

ECO



RES  
PONSAS  
BILIDAD  
SOCIAL  
EMPRESARIA  
RESPONSABILIDAD  
SOCIAL EMPRESARIA:  
UNA MIRADA AXIOLÓGICA

Sergio Miguel Hauque  
Leila Di Russo  
Juan Pablo del Barco  
Ma. de los Ángeles del Barco

SARIA



UNIVERSIDAD  
NACIONAL DEL LITORAL



**Responsabilidad Social Empresaria:  
una mirada axiológica**



**UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DEL LITORAL**

Rector **Enrique Mammarella**  
Director de Planeamiento y Gestión Académica **Daniel Comba**  
Directora Ediciones UNL **Ivana Tosti**

.....

Responsabilidad social : una mirada axiológica  
/ Leila Di Russo de Hauque... [et al.]-  
1a ed . - Santa Fe : Ediciones UNL, 2020.  
Libro digital, PDF - (Cátedra)

Archivo Digital: descarga y online  
ISBN 978-987-749-205-7

1. Responsabilidad Social.  
2. Administración de Empresas. 3. Economía.  
I. Di Russo de Hauque, Leila.  
CDD 658.4012

.....

© Sergio Miguel Hauque,  
Leila Di Russo, Juan Pablo del Barco,  
Ma. de los Ángeles del Barco, 2020.

© ediciones  UNL, 2020

Coordinación editorial  
**María Alejandra Sedrán**  
Coordinación diseño  
**Alina Hill**  
Producción general  
**Ediciones UNL**

—  
editorial@unl.edu.ar  
www.unl.edu.ar/editorial

.....



# **Responsabilidad Social Empresaria: una mirada axiológica**

Sergio Miguel Hauque

Leila Di Russo

Juan Pablo del Barco

Ma. de los Ángeles del Barco



# Índice

## **A manera de introducción / 7**

### **Capítulo I**

#### **Conceptos, definiciones, evolución y fundamentos / 17**

Introducción / 17

1. Primeras aproximaciones y evolución del concepto / 18
2. Conceptos aportados por investigadores y académicos de la RSE / 20
3. Conceptos desde las perspectivas institucionales / 23
4. Nuevas tendencias, ¿evoluciones de la RSE tradicional o más de lo mismo? / 26

### **Capítulo II**

#### **Los informes de Responsabilidad Social en la actualidad / 31**

Introducción / 31

1. Descripción y metodología del relevamiento realizado / 32
2. Algunas conclusiones sobre la información relevada / 55

### **Capítulo III**

#### **La dimensión económica de las acciones y los informes de Responsabilidad Social de las organizaciones / 57**

Introducción / 57

1. El nuevo horizonte ampliado de una contabilidad de los stocks y flujos económicos / 61
2. El Estado del Valor Agregado (EVA) como el indicador económico más difundido de los informes de Responsabilidad Social / 70
3. Una posible propuesta integradora para producir información sobre el «valor compartido» absoluto / 74
4. Algunos ejemplos para su aplicación en la determinación de la creación de valor económico en términos absolutos para todos los integrantes de la sociedad / 79
5. Las consecuencias sobre el cálculo de rentabilidades relativas / 94

## **Capítulo IV**

### **Sobre la integración axiológica en la evaluación social de las acciones de las organizaciones / 101**

1. Nociones básicas sobre la axiología como teoría de los valores / 101
2. Los objetivos de las organizaciones en el tiempo desde el punto de vista social desde un eje axiológico / 105
3. La Responsabilidad Social de las organizaciones en un marco axiológico integral / 107
4. Un caso al azar para enmarcar un inicio de este proceso de análisis / 110

## **Capítulo V**

### **La educación y el ejemplo de vida como requisitos para la generalización del enfoque de Responsabilidad Social de las organizaciones / 115**

A manera de conclusión / 115

1. ¿Qué decimos y pensamos sobre Responsabilidad Social de las organizaciones? / 116
2. ¿Qué hacemos efectivamente en el campo de la Responsabilidad Social de las organizaciones? / 117
3. Caminos hacia el futuro / 119

### **Referencias bibliográficas / 123**

## A manera de introducción

*(aun) si ustedes viajan en primera clase, basta con que un pasajero de segunda...  
lleve una bomba para que se caiga todo el avión (de la sociedad)*

Caputto, 1989

*En el estado social, en cualquier estado, excepto el de absoluto aislamiento,  
sin el consentimiento de la sociedad, o más bien, de aquellos que disponen de su fuer-  
za activa, incluso lo que una persona ha producido con su propio trabajo,  
sin ayuda de nadie, no puede retenerlo si no es con el permiso de la sociedad.*

*Ésta no sólo puede quitárselo, sino que los individuos podrían y querrían  
quitárselo, solo con que la sociedad permaneciera pasiva; si no interviniera en masa  
o empleara y pagara a personas con el fin de impedir que le molesten en su posesión*

Stuart Mill, 1978:191–192

La responsabilidad social de las organizaciones aparece como un campo novedoso de actuación en el que los profesionales universitarios en general, y los graduados en Ciencias Económicas en particular, pueden colaborar con el desarrollo de mejores sociedades que resulten sustentables en el tiempo.

Para avanzar en un proceso de profundización de un concepto que dista de resultar unívoco y que requiere un abordaje interdisciplinario nos parece necesario reanalizar primeramente el concepto del sustantivo «responsabilidad», centro de la expresión objeto de este trabajo. La acepción ligada con el Derecho por parte del *Diccionario de la Real Academia Española* nos ayuda a aproximarnos a la noción de responsabilidad aplicada a las organizaciones: «Capacidad existente en todo sujeto... para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente».

Las organizaciones son vistas por el Derecho como entes asimilables a personas, especialmente al incorporarlas a un verdadero centro de imputación para un conjunto de derechos y obligaciones. Es decir que las organizaciones como entes, tanto como las personas físicas, resultan «obligadas» por sus acciones y deben rendir cuentas de

lo realizado y lo omitido.<sup>1</sup> En este sentido, podemos convenir en que las organizaciones deberían ser libres para poder ser responsables. En realidad, las que deben resultar libres en su accionar son las personas físicas que las componen y direccionan. Las organizaciones están conformadas por seres humanos individuales. Así, el análisis de la responsabilidad social de las organizaciones presupone la libertad de los individuos y su capacidad individual de ser responsables. Es imposible pensar en organizaciones responsables socialmente conformadas por individuos que no lo sean.

Quien es responsable socialmente debe «rendir cuentas» a la sociedad de sus acciones. Ya no es sólo el administrador de un capital de propiedad de terceros que debe rendir cuenta a los accionistas o *shareholders* de sus acciones y los resultados obtenidos. Son los conductores de una organización, los que tienen que rendir cuentas ante toda la sociedad en que se hallan insertos sobre el conjunto de acciones realizadas y resultados obtenidos. Surge así la noción más amplia de *stakeholders*<sup>2</sup> como los grupos interesados especialmente en esa rendición de cuentas. Ahora bien, esta asimilación no puede obstar para a que la responsabilidad social se deba considerar en general respecto de toda la sociedad en su conjunto y no sólo con ciertos grupos o colectivos específicos.

Esta nueva necesidad de rendir cuentas ante un amplio conjunto de «comitentes» conformado por toda la sociedad, con relación a aspectos mucho más diversificados que los implicados por la simple gestión económica y financiera de un capital confiado a la gestión de los administradores sobre la base del sistema jurídico existente, ha puesto en discusión todos los mecanismos tradicionales para definir qué acciones, qué resultados y qué instrumentos debe abarcar esta «rendición de cuentas».

Estamos acostumbrados y conocemos en cuanto a rendir cuentas, sistemas de información de base contable —financiera o tradicional— que cumplen con los requerimientos jurídicos del sistema normativo vigente. Las organizaciones respetan normas y costumbres que las obligan a presentar informes estandarizados sobre la gestión del capital del propio ente en sus dimensiones económica, financiera y patrimonial, en reuniones convocadas a tal efecto conforme a reglas jurídicas expresas a través de las cuales los «dueños» del capital aprueban o desaprueban las acciones realizadas y sus consecuencias.

El apasionante desafío que enfrenta hoy la responsabilidad social es definir los alcances, los instrumentos y procedimientos para que esa rendición de cuentas sea realizada de manera adecuada y completa ante todo el conjunto social que consintió las acciones de esa organización en su propio seno. Así la sociedad podrá decidir sobre el apoyo o el rechazo respecto de tales acciones.

---

1 Uno de los campos más apasionantes del Derecho lo constituye el análisis de la responsabilidad de las personas no físicas, especialmente en sus aspectos penales. Para una introducción al campo, Cfr. entre muchos otros Creus (2002:56).

2 Ver, entre otros, Freemann, 1984; Donaldson y Preston, 1995.

El enfoque que seguimos en este trabajo intentará enfrentar estas cuestiones, que se observan aun en plena discusión en los trabajos sobre este tema. Las ideas principales que constituyen nuestro credo y nos dirigen en su redacción son las siguientes:

**a)** Todas las organizaciones<sup>3</sup> son responsables socialmente. Podrán no ser responsables jurídicamente de rendir cuentas económicas a determinadas personas, por no haber gestionado sus recursos. Sin embargo siempre serán responsables ante toda la sociedad por todos sus actos. Cada hombre es parte de la humanidad y cada organización está formada por seres humanos.

Esta noción no implica sostener un panteísmo indiferenciado que rechace la individualidad, sino simplemente reconocer que incluso el más aislado de los hombres pertenece a la raza humana, lo que lo responsabiliza frente a sus pares desde su nacimiento hasta su muerte por sus acciones.

**b)** Las organizaciones resultan tan socialmente responsables como los seres humanos individuales. Las conclusiones que se obtengan en ambos campos se retroalimentan en ambos sentidos.

**c)** Esta responsabilidad es recíproca, ya que la sociedad también es responsable frente a cada uno de nosotros y en cada una de sus organizaciones, cuanto menos de garantizar nuestra libertad para actuar. Esto es así porque si la sociedad nos quita nuestra libertad, desaparece inmediatamente la responsabilidad en nuestras acciones. Nos enfrentamos aquí a las más complejas búsquedas de *trade-offs* en nuestra vida: la sociedad y la libertad de sus individuos componentes.

**d)** Somos responsables ante toda la sociedad actual. La identificación de *stakeholders* o la primacía que se brinde en la información respecto de nuestra sociedad «local» sólo muestra aspectos de una responsabilidad que poseemos ante el conjunto de la sociedad toda.

**e)** Somos también responsables ante las sociedades y los individuos que nos sucederán. A pesar de que todos nuestros sucesores no estén aquí hoy presentes para exigirnos una rendición de cuentas, somos responsables de nuestras acciones actuales. Aquí el *trade-off* se plantea entre nosotros y nuestra posteridad. ¿Consumimos o invertimos? ¿Talamos un bosque para mejorar nuestro confort actual o lo conservamos para que nuestros herederos puedan hacerlo?

Es necesario destacar que consideramos que somos responsables ante nuestros pares que vivirán en el futuro. No directamente ante los demás seres vivos.<sup>4</sup> Ellos pueden ser considerados un medio para el sostenimiento de los hombres, actuales y futuros. La preservación de la biodiversidad, el mantenimiento de las aguas

---

3 Cualquiera sea su objeto, al igual que las personas individuales.

4 Esto podrá resultar diferente según la visión religiosa y aun moral del conjunto de valores implicados. Como nos extenderemos más adelante, cualquier «rendición de acciones» a llevar a cabo debe partir del orden de los valores que sostiene la organización actuante.

potables y del aire limpio son sólo acciones necesarias para que las sociedades futuras gocen de al menos idénticas posibilidades de desarrollo que nosotros.

**f)** La rendición de cuentas en el ámbito de la responsabilidad social es mucho más compleja que la simple rendición de cuentas económica ante quienes nos confiaron su capital. Que el esquema de la contabilidad tradicional resulte un predecesor de la rendición de cuentas social no nos obliga a seguir todos sus lineamientos a pie juntillas. Imaginemos que, si mucho se ha escrito y aún se discute sobre la simple rendición de cuentas a presentar para la aprobación de los accionistas de una empresa privada, cuánto más nos quedará por discutir sobre una rendición de cuentas en distintos aspectos ante un conjunto social actual y futuro.

**g)** En esta complejidad es muy difícil definir qué es ser «responsable socialmente» con contenidos concretos de deberes, más allá de los esfuerzos realizados en la bibliografía disponible. Las discusiones sobre el tema iniciadas en la segunda mitad del siglo XX, especialmente en las décadas del 60 y del 70, fueron reflatadas a finales de los '90 y en lo que va del siglo XXI se muestran cada vez más centrales dentro de los estudios organizacionales. La indicación genérica de buscar el bien de la comunidad es muy difícil de evaluar, por lo que se prefiere el análisis de acciones concretas que las organizaciones llevan a cabo en favor de la sociedad.

**h)** Las acciones de las organizaciones resultan en efectos complejos sobre la sociedad muchas veces ocultos y difíciles de discernir. Muchas de las acciones que se intentan destacar por sus motivaciones altruistas, entre otras «agendas ocultas»:

- disfrazan la simple búsqueda de un posicionamiento de la organización que mejore su rentabilidad a largo plazo;
- resultan simplemente del cumplimiento del marco normativo heterónimo en el que la organización se desempeña;
- ocultan otras acciones de las organizaciones o de sus integrantes que no respetan los lineamientos altruistas definidos en la misión.

**i)** La evaluación de los resultados económicos generados para la propia organización y sus accionistas es un aspecto harto limitado para lograr una valoración cabal de todos los efectos que produce una organización en el conjunto social. Sin embargo, siempre habrá que considerar que la generación de niveles razonables de utilidades, especialmente en las organizaciones con fines de lucro, es una condición necesaria de supervivencia para el ente.

**j)** La evaluación de las acciones de las organizaciones desde el punto de vista de la responsabilidad social debe ser realizada a partir de un plexo valorativo común a la sociedad. Las acciones humanas realizadas con arreglo a fines pueden ser evaluadas y precisamente valoradas a la luz del sistema axiológico social. El llamado «valor económico», sea individual o compartido, es solo uno de los valores humanos

que permite analizar la conducta de las organizaciones. Muchos otros valores evidentemente superiores a los de la utilidad económica, son necesarios de tener en cuenta al evaluar la responsabilidad social de las organizaciones.<sup>5</sup>

Las limitaciones en la teoría de la elección social<sup>6</sup> y sus consecuencias sobre los distintos objetivos y metas que busca una sociedad no pueden hacernos caer en un *anything goes* o «todo vale» respecto de las acciones y los informes de responsabilidad social. Esta es una de las razones por la que escribimos este trabajo. Creemos especialmente que mejores y más completos informes de las organizaciones, permitirán acercarnos a que todos los integrantes de la sociedad realicen acciones que mejoren la vida del conjunto social actual y futuro. Algunas limitaciones más significativas de los informes actuales en nuestra opinión son:

**a)** Los informes sobre responsabilidad social deben intentar analizar la totalidad de los afectados en el conjunto social y sus individuos componentes. Los *stakeholders* identificados en cada caso, son solo parte del conjunto social, aunque resulten los más significativamente afectados. Se necesita ampliar los grupos que sufren el impacto de las acciones de la organización.

**b)** Los informes sobre responsabilidad social deben intentar analizar la totalidad de los efectos que intentan producir y efectivamente producen las acciones de las organizaciones. No solo se deben destacar los efectos positivos buscados, sino también las consecuencias negativas no deseadas.

**c)** Las clasificaciones más tradicionales de capítulos que integran los informes o memorias de sostenibilidad y sus contenidos, aunque mejorados en los últimos años, adolecen de ciertos defectos, entre los que podemos destacar:

– En la mayoría de los casos, se privilegian los efectos positivos de las acciones realizadas, sin destacarse correlativamente todos los negativos. En realidad, si el objetivo es la mejora continua en las acciones de responsabilidad social, lo central debería ser analizar y diagnosticar las omisiones o acciones negativas de la organización, más que listar las acciones con efectos positivos.

– No existe una línea instrumental ordenadora de los informes que permita estandarizar y comparar sus contenidos.

– Las clasificaciones de indicadores en distintos grupos no permiten concluir que las categorías en las que se incluyen sean exhaustivas y excluyentes. Las baterías de indicadores siempre dan idea de que se podrían completar o reordenar. Los distintos aspectos siempre parecen surgidos de un listado incompleto.

---

5 Aunque seguramente ha sido y es en la actualidad el aspecto más desarrollado en la valoración de las acciones organizacionales.

6 Ver entre muchos otros Arrow, 1994.

– Existen fuertes limitaciones en los procedimientos para la medición de los efectos que producen las acciones sobre la comunidad que los alejan de la obtención de resultados más objetivos<sup>7</sup> —quedando pendiente la discusión sobre si esos resultados son posibles de obtener.

**d)** Más allá de la noción general de la búsqueda del «bien», no se observa una línea argumental común que permita valorar en cada indicador o párrafo de informe o memoria su desempeño. El objetivo de maximización de beneficio que servía de norte en el caso de las «rendiciones de cuentas» económicas a *shareholders*, no se encuentra sustituido, ni siquiera restringido precisamente en estos informes por uno o varios objetivos claramente definidos.

Este «desorden» característico de los informes sobre acciones de responsabilidad social, nos obliga a proponer en este trabajo un eje de evaluación de la responsabilidad social de las organizaciones: el plexo valorativo social. Más allá de que su determinación no es aún precisa como desde antaño se observa en la del valor económico creado para una organización, implica una guía para iniciar un camino mucho más complejo que la tradicional valoración económica. Tengamos en cuenta que cualquier plexo valorativo, incluye dentro de su organización a los valores económicos creados para la organización y sus dueños, a los compartidos con toda la sociedad, pero también tiene que tener en cuenta el resto de los valores respetados socialmente definiendo reglas para solucionar los permanentes conflictos que se encuentran en la realidad de la acción.

Dentro de este marco de labor, el trabajo avanza, luego de esta introducción, en un indispensable primer capítulo. Allí buscamos resumir las distintas visiones que existieron y existen sobre este polisémico concepto de «responsabilidad social». Tenemos en cuenta en este resumen especialmente a:

**a)** La dimensión ambiental, intentando analizar los aspectos ligados a los efectos de las acciones de las organizaciones en el ambiente o naturaleza. En los últimos años los efectos del cambio climático y la significativa afectación de los stocks de recursos naturales por la acción del hombre, ha determinado la necesidad de tener en cuenta estos efectos, en relación con la afectación de las posibilidades de desarrollo de las generaciones por venir. Observamos aquí los efectos que nuestras acciones producen en las sociedades futuras, ya que nuestro centro es la afectación de los grupos sociales de seres humanos, presentes y futuros.

---

<sup>7</sup> Siempre se encontrará en discusión el grado de objetividad de cualquier proceso de medición que se intente, especialmente si se realiza dentro de un contexto en que se intentan evaluar acciones desde un punto de vista axiológico.

**b)** La dimensión social actual, de las acciones que llevan adelante las organizaciones. La complejidad de nuestras organizaciones y de la sociedad de nuestros días obligan a modelizar los efectos de las acciones que se llevan a cabo, sin lograr agotar las múltiples consecuencias que se producen sobre la sociedad en su conjunto y sobre sus integrantes en particular.

En el segundo capítulo, buscamos mostrar cómo resultan los informes de responsabilidad social más difundidos actualmente, especialmente en nuestro país y la región. Este relevamiento nos permite analizar y conocer concretamente los procedimientos y esquemas vigentes para revelar la información a la sociedad. Desde allí debemos partir en nuestras propuestas.

En el capítulo tercero, profundizamos en los sistemas para la evaluación de los valores económicos. Aquí analizamos distintas posiciones para valorar las consecuencias económicas sobre la propia organización y la sociedad, actuales y futuras que generen las acciones realizadas sobre el ambiente natural y el sistema cultural. Lo económico se analiza como uno de los enfoques axiológicos sobre las acciones empresariales —el de los valores útiles—. Aquí nos extenderemos en algunas propuestas integrales para la valoración de lo útil económicamente, que permita darle contenido no sólo al valor económico creado para el ente y sus dueños, sino también el creado y compartido con el resto de la sociedad.

En el cuarto capítulo nos concentramos en proponer líneas para articular las acciones y los informes de responsabilidad sobre un eje axiológico,<sup>8</sup> que señale reglas de acción que permita un compromiso entre la creación de valor económico y el respeto a rajatabla de todo el conjunto de valores humanos. Esta idea requerirá amplios debates y precisiones futuras, pero entendemos debería permitir integrar a los actuales informes económicos, con datos cuali y cuantitativos que informen sobre el resto de los valores descriptos por la ontología.

Las acciones de los seres humanos y de sus organizaciones son realizadas con arreglo a fines y deben ser valoradas en sus intenciones y sus efectivas consecuencias sobre una base axiológica. Partimos de que estas acciones, especialmente las ligadas a las organizaciones con fines de lucro, se estudian detalladamente conforme la axiología de los «valores útiles» en la Economía, tradicionalmente limitados a los efectos sobre el propio patrimonio de esos entes. Si ensanchamos la visión para la «rendición de cuentas», debemos ensanchar los elementos axiológicos desde donde observamos y valoramos las conductas de los seres humanos y de las organizaciones que ellos mismos componen. Esto implicará también una revisión de los tradicionales informes económicos, que deberán integrar una visión del valor creado y compartido, conforme lo que se propone en el capítulo tercero del trabajo.

---

8 Para una introducción al tema entre otros García Morente, 1957 y Casares Ripoll, 2011.

El eje de las acciones de las organizaciones, y de los informes que dan cuenta sobre ellas debería ser el análisis de las intenciones —presupuesto, planeamiento, información ex ante— y las efectivas consecuencias logradas —control, análisis de resultados y desvíos, información ex post— de las acciones, vistas desde los distintos grupos de valores rescatados por la axiología lo tiene que dar la escala de valores humanos. La «objetividad» de los valores permite la fijación de parámetros contra los cuales apreciar y evaluar las intenciones y efectos de las acciones. Este esquema debe ser analizado en función de la misión y los valores de cada organización.<sup>9</sup>

Esto no implica que cada acción esté ligada a un único plexo axiológico, sino que cada acción debe ser analizada a la luz del conjunto axiológico social y de la organización. Tampoco implica que deban ser analizadas solo algunas de las acciones que realiza la organización —las incluidas dentro de la categoría de «acciones de responsabilidad social»—, sino que deben analizarse todas y cada una de las que busquen y/o produzcan efectos significativos en la sociedad. Una misma acción, por ejemplo la construcción de un edificio en el lugar ocupado por un inmueble antiguo de arquitectura tradicional, implica varios efectos valorables a través de la axiología, que exceden los análisis de los valores útiles que enseña la Economía. La destrucción o quizás la conservación de la fachada del inmueble antiguo tendrá una valoración desde el punto de vista de la estética, más allá del valor económico puro. La cantidad de personas que trabajando en el edificio puedan morir o quedar incapacitadas en el proceso de construcción implicarán también efectos desde un punto de vista de los valores humanos vitales. La existencia o no de sobornos respecto de los funcionarios que controlan el desarrollo de la obra, también afectará los valores éticos. Afectará asimismo la valoración de cada una de estas acciones, si se llevan a cabo dentro o fuera del marco normativo vigente. Aun debería analizarse si la organización se mantiene dentro del marco normativo, simplemente porque el valor económico esperado de ir contra la ley es menor que lo que se obtendría por respetar la ley.<sup>10</sup>

En el capítulo final y a manera de conclusión, pero también de introducción a futuros trabajos, nos extendemos sobre la necesidad de lograr una verdadera educación experiencial en valores, para que este proceso resulte natural para las generaciones futuras.

Se respira generalizadamente una sensación, sujeta seguramente a mayor o menor prueba empírica, que observa muchas diferencias entre lo que las organizaciones efectivamente hacen y lo que pregonan, del mismo modo que los seres humanos muestran muchas diferencias entre sus dichos y sus hechos. Las misiones de las empresas señalan muchas veces valoraciones distintas a las económicas como elementos centrales en las definiciones de misiones y valores, cuando en sus acciones reales

---

9 Por ejemplo, las mismas acciones provenientes de una organización sin fines de lucro y de otra con fines de lucro, no pueden ser valoradas de igual manera.

10 En ese caso la acción se llevó adelante con arreglo a fines económicos y no por el respeto incondicionado del valor justicia.

se vislumbra que el principal objetivo es económico. Muchas veces se observa que la propia sociedad considera más cercanas al éxito, a las acciones ligadas a los valores económicos, que a los religiosos o los morales.

Si aceptamos que una mejor sociedad se ordena con un sistema que, a pesar de trabajar denodadamente para crear valor, mantenga siempre los valores útiles subordinados a los humanos y los morales, entendemos que el elemento clave para modificar en el tiempo el actual «doble estándar» resulta la educación experiencial en valores respecto de los jóvenes. La propuesta no es la simple educación disciplinar de la Ética en cuanto a sus contenidos. El eje tradicional de las disciplinas para la enseñanza debe complementarse con objetivos en competencias para hacer frente a las situaciones que enfrentarán los jóvenes en formación en su futuro. La responsabilidad social efectiva no se construye en los individuos con discursos disciplinares, sino con el ejemplo de los maestros y la construcción conjunta con los alumnos de un análisis axiológico de las acciones en las que efectivamente enfrentarán en el futuro. No se construye una escala de valores imponiéndola, sino convenciendo de sus ventajas, siempre y cuando nosotros creamos efectivamente en ellas. El sistema educativo argentino tradicional, imbuido de la impronta disciplinar enseña Ética, obligando a recitar sus códigos y sus contenidos doctrinarios, pero no enfrenta al alumno siquiera a simulacros de las situaciones futuras en las que tendrá que decidir valorando éticamente.

¿Es válido pagar sobornos, aunque no nos puedan descubrir? ¿Es lícita en algunos contextos la evasión tributaria? ¿Cuáles son las restricciones concretas para el objetivo maximizador de utilidades? ¿Cuáles son los límites de la valoración económica?

¿Cómo reaccionará como integrante de una organización futura un estudiante que fue enfrentado ante la elección valorativa durante su proceso de formación? Creemos sin duda que lo hará mucho más preparado para elegir correctamente, que quien no haya sido puesto ante ese problema.

Los epígrafes al inicio de este trabajo permiten entender que nunca los análisis económicos individuales son absolutos. Gozar de los beneficios del valor creado, requiere que el conjunto social respete la propiedad privada y las reglas del juego económico. En una sociedad sin ley y sin valores superiores a los económicos, no hay posibilidades de gozar de los beneficios que podrían brindar los bienes obtenidos.



## Capítulo I

# Conceptos, definiciones, evolución y fundamentos

*What responsibilities to society may businessmen  
reasonably be expected to assume?*

(¿Qué responsabilidades para con la sociedad se pueden  
esperar razonablemente que los hombres de negocio asuman?)

Bowen, 1953

### Introducción

El concepto de Responsabilidad Social Empresaria (RSE)<sup>11</sup> aún no ha logrado un significado unívoco entre la numerosa bibliografía internacional; no obstante, últimamente algunos organismos o académicos internacionales han optado por definirla teniendo en cuenta aspectos o elementos fundamentales que debe contener.

También se ve en los últimos años una tendencia a desarrollar nuevos conceptos con el objetivo de mejorar la percepción de los distintos *stakeholders* y de la comunidad en general, cuando se habla del tema de RSE. Esto produce confusiones y controversias entre académicos para ver qué incluye cada concepto y cuál es más amplio y completo.

En el presente trabajo abordaremos una serie de definiciones, las más utilizadas a nivel internacional, desarrolladas por académicos, investigadores y por diversas instituciones. En un apartado específico hablaremos de estas nuevas tendencias que se definen como evoluciones de la RSE «tradicional».

---

11 En el trabajo utilizamos muchas veces la terminología más difundida entre los autores de Responsabilidad Social Empresaria como sinónimo amplio de Responsabilidad Social Organizacional. Sería deseable diferenciar entre «Responsabilidad Social Organizacional» como género y «Responsabilidad Social Empresarial» como especie referida a las empresas económicas con fin de lucro.

## 1. Primeras aproximaciones y evolución del concepto

Cuando hablamos de RSE estamos frente a un concepto ampliamente debatido y de gran trayectoria histórica. Algunos autores, como Abreu y Badii (2004), atribuyen el surgimiento del concepto a Zaratustra, primer filósofo de la humanidad, quien nació en el año 1767 a.C. en la Antigua Persia y propuso el término *Vohû Khshathra Vairya* para dar origen a lo que en la actualidad conocemos como responsabilidad social.

Para Kliksberg (2007) el concepto ya se mencionaba en el libro de Adam Smith *The Wealth of Nation* (1776) —*Las riquezas de las Naciones*—, en el cual se sustentaba el funcionamiento del mercado sobre bases éticas y morales.

Avanzando en el tiempo, a finales del siglo XIX encontramos obras como *The Gospel of Wealth* de Andrew Carnegie (*El evangelio de la Riqueza*, 1889), o de principios del siglo XX las obras de Clark (1916, 1926) *Social Control of Business* —*Control Social de las Empresas*—, que aluden a los mismos temas que hoy se debaten en torno al concepto de RSE.

Sin embargo, tal como citan Rodríguez Daponte *et al.* (2008), distintos académicos en el área sitúan como punto de partida del constructo de la RSE a comienzos de los años 50. En particular, es la publicación de Bowen en 1953 con la obra titulada *Social Responsibilities of the Businessman* —*Responsabilidad Social del hombre de negocios*—, que marca el comienzo de la literatura moderna de la RSE. En este trabajo el autor plantea una cuestión de base, a la que aún hoy en día no se le ha dado respuesta: *¿en qué medida los intereses a largo plazo de la empresa convergen con los de la sociedad?* Esta obra nos aporta la que podemos tomar como la primera definición del término RSE: «*It refers to the obligations of businessmen to pursue those policies, to make those decisions, or to follow those lines of action which are desirable in terms of the objectives and values of our society*» (Bowen, 1953:44) («Las obligaciones de los hombres de negocios de aplicar políticas, tomar decisiones o seguir líneas de acción que son deseables en términos de objetivos y valores de nuestra sociedad» —la traducción es propia).

Según Benito Fraile (2007), de esta definición son destacables tres aspectos:

1. La obligatoriedad: no se refiere a una obligación legal, sino más bien a una obligación asociada a la función de gestión. Es importante observar que no es una opción más del empresario y también que, en cuanto obligación, puede ser exigida.
2. Los empresarios —*businessmen*—: en esta definición, la responsabilidad y la obligación no recaen sobre la organización como tal. No es algo sin importancia, ya que el reconocimiento o no de la «personalidad» moral de las organizaciones supone para algunos las justificaciones o no de que podamos hablar tanto de una ética empresarial como de una RSE.
3. Los objetivos y valores de nuestra sociedad. La RSE no es un simple altruismo que se olvida de la necesidad de toda empresa de alcanzar sus objetivos. Lo que intenta y propone es unir los objetivos empresariales con los valores de la sociedad. El uso que se hace en la definición del posesivo «nuestra» indica que los empresarios también son miembros de esa sociedad, no es algo ajeno a ellos.

Vives (2011:29) cita otra parte del libro de Bowen donde plasma claramente su concepto de empresa socialmente responsable: «la inmensa libertad en la toma de decisiones empresariales que caracteriza el sistema de la libre empresa solo puede ser justificado si es bueno no solo para los accionistas y dueños sino también si es bueno para la sociedad como un todo».

Tal como menciona Paladino (2004), en la década del 60 Keith Davis aseguraba que la RSE era aplicable a decisiones y acciones motivadas más allá de un interés económico o técnico, formulando la ley de oro de la responsabilidad social, la cual insta a que la sociedad concede legitimidad y poder a la empresa, pero en el largo plazo aquellos que no utilizan ese poder de un modo responsable socialmente tienden a perderlo. Ya para esta época, el concepto focaliza su incidencia en que la RSE tiene un impacto más allá de lo económico y resalta la importancia de atender el entorno social en el cual se desempeña una empresa.

William Frederick posteriormente desarrolló un concepto más amplio de RSE, o por lo menos procuró una visión más profunda, ya que la misma no se limitaba a los beneficios e intereses exclusivos de las compañías sino que consideraba que los recursos de las empresas debían ser utilizados para fines sociales más amplios.

Una definición trascendental en la evolución del concepto fue dada por Davis y Blomstrom (1966) en la primera edición del libro *Business and its Environment*. Para estos dos autores los directivos de las empresas tenían la obligación de ser conscientes de cómo impactaban sus actividades en todo el sistema social. Esta visión supuso la necesidad de distinguir más allá de los factores económicos e incorporar a la sociedad en su totalidad.

Para varios autores, la evolución del concepto moderno de RSE fue descrita por Archie Carroll (1999:268–295) con *Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct*. Carroll comienza su análisis en los años 50 y plantea que en esa década empezó a desarrollarse una literatura formal en el tema. Durante los años 60 y 70 las definiciones de RSE se expandieron y proliferaron. Aunque seguían hablando de la responsabilidad de los empresarios o administradores, algunos autores empezaron a usar la organización como sujeto de la RSE. En general, inciden en el binomio organización–sociedad y en la superación de las obligaciones legales y económicas.

En los años 70 se pretendió explicitar y precisar más la definición de RSE. Poco a poco se comenzó a mostrar su complejidad. Se distinguieron distintos tipos de responsabilidades y de interlocutores (empleados, proveedores, accionistas, comunidades locales, etc.). En esa década fue especialmente significativa la declaración del Comité para el Desarrollo Económico (CED), de los Estados Unidos. Este comité hizo un reconocimiento público de la petición que hacía la sociedad a las organizaciones para que asumieran una mayor responsabilidad con relación al desarrollo social de todos los niveles, más allá de los meramente económicos.

Sobre el final de esta década, en el año 1979, Carroll la definió de la siguiente manera: «La RSE abarca las expectativas económica, legal, ética y discrecional, que la so-

ciudad tiene de las organizaciones en un momento dado». Posteriormente, en los '90, el mismo Carroll sustituyó el término «discrecional» por «altruista» o «filantrópica».

El enfoque en investigación empírica y temas alternativos tales como el desempeño en RSE y la teoría de los *stakeholders* marcaron los años 80. Este enfoque continuó en los '90 hasta el presente con el concepto de RSE suministrando las bases o puntos de partida para conceptos y temas relacionados. Paralelamente a la investigación en el área de RSE, los investigadores del ámbito gerencial comenzaron a estudiar ética empresarial en los '60, y en un principio se dijo que esto era simplemente otra moda gerencial; sin embargo, el interés en la ética empresarial aumentó desde ese entonces (Trevino y Nelson, 1999, citado por Fisher 2004:392).

En la década del 2000 se comenzó a asociar con la literatura estratégica con el objetivo de convertir el concepto en una cuestión estratégica importante para la empresa.

## **2. Conceptos aportados por investigadores y académicos de la RSE**

Fisher (2004), en su artículo *Social Responsibility and Ethics: Clarifying the Concepts*, realiza una compilación de los diversos conceptos desarrollados por investigadores y académicos.

Desde una perspectiva de negocios, el principal enfoque ha sido en RSE, mientras que los filósofos han estado involucrados en aplicar la teoría ética y el análisis para estructurar la disciplina de la ética empresarial (Epstein, 1987; Ferrell *et al.*, 2000). Sin mayores sorpresas, los líderes empresariales han tomado conceptos de varios enfoques con poco interés en las definiciones académicas que intrigan a los catedráticos (Epstein, 1987).

Según Fisher (2004:392–394), los conceptos RSE y ética a menudo se usan en forma intercambiable. Este mismo autor establece y analiza cuatro enfoques sobre la relación de los dos conceptos:

- a)** En primer lugar, la RSE es la ética en un contexto organizacional.
- b)** En segundo lugar, la RSE se centra en el impacto que las actividades de las empresas tienen en la sociedad, mientras que la ética se ocupa de la conducta de las personas dentro de las organizaciones.
- c)** En tercer lugar, no hay ninguna conexión entre RSE y ética.
- d)** Y en cuarto, la RSE tiene distintas dimensiones, una de las cuales es la ética.

Davidson y Griffin (2000:127) definen a la RSE de manera similar a la de muchos otros autores: «Un grupo de obligaciones que una organización tiene para proteger y promover a la sociedad en la cual funciona». Ellos utilizan un enfoque descriptivo. El nivel de responsabilidad social demostrado por una organización es representado por un continuo que identifica la obstrucción social, la obligación social, la respuesta social y, por último, la contribución social. Solamente aquellas organizaciones cuyas acciones y decisiones están por encima de la obligación social hacen más de lo que exige

la ley. Las organizaciones que adoptan un enfoque de respuesta social cumplen sus obligaciones básicas legales y obligaciones éticas y hacen más en casos selectos, mientras que las organizaciones que adoptan un enfoque de contribución social son proactivas en promover el bien social (Fisher, 2004).

Schermerhorn (2002:146) sigue un criterio parecido; la definición que él provee de RSE hace referencia a «la obligación de la organización para actuar en formas que sirven al interés propio y al interés de muchos *stakeholders* externos».

Según Boatright (2000:340), la responsabilidad social tiene que ver con las consecuencias de la actividad empresarial, y afirma que envuelve «la selección de metas corporativas y la evaluación de resultados no solamente por el criterio de ganancias y bienestar organizacional, sino por los estándares éticos o juicios de deseo social».

La pirámide de la RSE de Carroll (1991) es ampliamente citada (Kitson y Campbell, 1996; Ferrell *et al.*, 2000; Trevino y Nelson, 1991). Este autor distingue cuatro componentes de la RSE:

- a) Responsabilidad Económica:** una empresa no puede existir sin más, es necesaria la generación de beneficios económicos que hagan viable un negocio. Por tanto, una de las responsabilidades de las empresas es generar los beneficios suficientes para poder subsistir y seguir ofreciendo sus bienes y servicios. Esta responsabilidad es no sólo exigible, sobre todo por los accionistas, sino necesaria, no es algo opcional.
- b) Responsabilidad Legal:** si la responsabilidad económica es esencial para que la empresa exista, la responsabilidad legal nos recuerda que una empresa no puede existir de cualquier modo. Debe cumplir unos mínimos legales, que son los que la sociedad considera que es mínimamente exigible y a lo que se le puede obligar a toda empresa. Son las primeras reglas de juego de una organización.
- c) Responsabilidad Ética:** muchas veces sabemos que no todo lo que es legal necesariamente tiene que ser ético; o que lo que aquí es ilegal en otros países puede ser legal. Por lo tanto, la ética es la búsqueda por parte de las empresas de lo que es correcto, justo; y aquello que da legitimidad a la organización de cara a la sociedad.
- d) Altruismo–Filantropía:** igual que las personas, las organizaciones pueden quedarse satisfechas, con cumplir con sus obligaciones, incluyendo las éticas y morales. Sin embargo, también se puede dar un paso más de compromiso con la sociedad en la que viven. Apostar por la transformación y mejora de esa sociedad que también es la suya. A diferencia de las anteriores responsabilidades, ésta es deseable pero no exigible.

La sociedad requiere que las empresas descarguen sus responsabilidades económicas y legales, espera que la empresa cumpla con sus responsabilidades éticas y desea que se corresponda con sus responsabilidades filantrópicas (Ferrell *et al.*, 2000).

Algunos autores, como Boatright (2000), consideran que la ética tiene que ver con las acciones de los empleados, mientras que la responsabilidad social se relaciona con las

consecuencias de la actividad empresarial. Epstein (1987:104) afirma que la responsabilidad social «se refiere principalmente a la consecución de resultados de las decisiones organizacionales respecto de temas específicos o problemas, las cuales tienen más efectos beneficiosos que adversos sobre los *stakeholders* corporativos pertinentes».

Los posibles niveles de compromiso con la RSE han sido representados en diversos textos de *management* como un continuo que en un extremo identifica la resistencia a las demandas sociales, luego un enfoque defensivo o social (la organización cumple con sus obligaciones económicas y legales), seguido por el enfoque de respuesta social (en adición a cumplir con sus responsabilidades económicas y legales, la organización también cumple con las expectativas éticas de la sociedad) y, en el otro extremo, un proactivo enfoque de contribución social (Davidson y Griffin, 2000; Schermerhorn, 2002; Samson y Daft, 2003). Una escala similar es adoptada por Black y Porter (1999): defensores, acomodadores, reactivos y anticipadores. Robbins *et al.* (2000) identifican cuatro etapas de la responsabilidad social sobre la base de los *stakeholders*, a quienes la organización ve como poseedores de la responsabilidad. En la primera etapa, la gerencia sólo es responsable ante los accionistas; en la siguiente etapa se agregan los empleados; en la tercera, los *stakeholders* en el entorno específico (por ejemplo, clientes y proveedores) y, en el último estadio, se añade la sociedad como un todo.

Según Fisher (2004:393–394), una razón importante por la que no existe consenso sobre la responsabilidad social de la empresa es que no hay un acuerdo general sobre el propósito de los negocios, o no ha habido legítimas demandas de esto.

Una manera en que el debate sobre los requisitos de la responsabilidad social ha sido enmarcado —tal como lo menciona este autor— es en términos de dos visiones competidoras del rol de la empresa en la sociedad:

**a)** Por un lado, la clásica o visión del mercado libre, también denominada visión estrecha. Este enfoque es atribuido principalmente a Milton Friedman (1970) y apoyado por autores como Theodore Levitt, quienes sostienen que la única responsabilidad social de las empresas es maximizar sus ganancias. La maximización de las ganancias es restringida por «las reglas de juego», la cual requiere el cumplimiento de las leyes y otras normas sociales. De esta forma son las «reglas de juego» las que definen la responsabilidad social de la empresa. Para este autor las empresas deben actuar en una abierta y libre competencia sin engaño y sin fraude, de acuerdo con las normas de la sociedad.

**b)** La visión socioeconómica o visión más amplia, sostenida por autores como Kitson y Campbell (1996); Robbins *et al.* (2000); Schermerhorn (2002). Estos autores critican la visión anterior considerándola como el enfoque mínimo en responsabilidad social, donde las empresas sólo tienen que atender una responsabilidad que es demandada por la sociedad y nada más. La visión socioeconómica ofrece una amplia consideración de la responsabilidad social. Conforme a esta visión, las empresas tienen obligaciones que van más allá de buscar ganancias e incluyen proteger y mejorar a la sociedad (Robbins *et al.*, 2000; Shaw y Barry, 2001). En sintonía

con esta visión Boatright (2000:340) sostiene que «el concepto de RSE es frecuentemente expresado como la adopción voluntaria de responsabilidades que van más allá de las responsabilidades meramente económicas y legales de la empresa».

La sociedad espera que las empresas obtengan ganancias, que obedezcan las leyes y, además, que se comporten de cierta manera y se ajusten a las normas éticas de la sociedad. Estos comportamientos y prácticas van más allá de los requisitos de las leyes y se están expandiendo constantemente (Carroll, 1999).

Fisher (2004) menciona que la razón por la que la sociedad puede hacer demandas a las empresas es debido a que éstas funcionan con el consentimiento público y su propósito es servir a la sociedad (Carroll, 1999; Grace y Cohen, 1998; Robbins *et al.*, 2000). Podemos esperar que las empresas sean socialmente responsables porque es parte del contrato con el cual ellas son creadas, con el permiso que la sociedad otorga con la condición de que ésta existe primero (Kitson y Campbell, 1996).

Desde los años 60 se ha proclamado que la responsabilidad social y las ganancias a largo plazo no son incompatibles, sin embargo Druker, en 1984, escribió que él estaba proponiendo «una nueva idea», que ser socialmente responsable podía ser convertido en oportunidades de negocios (Carroll, 1999).

Según un punto de vista alternativo, para calificar como una acción empresarial socialmente responsable la actividad debe ser una por la cual el retorno marginal a la empresa sea menor que el retorno disponible de algún gasto alternativo, debe ser solamente voluntario, y debe ser un gasto empresarial más que un conducto para la generosidad de un individuo (Carroll, 1999). Esta idea sigue el camino de las afirmaciones de Boatright (2000) de que la empresa debe estar preparada para sacrificar algunas ganancias con la finalidad de promover metas no económicas.

Fisher (2004) señala que los puntos de vista expresados por Druker, por un lado, y por Carroll y Boatright, por otro, representan diversas opiniones sobre la responsabilidad social. El primero sugiere que ser socialmente responsable puede ser hecho para servir el interés económico del negocio, mientras que los últimos declaran que solamente cuando el interés económico sea sacrificado una acción o una decisión cuenta como socialmente responsable.

### **3. Conceptos desde las perspectivas institucionales**

A finales de la década del 90 y principio del siglo XXI, numerosas instituciones comenzaron a plasmar sus definiciones sobre la RSE y le dieron distintos matices.

En el año 2000, el *World Business Council Sustainable Development* (WBCSD) la definió como «el compromiso que asume una empresa para contribuir al desarrollo económico sostenible por medio de la colaboración con sus empleados, sus familias, la comunidad local y la sociedad, con el objetivo de mejorar la calidad de vida».

Para *Prince of Wales Business Leadership Forum* (PWBLF, Inglaterra): «La responsabilidad social empresarial es el conjunto de prácticas empresariales abiertas y transparentes basadas en valores éticos y en el respeto hacia los empleados, las comunidades y el ambiente».

En Estados Unidos encontramos la *Business for Social Responsibility* (BSR): «La responsabilidad social empresarial se define como la administración de un negocio de forma que cumpla o sobrepase las expectativas éticas, legales, comerciales y públicas que tiene la sociedad frente a una empresa».

La Organización Internacional del Trabajo (OIT) define la RSE como:

La manera en que las empresas toman en consideración las repercusiones que tienen sus actividades sobre la sociedad y en la que afirman los principios y valores por los que se rigen, tanto en sus propios métodos y procesos internos como en su relación con los demás actores. La RSE es una iniciativa de carácter voluntario y que sólo depende de la empresa, y se refiere a actividades que se considera rebasan el mero cumplimiento de la ley.

El Banco Mundial establece que la RSE «es el compromiso de las empresas para comportarse éticamente y para contribuir al desarrollo económico sustentable trabajando con todos los *stakeholders* relevantes para mejorar sus vidas en maneras que sean buenas para la empresa, la agenda del desarrollo sustentable y la sociedad en general». En este sentido, para el Banco Interamericano de Desarrollo (BID):

Es una visión sobre la empresa que concibe el respeto a los valores éticos, a las personas, a las comunidades y al medio ambiente como una estrategia integral que incrementa el valor añadido y, por lo tanto, mejora la situación competitiva de la empresa. La RSE se trata más bien de un conjunto comprensivo de políticas, prácticas y programas que se incorporan a todas las operaciones y procesos de toma de decisión empresarial. Durante la última década, el número de empresas que han reconocido los beneficios empresariales asociados a las políticas y prácticas de RSE ha ido creciendo. Las empresas también se han visto incentivadas a adoptar o a ampliar sus estrategias de RSE como consecuencia de las presiones procedentes de consumidores, proveedores, empleados, comunidades, inversores, organizaciones de activistas y otras partes interesadas. El resultado de todo esto ha sido un espectacular incremento de la RSE en los últimos años, con empresas de todos los tamaños y sectores desarrollando estrategias innovadoras.

El *Libro Verde* (Comisión de las Comunidades Europeas, 2001) constituye la propuesta de marco de RSE para la Unión Europea y resalta que la mayoría de las definiciones de la responsabilidad social de las empresas entienden este concepto:

Integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores. Ser social-

mente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de sus cumplimientos invirtiendo «más» en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores. La experiencia adquirida con la inversión en tecnologías y prácticas comerciales respetuosas del medioambiente sugiere que ir más allá del cumplimiento de la legislación puede aumentar la competitividad de las empresas. La aplicación de normas más estrictas que los requisitos de la legislación del ámbito social, por ejemplo en materia de formación, condiciones laborales o relaciones entre la dirección y los trabajadores, puede tener también un impacto directo en la productividad. Abre una vía para administrar el cambio y conciliar el desarrollo social con el aumento de la competitividad.

En 2011, la Comisión Europea con su comunicación, *A Renewed Strategy 2011–2014 for Corporate Social Responsibility*, aporta un nuevo concepto que define la RSE como «la responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad». Para asumir esta responsabilidad, las compañías deben contar con un proceso para integrar en sus operaciones comerciales y en estrecha colaboración con los *stakeholders*, los asuntos sociales, relativos al medio ambiente, ética, derechos humanos y preocupaciones de los consumidores, con el objetivo de:

- a) Maximizar la creación de valor compartido (*shared value*) con los propietarios / accionistas, los demás grupos de interés y la sociedad en general.
- b) Identificar, prevenir y mitigar posibles impactos adversos.

Para *The Center for Corporate Citizenship del Boston Collage*, «la RSE hace referencia a la manera en que la empresa integra valores sociales básicos con sus prácticas comerciales, operaciones y políticas cotidianas».

En Brasil encontramos el Instituto ETHOS, el que la define como:

Una forma de gestión que se define por la relación ética de la empresa con todos los públicos con los cuales ellas se relaciona, y por el establecimiento de metas empresariales compatibles con el desarrollo sostenible de la sociedad; preservando recursos ambientales y culturales para las generaciones futuras, respetando la diversidad y promoviendo la reducción de las desigualdades sociales.

En España, Forética la define de la siguiente manera: «la RSE consiste en la asunción voluntaria por parte de las empresas de responsabilidades derivadas de los efectos de sus actividades sobre el mercado y la sociedad así como sobre el medio ambiente y las condiciones de desarrollo humano». En el mismo país encontramos la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), la cual la define como «el compromiso voluntario de las empresas con el desarrollo de la sociedad y la preservación del medio ambiente, desde su esencia social y un comportamiento responsable hacia las personas y grupos sociales con quienes interactúa».

Una de las definiciones más actuales y completas la aporta la ISO 26000, quien en el 2010 define la responsabilidad de una organización «por los impactos de sus decisiones y actividades en la sociedad y el medio ambiente, a través de una conducta ética y transparente que: contribuya con el desarrollo sostenible, incluyendo la salud y el bienestar de la sociedad; tome en cuenta las expectativas de las partes interesadas (stakeholders); cumpla con la legislación vigente y sea compatible con las normas de conducta internacionales; y sea integrada en toda la organización y practicada en todas sus relaciones.» (ISO 26000, 2010)

Coincidiendo con la opinión de Rodríguez Daponte *et al.* (2008), el concepto de RSE ha de venir definido por las áreas de interés que configuran la responsabilidad de la empresa hacia su entorno social en un contexto determinado. En este sentido, existe acuerdo en cuanto a considerar la RSE como un concepto difícil de delimitar porque es esencialmente dinámico y variable, las responsabilidades sociales evolucionan con el tiempo y cada entorno social posee una serie de intereses que transmiten a la empresa (Castillo, 1988; Aguirre *et al.* 1999; Carroll 1999, Vives 2011).

En resumen, como hemos visto, el concepto de RSE goza de una rica tradición histórica, y puede ser considerado como una de las dimensiones de la modernidad en la gestión empresarial. Parece ser que su base ética, al igual que su contenido teórico, está fuertemente ligada a los cambios socioinstitucionales en los entornos en los que está evolucionando. La RSE es, por lo tanto, el producto de una construcción social permanente en el que todos los actores de la sociedad participan.

No es imposible lograr una definición de lo que es la RSE, pero para que cubra todas las circunstancias deberá ser tan general que deja de ser práctica. Ello ha llevado a muchas controversias sobre lo que es la RSE, ha creado confusión, nos separa más que nos une y ha retrasado su adopción. La confusión creada también ha dado lugar a una gran proliferación de nombres para la RSE (Vives, 2011:15).

#### **4. Nuevas tendencias, ¿evoluciones de la RSE tradicional o más de lo mismo?**

Como mencionábamos al comienzo de este capítulo, actualmente existe la tendencia a asignar distintas denominaciones al tradicional concepto de la RSE.

Aquellos autores que buscan cambiar el nombre de la RSE sostienen que, al hablar de responsabilidad social, se limitan las acciones que realiza la empresa a aquellas de índole social; otros argumentan que RSE es sinónimo de filantropía y que cambiar ese concepto es más difícil que imponer uno nuevo que acapare todas las acciones que efectúa la empresa vinculadas no sólo con el aspecto social sino también con el ambiental.

Para corregir la primera interpretación algunos la definen como «Responsabilidad Social y Ambiental», y al agregar el término «ambiental» ya no sólo estamos hablando de aspectos sociales sino que abarca todas las responsabilidades. Similar enfoque tie-

ne la denominación «Triple Balance» —financiero, social y ambiental— que se refiere a lo que deberían ser objetivos semejantes para las empresas y reportar acciones y resultados sobre los tres aspectos.

El profesor Josep Lozano de ESADE, en su artículo publicado en 2006 propone nombrarla como «Empresa Responsable y Sostenible (ERS)», en este caso se pasa de un concepto a una cualidad para evitar la connotación errónea de «social».

El término «Ciudadanía Corporativa» refiere al conjunto de políticas y acciones puestas en marcha por las organizaciones, que conciben a sus empleados y resto de públicos como sujetos sociales implicados en el desarrollo y cuidado de la sociedad y el entorno. En palabras de Vives (2011) este término no resuelve el problema, sino que lo agrava, ya que se puede entender como más restrictivo.

Cuando hablamos de «Filantropía Corporativa» nos referimos a la actitud positiva y de solidaridad que la empresa mantiene respecto de las personas de su entorno y de la sociedad en general, de forma voluntaria, altruista y desinteresada. Michael Porter (2002) incorpora el término «Filantropía Estratégica» que es la filantropía que está alineada con la estrategia de la empresa y por ende sólo representa una parte de la RSE.

Luego encontramos el término «Inversión Social» o «Inversión Socialmente Responsable», que es una categoría de inversión en la que el inversor toma sus decisiones en base a criterios de sostenibilidad o ambientales, sociales y de Gobierno Corporativo, además de los meramente financieros.

En los últimos años empezó a tomar auge una nueva dimensión dentro de la RSE, y algunos autores ya no ven como suficiente lo «social» y «ambiental» sino que consideran que se le debe agregar el concepto de «Gobierno Corporativo», que son las reglas, normas y compromisos que definen y expresan la gestión y el comportamiento de una empresa. Con este agregado se forma la «Responsabilidad Ambiental, Social y en Gobernanza», en inglés ESG (*Environmental, Social, Governance*, sin usar la palabra «responsabilidad» que está sobreentendida), concepto preferido en el entorno de las «Inversiones Socialmente Responsables».

Uno de los conceptos que más fuerza está tomando y que busca sustituir a la RSE, es el de «Sostenibilidad» o «Sostenibilidad Corporativa», que podríamos definirlo como el nuevo paradigma económico respetuoso con los valores sociales y medioambientales que se fundamenta en el mejor desarrollo de la sociedad actual y el de las generaciones futuras.

Para el *Dow Jones Sustainability Index* (DJSI), la sostenibilidad corporativa es un enfoque de negocios que persigue crear valor a largo plazo para los accionistas mediante el aprovechamiento de oportunidades y la gestión eficaz de los riesgos inherentes al desarrollo económico, medioambiental y social.

Para los autores Andreu Pinillos y Fernández Fernández (2011) trabajar con el concepto de sostenibilidad corporativa permite superar las limitaciones que la responsabilidad social empresarial arrastra por su efecto halo y por su percepción en la empresa, en los medios y en la opinión pública en general. En otras palabras, es más sencillo

vincular al valor y al *core business* la sostenibilidad corporativa que la RSE, porque tiene menos barreras «perceptuales» y «conceptuales» que esta última. En cierta forma, la sostenibilidad corporativa se podría entender como una evolución natural de la RSE con el objetivo de vincularla más al valor y al *core business*.

Por último, a principios del 2011 Porter y Kramer hacen surgir un concepto para algunos novedoso y para otros no tanto. En su artículo *Creating Shared Value: How to reinvent capitalism and unleash a wave of innovation and growth* —Creando Valor Compartido: cómo reinventar el capitalismo y desatar una ola de innovación y crecimiento—; proponen el concepto «Creación de Valor Compartido» (CVC), y lo definen como:

Las políticas y prácticas operacionales que aumentan la competitividad de una empresa, mientras simultáneamente mejoran las condiciones sociales y económicas de las comunidades en las cuales opera. La creación de valor compartido se enfoca en identificar y expandir las conexiones entre los progresos económico y social. Este valor económico puede ser creado por las empresas mediante la creación de valor social. Hay tres maneras distintas de hacerlo: reconcibiendo productos y mercados, redefiniendo la productividad en la cadena de valor, y construyendo *clusters* de apoyo para el sector en torno a las instalaciones de la empresa. Cada uno de ellos es parte del círculo virtuoso del valor compartido, al incrementar el valor en una área aumentan las oportunidades en las otras.

Tal como mencionan en su artículo estos autores, el valor compartido no es responsabilidad social, filantropía —ni siquiera sostenibilidad— sino una nueva manera de lograr el éxito económico. El objetivo de la empresa debe ser redefinido como la creación del valor compartido, no sólo el logro de beneficios. Esto producirá la nueva ola de innovación y el crecimiento de la productividad de la economía global. También redefinirá el capitalismo y su relación con la sociedad.

Para Porter y Kramer, la creación de valor compartido debería reemplazar a la RSE como guía de las inversiones de las empresas en sus comunidades. Los programas de RSE se enfocan principalmente en la reputación y sólo tienen una conexión limitada con el negocio, haciendo que sean difíciles de justificar y mantener en el largo plazo. En cambio, la CVC es parte integral de la rentabilidad y la posición competitiva de una empresa. Aprovecha la experiencia y los recursos únicos de una empresa para crear valor económico mediante la creación de valor social.

Algunos autores, como Vives (2013), critican severamente este concepto debido a que Porter y Kramer, para imponer su CVC destacan las diferencias entre el nuevo concepto y la RSE y muestran a esta última con un enfoque tradicional y limitado, tal cual se plasma en el siguiente cuadro:

**Tabla 1.** Diferencia entre RSE y CVC

RSE	CVC
Valor: hacer el bien.	Valor: beneficios económicos y sociales en relación con los costos.
Ciudadanía, filantropía, sostenibilidad.	Creación conjunta de valor entre la empresa y la comunidad.
Discrecional o en respuesta a la presión externa.	Parte integral de las competencias.
Ajena a la maximización de utilidades.	Parte integral de la maximización de utilidades.
La agenda es determinada por los reportes hacia afuera y las preferencias personales.	La agenda es específica de la empresa y se genera internamente.
Impacto limitado por la huella de la empresa y el presupuesto de RSE.	Realigna todo el presupuesto de la empresa.

Fuente: Porter y Kramer (2011).

Para Vives (2013), la empresa siempre debe crear valor, pero qué se comparte y con quién es su decisión autónoma, forma parte de su libertad de operaciones dentro de las normas que le impone la sociedad. Sin embargo, una estrategia que implique que todo el valor que se cree sea compartido es sumamente restrictiva. A veces creará valor sólo para los accionistas; en ocasiones, en su mayoría, para los directivos; a veces tendrá que hacerlo para los clientes. A largo plazo, y sobre el conjunto de todas sus actividades, deberá haber creado valor para sus *stakeholders*, para algunos más, para otros menos. El total del valor creado será superior si se utiliza una estrategia de compartirlo que si se usa una que suponga crearlo compartido, el cual de por sí tiene restricciones. La solución a la «ecuación» de la maximización del valor creado es superior sin restricciones a lo que resulta con ellas, como las que impone la CVC. Y serán las leyes —el mercado—, la propia decisión de los responsables, los que resolverán con quién se comparte, cuándo y en qué cantidades.

La RSE es la parte de la gestión empresarial que comprende el conjunto de prácticas responsables —adaptadas al contexto empresarial y económico— que respaldan el logro de la sostenibilidad financiera, social y ambiental de la empresa, para cuya evaluación se usan criterios ESG (Ambientales, Sociales y de Gobierno)

La implementación de la RSE, junto con el resto de la gestión de la empresa, puede crear valor para todos los *stakeholders*, en diferentes proporciones para cada grupo y en distintos momentos. Con las prácticas responsables, por definición, sólo se crea valor para todos. Las proporciones, o sea, el grado en que la empresa comparte el valor y con quién lo hace, son determinadas por su gestión (su estrategia y su implementación). La mayoría de las empresas da prioridad a la creación de valor para los accionistas/dueños. Pero hay sinergias, y la creación de valor para otros *stakeholders* puede agregar más valor para los accionistas/dueños, que es lo que las empresas visionarias tratan de captar.

Vives (2013) sintetiza los términos más importantes al sostener que la RSE son acciones. Sostenibilidad es el resultado global de las acciones y ESG son los criterios que se usan para evaluar estas acciones. La creación o destrucción de valor es el resultado parcial de la gestión de la empresa. El grado en que este valor se comparte entre los diferentes *stakeholders* está determinado por esa gestión, lo que a su vez está dado por las prácticas responsables, o sea, la RSE.

## Capítulo II

# Los informes de Responsabilidad Social en la actualidad

*Un buen reporte permite mostrar todo lo realizado. Por tal motivo, es una consecuencia de una gestión sustentable y constituye una herramienta de gestión para mostrar los programas de responsabilidad social y sus resultados. Desarrollar un reporte sin todo lo que hay detrás, simplemente no es posible*

Bernardo García, gerente de Responsabilidad Corporativa de General Motors, 2009

### Introducción

Ser socialmente responsable implica para la empresa integrar la RSE a la gestión cotidiana de la cadena de valor entera (Perrini *et al.*, 2007). Se habla a este propósito de gestión integrada de la RSE, de una inversión realizada con el fin de producir una ventaja competitiva duradera y la minimización de riesgos. Un modelo de gestión desarrollado sobre la base de la RSE y caracterizado por el hecho de poner en el centro la relación con los *stakeholders*, los principios de mejoramiento continuo y la innovación (Perrini y Vurro, 2009). La RSE se configura como un nuevo enfoque estratégico a la gestión de la empresa fundado en una visión relacional de la misma (Perrini y Tencati, 2008).

La RSE encuentra uno de sus presupuestos de fondo en el concepto de *accountability*, es decir, en la capacidad de la empresa de proveer a los *stakeholders* información transparente, confiable, completa y alineada con los intereses de los destinatarios. La *accountability* es la cultura orientada a la transparencia y a la rendición de cuentas que involucra el aspecto de gestionar la transformación de la empresa en su manifestación ético-social y económica, legitimando y/o responsabilizando a quien es propuesto al gobierno de cualquier organización (Gray, Owen, & Adams, 1996).

Bajo este perfil, la medición de la performance conseguida por la empresa en la adopción de prácticas y comportamientos, en línea con lo que dicta la responsabilidad social, asume un rol crucial (Perrini, 2006b). Por un lado, de hecho, la información provee a la empresa la oportunidad de monitorear y gestionar el propio compromiso con la RSE, identificando puntos de fortaleza y debilidades en el complejo sistema de relaciones en el cual la misma se inserta, y el grado de satisfacción de las expectativas de los *stakeholders*. Por otro lado, la medición y comunicación de la performance social y ambiental permiten a la empresa formalizar el propio compromiso en el tema de la RSE y represen-

tan la oportunidad para afirmar concretamente su obligación de respetar el lema «*doing well while doing good*» («hacer bien el bien») (Adams, 2004 —la traducción es nuestra—).

Más en detalle, la adopción de un enfoque de *triple bottom line* —o la medición conjunta de la performance económica, social y ambiental— tiene sobre todo un impacto interno en términos de autoanálisis para la empresa. En tal sentido, representa un momento de reflexión sobre los compromisos y el grado de cumplimiento de los objetivos prefijados en las diversas áreas de gestión y en las interacciones con los *stakeholders*. También la medición permite demostrar al externo de la empresa la capacidad de crear y distribuir el valor, reforzando los vínculos entre los distintos interlocutores de la empresa.

En otras palabras, es a través de la medición y de la comunicación de la performance que la empresa, su patrimonio de recursos tangibles e intangibles, su conducta responsable, se convierten en visibles, perceptibles y apreciables para el ambiente de referencia, contribuyendo a alimentar el complejo juego de la gestión del consenso. Transparencia, información difundida y accesible, medición eficaz y creíble, unidad de medida que refleje correctamente y uniformemente el grado y la tipología de la responsabilidad de la empresa, se transforman en términos relevantes en el actual debate sobre cuál debe ser la recíproca relación entre empresa y RSE (Perrini *et al.*, 2006).

La gran incógnita que se le plantea a todas las empresas en la actualidad, es «cómo rendir cuentas en materia de RSE». Se trata de acordar y establecer un patrón que permita medir en forma cualitativa y cuantitativa, las acciones de RSE que desarrollan las empresas y la sustentabilidad de estos planes en el tiempo, para que no se transformen en una simple moda.

Éste es el principal desafío que las empresas tienen por delante, y aquí es donde los informes de responsabilidad social o balances sociales se transforman en una herramienta clave y poderosa de la RSE.

## **1. Descripción y metodología del relevamiento realizado**

Como se mencionó en la introducción, en este capítulo mostraremos el análisis y los resultados obtenidos luego de examinar distintos informes de responsabilidad social.

Sobre la base de las informaciones proporcionadas por los entes sobre su desempeño económico, social y ambiental, se procedió a realizar un estudio empírico sobre los principales indicadores utilizados por las empresas a nivel mundial y a nivel Latinoamérica y el Caribe, tomando de referencia la base de datos del GRI (Global Reporting Initiative).

En este estudio fueron analizados los informes de sustentabilidad publicados en la página web del Global Reporting Initiative,<sup>12</sup> la muestra a analizar se obtuvo filtrando los reportes publicados en 2011–2012 (se estableció como fecha de corte de la obtención de datos el 28/2/2014, al estar esta base de datos en continua actualización).

---

12 Ver: <http://database.globalreporting.org/>

De este primer filtro se obtuvieron 742 reportes, sin discriminar tamaño de la organización,<sup>13</sup> sector al que pertenece<sup>14</sup> y regiones del mundo.<sup>15</sup>

Con estos informes se dividió el trabajo en dos etapas:

- Primera etapa:

**a)** Se identificaron los diferentes indicadores presentados por las organizaciones utilizando el motor de búsqueda de la base de datos del GRI, clasificados en las tres dimensiones: económica, ambiental, desempeño social, esta última dividida en: prácticas laborales y trabajo decente, sociedad y derechos humanos, responsabilidad de producto.

**b)** Como segunda instancia, se establecieron cuáles son los tres principales indicadores reportados —sea en forma completa o parcial— de cada dimensión a los fines de conocer cuál es la información de mayor preferencia de presentación para las organizaciones a nivel mundial.

**c)** Una vez culminada esta tarea, se buscó comparar con los indicadores de referencia utilizados por las organizaciones de la región de Latinoamérica y el Caribe, para lo cual se aplicó este filtro en la base de datos del GRI, obteniendo 125 reportes, analizando al igual que en la etapa anterior los tres principales indicadores de todas las dimensiones.

- Segunda etapa:

**a)** Como parte principal de este trabajo empírico analizamos cómo los principales indicadores de la región Latinoamérica y el Caribe obtenidos en la etapa anterior eran presentados en los reportes sociales de las organizaciones de Argentina, para lo que utilizamos la misma base de datos del GRI ahora filtrada para entes radicados en nuestro país. De este filtro surgió la muestra con la cual trabajamos, se obtuvieron 49 reportes del año 2012 de organizaciones nacionales, con y sin fines de lucro.

**b)** De estos informes obtenidos en formato pdf de la misma base de datos, o bien de las páginas oficiales de Internet de las organizaciones, se procedió a analizar:

– Sector económico al que pertenecen las organizaciones y fines económicos para determinar las características generales de las organizaciones argentinas que presentan estos reportes sociales.

– Aplicación o no de la guía GRI en los informes de sustentabilidad, y los niveles de aplicación del mismo.

– De cada dimensión: económica, ambiental, desempeño social se analizó en forma pormenorizada los tres principales indicadores de la región, identificando: su presen-

---

13 Filtro por tamaño (*organization sizes*): pequeña, mediana y gran empresa.

14 Filtro por sector (*organization sectors*): agricultura, construcción, energía, comercio, etcétera.

15 Filtro por región (*organization regions*): África, Asia, Europa, Latinoamérica y el Caribe, Norteamérica y Oceanía.

tación o no, formato, características específicas de cada indicador, su reporte completo o parcial. Estas dimensiones fueron estudiadas en reportes realizados o no bajo la guía de protocolo del GRI (teniendo en cuenta la información que cada indicador proporciona).

– Por último se hizo una breve descripción de las características comunes de estos reportes sociales en las organizaciones argentinas.

### 1.1. Resultados de la primera etapa

Las organizaciones están adoptando la estrategia de informar su accionar a la comunidad utilizando reportes que detallan su desempeño social, ambiental y económico. Sobre las informaciones proporcionadas por los entes respecto de estas cuestiones, se procedió a realizar un estudio empírico de los principales indicadores utilizados por las empresas a nivel mundial y a nivel Latinoamérica y el Caribe utilizando la base de datos del GRI.

En una primera instancia se identificaron los reportes presentados del año 2012 con la fecha de corte antes mencionada, de los cuales se obtuvieron 742 informes publicados de organizaciones de todo el mundo. El mismo proceso se realizó para organizaciones de Latinoamérica y el Caribe, de lo que se obtuvo un total de 125 informes.

De ambos grupos bajo análisis se buscó tomar conocimiento acerca de cuáles fueron los tres principales indicadores<sup>16</sup> por temática utilizados, lo que arrojó los siguientes resultados:

#### 1.1.1. Indicadores de desempeño económico<sup>17</sup>

**Tabla 2.** Principales indicadores de desempeño económico

Principales indicadores a nivel global			Principales indicadores de Latinoamérica y el Caribe		
Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje	Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje
EC1	705	95 %	EC1	117	94 %
EC8	549	74 %	EC6	91	73 %
EC3	534	72 %	EC7	89	71 %

<sup>16</sup> La guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad presenta indicadores principales y adicionales, los indicadores denominados «principales» son generalmente aplicables y considerados materiales para la mayoría de las organizaciones. Los indicadores «adicionales» representan prácticas o aspectos emergentes que pueden ser primordiales para determinados entes.

<sup>17</sup> Estos indicadores informan sobre el flujo de fondos entre los diferentes grupos de interés, como así también el impacto económico que producen las organizaciones sobre la comunidad en la cual se desarrollan sus actividades.

De los 9 indicadores<sup>18</sup> que la guía proporciona en cuanto a la dimensión económica, como podemos observar en el cuadro, el 95 % de las organizaciones a nivel mundial presenta el indicador económico EC1 que determina el valor económico directo generado, distribuido y retenido. El 74 % reporta el indicador EC8 sobre el desarrollo e impacto de las inversiones en infraestructuras y los servicios prestados principalmente para el beneficio público. Un 72 % informa el EC3 el cual refiere a la cobertura de las obligaciones de la organización debidas a programas de beneficios sociales.

Para las organizaciones de Latinoamérica y el Caribe también el indicador EC1 es primordial al estar presentado por el 94 % de las organizaciones. A diferencia de los indicadores a nivel mundial, el 73 % informa el EC6 sobre políticas, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales y el EC7 que es aplicado por el 71 % de los entes y refiere a procedimientos para la contratación local y proporción de altos directivos procedentes de la comunidad local.

### 1.1.2. Indicadores de desempeño ambiental<sup>19</sup>

**Tabla 3.** Principales indicadores de desempeño ambiental

Principales indicadores a nivel Global			Principales indicadores de Latinoamérica y el Caribe		
Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje	Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje
EN3	645	87 %	EN4	102	82 %
EN16	638	86 %	EN8	101	81 %
EN4	630	85 %	EN16	99	79 %

El 87 % de los entes a nivel global presenta el indicador EN3 sobre consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias, un 86 % informa sobre emisiones totales, directas e indirectas de gases de efecto invernadero (EN16), siendo el tercer indicador más utilizado el EN4 que detalla el consumo indirecto de energía desglosado por fuentes primarias.

En nuestra región, de los 125 reportes analizados, el 82 % informa el EN4, el 79 % el EN16 y como tercer indicador presentado se observa el EN8: «captación total de agua por fuentes», con un 81 % de reportes que lo incluyen.

<sup>18</sup> De los 9 indicadores del desempeño económico, 7 se consideran principales y 2 adicionales.

<sup>19</sup> Reflejan el efecto de las actividades de las organizaciones en los sistemas naturales vivos e inertes y en los espacios terrestres, aéreos y acuáticos. Esta dimensión ambiental presenta 30 indicadores, de los cuales 17 son principales y 13 son adicionales.

### 1.1.3. Indicadores de desempeño social<sup>20</sup>

#### *Prácticas laborales y trabajo decente*

**Tabla 4.** Principales indicadores de desempeño social: prácticas laborales y trabajo decente

Principales indicadores a nivel global			Principales indicadores de Latinoamérica y el Caribe		
Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje	Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje
LA1	720	97 %	LA1	119	95 %
LA2	646	87 %	LA10	112	90 %
LA7	638	86 %	LA2	104	83 %

Como indica el cuadro, el principal indicador sobre prácticas laborales y trabajo digno,<sup>21</sup> tanto a nivel global (97 %) y en Latinoamérica y el Caribe (95 %) es el LA1, que reporta sobre las características del personal empleado en función de tipo de empleo, por contrato, región. El LA2 informado por 87 % de las organizaciones a nivel mundial informa sobre el número total de empleados y rotación media de los mismos, desglosados por grupo de edad, sexo y región, este mismo indicador es presentado por el 83 % en LyC.

Se puede observar que como tercer indicador a nivel mundial se informa el LA7 (86 %), tasas de ausentismo, enfermedades profesionales, días perdidos y número de víctimas mortales relacionadas con el trabajo por región. Y el LA10 (90 %) para los reportes regionales que refieren a promedio de horas de formación al año por empleado, desglosado por categoría de empleado.

#### *Sociedad*

**Tabla 5.** Principales indicadores de desempeño social: sociedad

Principales indicadores a nivel global			Principales indicadores de Latinoamérica y el Caribe		
Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje	Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje
SO3	549	74 %	SO3	86	69 %
SO1	534	72 %	SO1	86	69 %
SO4	512	69 %	SO4	85	68 %
SO5	512	69 %			
SO8	512	69 %			
SO2	512	69 %			

<sup>20</sup> Muestran el desempeño de la organización en cuanto a: aspectos laborales, derechos humanos, sociedad y responsabilidad sobre productos.

<sup>21</sup> Se expone información sobre: empleo, relación empleador/empleado, capacitación, cuidado de la salud y seguridad de los recursos humanos, igualdad de condiciones y oportunidades, etc. En la guía GRI esta dimensión presenta 14 indicadores (9 principales y 5 adicionales).

Sin lugar a dudas, un capítulo relevante en los reportes sociales son las actividades o acciones del ente relacionadas con la comunidad,<sup>22</sup> por lo que se presentan varios indicadores de este tipo siendo los principales a nivel global y regional el SO3: porcentaje de empleados formados en corrupción, SO1: programas y prácticas para evaluar y gestionar los impactos de las operaciones en las comunidades y el SO4: informa sobre las medidas tomadas en respuesta a incidentes de corrupción. A nivel mundial, también en igual porcentaje de presentación que el SO4 (69 %) se presentan el SO5 (posición en las políticas públicas y participación en el desarrollo de las mismas y de las actividades de *lobbying*; el SO8 (valor monetario de sanciones, multas y sanciones no monetarias por el incumplimiento de leyes y regulaciones) y por último el SO2 (porcentaje y número total de unidades de negocio analizadas con respecto a riesgos relacionados con la corrupción).

### *Derechos humanos*

**Tabla 6.** Principales indicadores de desempeño social: derechos humanos

Principales indicadores a nivel global			Principales indicadores de Latinoamérica y el Caribe		
Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje	Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje
HR4	542	73 %	HR4	94	75 %
HR6	527	71 %	HR6	86	69 %
HR7	505	68 %	HR7	80	64 %

Como podemos observar en el cuadro precedente, dentro del ámbito de los derechos humanos<sup>23</sup> las organizaciones optan por utilizar como principales indicadores de los 11 totales que se incluyen en la Guía de Reportes GRI, el HR4 que menciona el número total de incidentes de discriminación y medidas adoptadas, el HR6 sobre actividades que conllevan un riesgo potencial de incidentes de explotación infantil y medidas adoptadas y como tercer indicador más reportado el HR7, que determina las operaciones con riesgo de ser origen de episodios de trabajo forzado o no consentido y las medidas adoptadas.

<sup>22</sup> Proporcionan información sobre los riesgos de corrupción y soborno, influencia indebida en la toma de decisiones y prácticas monopólicas. Esta dimensión presenta un total de 8 indicadores, de los cuales 6 se consideran principales y 2 adicionales.

<sup>23</sup> Los indicadores de esta dimensión incluyen información sobre: prácticas y medidas adoptadas en cuanto a: no discriminación, libertad de asociación, explotación infantil, prevención de trabajo forzoso y obligatorio, prácticas de seguridad, derechos de indígenas, medidas correctivas, entre otras. Existen 11 indicadores, de los cuales 8 son principales y 3 son adicionales.

**Tabla 7.** Principales indicadores de desempeño social: responsabilidad del producto

Principales indicadores a nivel global			Principales indicadores de Latinoamérica y el Caribe		
Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje	Indicador	Reportes que lo incluyen	Porcentaje
PR5	564	76 %	PR5	96	77 %
PR1	497	67 %	PR9	83	66 %
PR9	475	64 %	PR1	80	64 %

En cuanto a la responsabilidad del producto,<sup>24</sup> vemos que, en ambos casos, informes a nivel mundial y en Latinoamérica y el Caribe, los tres indicadores más relevantes presentados son: PR5 sobre prácticas con respecto a la satisfacción del cliente, PR9 coste de multas significativas producto del incumplimiento de normativas en relación con el suministro y el uso de productos y servicios de la organización y el PR1 que comunica las fases del ciclo de vida de los productos y servicios evaluadas en la salud y seguridad de los clientes.

### 1.2. Resultados de la segunda etapa: reportes de empresas argentinas

Como segunda instancia de este estudio empírico sobre reportes sociales, observamos cómo los principales indicadores de la región Latinoamérica y el Caribe eran presentados en los reportes sociales de las organizaciones de Argentina, para lo cual utilizamos la misma base de datos del GRI.<sup>25</sup> Obtuvimos 49 reportes del año 2012 de organizaciones nacionales con y sin fines de lucro, obteniendo importantes datos sobre la forma y características de los indicadores en análisis.

<sup>24</sup> Información sobre el impacto del producto o servicio proporcionado, directamente al público consumidor en cuanto a: salud, seguridad, información y etiquetado, marketing y proporción de datos. Está compuesto un conjunto de 9 indicadores: 4 principales y 5 adicionales.

<sup>25</sup> [www.database.globalreporting.org](http://www.database.globalreporting.org)

## 1.2.1. Reportes analizados

**Tabla 8.** Informes de Responsabilidad Social del año 2012 elaborados por organizaciones de Argentina

	<b>Organizaciones</b>	<b>Denominación Informe</b>
1	Acindar (Grupo ArcelorMittal)	Reporte de sustentabilidad 2012
2	Adecco	Reporte de sustentabilidad 2012
3	Asociación Civil Biblioteca Popular Juan Bautista Alberdi	Balance Social 2012
4	Banco Columbia	Reporte de sustentabilidad 2012
5	Banco Galicia	Reporte de sustentabilidad 2012
6	Aguas Cordobesas	Reporte de sustentabilidad 2012
7	Allianz Argentina	Reporte de sustentabilidad 2012
8	Banco Hipotecario	Reporte de sustentabilidad 2012
9	Banco Patagonia	Informe de Responsabilidad Social Empresaria 2012
10	Banco Francés	Informe Anual de Responsabilidad Corporativa 2012
11	Carboclor	Reporte de sustentabilidad 2012
12	Carrefour Argentina	Reporte de sustentabilidad 2012
13	Cervecería y Maltería Quilmes	Reporte de gestión sustentable
14	Eset Latinoamérica	Memoria de Eset Argentina 2012
15	Dow Argentina	Balance de Sustentabilidad 2012
16	General Motors	Reporte de sustentabilidad 2011–2012
17	Grupo Arcor	Reporte de sustentabilidad 2012
18	Grupo Assa	Informe de sustentabilidad 2012
19	Globant	Reporte de sustentabilidad 2012
20	Grupo Andreani	Reporte de sustentabilidad 2012
21	Grupo Macro	Informe de Responsabilidad Social Empresaria 2012
22	Grupo Sancor Seguros	Reporte de sustentabilidad 2012
23	La Rural	Reporte de sustentabilidad 2012
24	Kimberly Clark Argentina	Reporte de sustentabilidad 2012
25	Manpower Argentina	Reporte de sustentabilidad 2012
26	Mapfre Argentina	Informe Anual de Responsabilidad Social 2012
27	Mastellone Hnos.	Reporte de sustentabilidad 2012
28	Mercado Libre	Informe de Responsabilidad Social 2012
29	Mercedes Benz Argentina	Reporte de sustentabilidad 2011–2012
30	Minera Alumbra	Informe de sustentabilidad 2012
31	Ministerio de Administración y Gestión Pública	Balance de Responsabilidad Social Gubernamental 2012
32	Ministerio de Finanzas	Reporte de sustentabilidad 2012
33	Molinos Río de la Plata	Reporte de sustentabilidad 2012
34	Monsanto Latinoamérica Sur	Reporte de sustentabilidad 2012
35	Nidera Argentina	Informe de responsabilidad corporativa 2012
36	Odebrecht Argentina	Reporte de sustentabilidad 2012
37	Petrobras Argentina	Informe Social y Ambiental 2012
38	Syk SA	Reporte de sustentabilidad 2012
39	Renault Argentina	Reporte de sustentabilidad 2011–2012
40	Randstad Argentina	Reporte Social 2012
41	Sancor	Reporte de Sostenibilidad 2012

Continúa

42	Santander Río Argentina	Memoria de Sostenibilidad 2012
43	Securitas Argentina	Reporte de responsabilidad social corporativa 2012
44	Tabacal	Reporte de Sostenibilidad 2011-2012
45	Tantal Argentina SRL	Reporte de sustentabilidad 2012
46	Tarjeta Naranja	Responsabilidad social, informe de actividades 2012
47	Telecom Argentina	Reporte de responsabilidad social empresaria/Balance de sustentabilidad 2012
48	Terminales Río de la Plata	Reporte de sustentabilidad 2012
49	Toyota Argentina	Reporte de sustentabilidad 2012

En las 49 organizaciones bajo análisis, partiendo de la denominación con que presentan los informes sociales, comenzamos a vislumbrar diferencias. El 63 % utiliza la concepción de reporte o informe de «sustentabilidad», el 6 % usa el concepto «sostenibilidad» y el resto «Balance Social», «Reporte o informe de Responsabilidad Social Empresaria».

Cabe aclarar que, si bien los términos «sustentabilidad»,<sup>26</sup> «sostenibilidad»<sup>27</sup> y «Responsabilidad Social Empresaria»<sup>28</sup> presentan diferencias, en el ámbito de informes sociales se ha optado por utilizarlos como sinónimos, siendo el más común el de «sustentable».

El concepto sustentabilidad hace referencia a:

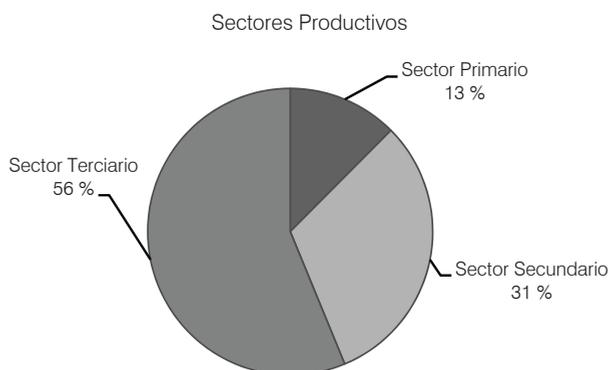
La habilidad de lograr una prosperidad económica sostenida en el tiempo, protegiendo al mismo tiempo los sistemas naturales del planeta y proveyendo una alta calidad de vida para las personas, lo que esencialmente se busca a partir de la sustentabilidad es avanzar hacia una relación diferente entre la economía, el ambiente y la sociedad. No busca frenar el progreso ni volver a estados primitivos. Todo lo contrario. Busca precisamente fomentar un progreso pero desde un enfoque diferente y más amplio, y ahí es donde reside el verdadero desafío (UN World Commission on Environment and Development (WCED), *Our Common Future*, Oxford: Oxford University Press, 1987:43).

26 Sustentable: según la Real Academia Española, adjetivo que se puede sustentar o defender con razones.

27 Sostenible: según la Real Academia Española, adjetivo dicho de un proceso. Que puede mantenerse por sí mismo, como lo hace. Ejemplo: un desarrollo económico sin ayuda exterior ni merma de los recursos existentes.

28 Consiste en «prácticas de la corporación que, como parte de la estrategia corporativa, en complementariedad y apoyo de las más importantes actividades empresariales, busca evitar daño y promover el bienestar de *stakeholders* (clientes, proveedores, empleados, fuentes financieras, la comunidad, el gobierno y el medio ambiente); a través de cumplir con reglas, regulaciones y voluntariamente ir más allá de ellas» (Vives, 2004).

## 1.2.2. Clasificación general de los reportes



**Figura 1.** Sectores productivos a los cuales pertenecen las organizaciones analizadas.

Fuente: elaboración propia

Podemos ver que más del 50 % de las empresas pertenece al sector terciario,<sup>29</sup> el 31 % al sector secundario,<sup>30</sup> y el 13 % al sector primario.<sup>31</sup> Esto demuestra que, a mayor cercanía de las organizaciones con la comunidad en cuanto a los productos o servicios que ofrece, mayor es la importancia que se le otorga a la comunicación de su accionar frente a la sociedad.

Respecto de los fines de las organizaciones, podemos ver en el siguiente gráfico que el 94 % de los informes corresponde a entidades con fines de lucro, sólo un 6 % es presentado por entes sin animosidad de obtener beneficios económicos por el desarrollo de sus actividades.



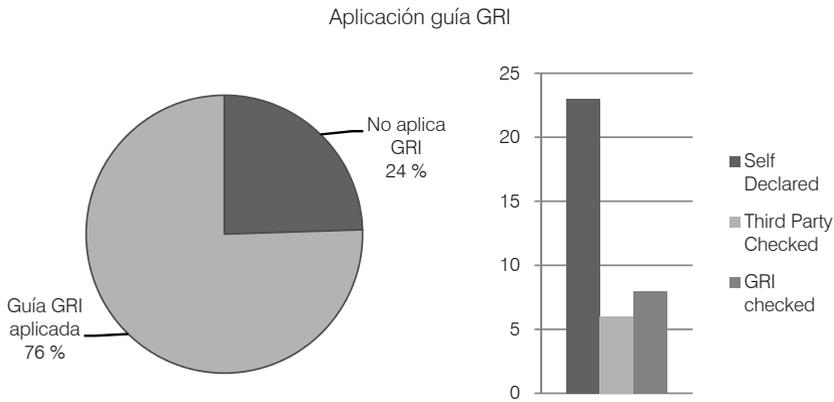
**Figura 2.** Fines que persiguen las organizaciones analizadas. Fuente: elaboración propia

<sup>29</sup> Actividades relacionadas con el ofrecimiento de servicios a la sociedad, a las personas y organizaciones.

<sup>30</sup> Actividad industrial manufacturera o artesanal.

<sup>31</sup> Actividades económicas relacionadas con la transformación de los recursos naturales en productos primarios no elaborados.

Siguiendo con el análisis de los reportes, en cuanto a la aplicación o no de la guía GRI 3.1,<sup>32</sup> y en su caso el respectivo nivel alcanzado, observamos:



**Figura 3.** Aplicación de la Guía GRI de las organizaciones analizadas. Fuente: elaboración propia

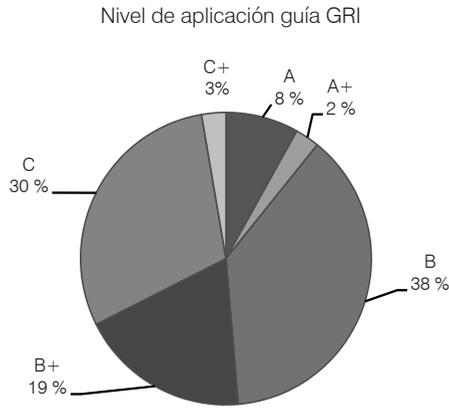
El 24 % de las organizaciones no aplica la guía propuesta por el GRI. Con relación a los informes que utilizan la guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad: un 47 % se autocalifica<sup>33</sup> (*self declared*), un 12 % presenta el informe avalado por la opinión de un verificador externo sobre su autocalificación (*Third party checked*) y el 16 % restante solicita que el GRI compruebe la autocalificación que realiza el ente.

32 El Marco GRI para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad es el nombre que se le da al conjunto de materiales ofrecidos por la GRI. El marco consiste en las Guías para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad, los Suplementos Sectoriales y los Protocolos Técnicos y de Contenido de la Memoria. El Marco puede ser aplicado por organizaciones de diferentes tipos y tamaños, de cualquier sector o región ([www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)).

Actualmente se encuentra vigente la versión G4, presentada en mayo 2013. No obstante, se permite la publicación de reportes siguiendo las versiones anteriores hasta el 31/12/2015 (GRI, 2013).

33 Autocalificación: con arreglo a un nivel en función de la valoración que el ente ha realizado del contenido de su memoria, teniendo en cuenta como base los niveles de aplicación de la Guía GRI.

Respecto de los reportes que aplicaron la guía GRI, los niveles de aplicación<sup>34</sup> fueron:



**Figura 4.** Nivel de aplicación de la guía GRI de los reportes analizados. Fuente: elaboración propia

Como se observa en el gráfico, un 10 % de las organizaciones logra los niveles superiores A y A+,<sup>35</sup> un 57 % reporta con un nivel B y B+<sup>36</sup> y el 33 % alcanza el nivel más bajo C y C+.<sup>37</sup>

De las 37 organizaciones que utilizan las Guías GRI sólo cuatro de ellas emplean suplementos de sector,<sup>38</sup> específicamente, el suplemento sectorial del sector financiero.

34 El nivel de aplicación define en qué medida se han incorporado los contenidos de las Guías GRI en la memoria. Se presentan tres niveles que permiten satisfacer las necesidades de las organizaciones informantes: C, B y A, manifestando una aplicación cada vez más amplia a medida que nos acercamos al nivel A.

35 Informa sobre cada indicador central del GRI y sobre los indicadores de los Suplementos sectoriales, de conformidad con el principio de materialidad ya sea, informando sobre el indicador o explicando el motivo de su omisión. La organización le añade un «plus» (+) en cada nivel en caso que se haya utilizado verificación externa.

36 Informa sobre un mínimo de 20 indicadores de desempeño y como mínimo uno de cada dimensión: económica, ambiental, derechos humanos, prácticas laborales, sociedad y responsabilidad sobre productos. La organización le añade un «plus» (+) en cada nivel en caso que se haya utilizado verificación externa.

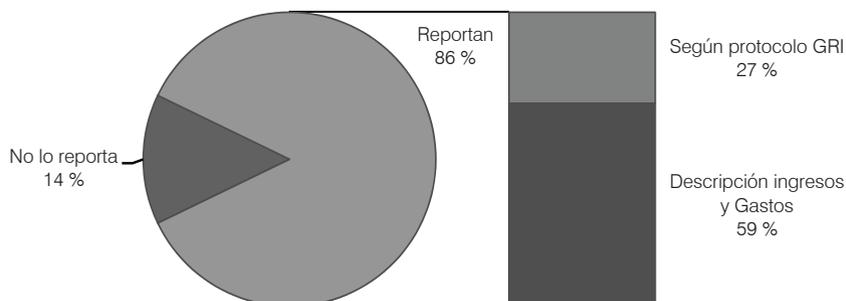
37 Informa sobre un mínimo de 10 indicadores de desempeño y como mínimo uno de cada dimensión: económica, social y ambiental. La organización le añade un «plus» (+) en cada nivel en caso que se haya utilizado verificación externa.

38 Complementan la Guía aportando interpretaciones y asesoramiento sobre cómo aplicar la Guía en un sector en concreto e incluyen indicadores de desempeño específicos para el sector. Los suplementos sectoriales deben ser utilizados junto con la Guía y no como reemplazo.

### 1.2.3. Dimensión económica

En cuanto al reporte de los indicadores EC1, EC6 y EC7, como lo mencionábamos anteriormente, son los tres principales indicadores presentados por las organizaciones de Latinoamérica y el Caribe, y analizaremos entonces cómo han sido informados por los entes de nuestro país.

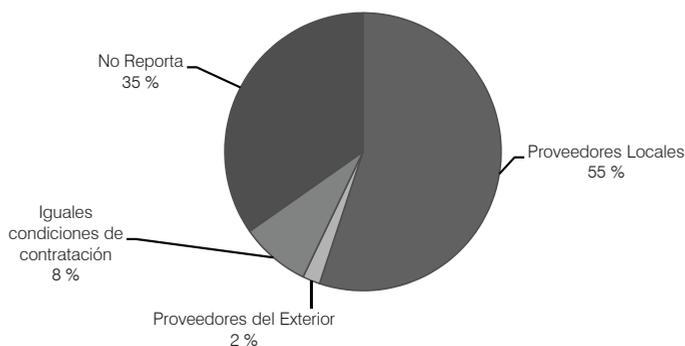
EC1: Valor económico directo generado y distribuido: ingresos y costes de explotación, retribuciones empleados, donaciones, beneficios no distribuidos, pagos a proveedores y gobiernos



**Figura 5.** Análisis de la presentación del Indicador EC1. Fuente: elaboración propia

Vemos que un 14 % no reporta el indicador económico EC1, y del 86 % que lo informa, sólo una porción minoritaria (27 %) lo realiza siguiendo el protocolo del GRI, determinando Valor Económico Creado, Distribuido y Retenido ya sea en forma completa o parcial,<sup>39</sup> el resto (59 %) informa ingresos y egresos a través de gráficos, redacción o cuadros.

EC6: Política, prácticas y gasto con proveedores locales

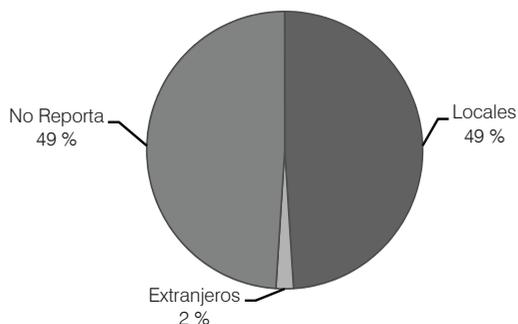


**Figura 6.** Análisis de la presentación del Indicador EC6. Fuente: elaboración propia

<sup>39</sup> En la mayoría de los reportes que evidenciaban el seguimiento del protocolo GRI, no se indicaba el VER y en otros la igualdad  $VEC=VED+VER$  no coincidía.

Con referencia a las políticas, prácticas y proporción de gasto correspondiente a proveedores locales (EC6), vemos que el 55 % privilegia la contratación de proveedores locales, sólo un 2 % informa que los gastos en su mayoría corresponden a compras del exterior, un 8 % informa por nota que se establecen iguales condiciones de contratación ya sean proveedores locales o del exterior y no especifica porcentajes o importes. El 35 % de los reportes no informa este indicador.

EC7: Procedimientos para la contratación y proporción de altos directivos locales



**Figura 7.** Análisis de la presentación del Indicador EC7. Fuente: elaboración propia

De los 49 reportes, respecto de los procedimientos para la contratación y proporción de altos directivos procedentes de la comunidad local, un 49 % manifiesta la contratación de personal local para cargos de dirigencia, igual porcentaje no reporta este indicador y sólo un 2 % (1 organización) informa que se presentan mayoritariamente directivos extranjeros por sobre los locales. En cuanto a los procedimientos, en escasos informes se describe que para todo tipo de contratación no se hace preferencia de residentes locales ya que no se hace discriminación en cuanto a origen,<sup>40</sup> género o cultura.

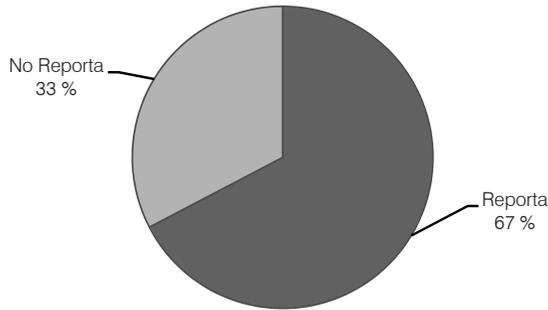
#### 1.2.4. Dimensión ambiental

Los tres principales indicadores ambientales<sup>41</sup> analizados fueron el EN4, EN8 y EN16. Resultados obtenidos:

<sup>40</sup> Las personas que no sean de nacionalidad argentina deben cumplir con las regulaciones que fija la ley de nuestro país en materia laboral y migratoria.

<sup>41</sup> Los indicadores ambientales cubren el desempeño en relación con los flujos de entrada (materiales, energía, agua, etc.) y de salida (emisiones, vertidos, residuos). Además incluyen el desempeño en relación con la biodiversidad, cumplimiento de normas legales ambientales, y otros datos relevantes tales como gastos de naturaleza ambiental o los impactos de productos y servicios.

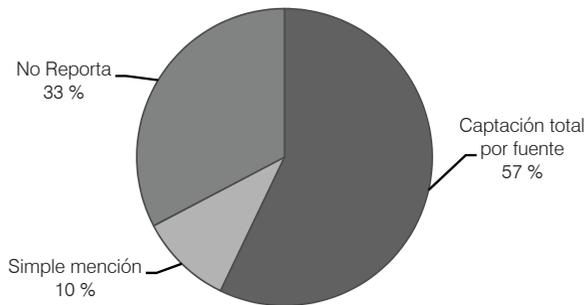
EN4: Consumo indirecto de energía por fuentes primarias



**Figura 8.** Análisis de la presentación del Indicador EN4. Fuente: elaboración propia

Con respecto al consumo indirecto de energía desglosado por fuentes primarias,<sup>42</sup> el 67 % de las organizaciones reporta<sup>43</sup> este indicador en forma completa o parcial, las restantes no lo presentan en sus informes.

EN8: Captación total de agua por fuentes



**Figura 9.** Análisis de la presentación del Indicador EN8. Fuente: elaboración propia

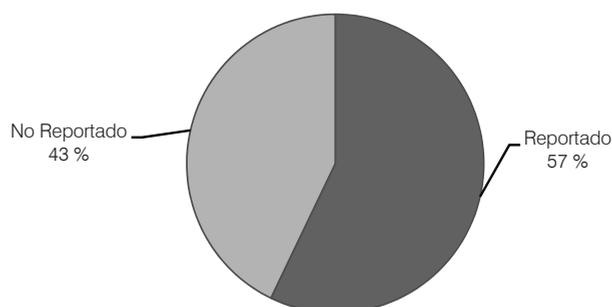
Sobre la captación total de agua por fuente, podemos ver que el 57 % de las organizaciones presenta el indicador mencionando el origen del agua que utilizan para el desarrollo de sus actividades y el consumo de la misma medido en m<sup>3</sup>, un 10 % sólo menciona por nota de dónde proviene<sup>44</sup> este recurso natural, y el restante 33 % no reporta este indicador.

42 Energía solar, mecánica, química, nuclear, geotérmica, humana, etcétera.

43 La forma de presentación de este indicador varía en cuadros, gráficos o redacción escrita. La mayoría de las organizaciones reportaron el consumo indirecto de energía eléctrica, como principal fuente primaria, ampliando algunos entes las fuentes, como ser: combustibles (gasoil, nafta, gas). Este indicador en algunos casos se desglosó por plantas, sectores, energía consumida adquirida o de propia producción.

44 Captación de aguas subterráneas, superficial, de red pública. Incluyendo en algunos reportes la reutilización del agua en sus procesos.

## EN16: Emisiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero



**Figura 10.** Análisis de la presentación del Indicador EN16. Fuente: elaboración propia

Con relación a este indicador EN16, referido a emisiones totales, directas e indirectas<sup>45</sup> de gases de efecto invernadero,<sup>46</sup> en peso, el 57 % de las organizaciones reporta el mismo, por medio de gráficos, redacción en la mayoría de los casos, comparando

45 Las emisiones directas son aquellas emisiones procedentes de fuentes donde se tiene propiedad o control como por ejemplo las procedentes del consumo de combustible para climatización, transporte privado, etcétera.

Las emisiones indirectas son emisiones que ocurren desde fuentes cuya propiedad o control corresponde a otra organización, como por ejemplo las procedentes del consumo de electricidad, consumo de papel, transporte público, etc. Fuente: The Green House Protocol. World Business Council for Sustainable Development & World Resources Institute.

Por otra parte, la ISO 14064-1:2006 realiza un desglose aún mayor y viene a diferenciar entre:

Emisión directa de gases de efecto invernadero: Emisión de GEI proveniente de fuentes de GEI (Unidad o proceso físico que libera un GEI hacia la atmósfera) que pertenecen o son controladas por la organización.

Emisión indirecta de gases de efecto invernadero por energía: Emisión de GEI que proviene de la generación de electricidad, calor o vapor de origen externo consumidos por la organización.

Otras emisiones indirectas de gas de efecto invernadero: Emisión de GEI diferente de la emisión indirecta de gases de efecto invernadero por energía, que es una consecuencia de las actividades de la organización, pero que se origina en fuentes de GEI (Unidad o proceso físico que libera un GEI hacia la atmósfera) que pertenecen o son controladas por otras organizaciones.

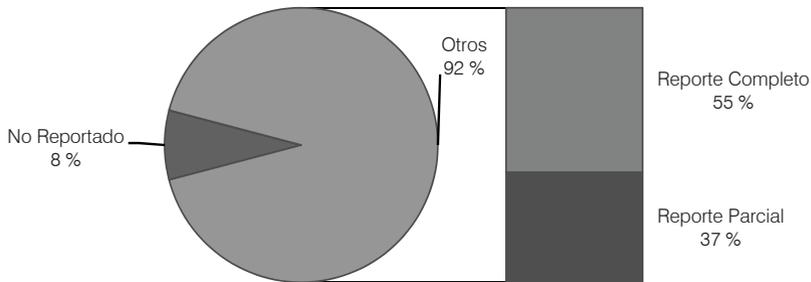
46 Los Gases de efecto invernadero son gases integrantes de la atmósfera, de origen natural y antropogénico. El efecto invernadero es un fenómeno absolutamente natural, que mantiene la temperatura de la Tierra en un valor medio de 15 °C. Sin la presencia en la atmósfera de dichos gases la temperatura sería de -18 °C. Esto es debido a que la superficie terrestre no absorbe toda la energía solar que le llega, sino que refleja una fracción de ella de vuelta hacia la atmósfera. Una parte de esta energía es retenida por los gases que producen el efecto invernadero y es devuelta a la superficie terrestre, calentando tanto la superficie de la tierra como el aire que la rodea. El vapor de agua (H<sub>2</sub>O), dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), óxido nitroso (N<sub>2</sub>O), metano (CH<sub>4</sub>), y ozono (O<sub>3</sub>) son los principales gases de efecto invernadero en la atmósfera terrestre. Además existe en la atmósfera una serie de gases de efecto invernadero totalmente producidos por el hombre como los halocarbonos y otras sustancias que contienen cloro y bromuro, de las que se ocupa el Protocolo de Montreal. Además del CO<sub>2</sub>, N<sub>2</sub>O, y CH<sub>4</sub>, el Protocolo de Kioto aborda otros gases de efecto invernadero, como el hexafluoruro de azufre (SF<sub>6</sub>), los hidrofluorocarbonos (HFC), y los perfluorocarbonos (PFC).

los valores con al menos un año anterior. Los restantes informes, 43 %, no presentan información sobre este indicador o bien por nota hacen mención a la poca significatividad de las emisiones de dichos gases.

### 1.2.5. Dimensión social

#### Aspecto *Prácticas laborales y Ética del trabajo*

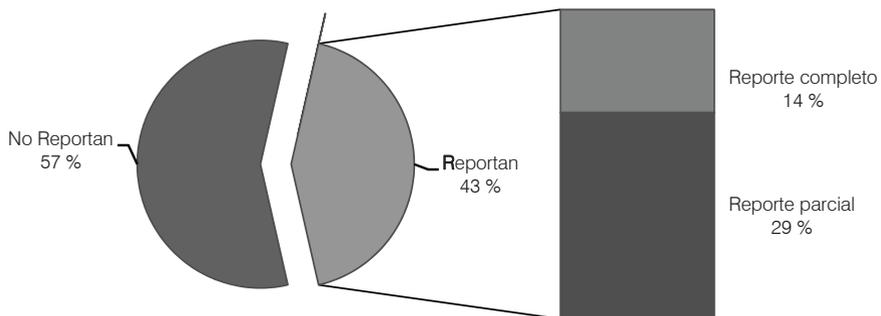
LA1: Desglose de los Recursos Humanos por tipo de empleo, contrato, región y sexo



**Figura 11.** Análisis de la presentación del Indicador LA1. Fuente: elaboración propia

En cuanto al desglose de los recursos humanos con que cuenta la organización, por tipo de empleo, contrato, región y sexo, un 8 % no informa sobre estas cuestiones, el 92 % restante lo presenta en forma completa (55 %) y parcial (37 %). Es dable destacar que de los 45 informes que reportan el indicador LA1, 6 hacen mención de contar dentro de su plantel a personas con capacidades diferentes.

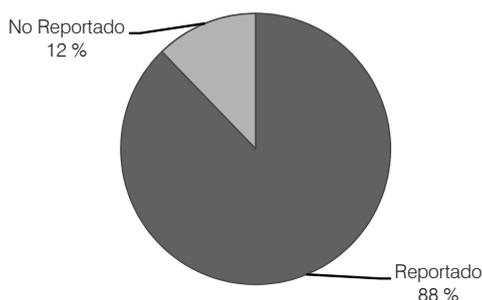
LA2: Número total de empleados, tasa de nuevas contrataciones y rotación media de empleados (desglosados por grupo de edad, sexo y región)



**Figura 12.** Análisis de la presentación del Indicador LA2. Fuente: elaboración propia

A diferencia de los indicadores anteriores, de los 49 reportes, sólo 21 organizaciones lo informan en forma completa o parcial sobre: número total de empleados, tasas de nuevas contrataciones, rotación media de empleados, desglosados por grupos de edad, sexo y región.

LA10: Promedio de horas de formación al año por empleado  
(desglosado por sexo y por categoría de empleado)



**Figura 13.** Análisis de la presentación del Indicador LA10. Fuente: elaboración propia

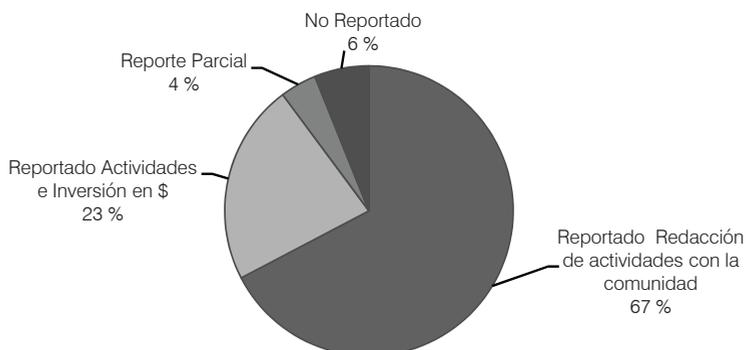
Sin lugar a dudas, la formación de los recursos humanos resulta de suma importancia para las organizaciones, como también la publicación de dichas actividades de capacitación. Podemos ver que el 88 % de los entes reportan<sup>47</sup> sobre el promedio de horas de formación al año por empleado, desglosado por sexo y por categoría de empleado, y un 12 % no lo reporta.

#### *Aspecto Comunidades locales*

Se analizaron los indicadores SO1, SO3 y SO4 que informan sobre los impactos que las organizaciones tienen en las comunidades locales en las que desarrollan sus actividades y cómo se gestionan los riesgos que pueden ocurrir a partir de sus relaciones con otras instituciones sociales; se analiza información respecto de riesgos de sobornos, corrupción, etcétera.

<sup>47</sup> En algunos reportes se desagrega la capacitación interna y externa que reciben los empleados, presencial o e-learning, y los tipos de capacitaciones que reciben los empleados. En 2 reportes se destaca el apoyo económico de la organización para la capacitación y formación externa de los recursos humanos.

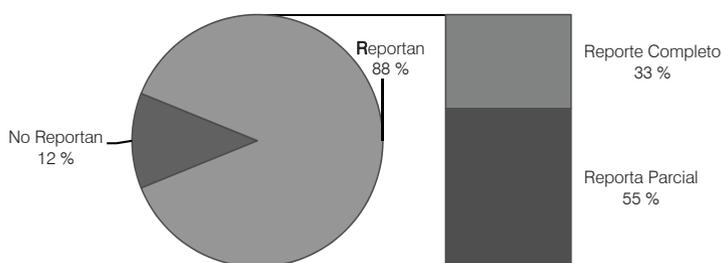
SO1: Porcentaje de operaciones donde se han implantado programas de desarrollo, evaluaciones de impacto y participación de la comunidad local



**Figura 14.** Análisis de la presentación del Indicador SO1. Fuente: elaboración propia

Uno de los indicadores que más información presenta en los Balances Sociales o Reportes de Sustentabilidad es el SO1 sobre programas de desarrollo, evaluaciones de impacto y participación en la comunidad local. Como podemos observar, sólo un 6 % no reporta este indicador, el resto lo informa por medio de la redacción de las diversas actividades<sup>48</sup> desarrolladas por la organización (67 %), en menor porcentaje (23 %) incluyen la inversión monetaria que deriva de dichas actividades y un 4 % de los informes presenta el indicador en forma parcial.

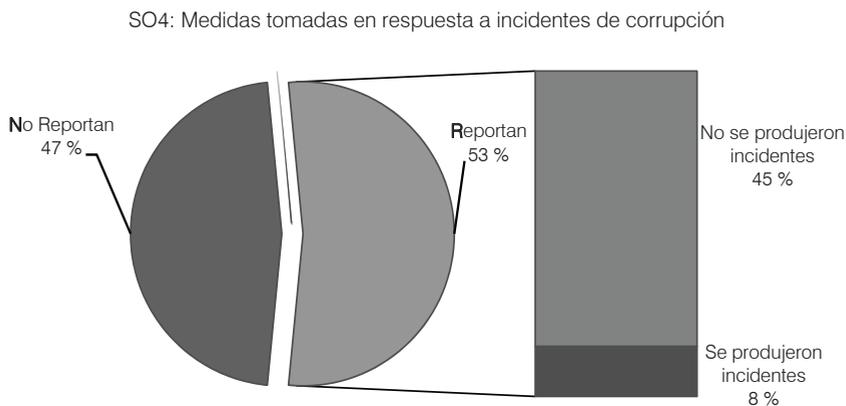
SO3: Porcentaje de empleados formados en las políticas y procedimientos anti-corrupción de la organización



**Figura 15.** Análisis de la presentación del Indicador SO3. Fuente: elaboración propia

48 Entre las actividades reportadas se encuentran: campañas solidarias, talleres educativos, cursos de capacitación, ayudas a fundaciones y ONG, campañas de reciclaje, patrocinio de actividades deportivas, programas de salud, becas, apoyo y organización de eventos culturales, exposiciones, donaciones dinerarias o de productos, mecenazgo, convenios con universidades y centros educativos de diferentes niveles, voluntariados, etcétera.

En cuanto al porcentaje de empleados formados en las políticas y procedimientos anticorrupción de la organización, en el gráfico podemos ver que el 88 % informa el indicador SO3, de los cuales un 55 % lo presenta de forma parcial indicando la implementación de códigos de conducta, programas anticorrupción, líneas de denuncias, jornadas de capacitación, creación de comités de éticas, y el 33 % restante sí determina la cantidad de recursos humanos capacitados en esta temática.



**Figura 16.** Análisis de la presentación del Indicador SO4. Fuente: elaboración propia

El indicador SO4 muestra los incidentes de corrupción y las medidas tomadas en respuesta a los mismos, un poco más del 50 % reporta este indicador, de los cuales en 22 informes (45 %), en su mayoría por nota, se menciona que no se produjeron este tipo de actos y en 4 informes (8 %) se hace alusión a estas actividades<sup>49</sup> no éticas y a las medidas<sup>50</sup> que la organización realizó ante estas situaciones.

#### *Aspecto Derechos humanos*

Se incluyen en este aspecto los indicadores que reflejan las medidas implementadas ante violación de derechos humanos (no discriminación, igualdad de género, libertad de asociación, explotación infantil, trabajos forzados y obligatorios, etcétera).

Se analizaron los indicadores HR4 sobre discriminación, HR6 explotación infantil y HR7 trabajos forzados.

<sup>49</sup> Incidentes: pérdida y hurtos de equipos y mercaderías, sustracciones y cobros de cheques, compra de bienes para uso personal a nombre del ente, entre otros.

<sup>50</sup> Medidas correctivas, suspensiones y desvinculaciones.

HR4: Número total de incidentes de discriminación y medidas correctivas adoptadas

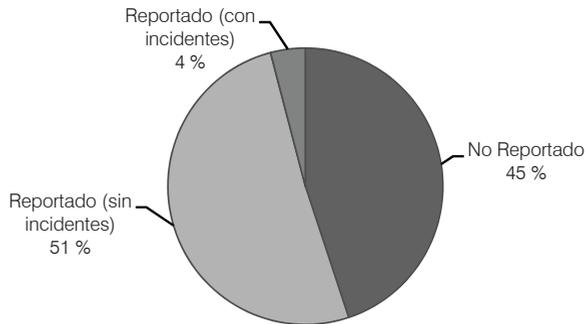


Figura 17. Análisis de la presentación del Indicador HR4. Fuente: elaboración propia

Respecto del número total de incidentes de discriminación y medidas correctivas adoptadas, el 45 % de los informes no reporta este indicador, el 51 % lo hace mencionando en notas la no ocurrencia de incidentes y sólo en 2 organizaciones (4 %) se hace referencia a la ocurrencia de hechos discriminatorios; en ambos casos la denuncia fue desestimada por carecer de sustento probatorio.

HR6: Operaciones y proveedores significativos que conllevan un riesgo significativo de incidentes de explotación infantil y medidas adoptadas

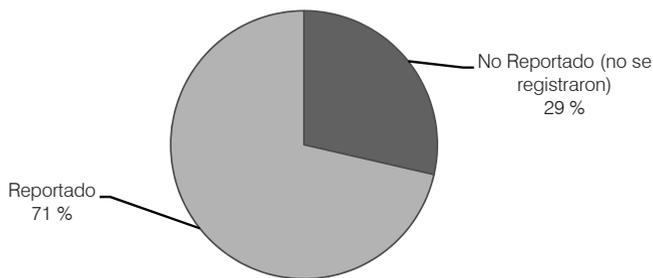
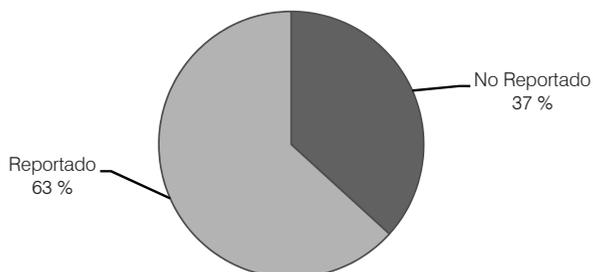


Figura 18. Análisis de la presentación del Indicador HR6. Fuente: elaboración propia

En el indicador HR6, que hace referencia a las operaciones y proveedores significativos identificados que conllevan un riesgo alto de incidentes de explotación infantil y las medidas adoptadas para contribuir a la abolición de éstos, podemos observar que el 71 % de las organizaciones reporta este indicador no presentando este tipo de incidentes y el 29 % no lo informa. Gran parte de las organizaciones menciona la incorporación de códigos de conducta aplicable a proveedores, ayudas a Unicef para la protección de los derechos del niño, instauración de cláusulas en los contratos a fin de

respetar los derechos del niño, adhesiones a la Red de Empresas contra el Trabajo Infantil,<sup>51</sup> etcétera.

HR7: Operaciones y proveedores identificados como de riesgo significativo de ser origen de actividades de trabajo forzado u obligatorio y las medidas adoptadas



**Figura 19.** Análisis de la presentación del Indicador HR7. Fuente: elaboración propia

Otro indicador principal proporcionado por la guía GRI es el HR7 sobre episodios de trabajo forzado u obligatorio y las medidas que se adoptan para contribuir a su eliminación.

Podemos ver en el gráfico que, de los 49 informes analizados, 31 reportan el indicador mencionando que no se produjeron actividades que denoten trabajo forzado (generalmente indicado en las notas) y el 37 % no presenta información respecto de este tema.

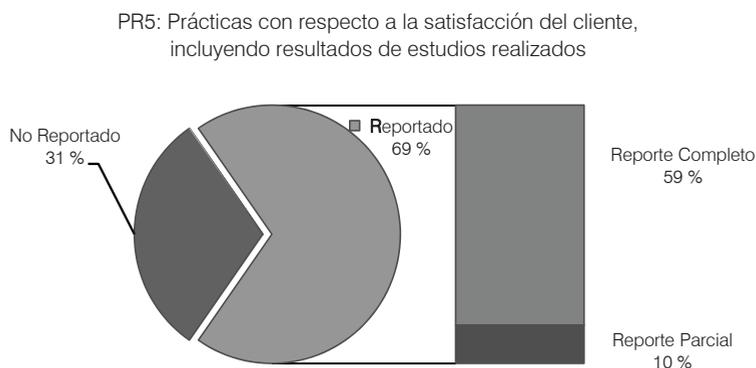
Al igual que para la protección de los derechos del niño, las organizaciones promueven en su relación con los proveedores la eliminación de todo tipo de actividades incluyéndolas en contratos, realizando auditorías, capacitaciones, estableciendo penalizaciones o suspensiones en los pagos si se detectaran, etcétera.

51 La red genera y apoya programas para la prevención y erradicación del trabajo infantil funciona en el ámbito del Ministerio de Trabajo Empleo y Seguridad Social y está presidida por la CONAETI. Su Comité Directivo coordina la ejecución y el monitoreo de los programas seleccionados para desarrollarse en este ámbito. Está integrado por Adecco Argentina SA, Bayton Grupo Empresarial, Cámara del Tabaco de Salta, FAETT, Grupo Arcor, Nobleza Picardo, Sesa Select SA y Telefónica de Argentina–Movistar.

Las empresas que participan de la red realizan acciones conjuntas, sumando esfuerzos, recursos y compartiendo experiencias, aumentando así la efectividad de sus acciones de prevención y erradicación del trabajo infantil en el marco de la responsabilidad social Empresaria. Esta red asume el compromiso y la necesidad de trabajar intensamente para lograr la inexistencia de mano de obra infantil en toda la cadena de valor (proveedores y clientes). Cuentan con organismos asesores como: OIT y UNICEF. Fuente: [www.trabajo.gov.ar](http://www.trabajo.gov.ar)

### Aspecto Responsabilidad sobre productos

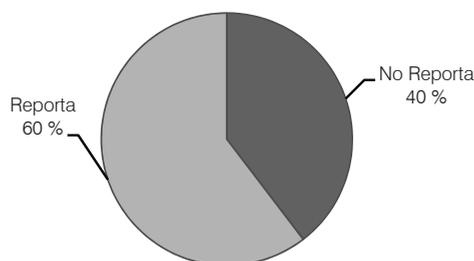
El último aspecto bajo análisis atañe a los aspectos de los productos y servicios que pueden afectar directamente a los consumidores, como la salud, seguridad, información, etiquetado, marketing y protección de datos.



**Figura 20.** Análisis de la presentación del Indicador PR5. Fuente: elaboración propia

El indicador PR5, con relación a la satisfacción del cliente, incluyendo los resultados de los estudios realizados, fue presentado por el 69 % de las organizaciones, de estas 34 organizaciones, 29 lo informa en forma completa y sólo 5 de manera parcial. En este punto, los entes mencionaron recursos que utilizan para la medición de la satisfacción de cliente (líneas de reclamo, atención al cliente, páginas web, etc.) y en algunos casos los resultados obtenidos.

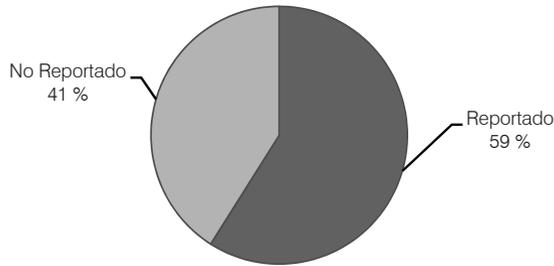
PR9: Coste de multas significativas por incumplimiento de la normativa en relación con el suministro y el uso de productos y servicios de la organización



**Figura 21.** Análisis de la presentación del Indicador PR9. Fuente: elaboración propia

Sobre el cumplimiento normativo, el 60 % de los informes reporta que no se les aplicaron multas significativas por incumplimiento de normativas en relación con el suministro y el uso de productos y servicios, el resto de las organizaciones no presentaron este indicador.

PR1: Fases del ciclo de vida de los productos/servicios y su impacto en la salud y seguridad de los clientes



**Figura 22.** Análisis de la presentación del indicador PR1. Fuente: elaboración propia

El último indicador bajo análisis es el PR1, dentro del aspecto de salud y seguridad del cliente, el cual fue reportado por el 59 % de las organizaciones. Se mencionan en los informes las acciones de los entes para la protección de datos personales, certificaciones de procesos, productos, ambientales, sobre calidad, la realización de auditorías (internas/externas y a proveedores), evaluaciones de desempeño de los asociados, etcétera.

## 2. Algunas conclusiones sobre la información relevada

Como colorario de este análisis empírico sobre reportes de organizaciones de Argentina en cuanto a los principales indicadores aplicados en Latinoamérica y el Caribe, podemos destacar que los reportes presentan:

- a) Diversidad:** desde el informe o no de los indicadores propuestos por la guía GRI, hasta la forma de exposición y los datos incluidos, resulta difícil su comparación y análisis de responsabilidad social corporativa.
- b) Positivismo:** los informes de sostenibilidad deben proporcionar una imagen de la organización equilibrada y razonable con respecto a su desempeño en materia de sostenibilidad, incluyendo las contribuciones positivas como las negativas. A lo largo del análisis de los reportes, pudimos observar que en las organizaciones sólo se presentan los aspectos favorables para las mismas, reconociendo sólo algunas cuestiones negativas o a corregir a futuro, las cuales son expuestas por notas en la mayoría de los casos.
- c) Exteriorización:** prevalece la información sobre la imagen exterior por sobre la imagen interna de la empresa. Gran parte de las páginas de los comúnmente llamados Reportes Sociales está dedicada a las actividades que la empresa realiza con la comunidad, pero poco se menciona sobre las acciones de la empresa para con los recursos humanos con que cuenta.

- d)** Falta de transparencia: la transparencia en los reportes refiere a la presentación completa de la información, ésta no puede asegurarse en todos los reportes e incluso en los indicadores ya que muchos de ellos son presentados en forma parcial.
- e)** Comparabilidad con ejercicios anteriores: la información en muchos casos no puede compararse con ejercicios anteriores al no contar con este aporte, siendo que en varias organizaciones el informe de sostenibilidad 2012 no ha sido el primero, por lo que al momento de analizar cada indicador no se puede realizar la comparación de mejoras o retrocesos en las diferentes dimensiones analizadas.

## Capítulo III

# La dimensión económica de las acciones y los informes de Responsabilidad Social de las organizaciones

*El valor es un hecho enteramente social, un resultado, una categoría social por excelencia... Los bienes de valor en su acepción social-teórica no son piezas arrancadas del mundo exterior; su valor significa el sedimento objetivado de las relaciones sociales*  
Stolzmann, 1956:248–249

*No aisle la economía: trátela como un subsistema de la sociedad, por lo tanto como fuertemente acoplada con el medio ambiente natural, la organización política y la cultura... Fortalezca los vínculos entre la ciencia económica y sus vecinas... porque cada ciencia social estudia únicamente algunos aspectos de una única totalidad, a saber, la sociedad, y todos esos aspectos están interrelacionados y, por lo tanto, son interdependientes*  
Bunge, 1999b:174–175

### Introducción

Hace ya varios siglos, aun antes que la Economía se conformara como ciencia, nuestra actual microcontabilidad<sup>52</sup> ya proveía información a los comerciantes sobre los efectos económicos que causaban en su patrimonio las transacciones que realizaban. Dentro de todas las posibles formas que pudieron haber adoptado los sistemas de información de los entes privados sobre su desempeño en la gestión del valor económico de su propiedad, se generalizó la utilización de un esquema de partida doble sobre datos cuantitativos.<sup>53</sup> Ese esquema sigue hoy siendo privilegiado dentro de los distintos sistemas informativos de las organizaciones, como medio central para conocer la actuación del ente y analizar la gestión del capital por parte de los administradores.

---

52 Sobre los conceptos y alcances de Micro y Macrocontabilidad cfr. Mattesich, 2002.

53 Se observa un marcado interés en los investigadores contables en el reanálisis de las bases históricas del sistema. Una búsqueda en Google Scholar sobre el tema «*double entry bookkeeping and its evolution*» arrojó en septiembre de 2013, 6090 resultados contando solo desde el año 2009. Recordemos que Goethe hace decir a uno de sus personajes que la partida doble «está dentro de las mejores invenciones de la mente humana»

Además, y no por eso menos importante, es necesario destacar que durante la segunda mitad del siglo XX y en la primera década del siglo XXI este esquema cuantitativo de partida doble, se tornó central también para la nascente información macrocontable y la tradicional microcontabilidad pública.<sup>54</sup>

Sin embargo, este tradicional esquema contable fue puesto en tensión a partir de las últimas décadas del siglo XX por el surgimiento de enfoques críticos que consideran a la contabilidad tradicional como una herramienta central de un sistema económico capitalista<sup>55</sup> que pone al hombre al servicio de la maximización de los beneficios de las empresas, incompatible con una visión integral de la sociedad.

*The sustained criticisms to traditional accounting that emerged in the 1960s and 1970s gave birth to a second approach known as critical accounting. Critical accounting scholars began to systematically question the assumptions underlying traditional accounting, arguing that accounting practices are neither objective, neutral, nor value-free, and that they create, sustain and change social reality (Cooper & Neu, 1997; Craig & Amernic, 2004; Gray, 2002; Hines, 1988; Hopper, Storey & Willmott, 1987; Llewellyn, 1994; Lodh & Gaffikin, 1997; Mathews, 1997; Morgan, 1988; Tinker, 1985 (Las sostenidas críticas a la Contabilidad Tradicional surgidas en los '60 y '70 dieron nacimiento a un segundo enfoque denominado Contabilidad Crítica. Los investigadores de esta rama empezaron a cuestionar sistemáticamente los supuestos de la Contabilidad Tradicional sosteniendo que la práctica contable no es ni objetiva, ni neutral, ni exenta de sesgos y que crea, sostiene y cambia la realidad social) (Mook, 2007. La traducción es nuestra).*

Las corrientes de pensamiento crítico se vieron enfatizadas por el surgimiento en esta época de nuevos problemas del contexto para los entes productores de información económica.

Entre ellos podemos destacar:

**a) La cuestión ambiental:**

Los bienes naturales no susceptibles de apropiación jurídica eran tradicionalmente ignorados por la visión económica tradicional. Estaban allí, eran un entorno permanen-

---

54 Sobre el acercamiento entre estas ramas de la Contabilidad y su relación con la llamada contabilidad social, Cfr. entre otros Hauque y Di Russo, 2012.

55 «Some have gone so far as to see in double-entry bookkeeping a symbol of capitalism. Sombart (1979), the most extreme advocate of double-entry bookkeeping, saw an intimate connection between capitalism and double-entry bookkeeping: questioning which came first capitalism or double-entry bookkeeping. Yamey (1949, 1964) contests Sombart's views, but the constitutive role of accounting and its relationship to capitalism have caused much debate (e.g., Miller & Napier, 1993). Weber identified rational (i.e., double-entry) bookkeeping «as a prerequisite for capitalism» (Weber, 1976:92). Finally, Bryer (2000) argues that the introduction of double-entry bookkeeping played a part in the introduction of capitalist accounting to the English East Indian Company in the 1640s» (Jones, 2010).

te en el que no se observaba escasez posible, por lo que eran soslayados por los viejos informes económicos.

Muchos bienes naturales que hasta ese momento eran considerados económicamente libres, comenzaron a observarse, como «escasos» y por ende valiosos aún en la visión económica más clásica. Esta modificación de condiciones obliga a la Contabilidad a ampliar su frontera de definición de valor, determinando que los bienes naturales que se sacrifican en el proceso deban ser considerados integralmente dentro de los costos (Cfr. entre otros Herbohn, 2005).

**b) Las repercusiones sociales de las acciones de los entes en general:**

En la visión más tradicional, las empresas tenían una única responsabilidad social: maximizar sus beneficios.

*There is one and only one social responsibility of business —to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud* (Existe una única responsabilidad social de los negocios— usar sus recursos y comprometerse en actividades diseñadas para aumentar sus beneficios mientras se mantenga dentro de las reglas del juego, lo que quiere decir, competencia libre y abierta sin incumplimientos ni fraudes) (Friedman en Mook, 2007:173. La traducción es nuestra).

En este contexto, los informes económicos solo se ocupaban de los stocks y los flujos de valor económico de propiedad de la empresa conforme el ordenamiento jurídico vigente.

Esta revisión amplía la noción de valor en los aspectos sociales a un conjunto de bienes culturales que la contabilidad tradicional no reflejaba. Es así que, la valoración del llamado capital humano —intelectual o relacional en sus distintas versiones— empieza a destacarse como un tema de agenda para la doctrina contable.<sup>56</sup>

Además, ante los desafíos sociales de la segunda mitad del siglo XX, la información económica que proporciona la contabilidad avanza hacia otros horizontes. Comienzan a interesar los efectos que tienen nuestras acciones sobre los demás integrantes de la sociedad, no solamente como determinantes de los beneficios de la empresa a largo plazo. La empresa deja de ser una simple función de producción maximizadora de utilidades, para convertirse en un actor social aceptado o rechazado según resulten las consecuencias sociales de su actividad. «La conducta empresaria en la actualidad está sostenida defendiendo una postulación social de la misma... como institución social... El objetivo del beneficio no es el único y excluyente móvil de la conducta empresaria» (Hauque, 1971:80 y 91).

---

56 Sobre el tema Cfr. entre otros Di Russo y Hauque, 2007.

Así, los informes económicos se amplían en sus objetivos y se entremezclan con los aspectos ambientales y sociales, lo que «desordena» los tradicionales enfoques y objetivos de los informes económicos micro y macrocontables.

Resulta importante destacar que estos cuestionamientos dispararon además la necesidad de reanalizar el tratamiento de los sistemas contables tradicionales para los bienes públicos, los recursos comunes y las externalidades. Estos fenómenos, que la economía había identificado ya en la primera mitad del siglo XX, resultaban extraños para una contabilidad acostumbrada a una relación biunívoca de propiedad entre un único dueño y un bien económico del cual aquél podía usar y abusar sin límite.<sup>57</sup>

Estos embates no se limitaron a la microcontabilidad privada. No solo hemos modificado hoy los alcances de la información de los entes privados con la ampliación de los conceptos del balance social. También la macrocontabilidad sufre hoy un proceso de cuestionamiento que pone en tela de juicio hasta su indicador más tradicional: el producto.<sup>58</sup> Por su parte, la contabilidad pública discute actualmente sobre la necesidad de que sus contenidos no se limiten a un conjunto de datos sobre la gestión financiera del Estado, sino que le permitan también cuantificar más razonablemente los efectos que la actividad pública produce sobre la sociedad, determinando cantidades y valores de los bienes y servicios efectivamente provistos a la comunidad.<sup>59</sup>

El desafío en este contexto es que los informes sobre el valor económico puedan mantener su especificidad y sus ventajas, aun cuando deban brindar datos sobre stocks y flujos distintos a los que resultan de propiedad del ente que informa. Ni el hecho que se amplíe el horizonte sobre los titulares del valor económico a informar, ni la incorporación de bienes y recursos no tradicionales dentro de los capítulos económicos; deberían confundirnos. *Desde el punto de vista de los valores económicos, las organizaciones deben informar sobre los stocks y flujos de valor económico creados y utilizados, de distintos titulares o propietarios, dentro de la frontera aceptada para cada momento histórico respecto de la extensión y reconocimiento de los valores útiles.*

La extensión del muestrario de objetos que debe valorar, por el reconocimiento de nuevos bienes escasos o de los efectos económicos sobre los demás actores sociales, no implica ampliar superposición con los demás grupos de valores de la escala axiológica, sino simplemente utilizar las técnicas de valoración económica sobre nuevos objetos.

---

57 Cfr. entre otros Krugman y Wells, 2006: Capítulos 18 y 19.

58 Cfr. entre muchos otros World Bank, 2012 y Lawn, 2003.

59 Cfr. entre otros Las Heras, 2004.

Como nos extenderemos en el Capítulo IV, esto no implica una postura reduccionista desde lo económico. Simplemente intenta limitar el proceso de valoración económica a su campo, separándolo de la valoración desde el punto de vista estético, ético o religioso de las acciones humanas. Será el conjunto de valoraciones integradas a la luz de los distintos grupos de valores, la que brindará un panorama más completo para la evaluación de las acciones de las organizaciones.

### **1. El nuevo horizonte ampliado de una contabilidad de los stocks y flujos económicos**

Especialmente desde que los físicos reconocieron la importancia del trabajo de Maxwell en la unificación del fenómeno eléctrico con el del magnetismo generando una única teoría para el estudio del electromagnetismo,<sup>60</sup> los científicos en general han aceptado las ventajas de construir teorías válidas para contener enfoques más amplios, sin perder por ello las características diferenciales de cada campo particular. Unir campos de estudio bajo esquemas teóricos o normativos comunes, sin por ello perder las características diferenciales de cada uno de los originales, determina claras ventajas para el desarrollo de cualquier disciplina. En esta línea, se ha intentado desde antaño construir para la *contabilidad* esquemas comunes que permitan una «Teoría General de la Contabilidad»<sup>61</sup> que rescate elementos comunes de todas sus ramas buscando conformar un sistema global.

A esta altura, es necesario destacar la ligazón que observamos entre la dimensión económica de los valores humanos y la contabilidad. Consideramos a la disciplina contable como una verdadera «cartografía» de los stocks y flujos de valor económico. Así como los cartógrafos intentan mostrar los accidentes geográficos en sus mapas, así los contadores intentan mostrar los hechos que afectan al valor económico en los informes contables. Los mapas de los cartógrafos buscan brindar información útil a sus usuarios (navegantes, viajeros, etc.), del mismo modo que los informes contables deben buscar brindar información útil para quienes deben tomar decisiones sobre esta base. En nuestro caso, serán los distintos *stakeholders* que deberán decidir sobre la

---

60 Actualmente los físicos se encuentran en la búsqueda de una única teoría que permita interpretar el conjunto total de las fuerzas que actúan en el Universo. A la fecha se han logrado importantes progresos para analizar la interacción de las diversas fuerzas en distintas escalas de energía, pero aún falta para acordar una teoría unificada que las abarque a todas. La posible detección del llamado *boson de Higgs* en el acelerador de partículas del CERN entre 2012 y 2013, es un paso más hacia la comprobación empírica de estas teorías. Cfr entre otros [http://en.wikipedia.org/wiki/Theory\\_of\\_everything](http://en.wikipedia.org/wiki/Theory_of_everything)

61 En Argentina especialmente García Casella, 2001.

responsabilidad social de la organización en cuestión. *Necesitamos una teoría general del marco contable, que permita encuadrar dentro de ella, cuando menos la evaluación de los valores económicos implicados en los informes de responsabilidad social.*

Existen muchas visiones sobre las distintas ramas o segmentos que podemos diferenciar en esta disciplina, pero consideramos particularmente ilustrativas al respecto las palabras de Mattessich, cuando nos introduce a su visión de las ramas de la contabilidad y sus interrelaciones en 1963:<sup>62</sup>

Un enfoque aceptado para construir una definición sólida consiste en partir del punto de vista generalmente aceptado acerca del contenido del asunto (...). El adherir a este procedimiento, implicaría en nuestra disciplina dejar de lado todos los sistemas macrocontables. En la práctica, y en grado considerable en la teoría, el término «Contabilidad» se emplea para designar solamente a la microcontabilidad (...) los contadores, los hombres de negocios y muchos profesores de contabilidad —tal como lo demuestra la enseñanza impartida por los mismos— consideran los sistemas macrocontables como parientes lejanos de la Contabilidad, la cual por mero accidente tomó un nombre que resulta engañoso con respecto a los conceptos que esconde (Mattessich, 2002:15,16).

A pesar de ello sostiene que: «existen fuerzas que han reconocido la conveniencia de integrar a la micro y a la macrocontabilidad a nivel teórico. Nuestro punto de vista es más radical aún: *no queremos expresar la conveniencia de tal integración, sino que planteamos su necesidad*» (idem, las cursivas son nuestras).

En 2002 el mismo autor reanalizaba críticamente su visión, manteniendo a pesar de ello una esperanza futura:

Es posible que haya sobreestimado el interés de los contadores académicos y prácticos en la macro y mesocontabilidad, y en los aspectos básicos que estos sistemas comparten con la Contabilidad empresarial y gubernamental (...) esta especialidad demostró poco interés perceptible. Pero, quién sabe si esta área relativamente relegada puede llegar un día (*quizás en relación con la contabilidad ambiental*) a convertirse en un fénix que renace de sus cenizas, como ha ocurrido con otras previamente (Ob. cit.: XVI. Las cursivas son nuestras).

Una década después, creemos que el «fénix» de la integración de las distintas ramas contables está renaciendo impulsado precisamente por los trabajos de investigación relacionados con la Contabilidad social y ambiental, tal como predijo Mattessich.<sup>63</sup>

---

62 Sobre el tema, entre otros, Cfr. Hauque y Di Russo de Hauque, 2004.

63 El resurgimiento de la llamada contabilidad social y ambiental, que en una versión preliminar había nacido en los '60, se observa recién a mediados de la década de los '90: «*Whilst social accounting enjoyed considerable experimentation and currency in the 1970s it fell off the public agenda in the 1980s, so much so that there was considerable hostility to the concept during the 1980s and*

En los últimos años, en este camino, todos los campos de la Contabilidad han dado pasos hacia una armonización posible, a partir de adecuaciones en sus reglas de medición y exposición conjuntamente con los casi increíbles avances en la tecnología de información y comunicaciones para la captación y procesamiento de datos.<sup>64</sup> Más allá de la tradicional división en segmentos de la disciplina contable,<sup>65</sup> consideramos que el desafío es encontrar hoy caminos comunes entre todos ellos para hacer frente a la importante función que tiene la Contabilidad en la actualidad: proveer de información sobre valores económicos<sup>66</sup> confiable y pertinente a quienes tienen que tomar

---

*beyond. Whilst environmental accounting and reporting experienced a much-overdue resurgence during the 1990s it was not until the mid-1990s that social accounting was rehabilitated»* (Gray, 2001). Ahora bien, más allá de su antigüedad, es dable destacar que estos estudios se han visto impulsados o detenidos muchas veces por el auge o la decadencia de los enfoques sociales en el pensamiento económico y en la responsabilidad empresaria, afectándose la calidad y cantidad de la producción doctrinaria y normativa sobre el tema (Cfr. entre otros Matthews, 2000 y Gray, 2001).

64 En la actualidad podemos decir que la «utopía negativa» de Orwell en 1984 es técnicamente posible en relación con el conocimiento permanente de las actividades de cada habitante. En Argentina, la generalización de la «factura electrónica» y el control de cambios «en línea» implementados por AFIP, son ejemplos de esta realidad. «*One reason that may have impeded establishing a closer link between macro aggregates and micro concepts in the past is that there are limits to the detail macro systems can handle. However, this situation has changed with the improvements in computer capacity and communications. Nowadays, the management and analysis of very large micro-databases are feasible tasks»* (Gortes et al., 2004). El sistema de cuentas nacionales reconoce estos avances al señalar que «dadas las continuas mejoras en el campo de las computadoras y de las comunicaciones, la gestión y el análisis de las grandes bases de datos microeconómicos resulta cada día más fácil. Los datos pueden obtenerse de diferentes fuentes, como los registros administrativos y empresariales o los censos y encuestas realizados específicamente» (SCN, 2008 1.59).

65 Cfr. entre otros García Casella, 2007. Sin perjuicio de la terminología que utilicemos, consideramos que debemos referirnos a un «sistema contable»; por lo tanto, de acuerdo con la teoría sistémica, nos resultaría imposible considerarlo como una fragmentación de sistemas o subsistemas sin relaciones entre sí. Sobre enfoque de sistemas Cfr. entre muchos otros Bunge 1999a y 1999b.

66 Dejamos aparte la discusión sobre si la contabilidad es responsable de proveer información sobre aspectos distintos a los económicos. Seguramente esta discusión deberá iniciarse con mayores precisiones sobre el ámbito de lo económico, dentro del mundo de las ciencias sociales. Por ejemplo, si aceptamos una visión posible de una «Economía Humana» o «Economía Social y Solidaria», el tradicional campo de análisis neoclásico de la Economía se ampliará sobremanera. El archicitado Kenneth Mac Neal decía en 1939: «La contabilidad trata exclusivamente de cuestiones económicas. Excepto en sus implicancias económicas, no trata cuestiones de filosofía, religión, derecho, medicina, física o ninguna otra disciplina: La función de la Contabilidad es registrar, confrontar y presentar realidades económicas» (Mac Neal en Hauque y Di Russo de Hauque, 2002:16). Esta visión no implica rechazar la posición que incluye la provisión de información social dentro del objeto de la Contabilidad, sino privilegiar los avances respecto de la información esencialmente económica de base cuantitativa (Cfr. García Casella, 2007).

decisiones para cualquier nivel de agregación, dentro del enfoque de sistemas (Cfr. entre otros García Casella, 2007 y Jones, 2010).<sup>67</sup>

Compartimos la idea de que muchas veces es necesario «distinguir para unir», llega un tiempo para discernir sobre los elementos comunes que permitan multiplicar las interacciones entre los distintos «segmentos». Si bien las finalidades y destinatarios de cada una de las ramas o segmentos, mantendrán sus diferencias, no se trata ya de enfatizarlas sino de encausarlas dentro de un marco compartido.

En un intento de resumen, podemos decir que las ramas más desarrolladas de la disciplina contable afectadas por esta necesaria tendencia a la unidad son:<sup>68</sup>

**a) La tradicional microcontabilidad privada de las empresas:**<sup>69</sup> con raíces muy antiguas, desarrolló desde hace siglos un sistema de registro sobre la base de la partida doble y el criterio de lo devengado. Sus esquemas de trabajo se concentran en la definición de stocks, más que en cualquiera de las otras ramas de la contabilidad, a pesar de que sus desarrollos sobre flujos son muy completos.

Su relación directa con el Derecho, por resultar uno de los medios de prueba más importantes en el campo comercial, determinó la conformación de conceptos específicos ligados a cada derecho positivo. Así también, este acercamiento al Derecho, puso en el centro de la registración a la transacción voluntaria con terceros en el mercado.

Es esta contabilidad la que Weber considera característica del capitalismo, ya que logra una «contabilidad racional del capital» (Weber, 1987:237),<sup>70</sup> tratando de separar racionalmente el flujo «rédito» del stock «capital» que lo genera, para no afectar la exis-

---

67 Hace ya muchas décadas Arévalo nos recordaba las interrelaciones entre las distintas ramas descriptivas de los fenómenos económicos al decir: «La Economía Política investiga el mundo de la riqueza desde el punto de vista de la sociedad en general, para la determinación de las leyes que rigen sus movimientos, mientras que la Contabilidad estudia la riqueza desde un punto de vista particular» (Arévalo, 1956:134) y «la Estadística es el *nosce te ipsum* aplicado a las naciones, y la Contabilidad, en lo que concierne a las registraciones, es el *nosce te ipsum* aplicado a la vida económica de las haciendas» (135).

68 Recordando las áreas de la contabilidad detalladas por Mattessich en los años 60 (Cfr. Mattessich, 2002) podemos mencionar dentro de la microcontabilidad a la contabilidad de la empresa tradicional, la del Sector Público, la de las organizaciones sin fines de lucro y las de las unidades de consumo. También aquí podemos encontrar a la llamada Contabilidad Gerencial o de Gestión, desprendida desde la contabilidad de la empresa. Dentro de la macrocontabilidad, en cambio, se pueden mencionar la tradicional Contabilidad nacional o Sistema de Cuentas Nacionales, la Contabilidad de las transacciones interindustriales, de los flujos monetarios y crediticios y de la balanza de pagos.

69 La contabilidad de las unidades consumidoras se encuentra muy poco desarrollada. En el caso de las entidades no gubernamentales sin fines de lucro (ONG u organizaciones del tercer sector) los desarrollos contables siguen en general las líneas de la contabilidad de empresas, con algunas particularidades.

70 Entre muchos otros que sostienen esta visión, Cfr. Jones, 2010.

tencia misma de la unidad de producción.<sup>71</sup> A partir del siglo XX la contabilidad privada pasa también a ser base para la determinación de tributos sobre renta, patrimonio y consumo, así como también elemento central para la regulación de las actividades económicas desde el Sector Público.

Dado su necesario apego a los estándares de los distintos derechos positivos, su contenido se alejó muchas veces de los criterios económicos. Es así que desde su seno se escindió una «Contabilidad de Gestión» desarrollada fuera de las limitaciones jurídicas y de la partida doble, como productora de información interna a la organización. La llegada del siglo XXI la encuentra batallando para medir adecuadamente el capital intelectual y humano e incorporar los efectos sociales y ambientales de las acciones empresarias, en un marco de aceptación generalizada de la responsabilidad social de las organizaciones.

Esta responsabilidad social debe ser asumida por la organización, y se ve reflejada, en su misión, en los credos empresariales y en otras concreciones de la filosofía organizacional... Ahora bien, a través de los Estados Contables tradicionales se reflejan las consecuencias en el patrimonio del ente, entre otros, de hechos y acciones del entorno que lo afectan. Por consiguiente, debería informarse también sobre las consecuencias de las acciones de la Empresa tanto en los socios, empleados, etc. como en el resto de la sociedad. Y debe ser esa misma sociedad, que actualmente tiene una concepción de la empresa como ente social, la que debe demandar la mencionada información. Cada vez es más imperiosa la necesidad de informar sobre las consecuencias sociales del accionar de la empresa tanto interna como externamente. Pero, *¿cómo lograrlo?* (Fernández Lorenzo *et al.*, 1997:4. Las cursivas son nuestras).

La investigación en esta área intenta dar respuesta a este «cómo» dentro de las limitaciones del segmento. Las propuestas de soluciones hasta el momento incluyen algunas respuestas sin aceptación generalizada que se mantienen dentro del esquema cuantitativo de la partida doble,<sup>72</sup> pero en mayor medida implican derivaciones hacia esquemas cuantitativos de partida simple o estrictamente cualitativos.<sup>73</sup>

---

71 Así sus avances tuvieron que ver con que debía tratarse como capital. Primero el «fondo de salarios» de los clásicos liberales y marxistas, luego los bienes de uso del capitalismo industrial y sus correlativos avances en Contabilidad de Costos y la medición de la depreciación de los bienes de uso (Cfr. Gortes *et al.*, 192 y ss.). En la segunda mitad del siglo XX la complejización de los instrumentos de crédito generó importantes desarrollos en el campo de la valoración de los instrumentos financieros como parte del capital de las organizaciones privadas.

72 Además del conocido Estado del Valor Agregado (Cfr. entre otros Torres, 1993–1998a y b; Mandal y Goswani, 2008) y del menos difundido Estado del Excedente de la Productividad Global (Cfr. entre otros Torres, 1998b), existen en la doctrina internacional otros intentos para avanzar en este sentido (Cfr. entre otros Matthews y Lockardt, 2001).

73 Para Argentina actualmente Resolución Técnica N° 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Estos indicadores se basan sobre las llamadas «Guías del GRI» («Sustainability Reporting Guidelines» provenientes del «Global Reporting Initiative»).

b) *La microcontabilidad pública*: con raíces históricas tan antiguas como la privada, se concentró en la búsqueda de una herramienta para el control esencialmente financiero de los recursos y gastos públicos, otrora intentado por los reyes y actualmente por la opinión pública, sobre el accionar de los funcionarios. La centralidad de los flujos de efectivo determinó un esquema que utilizaba el criterio de lo percibido y la partida simple en sus registraciones. El desarrollo y la complejización de las acciones públicas desde finales del siglo XIX obligaron a que los sistemas contables se transformen en verdaderos sistemas de información que tiendan a integrar el sistema presupuestario con el contable.

El proceso de acercamiento con la microcontabilidad privada vivido en la última década<sup>74</sup> intenta agregar a su antiguo esquema las ventajas del criterio de lo devengado, del registro de activos y pasivos distintos a los estrictamente financieros y de la partida doble. Sus desarrollos más originales se encuentran en el campo de la información prospectiva, motorizados por siglos de utilización del presupuesto como herramienta central de trabajo.

A pesar de que la totalidad de las acciones del Sector Público deberían estar dirigidas a producir efectos externos positivos en el sistema económico y social de un país, el reconocimiento y valoración presupuestaria y contable de estos efectos en particular apenas si se ha desarrollado a la fecha,<sup>75</sup> empobreciendo así los resultados posibles de obtener desde la contabilidad pública.

c) *Las cuentas nacionales*: desde el *Tableau Economique* del siglo XVIII constituyen el campo central de la macrocontabilidad. Los modernos manuales de cuentas nacionales emitidos por Naciones Unidas cuentan hoy con una versión actualizada a 2008<sup>76</sup> que muestra un esquema ordenado y aparentemente completo de la actividad económica a nivel agregado.

El Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) es el conjunto normalizado y aceptado internacionalmente de recomendaciones relativas a la elaboración de mediciones de la actividad económica de acuerdo con convenciones contables estrictas, basadas en principios económicos. (...) El marco contable del SCN permite elaborar y presentar los datos económicos en un formato destinado al análisis económico, a la toma de decisiones y a la formulación de la política económica. (...)

---

74 Seguramente tratando de hacer realidad el deseo de Jefferson con 200 años de demora: «Deseamos ver las finanzas de la Unión tan claras e inteligibles como se encuentran en los libros de un comerciante, para que cada congresal y cada ciudadano pueda comprenderlas, investigar abusos y controlarlas. Nuestros predecesores intrincaron el sistema para cubrirse de cualquier detección... Deseo que vayamos en la dirección contraria y a través de una honesta reforma podamos volver las cosas al sistema simple e inteligible en el que siempre debieron estar» (Jefferson 1802. La traducción es propia).

75 Cfr. entre otros Hauque, 2011.

76 Sus diferentes versiones fueron presentadas en 1947, 1953, 1968, 1993 y 2008.

El marco del SCN contiene cuentas que son: a. completas, ya que abarcan todas las actividades económicas especificadas y las consecuencias para todos los agentes económicos; b. coherentes, ya que se utilizan idénticos valores para determinar las consecuencias que conlleva una acción individual para todas las partes implicadas, empleando las mismas reglas contables; c. integradas, ya que todas las consecuencias de cada acción individual de cada agente se reflejan necesariamente en las cuentas correspondientes, incluidos sus efectos sobre el cálculo de la riqueza que figura en los balances (SCN, 2008:1).

El sistema se basa en el esquema de partida doble para cada una de las unidades institucionales involucradas<sup>77</sup> y reconoce al devengamiento como la regla básica para la creación y modificación del valor económico. Sus principales logros se observan en la valoración de los flujos, ya que la medición de stocks a nivel agregado resulta aún muy difícil.

Aparentemente la macrocontabilidad debería tener menores problemas para integrar el enfoque social y ambiental que requieren los informes de responsabilidad social. Sin embargo, su visión tradicional resulta muy limitada y ha sido puesta en crisis a partir de los desarrollos en estos campos. Entre otros problemas, el límite o frontera de la identificación de un propietario no colectivo se aplica aún en el marco del sistema macrocontable por lo que muchos activos naturales no son aceptados como tales, considerándose como «bienes libres» sin costo alguno de utilización. Del mismo modo, las externalidades no son reconocidas en sus efectos sobre el sistema dentro del conjunto central de la información provista.<sup>78</sup>

En distintos niveles, estas ramas suponen en su base una relación biunívoca de propiedad entre entes o unidades institucionales y sus patrimonios, compuestos por activos y pasivos, conforme el ordenamiento jurídico. Son las transacciones que llevan adelante estos agentes dentro del mercado las que producen flujos que alteran los stocks iniciales y van afectándolos a lo largo del tiempo. Todo hecho que se aparte de este esquema y que intente ser reflejado por alguno de estos segmentos contables pondrá en tensión a las reglas de registro existentes. Los recursos y bienes sin propietario jurídico determinado, los procesos productivos naturales, el patrimonio de entes colectivos considerado como activo de otros entes, las alteraciones del valor económico producidas sin que existan transacciones formales entre distintos agentes económicos y las acciones que afectan el patrimonio de entes distintos al realizador de la acción, siempre resultarán problemas de difícil solución dentro de cada uno de estos marcos aisladamente.

---

77 Por lo que al registrarse transacciones entre dos unidades se habla de «partida cuádruple».

78 «3.22 El SCN no reconoce ninguna entidad que no tenga un propietario jurídico, ya sea de tipo individual o colectivo» (SCN, 2008. Las cursivas son nuestras). Es destacable en este segmento la adopción de las llamadas «cuentas satélites» (Cfr. entre otros Ortuzar, 2001), que manteniendo las ventajas de la partida doble, permiten ampliar o modificar los conceptos que se miden a través del sistema.

Ni la contabilidad ambiental, ni la social, ni el conjunto de desarrollos teóricos realizados para captar los enfoques de responsabilidad social organizacional, han encontrado un lugar cómodo dentro de un contexto de segmentos diferenciados sin diálogo entre sí. De esta manera, la búsqueda de mejores informes en estos aspectos, pone permanentemente en crisis la histórica división que estas ramas han sostenido, y que no permite dar respuesta a los desafíos sociales y del ambiente.

*The relationship between human beings and the natural environment has always been complex. Humans are at once both part of, and apart from, the natural world. ....An increasing recognition of the impact of humans on the environment has led to a radical questioning of traditional economic, ethical, and accounting assumptions.* (La relación entre los seres humanos y el ambiente natural siempre ha sido compleja. Los hombres son a la vez parte y se encuentran separados del mundo natural. *El creciente reconocimiento del impacto de los seres humanos sobre el ambiente ha conducido a un reanálisis radical de nuestros tradicionales supuestos económicos, éticos y contables*) (Jones, 2010:124. La traducción y las cursivas son nuestras).

La necesidad de tener en cuenta la realidad ambiental y cultural actual determinó, entre otras acciones, el desarrollo de grupos de trabajo que buscan alternativas a conceptos tan tradicionales como el Producto Bruto Interno.<sup>79</sup>

---

79 Cfr. [www.worldbank.org/programs/waves](http://www.worldbank.org/programs/waves). Robert Kennedy dijo sobre el producto norteamericano en 1968, en la anterior «ola» de difusión de la visión social de las mediciones contables: «Nuestro PIB tiene en cuenta, en sus cálculos, la contaminación atmosférica, la publicidad del tabaco y las ambulancias que van a recoger los heridos de nuestras autopistas. Registra los costes de los sistemas de seguridad que instalamos para proteger nuestros hogares y las cárceles en las que encerramos a los que logran irrumpir en ellos. Conlleva la destrucción de nuestros bosques de secuoyas y su sustitución por urbanizaciones caóticas y descontroladas. Incluye la producción de napalm, armas nucleares y vehículos blindados que utiliza nuestra policía antidisturbios para reprimir los estallidos de descontento urbano. Recoge... los programas de televisión que ensalzan la violencia con el fin de vender juguetes a los niños. En cambio, el PIB no refleja la salud de nuestros hijos, la calidad de nuestra educación ni el grado de diversión de nuestros juegos. No mide la belleza de nuestra poesía ni la solidez de nuestros matrimonios. No se preocupa de evaluar la calidad de nuestros debates políticos ni la calidad de nuestros representantes. No toma en consideración nuestro valor, sabiduría o cultura. Nada dice de nuestra compasión ni de la dedicación a nuestro país».

Estas ideas se retoman en la actualidad: «(t)he concept of gross domestic product first emerged out of crisis. The world was still mired in the Great Depression and another war was imminent. Governments wanted an annual measure of their economies' output so that they could manage their wartime planning needs. If crisis was a trigger to adopt GDP in the 1940s, there is a crisis now that is calling out for a different measure. Our climate is changing, our fisheries are depleted, our soils are degraded, our water supplies are overextended. We now need a measure that goes beyond just the annual output of a country. We need a measure that looks at wealth in its entirety— combining produced, social, human, and, importantly, natural capital. Both developed and developing countries are looking beyond GDP to help them address today's challenges» (World Bank, 2012. El destacado es nuestro).

*Gross domestic product, the leading economic measurement, is outdated and misleading. (...) It's like grading a corporation based on one day's cash flow and forgetting to depreciate assets and other costs —J. Stiglitz, Nobel prize, economics.* (El Producto Bruto Interno, la medida económica más importante, está desactualizada y es engañosa. Resulta como calificar una empresa sobre la base de flujo de caja de un día, olvidándonos de amortizar los activos y del resto de los costos) (World Bank, 2012:1. La traducción es nuestra).

Las críticas se multiplican especialmente desde las visiones alternativas al capitalismo, al sostener que la contabilidad es incapaz de servir como herramienta para enfrentar el problema ambiental de nuestros días.<sup>80</sup>

*conventional accounting is not suitable for environmental accounting. Conventional accounting is not designed to and, consequently, does not capture human beings' impact upon the natural environment* (la contabilidad tradicional no es adecuada para la contabilidad ambiental. La contabilidad tradicional no está diseñada para capturar los impactos que provocan los seres humanos sobre el ambiente natural) (Jones, 2010:124. La traducción y las cursivas son nuestras).

No anatematizamos las visiones críticas, pero consideramos que la contabilidad es más que un «símbolo del capitalismo».<sup>81</sup> No desdeñamos los mecanismos de información cualitativos, ni los cuantitativos de partida simple que se han propuesto para integrar el enfoque social y ambiental, pero los consideramos complementarios del esquema central de un sistema contable. *Las ventajas de los sistemas de información cuantitativos de partida doble nos incentivan fuertemente a intentar sostenerlos en este nuevo paradigma, ampliando su campo de utilización, siempre señalando las limitaciones que implican.*

---

80 «Tradicionalmente, las líneas de pensamiento crítico subrayan tres características negativas de las economías capitalistas. En primer lugar, que produce sistemáticamente desigualdades de recursos y de poder... En segundo lugar, las relaciones de competencia que exige el mercado capitalista producen formas de socialidad empobrecidas, basadas en el beneficio personal y no en la solidaridad... En tercer lugar, *la explotación creciente de los recursos naturales en todo el mundo pone en peligro las condiciones físicas de vida en la Tierra*» (De Sousa Santos, 2011:19. El destacado es nuestro.)

81 «Some have gone so far as to see in double-entry bookkeeping a symbol of capitalism. Sombart (1979), the most extreme advocate of double-entry bookkeeping, saw an intimate connection between capitalism and double-entry bookkeeping: questioning which came first capitalism or double-entry bookkeeping. Yamey (1949, 1964) contests Sombart's views, but the constitutive role of accounting and its relationship to capitalism have caused much debate (e.g., Miller & Napier, 1993). Weber identified rational (i.e., double-entry) bookkeeping «as a prerequisite for capitalism» (Weber, 1976:92). Finally, Bryer (2000) argues that the introduction of double-entry bookkeeping played a part in the introduction of capitalist accounting to the English East Indian Company in the 1640s» (Jones, 2010). Sobre el desarrollo de la contabilidad en economías no capitalistas Cfr. Armenteros et al., 2003.

El proceso de armonización internacional normativo interior a cada una de las ramas o segmentos de la contabilidad ha resultado una condición previa para la integración entre ellas. Este proceso no es posible sino existen previamente avances de armonización dentro de cada segmento. Hoy es posible identificar cuerpos teóricos y normativos comunes con diferencias menores en su aplicación entre los países, lo que abre el camino al «alineamiento» de todas las ramas.<sup>82</sup> Resulta importante entender que este proceso no implica automáticamente una unificación de todos los criterios posibles de imperar en cada rama. Implica simplemente contar con un «centro» básico común y posibilidades de planteamientos diversos sobre ese esquema. Obviamente existen aún muchos aspectos pendientes en este proceso de convergencia, pero *existe un conjunto de premisas comunes para la contabilización de los stocks y flujos económicos que debe servir de base para la información de efectos de las acciones de los entes desde el punto de vista de los valores económicos o de la utilidad. No tendremos que destacar las diferencias entre los distintos posibles informes, sino intentar condensar sus similitudes y puntos en común que los unen.*

## **2. El Estado del Valor Agregado (EVA)<sup>83</sup> como el indicador económico más difundido de los informes de Responsabilidad Social**

La respuesta más significativa, especialmente de la contabilidad microeconómica tradicional, a los embates críticos relacionados con los efectos sociales de las acciones de los entes ha sido la conformación del llamado Estado del Valor Agregado.<sup>84</sup> Se intenta reflejar la forma en que una organización genera valor económico a través de sus actividades mostrando cómo ese valor es distribuido entre todos los que intervinieron en su formación (Gorosito *et al.*, 1997:153–163).

En uno de los más interesantes esfuerzos de interrelación entre macro y microcontabilidad, los contadores tradicionales aceptaron, un poco a regañadientes, «reordenar» los datos de variaciones patrimoniales obtenidos de los sistemas contables para poner en foco el total del valor creado por el ente. El beneficio de los titulares del ente se informa como uno más de los componentes del valor creado, alineado con la retribución al factor trabajo, los flujos hacia el gobierno y demás destinos. En resumen, los mismos datos de la contabilidad tradicional, luego de una especie de «pase mágico», se rearreglan quitando del centro al resultado de los propietarios, para enfocar especialmente al total del valor económico creado por el ente.

---

82 *«It should be recognized that significant achievements have been made, even at the international level, to come to more uniform business accounting standards. Accordingly, disparities between individual micro accounts tend to gradually disappear»* (Gortes *et al.*, 2004).

83 En inglés *Value Added Statement* (VAS).

84 Los autores consideran al indicador central de la dimensión económica del GRI (EC1) una de las posibles versiones del EVA. Sobre la difusión del Estado del Valor Agregado en el mundo y sus características centrales Cfr. entre muchos otros Van Staden, 2002, Fregonesi, 2009; Nagal, 2012.

Aún desde dentro de la propia Contabilidad Tradicional y más allá de la generalización de normas técnicas para la presentación del EVA, su contenido y formas de exposición distan mucho de resultar claros en la práctica mundial. La utilidad de la información obtenida de su análisis es muy limitada, con escasa comparabilidad entre diversos momentos y entes.<sup>85</sup>

*Many inconsistencies are found in practice in both the calculation and presentation of value added in the VAS. These inconsistencies make the statement confusing, non-comparable and unverifiable. The existence of these inconsistencies is confirmed by much of the research examining the present and past value added reporting formats (for example Renshall, Allan and Nicholson 1979; Gray and Maunders 1980; and Stainbank 1992). These studies have found that the accounting practices used in the statement are diverse.<sup>86</sup> (...) This has resulted in a company having more than one possible value added figure and that the allocation of value added between the various stakeholders can be presented in many different ways. (...) The VAS therefore represents an incomplete picture of the complex relationships between the company and society* (Se encuentran muchas inconsistencias en el cálculo y la presentación del valor agregado en el EVA. Estas inconsistencias tornan a los estados confusos, no comparables e inverificables. La existencia de estas inconsistencias es confirmada por los investigadores que estudiaron formatos presentes y pasados de EVA. Estos estudios hallaron que las prácticas contables para el EVA son diversas. (...) Esto resultó en que una misma empresa tuviera distintos valores agregados y que su distribución entre sus *stakeholders* pudiera ser presentada de diversas maneras. (...) El EVA representa entonces una imagen incompleta de las complejas relaciones entre empresa y sociedad) (Van Staden, 2002. La traducción es nuestra).

El EVA se ha mostrado especialmente poco útil para los casos de entes que no obtienen sus ingresos a través de ventas realizadas en el mercado con precios significativos. Aquí resulta imposible calcular el valor agregado a través de la tradicional resta entre el valor total de las ventas menos el valor de los insumos utilizados.

---

85 Cfr. entre otros Van Staden, 2002 Arangies *et al.*, 2008 y Mharat y Goswani, 2008. Respecto del indicador EC1 del GRI como una de las versiones no estandarizadas del VAS Cfr. Hauque y otros, 2013.

86 «*The main areas of inconsistencies include, the treatment of depreciation resulting in gross and net value added; the treatment of taxes like pay-as-you-earn, fringe benefits and other benefits in the employees' share of value added; the timing of recognition of value added – production or sales; the treatment of taxes such as VAT/GST and deferred tax; and the treatment of non-operating items*» (Van Staden, 2002).

Es el caso que en Macrocontabilidad se denomina «producción no de mercado»<sup>87</sup> y que genera amplios disensos en los intentos de definir un modelo de EVA que cuantifique correctamente las acciones de producción y las diferencias de las de distribución secundaria del ingreso (Cfr. Nagal, 2012 y Hauque y otros, 2013).

Si nos colocamos desde la vereda crítica, el lector debería a esta altura prever su respuesta: el EVA es simplemente «vino viejo en odres nuevos» que nada puede aportar a la mejora social, un ejemplo más de que los intentos de mantener esquemas cuantitativos de partida doble para la información social están viciados desde su base.

Existen sin embargo frente a este antagonismo ya casi secular, posturas que intentan buscar una síntesis entre ambos extremos.<sup>88</sup> Esta corriente, a la que Mook denomina como *social accounting*,<sup>89</sup> se afana en adecuar las tradicionales estructuras contables ante las críticas que considera fundadas, integrándolas en el sistema de información del ente.<sup>90</sup>

Los intentos en este sentido han sido muchos. Una propuesta de sistematización se transcribe a continuación:

---

87 «6.97 Producción no de mercado es aquella realizada por el gobierno general y las ISFLSH que tiene lugar en ausencia de precios económicamente significativos. El precio se dice que no es económicamente significativo cuando se tiene poca o ninguna influencia en la cantidad que el productor está dispuesto a vender y se espera que sólo tenga una influencia marginal sobre las cantidades demandadas. Es un precio que no es cuantitativamente significativo desde el punto de vista tanto de la oferta como de la demanda. Estos precios pueden ser cobrados con el fin de recaudar algunos ingresos o lograr una reducción en el exceso de demanda que se pueda producir cuando los servicios se prestan totalmente gratis, pero no pretenden eliminar tal exceso de demanda» (SCN, 2008). Según el Sistema de Cuentas Nacionales, el cálculo del valor de producción se realiza en estos casos mediante la adición de los costos incurridos y no por la suma de las ventas realizadas.

88 Todos los intentos de esta corriente mantienen un común denominador: reciben acerbas reprobaciones tanto desde la contabilidad tradicional como desde las corrientes críticas.

89 Esta expresión tiene múltiples acepciones en distintos contextos. Entre ellos, puede significar el conjunto de estudios doctrinarios sobre estos nuevos aspectos que debe reflejar la contabilidad, una corriente específica dentro de ellos —el sentido brindado por Mook—, ser sinónimo liso y llano de la macrocontabilidad, tratar sobre el reflejo contable de los efectos sociales o también significar el estudio del reflejo de los efectos económicos que producen las acciones de un ente o conjunto de entes, sobre los demás integrantes de la sociedad aisladamente o en conjunto. Esta última opción es la que mejor se adapta al objetivo de este trabajo.

90 «*Social accounting shares most of the critiques of traditional accounting raised by critical accounting, but at the same time provides a working framework that takes into consideration a broader range of factors and actors in the accounting process. Social accounting is a broad term that includes a variety of alternative accounting models, including expanded value added accounting, environmental accounting, and sustainability accounting*» (Mook, 2007).

**Tabla 9.** *Integrated Social Accounting*

<b>INTEGRATED SOCIAL ACCOUNTING</b>			
<b>First Wave (1970s)</b>		<b>Second Wave (1990s on)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bold experimentation</li> <li>• Bold expectations</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cautious experimentation</li> <li>• More realistic expectations</li> </ul>	
Applied to for-profit organizations	Applied to other organizations	Applied to for-profit organizations.	Applied to other organizations.
Social and Financial Income Statement (Abt & Associates, 1971).		Triple Bottom Line (Elkington, 1994).	Social Impact Statement (Land, 1996).
Socioeconomic Operating Statement (Linowes, 1972).		Bottomline <sup>3</sup> (Weidmann & Lenzen, 2006).	Co-operative Social Balance (Vaccari, 1997).
Statement of Fund Flows for Socially Relevant Activities (Dilley & Weygandt, 1973).		Sustainable Cost Calculation (Bebbington & Gray, 1990s).	Community Social Return on Investment (Richmond, 1999).
Social Impact Statement (Estes, 1976).		Sustainability Assessment Model (Baxter, Bebbington, & Cutteridge, late 1990s).	First and second iterations of the Expanded Value Added Statement (Mook, 1999, 2002).
Goal oriented profit-and-loss statement (Gröjer & Stark, 1977).		Financial Sustainability Accounting (Bent & Richardson, 2002).	Socioeconomic Impact Statement (Mook, 2002).
			Socioeconomic Resource Statement (Mook, 2002).
			Third iteration of the Expanded Value Added Statement (Mook, 2007).

*Fuente: Table 2.2. The Expanded Value Added Statement in the Context of Integrated Social Accounting (Mook, 2007).*

La lista no se acaba con el cuadro anterior. También es posible señalar en este camino los trabajos relacionados con la *Environmental Equity Account* (Matthews y Lockarht, 2000 y 2001), la propuesta de Thornton sobre los asientos de un «contador público omnisciente» (Thornton, 2013) y aun los desarrollos sobre los modernos reportes integrados (Vives, 2013). A pesar de la gran cantidad de intentos, no existe a la fecha proceso de reporte que pueda compararse en difusión con el muy criticado EVA.

*Although there have been many attempts to experiment with accounting statements that reflect economic, social and environmental issues, their takeup has been slow or non-existent. Outside of the Value Added Statement, the accounting profession has not supported any of these developments. (A pesar de que existieron muchos intentos de experimentar con reportes con-*

tables que reflejen elementos económicos, sociales y ambientales, su difusión ha sido lenta o inexistente. Fuera del Estado del Valor Agregado, la profesión contable no ha apoyado ninguno de estos desarrollos) (Mook, 2007. La traducción es nuestra).

Es así que creemos que hay mucho espacio en la doctrina contable actual para propuestas que busquen acercar la contabilidad tradicional a los nuevos desafíos de nuestra realidad. En los puntos siguientes esbozaremos y ejemplificaremos un proceso de reporte alternativo para el reflejo de los efectos económicos de las acciones de los entes sobre la sociedad.

### **3. Una posible propuesta integradora para producir información sobre el «valor compartido» absoluto**

Intentamos aquí proponer las líneas centrales para la producción de informes periódicos sobre el valor creado por la acción de las organizaciones, tanto sean públicas como privadas, con o sin fin de lucro, en el marco de un proceso de acercamiento de los sistemas tradicionales de información contable. Esto no implica estar a favor o en contra de una concepción especial respecto del contenido de la responsabilidad social de las organizaciones o de la creación del *valor compartido*, tal como se explicitó en el capítulo I. Significa simplemente proponer esquemas más abarcativos sobre la gestión del valor económico como consecuencia de las acciones organizacionales.

*Alternative accounting innovations tend to follow two main paths. The most common path is to first examine the effects of current accounting practices, how they arise, and how to modify them. The other path is to start with a visualization of «the world we want» and explore how accounting could help achieve that vision.* (Las innovaciones alternativas en contabilidad tienden a seguir dos caminos. El más común es primero examinar los efectos de las prácticas contables vigentes, cómo surgieron y cómo modificarlas. El otro camino es comenzar con una visualización de «el mundo que queremos» explorando luego como la contabilidad puede servir para lograr esa visión) (Gray en Mook, 2007. La traducción es nuestra).

Esta propuesta alternativa sobre información social de los entes en un esquema de partida doble expresado en moneda de cuenta se enmarca específicamente en el segundo camino señalado por Gray. Intentamos aquí analizar a continuación los requisitos que consideramos se deben cumplir —el mundo que queremos— para acercarnos a los objetivos buscados:

**a)** Debe informar integralmente sobre la generación y distribución de los stocks y flujos de valor económico.

Consideramos que sería injusto exigirle a la contabilidad que informe sobre todos y cada uno de los efectos de cualquier índole que producen las conductas de los entes. Las acciones de los entes disparan miríadas de consecuencias en distintos ámbitos. Le

corresponde a la contabilidad informar sobre la totalidad de las consecuencias económicas, es decir sobre sus efectos sobre la cuantía y composición del valor económico para el ente, sus *shareholders* y los distintos *stakeholders* individualmente y en conjunto.

Creemos firmemente en que «(l)a contabilidad trata exclusivamente de cuestiones económicas. Excepto en sus implicancias económicas, no trata de filosofía, religión, derecho, medicina, física o ninguna otra disciplina. La función de la Contabilidad es registrar, confrontar y presentar realidades económicas» (Mac Neal en Di Russo y otros, 2002). Precisamente los esquemas cuantitativos de partida doble se expresan en unidades de moneda de cuenta, esencialmente debido a que intentan medir valor económico y no otra cosa.<sup>91</sup> Los efectos sociales o ambientales de las acciones de los entes respecto de los que queremos informar serán rescatados en cuanto a las alteraciones que produzcan en el valor económico de la sociedad. En particular, informará sobre las vicisitudes de los stocks y flujos de valor económico que no son propiedad del ente, ya que sobre los stocks y flujos de valor económico de propiedad del ente ya existe, en forma completa, la información contable tradicional.

No agotará la información a presentar sobre los efectos de las acciones del ente: lo económico no es la única dimensión de los valores humanos. En realidad, el valor económico se encuentra lejos de la cima de cualquier sistema de valores, por lo que deberá integrarse en su justa medida al resto del sistema. Ni siquiera en el estricto ámbito de la empresa privada el único sistema de información es el contable, sino que coexiste con otros sistemas de información cuantitativa de partida simple o cualitativa.

Querer medir sólo el valor económico con este esquema, busca paradójicamente no caer en el reduccionismo económico. Aquellos que consideran posible reflejar todos los efectos de las acciones humanas con un sistema contable creado para brindar información económica, implícitamente están aceptando que es posible «reducir» los valores religiosos, éticos y estéticos a los de la utilidad económica. Nos extenderemos sobre este problema en el capítulo siguiente.

**b)** Debe asumir una definición convencional sobre los límites para el reconocimiento de la existencia de valor económico.

Cada período y cada escuela muy a menudo se dejaban guiar, consciente o inconscientemente, por tendencias políticas, manejando la noción de valor según su manera. Los fisiócratas habían reclamado el llamado valor intrínseco de la producción agraria; los clásicos y más tarde los socialistas el valor del trabajo; los epígonos de los clásicos el valor de costo como el único verdadero valor. Los sabios siempre cambiando sus dictámenes, han prestado su fiel asistencia a cada una de aquellas escuelas. (...) Por lo tanto, no extraña que uno se canse en

---

91 Sobre los intentos de utilizar unidades de medida alternativas Cfr. entre otros Hammond y Winnet, 2009.

asistir a las controversias sobre el valor y se contente con una mera descripción de los fenómenos particulares ligados con el precio, sin tratar de estudiar a fondo el «oculto enigma del valor». (...) Hace muchos años —no recuerdo cuándo ni quién— se había comparado al valor con el Cancerbero, el guardián de la entrada a los infiernos. Se sostenía que sólo cuando se haya superado a este monstruo del valor se podrá aprender a conocer claramente nuestra oscura y difícil ciencia (Stolzmann, 1956:323–324).

Si aceptamos, como señala el epígrafe de este capítulo, que el valor es un fenómeno social convencional y recordamos que esas convenciones son mudables en tiempo y espacio; estaremos preparados para definir explícitamente una frontera para el reconocimiento de flujos y stocks de valor económico de propiedad social. La microcontabilidad tiene sus reglas para los flujos y stocks de propiedad del ente y la macrocontabilidad tiene las suyas para el valor económico de la sociedad en general.<sup>92</sup> Habrá que explicitar reglas compatibles, para la medición de las variaciones en los stocks y flujos económicos de propiedad de «otros», generadas por nuestras acciones,<sup>93</sup> sin obligación de limitarnos estrictamente a las convenciones vigentes actualmente.

Podremos avanzar así en el reconocimiento de alteraciones en el valor económico por fenómenos distintos a los de las transacciones explícitas en el mercado. Los servicios no remunerados, las externalidades, las actividades ilegales, las afectaciones de bienes naturales o culturales comunes por su sobreexplotación, el valor de la producción de los entes públicos o los privados que no proveen bienes y servicios en el mercado, son algunos de los casos a analizar en este nuevo contexto. La contabilidad puede y debe participar en la discusión económica cuando se crea valor y cómo se cuantifica, especialmente para los entes que no realizan ventas en el mercado a precios significativos.<sup>94</sup>

**c)** Debe reflejar los efectos que causan las acciones del ente sobre el valor económico de titularidad de resto de los entes sociales separadamente y en conjunto.

Las consecuencias de plantear este requisito son:

– No informaremos sobre las consecuencias económicas de todo lo que sucede en el entorno social, sino sólo lo causado directa o indirectamente por las acciones del ente que informa. Esto nos obligará a definir los límites de esta causalidad y aceptar

---

92 Cfr. Sistema de Cuentas Nacionales 2008, Capítulo 6, Punto B 2 «Las fronteras de la producción».

93 La teoría económica del siglo XIX está basada en que cada actor del sistema es «artífice de su propio destino». Cada individuo solo puede apropiarse de los beneficios que generan los bienes de su propiedad y nadie puede interferir en las «aisladas» esferas de propiedad y beneficio del otro. El siglo XX obligó a la Economía a reconocer, entre otros, los fenómenos de los bienes públicos, los recursos comunes y las externalidades, que muchas veces, más que excepciones son las reglas del sistema. Cfr. Coloma, 2001:63 y ss.

94 Este tipo de entes aún no tiene resuelta de una manera unívoca la estructura de sus EVA. Cfr. Nagal, 2012.

que muchas veces existirán acciones concausales de distintos entes que se superpongan en la información a brindar.

– Nos obligará a mantener solo una contabilidad de «incrementos» o «variaciones», ya que no contaremos con los stocks iniciales, ni tampoco deseamos informar sobre la totalidad de los hechos y acciones que alteraron el patrimonio económico de los demás actores sociales.<sup>95</sup>

– Integraremos también los efectos destructivos sobre el valor económico de bienes naturales y/o culturales que tienen las acciones de los entes que informan.<sup>96</sup>

– Nos permitirá integrar las propias acciones que tienen efectos sobre nuestro patrimonio y el resto de la sociedad, rescatadas en el actual EVA, juntamente con las que sólo tienen efectos sobre los patrimonios del resto de los entes que componen la comunidad.<sup>97</sup>

– Podremos analizar los efectos de cada transacción o acción del ente, como tradicionalmente hizo la microcontabilidad, sobre cada uno de los *stakeholders* involucrados, individualmente o como grupos.

– Podremos también buscar sistemas para consolidar esa información por períodos, categorías o grupos de *stakeholders*.

– Nos permitirá aplicar *mutatis mutandis* todo lo ya aprendido sobre el análisis de los informes microcontables tradicionales.

**d)** Deben ampliarse los métodos para la cuantificación y redefinirse los límites de la noción de fiabilidad en la información para el reconocimiento de los flujos y stocks económicos.

A pesar de estar siempre limitados por el caudal de información disponible para el ente emisor al momento de la realización de los informes, los métodos para cuantificar stocks y flujos de valor económico, disponibles en la actualidad son mucho más amplios que los tradicionalmente empleados por la contabilidad.<sup>98</sup>

---

95 En los hechos la macrocontabilidad ha mantenido este sistema de contabilidad incremental desde siempre, ya que por ejemplo nunca ha contado con datos confiables sobre el valor del stock de capital inicial de cada período.

96 Resulta significativo que en el indicador sobre el valor creado o generado y su distribución que realiza por ejemplo el Ejército de los Estados Unidos de América en el marco de los estándares del GRI, no se incluya una sección especial para cuantificar el valor económico destruido por su acción en el indicador EC1. Cfr. <http://usarmy.vo.llnwd.net/e2/c/downloads/269536.pdf>. El SCN 2008 señala sobre el tema «3.98 Si los robos o actos de violencia (incluida la guerra) dan lugar a redistribuciones o destrucciones importantes de activos, deben incluirse en las cuentas».

97 Típicamente las incluidas dentro del concepto económico de externalidad. Sobre la visión macrocontable de las externalidades Cfr. SCN, 2008, puntos 3.92 a 3.95.

98 La generalización del *fair value* como método de valoración ha ampliado claramente el espectro de mecanismos de asignación de valor aún en la Contabilidad tradicional.

La cuantificación de los efectos externos económicos para la acción regulatoria, las evaluaciones de impacto ambiental y los sistemas de evaluación social de proyectos de inversión utilizan hoy métodos de valoración de los que podremos aprovechar<sup>99</sup> si redefinimos la noción de fiabilidad<sup>100</sup> para el reconocimiento de stocks y flujos económicos. En efecto, si hoy no contamos con un dato cuantitativo «fiable» respecto de un flujo o stock económico en contabilidad, preferimos ignorarlo asignándole un valor de 0 (cero), aunque estemos convencidos que no es ese su valor. Será mucho mejor asignarle en nuestro sistema un valor «menos fiable» distinto de cero, aclarando el procedimiento utilizado para obtenerlo. Debemos sumergirnos en el estudio y la aplicación de métodos de valoración no tradicionales, para integrar estos stocks y flujos.<sup>101</sup>

e) Deberán captarse datos adicionales a los que requiere la contabilidad tradicional para su proceso.

La contabilidad, al integrar la necesidad de informar sobre los efectos de las acciones del ente sobre los stocks y flujos económicos del resto de los actores sociales, deberá captar y asentar no sólo los hechos y acciones que modifiquen el propio patrimonio del ente, sino también las acciones del propio ente que generen alteraciones patrimoniales para cualesquiera de los *stakeholders* identificados. No podemos pretender informar sobre todos los efectos económicos que se producen sobre la sociedad, utilizando simplemente los datos captados por un sistema al que solo le interesan las variaciones patrimoniales del propio ente que informa.

Si hasta ahora solamente eran tenidas en cuenta por la contabilidad las acciones del ente que producían variaciones patrimoniales en el mismo, ahora deberemos re-ceptar también los efectos de todas las acciones del ente que produzcan variaciones patrimoniales en los demás actores sociales.

---

99 Cfr. entre muchos otros Dellacamara, 2008.

100 Definida como requisito de la información contable en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad.

101 «A largely unconsidered pool of measurement techniques has been developed by environmental economists to estimate non-market values of externalities. These include but are not limited to the contingent valuation method, the travel cost method, benefits transfer, dose-response models, hedonic pricing models and choice-modelling. These valuation techniques have been used in several high profile natural resource cases such as the Exxon Valdez oil spill in the USA, and Coronation Hill (Kakadu) in Australia. Despite preliminary discussion of the applicability of non-market valuation techniques by accountants (e.g. Burritt & Cummings, 1998; Deegan, 1998; Herbohn, 2000; Herbohn, Harrison, & Herbohn, 2000; Milne, 1991; Palmer, 1998; Peace, 1997), to date little practical accounting experimentation has been attempted» (Herbohn, 2005).

#### 4. Algunos ejemplos para su aplicación en la determinación de la creación de valor económico en términos absolutos para todos los integrantes de la sociedad

Preferimos analizar en este primer trabajo tres casos hipotéticos muy sencillos, para un ente privado con fin de lucro, para una organización no gubernamental sin fines de lucro y finalmente para el Sector Público.

##### 4.1. Empresa privada con fin de lucro

Supondremos aquí una única operación de producción y venta<sup>102</sup> por 1000 unidades monetarias cobradas en su totalidad. Para ello, se utilizaron insumos ya adquiridos a otras empresas por un valor de 600 u.m. La participación de mano de obra devengó salarios por 250 u.m y se pagaron impuestos por 50 u.m. Un asiento resumen que intenta consolidar el proceso para la contabilidad tradicional,<sup>103</sup> junto con el Estado de Resultados que se deriva se muestra a continuación.

**Tabla 10.** Asiento contable y Estado de Resultados

Caja	700	
Impuestos Perdidos	50	
Salarios Perdidos	250	
a Insumos Varios		600
a Beneficio Bruto Venta		400
<b>Resultado económico</b>		
Beneficio Bruto Venta		400
Salarios Perdidos		-250
Impuestos Perdidos		-50
Cambio patrimonial		100

El resultado obtenido es el cambio patrimonial propio del ente. El valor económico de propiedad del ente aumentó en 100 u.m., lo que se refleja en el resultado del período.

El tradicional Estado de Valor Agregado que se transcribe más abajo, confeccionado sobre la base de la contabilidad tradicional, nos mostrará que el total de valor económico creado es de 400 u.m., distribuyéndose 250 en salarios, 100 en beneficios del

102 Se considera la producción y la venta como hechos no diferenciados en el tiempo para evitar las discusiones sobre cuál es el hecho generador al que corresponde atribuir la creación de valor por el proceso. Sobre las distintas soluciones para el problema en el caso del tradicional EVA Cfr. entre otros Fregonesi, 2009. Teóricamente el hecho generador del mayor valor es el proceso productivo y no la venta. Sin embargo, cuestiones prácticas han determinado la utilización del momento de la venta para reconocerlo.

103 El asiento supone consolidar todos los asientos del proceso productivo hasta la venta inclusive.

empresario y 50 en tributos al Estado. Como dijimos más arriba, simplemente «reordena» la información ya existente en la contabilidad tradicional, poniéndose el foco en el valor creado y su distribución entre todos los factores de la producción.

**Tabla 11.** Estado de Valor Agregado

<b>Estado Valor Agregado</b>	
Ventas	1000
(-) Insumos	600
Valor generado	400
Impuestos al Estado	50
Beneficios	100
Salarios	250
Valor Distribuido	400

Ahora bien, ¿qué pasaría si analizamos los efectos económicos que tuvo este proceso de producción y venta en los patrimonios de los distintos *stakeholders* con la información disponible? ¿Cómo serían los asientos contables de los demás agentes sociales afectados económicamente por la acción del ente? El primer paso sería identificar a todos los agentes económicos o *stakeholders*<sup>104</sup> que vean afectado sus stocks y/o flujos de valor económico por este proceso, ya sea individualmente o en grupos, según el nivel de diferenciación que se requiera, pero de manera tal que se agoten todos los efectos económicos significativos sobre la sociedad. Para este caso, suponemos los siguientes individuos y/o grupos identificados en la sociedad:<sup>105</sup>

**a) Stakeholder** cliente del ente.

**Tabla 12.** Asiento Contable y Resultado Económico

Insumos Varios	1000	
a Caja		1000
<hr/>		
Resultado económico		0
Cambio patrimonial		0

104 Para este esquema consideraríamos *stakeholder* a todo individuo o grupo social distinto al ente y sus propietarios, que es afectado económicamente en forma significativa por las acciones del ente.

105 En los casos de *stakeholders* que realizan *Exchange transactions* con el ente (Clientes y Trabajadores) o *Non Exchange transactions* (Estado por los impuestos), los asientos propuestos son una forma de utilización de la llamada «partida cuádruple» de la macrocontabilidad.

Suponiendo que los bienes adquiridos son insumos para una etapa posterior de producción en la empresa de nuestro cliente, estamos ante una variación patrimonial permutativa que no genera resultados económicos. No existe cambio en la cuantía de su patrimonio sino sólo en su composición.

**b) Stakeholder Sector Público.**

A través del pago de los tributos se genera un aumento en el patrimonio del Sector Público por 50 u.m. El tratamiento de los tributos es similar a la de las transferencias económicas, al resultar verdaderos pagos sin contraprestación.<sup>106</sup>

**Tabla 13.** Asiento contable y Resultado Económico

Caja	50	
a Impuestos ganados		50
<b>Resultado económico</b>		
Impuestos ganados		50
<b>Cambio patrimonial</b>		50

**c) Stakeholder trabajadores del ente**

A través del pago de los salarios se observa un aumento en el patrimonio de los trabajadores que prestan servicios en el ente por un valor de 250 u.m.<sup>107</sup>

**Tabla 14.** Asiento contable y Resultado Económico

Caja	250	
a Salarios ganados		250
<b>Resultado económico</b>		
Salarios ganados		250
<b>Cambio patrimonial</b>		250

106 Sería posible suponer la existencia de una porción de tributos evadidos sobre la base de los estudios de difusión pública que estiman los niveles de evasión en los tributos sobre ventas. Surgiría así la controversia sobre la existencia de una «autoincriminación» realizada por el propio emisor. Sin embargo, una correcta estimación de los flujos debería calcular el efecto de los tributos evadidos en caso que sean significativos. Cfr. entre otros Hauque, 2011 y Hauque y Haquin, 2009.

107 Preferimos evitar la discusión sobre el reflejo del costo de reproducción del trabajador. A efectos de simplificar el análisis no lo consideramos.

**d) Stakeholder** sociedad que sufre polución.

Suponemos que como consecuencia de este proceso productivo la sociedad debe sufrir el deterioro de sus ríos por la polución generada. Utilizando alguno de los distintos métodos difundidos para la evaluación de costos ambientales dicho deterioro se estima en 650 u.m. Esto se refleja en el Estado de Resultados de los ciudadanos que sufren la polución de las vías acuáticas causada por el proceso productivo del ente. Observemos que esta contabilidad sólo puede realizarse a través de los «cambios» o «incrementos», ya que, entre otras limitaciones, no se encuentra disponible para el ente un valor razonable para el saldo inicial del activo Ríos Naturales.

**Tabla 15.** Asiento contable y Resultado Económico

Pérdidas por polución	650	
a Ríos naturales (-Act.)		650
<b>Resultado económico</b>		
Pérdidas por polución		-650
<b>Cambio patrimonial</b>		-650

La información «atomizada» brindada para cada *stakeholder* puede compilarse por períodos de tiempo para mostrar los efectos de todas las acciones del ente en un determinado lapso de tiempo. También puede mostrarse consolidada<sup>108</sup> en distintas combinaciones que agrupen a los *stakeholders* entre sí, y a éstos con el propio ente. Mostramos a continuación una propuesta de «Estado de Resultados» consolidado primero entre todos los *stakeholders* y en una segunda opción, entre todos los *stakeholders* conjuntamente con el ente en cuestión. Esta última opción debería integrar la totalidad de los efectos económicos de la acción de ente sobre toda la sociedad, incluido el propio ente.

#### **4.1.2. Consolidado de todos los stakeholders**

Si «consolidamos» los efectos económicos producidos en todos los *stakeholders*, podremos observar el cambio patrimonial sufrido por la sociedad, con exclusión del propio ente. Tendríamos aquí un resumen de los efectos económicos «hacia afuera» del accionar del ente.

108 La consolidación de información contable, además de respetar sus reglas propias, tendrá que tener en cuenta las limitaciones que implica «consolidar» o «componentizar» conceptos sociales sujetos a las sinergias de conjunto. Sobre el tema Cfr. Hauque y Di Russo, 2007 y 2012.

**Tabla 16.** Asiento contable consolidado sin el ENTE y Resultado Económico

Insumos varios	1000	
Pérdidas por polución	600	
a Impuestos ganados		50
a Salarios ganados		250
a Ríos Naturales		650
a Caja		700
<b>Resultado económico</b>		
Impuestos ganados		50
Salarios ganados		250
Pérdidas por polución		-650
<b>Cambio patrimonial</b>		
total stakeholders		-350

Notemos que cuando acumulamos los efectos económicos sobre el patrimonio del conjunto de los *stakeholders*, el aumento en el activo Insumos es de 1000 u.m. al no considerar el sacrificio de los que se utilizaron en el ente y la disminución en Caja es de 700 u.m. al no considerar el ingreso que tuvo el ente. Del mismo modo, el resultado económico de la sociedad, excluido el ente es una pérdida económica de 350 u.m., que no incluye el beneficio del ente de 100 u.m.

#### 4.1.3. Consolidado de todos los *stakeholders* con el ente

Si consolidamos a todos los *stakeholders* con el ente, nos encontramos ante el conjunto del cambio en el valor económico de la sociedad generado como consecuencia de su accionar, lo que permite observar una «pintura» más completa de los efectos de la transacción.

**Tabla 17.** Asiento contable consolidado con el ente y Resultado Económico

Insumos Varios	400	
Pérdidas por polución	650	
a Impuestos ganados		50
a Salarios ganados		250
a Ríos Naturales		650
a Beneficios empresa		100
<b>Resultado económico</b>		
Impuestos ganados		50
Salarios ganados		250
Pérdidas por polución		-650
Beneficio Ente		100
<b>Cambio patrimonial</b>		
Total Sociedad inc. Ente		-250

El resultado patrimonial, al incluir el beneficio del ente, llega a una pérdida de 250 u.m, generada esencialmente por la disminución del valor económico de los ríos naturales de 650 u.m compensada por el aumento de valor en los bienes producidos disponibles de 400 u.m.

A diferencia del EVA, aquí podemos observar también los cambios en los stocks patrimoniales de la comunidad, conforme los datos del asiento contable «consolidado», dato imposible de conocer con aquel Estado. El Estado de Resultados Económicos de la sociedad incluye además una partida no rescatada en el EVA: la pérdida por polución.<sup>109</sup> Este concepto, una típica externalidad económica, no se registraba en la contabilidad tradicional del ente dado que no producía ninguna afectación al patrimonio del propio ente, ya que el sistema normativo no lo obligaba a «internalizarla». Así, el aumento de valor dado por el proceso productivo de 400 u.m. que muestra el EVA tradicional se transforma en una disminución de valor económico para el total de la sociedad de 250 u.m. por el influjo del deterioro en los ríos de la comunidad. Más allá de las dificultades para medir objetivamente el valor económico de dicho deterioro, ya no hay dudas en la doctrina de que los ríos no son bienes libres y que la polución disminuye su valor económico.<sup>110</sup> Eso es lo que intenta reflejar este esquema.

Es interesante destacar las semejanzas que existen entre esta propuesta con los esquemas del *Enhanced Value Added Statement* (Mook, 2007)<sup>111</sup> y de la *Environmental*

109 La que como externalidad, tampoco es rescatada por la macrocontabilidad.

110 *Mutatis mutandis* la noción es similar a la que sustenta el *Genuine Progress Indicator* como medida alternativa al Producto en la Macrocontabilidad (Cfr. Lawn, 2003).

111 Los casos analizados en Mook, 2007 se refieren en general a externalidades positivas, pero no observo inconvenientes para extenderlo a estos casos.

*Equity Account*<sup>112</sup> (Matthews, 2001), que intentan integrar algunas externalidades a los datos de la contabilidad tradicional para generar información más útil para la sociedad.

#### 4.2. Organización privada no gubernamental sin fin de lucro

Una asociación sin fines de lucro se dedica a recoger computadoras en desuso de los hogares. Luego, mediante el trabajo desinteresado de voluntarios se las repara poniéndolas en funcionamiento. Finalmente dichas computadoras se donan a las escuelas primarias de la región.

Es en estos casos donde debe mostrarse principalmente la utilidad de los esquemas propuestos para la contabilidad social. Las reglas de la contabilidad tradicional no ayudan demasiado, ya que no existe transacción alguna realizada a través del mercado. Ni las computadoras, ni el trabajo son comprados o vendidos en una operación de mercado. Es difícil pensar en un estado de resultados para la asociación y también imaginar un posible EVA. Deberemos aquí «imputar» precios estimados para bienes y servicios que no pasarán efectivamente por el mercado, ya que rechazamos de plano considerar que lo que no pasa por el mercado no tiene valor.

Aun la contabilidad tradicional debería «imputar» un precio a las computadoras (CPUs) en desuso donadas por los hogares,<sup>113</sup> si desea al menos mantener un registro de los bienes que gestiona la organización social. Supongamos que en esa contabilidad se les asignó un valor de 100 u.m.

**Tabla 18.** Asientos contables donaciones recibidas y entregadas

CPUs (+ Act.)	100	
a Donac. recibidas (+Gc)		100
Donac. entregadas (+Pe)	100	
a CPUs (-Act)		100

112 El objetivo de Matthews, 2001 era que esta cuenta sirviera como paso previo para lograr la internalización de la externalidad. En nuestra opinión, creemos que es el sistema legal de cada sociedad el que define qué externalidades se deben internalizar. El Sistema de Cuentas Nacionales 2008 justifica la no inclusión de las externalidades en la macrocontabilidad precisamente en esa idea (Cfr. SCN 3.92 y ss.). Ello no obsta que para hacer verdadera Contabilidad Social debamos informar sobre las externalidades positivas o negativas que generamos en la comunidad.

113 A pesar de que no sea común, aun la contabilidad tradicional de los entes con fines de lucro debe «imputar» precios para registrar cualquier tipo de bien recibido en donación.

Obviamente el Estado de Resultados tradicional de este ente sin fines de lucro arrojará un neto de cero, sea cual fuere el precio que se impute a las CPUs. Una posible formulación para el EVA, muy discutible en cualquier alternativa,<sup>114</sup> debería señalar que existió valor recibido en especie como transferencia económica por 100 u.m, que fue entregado como transferencia económica con las mismas características por idéntico valor.

**Tabla 19.** Estado de Valor Agregado

<b>Estado de Valor Agregado</b>	
Ventas	0
(-) Insumos	0
Valor generado	0
Transf. en especie recibidas	100
Transf. en especie realizadas	100
Valor Distribuido	100

Veamos ahora el esquema de partida doble para los efectos económicos «hacia afuera»:

a) *Stakeholder* hogares donantes de CPUs en desuso.

**Tabla 20.** Asiento contable donación entregada por los hogares y Resultado Económico

Donaciones entregadas	100	
a CPUs (-Act.)		100
<b>Resultado económico</b>		
Donaciones entregadas		100
<b>Rdo. económico o Cbio. patrimonial</b>		-100

Los hogares, al desprenderse de la CPUs que poseían, muestran una pérdida patrimonial convencionalmente valorada en 100 u.m. Recordemos que no ha habido transacción alguna en el mercado que nos permita observar un precio efectivo.

114 El lector puede observar en este caso los problemas para formular el EVA tradicional en un ente de no mercado. ¿Produce valor este ente? ¿Sólo lo redistribuye? Si crea valor, ¿cuál es su cuantía?

## b) *Stakeholder* voluntarios

**Tabla 21.** Asiento contable *stakeholder* voluntarios y Resultado Económico

Donaciones entregadas	250	
a Salarios Ganados		250
<b>Resultado económico</b>		
Donaciones entregadas		-250
Salarios ganados		250
<b>Rdo. económico o Cbio. patrimonial</b>		0

Los voluntarios reparan con su trabajo las CPUs sin cobrar salario. Esto no quiere decir que este trabajo «valga menos» que el que se realiza en condiciones de mercado o que no sea partícipe de un proceso productivo que deba ser considerado valioso económicamente. Utilizando algún método de valorización, por ejemplo cuantificando las horas de trabajo y multiplicándolas por una tasa de salario de mercado,<sup>115</sup> se obtiene un valor de 250 u.m. Ese valor, al mismo tiempo de generado, es donado por los voluntarios, por lo que no existe cambio patrimonial o resultado neto para ellos.

## c) *Stakeholder* escuelas primarias

**Tabla 22.** Asiento contable *stakeholder* escuelas primarias y Resultado Económico

CPUs	500	
a Donaciones recibidas (+Gc.)		350
a Mayor valor CPUs (+Gc.)		150
<b>Resultado económico</b>		
Donaciones recibidas		350
Mayor valor CPUs		150
<b>Rdo. económico o Cbio. patrimonial</b>		500

Tal como deseaban todos los participantes en este proceso, las escuelas primarias son las únicas que aumentan su patrimonio o sea el valor económico a su disposición. Las CPUs donadas y reparadas empiezan a ser utilizadas por los alumnos, por lo que esa localización permite que su valor económico aumente aún más. No parece razonable que el valor de las mismas CPUs, en caso de haber sido compradas a través del mercado pueda ser mayor simplemente por el hecho de haber sido objeto de una transacción. Suponemos que es posible estimar su valor a través de algún méto-

115 Mecanismo utilizado por Mook, 2007, para valorizar el trabajo de voluntarios en una entidad de los Estados Unidos de América para su «Estado de Valor Agregado Ampliado».

do comparativo de precios en 500 u.m., lo que se muestra superior al valor original de 100 u.m. aún sumado al trabajo incorporado por 250 u.m. Las escuelas tienen un aumento patrimonial neto igual al valor total de las CPUs incorporadas.

#### 4.2.1. Consolidado de todos los *stakeholders* con el ente<sup>116</sup>

El consolidado de todos los efectos económicos sobre la sociedad, incluidos los que sufre el propio ente emisor, nos permite observar que el aumento de valor por estas acciones es de 400 u.m. Es el aumento de valor que tienen las CPUs que estaban en desuso en los hogares valoradas en 100 u.m. y que ahora se encuentran en funcionamiento en las escuelas con un valor de 500 u.m. A pesar de que no hubo ninguna etapa del proceso que haya pasado por el mercado, el mayor valor económico de las CPUs es evidente. Podemos discutir qué método utilizar para su valoración concreta, pero no debería haber disenso sobre el hecho de que valen mucho más económicamente. Recordemos que la definición de producción económica no está condicionada a la existencia de mercados,<sup>117</sup> ya que hay producción en un sentido amplio «cada vez que existe un aumento de utilidad en los bienes anteriormente existentes, mediante la labor coordinada de los factores o agentes de la producción» (Di Fenizio, 1958:222).<sup>118</sup>

El esquema consolidado sería el siguiente:<sup>119</sup>

---

116 Para no alargar demasiado el trabajo en los dos últimos casos nos saltamos el análisis de la consolidación exclusiva entre los *stakeholders*. El lector interesado puede probar realizarla por sí para confirmar si ha comprendido el esquema esbozado.

117 Aunque la completa inexistencia de mercados pondría en crisis la posibilidad de asignar algún valor monetario «imputado» a la producción realizada.

118 Ampliando el punto señala «hay cuatro clases de incrementos de utilidad: en las características de los bienes, en su posición en el espacio, en su disponibilidad en el tiempo; finalmente en sus relaciones con los sujetos económicos». Esta última opción es la que enfrentamos en este caso ya que hay producción «facilitando el desplazamiento de los bienes desde un individuo que no los utiliza a otros individuos en situación de utilizarlos» (Di Fenizio, 1958:223).

119 Si observamos a la sociedad en su conjunto, no parece razonable señalar las transferencias económicas entre los distintos sectores, ya que los valores recibidos y entregados se igualan. Por esta razón no se individualizan partidas de transferencias en el consolidado. Sin embargo, no existe inconveniente para que las mismas se expliciten, mostrando sus compensaciones internas.

**Tabla 23.** Asiento contable consolidado y Resultado Económico

CPUs en escuela (+Act.)	500	
a Trabajo voluntario		250
a Beneficios escuelas		150
a CPUs en hogares(-Act.)		100
<b>Resultado económico</b>		
Trabajo voluntario		250
Beneficios escuelas		150
<b>Cambio patrimonial</b>		
total sociedad inc. ente		400

### 4.3. Ente del Sector Público

La contabilidad tradicional del Sector Público posee características que la diferencian del resto de las microcontabilidades.<sup>120</sup> No está totalmente generalizado el uso de la partida doble en estas cuentas, lo que dificulta aún más pensar no solo en el EVA de un típico productor de «no mercado», sino también en un Estado de Resultados específico. Suponemos un caso de una obra de pavimento provista «llave en mano» por una constructora seleccionada en licitación pública por un total de 10 000 u.m. Ese monto es financiado en un 70 % por una contribución de mejoras pagada por los vecinos beneficiados y en un 30 % por rentas generales. Dentro de los datos disponibles por parte del Sector Público se encuentra el *break out* de costos de la obra. Se conoce además por estudios de organizaciones no gubernamentales que luchan contra la corrupción que aproximadamente el 5 % de los valores de este tipo de obras financian a funcionarios y empresarios corruptos.<sup>121</sup>

Un estudio específico logró determinar que los inmuebles de los vecinos del barrio aumentarán su valor como consecuencia de la obra en un monto total de 25 000 u.m.<sup>122</sup> Además estudios de impacto han cuantificado el daño en el ambiente por la realización de la obra en un total de 1500 u.m. Un posible asiento de microcontabilidad tradicional para el Sector Público, que refleje el aumento de valor de propiedad del Estado por los tributos recibidos sería:

120 Sobre el tema Cfr. Hauque, y Di Russo 2012.

121 Este ejemplo no implica considerar que la corrupción social solo se encuentra en las actividades del Sector Público. Al tratar el caso de la empresa privada con fin de lucro, se planteó la posibilidad de realizar también el registro de los tributos evadidos. Sobre el registro de las actividades ilegales en el SCN, 2008 Cfr. puntos 3.96 y ss.

122 Uno de las utilizaciones prácticas que puede tener este enfoque se puede observar en los casos de obras públicas con contribución de mejoras. Muchas veces para determinar el monto de la contribución no se realizan estimaciones del mayor valor que obtienen los vecinos beneficiados por la obra, sino que solo se tiene en mira su costo.

**Tabla 24.** Asiento contable para el Sector Público

Obras y Trabajos Públicos	10 000	
a Contrib. Mejoras recibidas		7000
a Tributos recibidos		3000
<b>Resultado económico</b>		
Obras Públicas		10 000
<b>Cambio patrimonial</b>		10 000

Sobre esta base contable de partida doble proponemos un esquema de EVA surgido de la registraci3n anterior que resulta a todas luces muy limitado en la informaci3n que brinda:

**Tabla 25.** Estado de Valor Agregado

<b>Estado de Valor Agregado</b>	
Ventas	0
(-) Insumos	0
Valor generado	0
Cont. mejoras recibidas	7000
Tributos recibidos	3000
Total V.G. y transf. recibidas	10 000
Obras p3blicas S. Pub/Barrio	10 000
Valor Distribuido	10 000

Vamos ahora a las repercusiones econ3micas «hacia afuera» de la obra realizada.

**a) Stakeholder constructora.**

Suponemos que la porci3n relativa de valor que se deriva a pagos por corrupci3n se detrae del beneficio de la empresa constructora.<sup>123</sup> La constructora obtiene un beneficio te3rico de 2000 u.m. al que debe restar el costo de la corrupci3n.

---

123 Este esquema permite ver que, m3s all3 de cu3l es el actor del sistema que realiza efectivamente el pago ilegal, la corrupci3n determina una porci3n de valor creado por la comunidad que finaliza en manos de quienes violan las normas impuestas por la propia sociedad. Similares comentarios pueden aplicarse al caso de la evasi3n tributaria, comentado en el caso de la empresa con fin de lucro. Observemos que si los pagos por corrupci3n se estiman como porcentajes de los valores de obra, existir3an posibles efectos de acumulaci3n y piramidaci3n en sus montos, que podr3an determinar una al3cuota final m3s alta sobre el producto (Cfr. Nuñez Mi3ana, 1998).

**Tabla 26.** Asiento contable *stakeholder* constructora y Resultado Económico

Caja	7000	
Pérdida por corrupción	500	
a Insumos varios		5500
a Beneficio empresa		2000
<b>Resultado económico</b>		
Beneficio empresa		2000
Pérdida por corrupción		-500
<b>Rdo. económico o Cbio. patrimonial</b>		<b>1500</b>

b) *Stakeholder* trabajadores de la construcción.<sup>124</sup>

**Tabla 27.** Asiento contable *stakeholder* trabajadores de la construcción y Resultado Económico

Caja	2500	
a Salarios ganados		2500
<b>Resultado económico</b>		
Salarios ganados		2500
<b>Rdo. económico o cambio patrimonial</b>		<b>2500</b>

A través del pago de los salarios se observa un aumento en el patrimonio de los trabajadores que prestan servicios en el ente por un valor de 2500 u.m.

c) *Stakeholder* funcionarios y empresarios corruptos.

**Tabla 28.** Asiento contable *stakeholder* funcionarios y empresarios corruptos y Resultado Económico

Caja	500	
a Beneficio corruptos		500
<b>Resultado económico</b>		
Beneficio corruptos		500
<b>Rdo. económico o Cbio. patrimonial</b>		<b>500</b>

Las personas indeterminadas que reciben los pagos por corrupción obtienen el 5 % del valor de la obra.

124 Consideramos aquí que la contratación del trabajo y los salarios ganados por su realización como efecto social, están en relación suficiente de considerarse causados por la contratación definida por el Sector Público.

d) *Stakeholder* vecinos del barrio en el que se realiza la obra.

Los vecinos del barrio, ciudadanos en general de la ciudad,<sup>125</sup> deben abonar el valor de la contribución de mejoras pero obtienen a cambio una muy significativa valorización en sus inmuebles.

**Tabla 29.** Asiento contable contribución de mejoras y Resultado Económico

Inmuebles	25 000	
Cont. mejoras perdidas	7000	
a Benef. valor inmuebles		25 000
a Caja		7000
<b>Resultado económico</b>		
Benef. valor inmuebles		25 000
Cont. mejoras perdidas		-7000
<b>Rtado. económico o Cbio. patrimonial</b>		<b>18 000</b>

e) *Stakeholder* resto de la sociedad.

El resto de la sociedad no se beneficia directamente de la valorización de los inmuebles pero debe abonar los impuestos que ingresados a rentas generales permitieron financiar el 30 % de la obra. También deben soportar los efectos de la polución en el ambiente. En principio, todas son pérdidas para este sector.<sup>126</sup>

**Tabla 30.** Asiento contable *stakeholder* resto de la sociedad y Resultado Económico

Pérdidas por polución	1500	
Tributos perdidos	3000	
a Atmósfera natural (-Act.)		1500
a Caja		3000
<b>Resultado económico</b>		
Tributos perdidos		-3000
Pérdidas por polución		-1500
<b>Rtado. económico o Cbio. patrimonial</b>		<b>-4500</b>

125 Se observa aquí uno de los problemas típicos de la identificación y separación de los grupos de *stakeholders*. Los vecinos del barrio beneficiado por la obra, son también parte de los ciudadanos de la ciudad y como tales también «sufren» los efectos económicos que se detallan en el punto 5 del presente.

126 Seguramente la sociedad tendrá un posible efecto positivo por la mejora en el barrio que es parte de la sociedad. Para este ejemplo consideramos que una estimación de su valor la consideró poco significativa.

Observemos a continuación el «consolidado» de toda la sociedad, incluyendo al Sector Público y a los cinco *stakeholders* identificados.

#### 4.3.1. Consolidado de todos los *stakeholders* con el ente

**Tabla 31.** Asiento contable consolidado *stakeholders* con el ente y Resultado Económico

Inmuebles	25 000	
Pérdidas por polución	1500	
Obras y trab. públicos	10 000	
a Benef. valor. inmuebles		25 000
a Atmósfera natural (-Act.)		1500
a Insumos varios		5500
a Salarios ganados		2500
a Beneficios construct.		1500
a Beneficios corruptos		500
<b>Resultado económico</b>		
Pérdidas por polución		-1500
Benef. valor. inmuebles		25 000
Salarios ganados		2500
Beneficios corruptos		500
Beneficios constructora		1500
<b>Rtado. económico o Cbio. patrimonial</b>		<b>28 000</b>

El total del resultado económico surge de la acumulación de la situación de todos los actores. Recordemos que el EVA tradicional sólo rescataba el valor de la obra de 10 000 u.m., ignorando la importante cantidad de efectos económicos que se difunden en la comunidad por una obra de estas características. Aquí observamos que la comunidad considerada *in totum* se beneficia del mayor valor de los inmuebles (25 000 u.m.) y del valor de la obra pública (10 000 u.m.), habiendo resignado sólo los insumos pre-existentes (5500 u.m.) y el deterioro de la atmósfera (1500 u.m.): el neto son las 28 000 u.m. que se distribuyen según el detalle del «Estado de Resultados».

Tratamos en este caso a los tributos de la misma manera como hicimos en el caso anterior con las donaciones consideradas como transferencias económicas. Los flujos tanto de tributos como de transferencias son considerados de «distribución secundaria», por lo que no alteran la cuantía del cambio patrimonial de la sociedad en su conjunto. Como en cualquier proceso de consolidación dichos flujos se compensan, por resultar en la misma cuantía, positivos para un actor y negativos para el otro.

Es importante entender que este tipo de análisis, sea cual fuere la organización en la que lo realicemos, guarda similitud con los estudios que se realizan para la evaluación social de proyectos de inversión. Muchas de las técnicas se utilizarán en los casos; la diferencia es que aquí intentamos tornar periódicos y regulares este tipo de informes y abarcar así todo el accionar en la vida de las organizaciones.

## 5. Las consecuencias sobre el cálculo de rentabilidades relativas

En el punto anterior nos propusimos intentar construir un esquema que permita informar sobre un sistema de partida doble el valor económico creado por una organización, ya sea que resulte o no propiedad de la organización. Buscábamos ampliar el esquema tradicional de análisis de flujos exclusivamente de propiedad del ente emisor, para brindar información sobre todos los flujos económicos sociales que determina el accionar de la organización, sea cual fuere el titular jurídico de los mismos.

Ahora bien, ¿será posible calcular periódicamente también indicadores relativos de eficiencia en la producción de estos flujos de valor económico? ¿Podremos determinar una rentabilidad social económica de las acciones realizadas?

Un rápido análisis fenomenológico de una unidad productora nos muestra que ésta requiere desde el inicio de su actividad hasta su finalización la disponibilidad de un conjunto de factores e insumos heterogéneos —uno de los cuales es el capital— que puede «homogeneizarse» tanto desde un punto de vista estático como dinámico con la ayuda de la función «unidad de medida» dinero.

En efecto, desde un punto de vista estático observaremos el valor que tengan dichos factores e insumos disponibles en un momento determinado en unidades monetarias como stocks, mientras que desde un punto de vista dinámico nos encontraremos con el valor monetario de las retribuciones correspondientes a su disponibilidad para la unidad productora durante su vida como «flujos». El accionar de la unidad productora, dirigido por el factor «empresario», genera un flujo de bienes y/o servicios heterogéneos que la «unidad de medida» dinero permite homogeneizar y comparar con las retribuciones que correspondieron a los factores e insumos utilizados. Ese flujo diferencial se denomina tradicionalmente ganancia, la que finalizada la vida de la unidad productora se «cristaliza» en un mayor stock de «reserva de valor». Esta descripción aparentemente sencilla se torna muy compleja en los casi infinitos casos concretos que nos brinda la realidad.

En realidad, en el sistema de mercado surgido a partir de la irrupción del capitalismo, y dejando de lado los posibles objetivos alternativos en un contexto de aceptación generalizada de la búsqueda de su propio bienestar material por parte de los intervinientes en el sistema, las unidades productoras descentralizadas guiadas por los supuestos del *homo economicus* tienen como objetivo final producir el máximo nivel absoluto de valor económico de propiedad del empresario en su función de «armonizador» de todos los factores de producción.<sup>127</sup> En este sistema, diremos que la unidad productora será más eficiente cuanto mayor sea el valor económico que logre crear

---

127 «La gestión de valor parte de una idea fundamental: el éxito de la empresa, en el largo plazo, está determinado por su capacidad de generar *free cash flow*, es decir caja disponible para distribuir un día a los inversores, sean ellos accionistas o acreedores» (D'atri y Badia, 2001:398). Es importante destacar que la búsqueda de «dinero» no se da en realidad con un carácter «fetichista». Se busca al dinero por su función de reserva de valor por autonomasia, ya que el dinero representa todos los bienes y/o servicios, es decir el valor económico en general.

en relación con el valor económico conjunto de los factores e insumos utilizados en el proceso de producción de bienes y/o servicios, siempre limitándonos a los flujos y stocks de propiedad del ente emisor de la información.

Este análisis, utilizado tradicionalmente en los informes periódicos de la organización que produce el informe, puede extrapolarse con provecho al caso de análisis del valor económico creado para el conjunto de la sociedad en relación con el valor de todos los instrumentos, propios y de terceros, empleados para lograr este objetivo.

El problema de extender este concepto al conjunto del valor creado para el total de los integrantes de la sociedad, resultará seguramente al intentar definir el «denominador del cociente a construir para medir la eficiencia. Aquí, la mayoría de los autores propone como principal y más difundido «denominador» del cociente a construir, a distintas versiones del concepto capital invertido en la unidad productora (Cfr. entre muchos otros D'atri y Badía, 2001). Distintas variantes de cocientes entre el beneficio en el numerador y el capital en el denominador son las más aceptadas como función objetivo para su optimización a través de la decisión empresarial de precio y producción en el mercado. Estos indicadores intentan analizar el retorno de las «reservas de valor» utilizadas en la unidad de producción al medir el beneficio absoluto en relación con la utilización del tradicionalmente considerado factor escaso: el capital. A poco de analizarlo, cuando intentamos extrapolarlo al ámbito social identificamos el problema: no tenemos por el momento mecanismos asequibles para medir el valor del capital como «stock económico» que el conjunto social puso a disposición para este proceso productivo. Como dijimos más arriba, el sistema de medición propuesto es esencialmente de «incrementos», ya que le resulta prácticamente imposible la medición confiable de los stocks sociales. No parece ya razonable utilizar como parámetro el capital de propiedad de la organización en cuestión, debido a que hemos ampliado el objeto de nuestro análisis al conjunto de la sociedad.

Más allá de este problema, creemos fervientemente que la utilización del stock capital como «denominador» del cociente para la determinación de los niveles de eficiencia a nivel social no es conveniente, más allá de la disponibilidad del dato, esencialmente por las siguientes razones:

**a) *El capital es sólo uno de los factores que requiere la unidad productora.***

La aseveración del título parecerá obvia para cualquier persona que superó al menos un curso de Economía. Si deseo analizar integralmente la eficiencia de una unidad productora que dispone del factor trabajo, del capital como «reserva de valor», de insumos, de recursos naturales y de capacidad empresarial para generar nuevas «reservas de valor», no parece lógico comparar lo generado sólo contra el capital o las reservas de valor que estuvieron disponibles durante la vida de la unidad productora. Ese indicador en todo caso servirá para analizar cómo se gestionó únicamente el factor capital, pero nada nos dirá sobre la gestión de los demás factores e insumos, y por ende sólo representará parcialmente los niveles de eficiencia de la unidad productora. El hecho que el mismo «dinero» sea a la vez «unidad de medida» homogeneizadora de elementos hete-

rogéneos, y «reserva de valor» representativa del capital, no quiere decir que el capital subsuma en sí todos los factores e insumos utilizados por una unidad productora.

En un ejemplo extremo podemos imaginar una unidad productora que no requiera «reservas de valor» o capital para su funcionamiento porque todos los factores intervinientes aceptaron diferir la percepción de sus retribuciones hasta un momento posterior a la obtención del total de los ingresos. ¿Tendremos que decir que su rendimiento sobre capital, y por ende su performance como unidad productora tiende a infinito, debido a que el denominador del cociente es igual a cero? Si parece lógico que en estos casos extremos analicemos la totalidad de los factores e insumos involucrados más allá de la «reserva de valor» utilizada, ¿por qué no debemos hacerlo en todos los casos?

**b) *El concepto de capital resulta de difícil captación integral en la realidad.***

A pesar de ser una de las palabras más utilizadas en el ámbito de las Ciencias Sociales, no podemos decir que existe una acepción única de «capital». En Economía normalmente se lo asimila al stock de los llamados bienes físicos de capital, encontrándose muchas menciones a la dimensión financiera de ese concepto, sin olvidar las consideraciones sobre el «capital humano», y los más recientes desarrollos sobre «capital social» o «capital relacional».

Los estudios económicos desde mediados del siglo XX reconocieron el hecho evidente que las revoluciones económicas de los últimos tiempos no se basaban ya en el concepto de «capital físico» surgido de la ciencia económica consecuente con la Primera y Segunda Revolución Industrial. En el momento en que los economistas profesionales lograban acordar sobre el contenido específico del concepto de stock «capital» y el de flujo «inversión», luego de las discusiones del siglo XIX, ya la realidad de las transformaciones sociales y económicas nos mostraban nuevas dimensiones del tradicional factor capital.

Los trabajos de Theodore William Schultz destacaron la importancia de los elementos humanos en el desarrollo de los países emergentes, y se interrelacionaron con los avances de Gary Becker en la definición del concepto de «capital humano» en economía, como una «rara» interacción entre dos de los tradicionales factores de la producción, el trabajo y el capital.

El pionero en el análisis y estudio del Capital Humano fue Theodore William Schultz (...) quien en 1979 comparte el premio Nobel de Economía con Sir Arthur Lewis, por sus estudios del papel del capital humano —educación, talento, energía y voluntad— en el desarrollo económico (...) él propuso que el Capital Humano podría ser estudiado en los mismos términos aplicados al estudio del capital en el sentido generalmente aceptado. (...) Otro premio Nobel, Gary S. Becker en 1992, ganó también el premio en Economía por sus investigaciones sobre el Capital Humano. (...) En los sesenta Becker incursionó en las nuevas áreas del capital humano precisando que «la educación es una inversión» agrega al Capital Humano justo lo que las otras inversiones agregan al Capital Físico (Cabrera, 2003:1–2).

La discusión sobre el concepto de capital había sido, luego de los avances de la ciencia económica sobre los vagos conceptos clásicos de «fondos de salario» o «capital circulante» (Cfr. entre otros Stuart Mill, 1848), relativa a la dicotomía entre la valoración dineraria del mismo en una economía capitalista monetizada versus su consideración como el conjunto de bienes susceptibles de resultar medios de producción (Cfr. Vazquez y Bongianino, 1998b:52, entre otros).

En cambio, los elementos inmateriales no parecían formar parte de dichos medios de producción, siempre en el contexto de una Segunda Revolución Industrial basada en el acero. La revolución de la información y de los elementos intelectuales que caracterizan a la productividad humana en la actualidad, generaron las condiciones para un cambio en el concepto de este factor de producción. Hoy día, el concepto de «capital humano» se encuentra ampliamente difundido en economía, y aún las introducciones a dicha ciencia dan por sentado dentro del contexto básico de análisis la existencia del «capital humano», tratando de explicitar su importancia para el caso de las políticas que intentan aumentar el grado de desarrollo de los distintos países:

El término capital humano designa la cantidad de conocimientos útiles y valiosos acumulados por los individuos en el proceso de educación y formación. Los médicos, abogados y los ingenieros invierten muchos años de su educación formal y en su formación en el trabajo. Gastan enormes cantidades de dinero en matrículas y en salarios perdidos y suelen trabajar muchas horas. Una parte de los elevados sueldos de estos profesionales debe concebirse como un rendimiento de su inversión en capital humano, es decir, un rendimiento de los estudios que hace de estos trabajos con elevada formación un tipo muy especial de trabajo (Samuelson *et al.*, 2003:239).

Así como la contabilidad de finales del siglo XIX y de principios del siglo XX debió avanzar en la consideración del concepto de «depreciación» y su consecuente «amortización» de los bienes tangibles para abarcar el fenómeno que determinó la Segunda Revolución Industrial (Cfr. Kohler, 1971:99), así debía *aggiornarse* para hacer frente al desafío que implicaba la llamada «empresa del tercer milenio» basada en el «capital intelectual» y otros elementos «invisibles»<sup>128</sup> (Cfr. Brooking, 1997).

Podríamos seguir ejemplificando sobre las dudas que genera la tarea de cuantificar estos elementos «intangibles» del capital. ¿Realmente es posible armar un ratio confiable con un denominador tan impreciso como el que aquí observamos?

---

128 Si intentamos conceptualizar al llamado «capital intelectual», nos encontraremos con el problema de la gran dispersión de los elementos que lo determinan e integran. «El capital intelectual es capital no financiero y representa el salto escondido entre el valor del mercado y el valor en libros (...) [y que] es la posesión de conocimientos, experiencia aplicada, tecnología organizacional, relaciones con clientes y destrezas profesionales que dan (...) una ventaja comparativa en el mercado» (Edvinsson y Malone, 1999:63–64).

Podemos aceptar que un empresario diga ¿y a mí para qué me interesaría conocer un buen indicador de la eficiencia total de la unidad productora, si yo sólo busco maximizar mi retorno sobre mi capital invertido y compararlo con otras alternativas de inversión? Sin embargo, consideramos que desde un punto de vista social la eficiencia sólo puede medirse válidamente si consideramos como «denominador» a todos y cada uno de los elementos utilizados en el proceso de creación de nuevo valor. Para ello debemos construir nuestro «denominador» con alguna versión del costo total de producción. Es decir, deberemos analizar la rentabilidad social sobre los costos sociales soportados.

Consideramos que los indicadores de rendimientos relativos a costos tienen más «fortalezas» que las que denotaría la frecuencia de su uso, especialmente cuando realizamos nuestro análisis desde el punto de vista social. Algunas de ellas son:

**a)** *Los costos tienen en cuenta a todos los factores utilizados por la unidad productora.*

Recordemos que el flujo económico «costo» representa una medición de los sacrificios realizados por la unidad productora para lograr sus objetivos por lo que parece un indicador mucho más apropiado para analizar la eficiencia de su accionar. Sin duda para un análisis social, deberemos considerar la categoría de los «costos sociales», perfectamente definida en la Microeconomía a partir de la identificación del fenómeno de las externalidades.<sup>129</sup>

Cuando intentemos realizar mediciones desde el punto de vista de la comunidad, podremos observar la relación entre el flujo de creación de valor económico para toda la comunidad identificada en punto cuatro de este capítulo y la totalidad de los sacrificios que la sociedad realizó para obtenerlo: los costos sociales.

**b)** *El concepto de costo tiene contornos menos difusos que el de capital.*

Sin duda que hay mucho por discutir aún sobre el tema «costo», pero creemos que la valoración de este «flujo» por las retribuciones a los factores y/o insumos utilizados tienen límites más definidos, que los intentos por homogeneizar a través de la «unidad de medida» dinero a los stocks de factores disponibles durante la vida de la unidad productora.

Un ejemplo claro resulta el caso del factor trabajo altamente calificado que resulta tanto más fácil de valorizar como flujo de costo, que como stock de «capital intelectual».

**c)** *El costo tiene en cuenta el nivel de escasez relativa de todos los factores y/o insumos utilizados.*

Si aceptamos que en las unidades productoras actuales es necesario valorizar los «sacrificios» de factores e insumos realizados para lograr la producción de bienes y/o servicios, deberemos aceptar que dicha valoración se debe realizar a través de algún

---

129 Cfr. entre otros Krugman y Wells, 2006.

precio surgido de algún mercado. En general se acepta que los precios de los mercados reflejan, entre otros elementos, el nivel de escasez relativa del bien o servicio transado, especialmente a través de la forma y posición de la curva de oferta. Es así que el nivel relativo de escasez del factor o insumo será normalmente un determinante del precio, influyendo en el valor del denominador del cociente a obtener.

*d) El costo es una magnitud de flujo devengado al igual que el beneficio.*

A pesar que la aplicación del concepto de «devengado» trae muchos «quebraderos» de cabeza, la solución no se encuentra abandonando el enfoque económico y descansando exclusivamente en los flujos financieros de las unidades productoras de este trabajo.<sup>130</sup> Menos aún «mezclando», muchas veces inconscientemente, magnitudes financieras con valores determinados desde un enfoque económico, como puede suceder cuando utilizamos indicadores con stocks financieros como denominadores.

Recordemos que al formular un cociente entre resultado absoluto y capital, estamos usando en el numerador un flujo periódico mientras que en el denominador utilizamos un stock de un momento. Enseguida surgen a discusión los problemas de cuál es el momento y cuál es el período a utilizar, qué tratamiento dar a las modificaciones que el stock sufrió durante el período y muchos problemas similares. Utilizando «resultado absoluto» o «creación de valor económico en términos absolutos» como numerador y «costos totales» como denominador el problema desaparece de inmediato: solo deben coincidir los períodos por los cuales se calcularán.

Si a esta altura el lector ya desespera por lo complejo que resulta analizar las interacciones entre la dimensión privada y social de los flujos y stocks de valor económico, lamentamos decirle que quizás aquí no esté lo más complejo de la evaluación de la responsabilidad social de las organizaciones.<sup>131</sup> Recordemos que los valores económicos son solo los inferiores del plexo valorativo humano. En el capítulo siguiente intentaremos iniciar el análisis de su interacción con el resto de los valores a la luz de los cuales juzgar las acciones de las organizaciones.

---

130 Cfr. entre otros Di Russo y otro, 2002, Capítulo 5.

131 Sin embargo, es sin duda el campo más estudiado hasta el momento, dentro de los valores estudiados por la axiología. Seguramente eso hace que este capítulo sea el más extenso del trabajo.



## Capítulo IV

# Sobre la integración axiológica en la evaluación social de las acciones de las organizaciones

*La teoría pura de los valores útiles constituye el fundamento de la economía, sépanlo o no los economistas. Si los economistas se dan cuenta de ello y estudian axiología antes de empezar propiamente su ciencia económica, y esclarecen sus conceptos del valor útil, entonces veremos cuánto mejor harán la ciencia económica. De modo que en el fondo de toda ciencia económica residen los valores útiles. Fuera pues bueno que ese fundamento estuviese esclarecido por un previo estudio o meditación acerca de la teoría pura de los valores útiles*  
García Morente, 1957:382–383

*Hoy en día el hombre conoce el precio de todo y el valor de nada.*  
Oscar Wilde

### 1. Nociones básicas sobre la axiología como teoría de los valores

La información sobre flujos y stocks económicos de los que hablamos en el capítulo anterior, aún en su versión más social, parece divorciada del conjunto de indicadores que proveen los informes relevados en el capítulo segundo de este trabajo. Pensemos que los informes económicos tienen mucha historia como esquema de rendición de cuentas privado, mientras que el agregado de datos relativos al ámbito social y a la sustentabilidad del medio ambiente es mucho más novedoso. A poco de analizarlos en conjunto no se observa a simple vista cuál es el elemento unificador.

En este trabajo consideramos que la teoría que debe unificar la evaluación de la responsabilidad social de las organizaciones es la axiológica, ya que integra los valores útiles de la economía con los valores humanos más significativos. Esta teoría permite analizar la conducta libre de las organizaciones y los seres humanos que las integran a través de un marco común que permita evaluarlas dentro del sistema de valores que respete la sociedad en la que se inserta la organización.

Recordemos que

La axiología es el sistema formal para identificar y medir los valores. La estructura de valores de las personas determina sus percepciones y decisiones. (...) La evaluación supone establecer

prioridades. Se escoge algo en lugar de otra cosa. Se piensa en alguna cosa en relación con las demás y se decide cuál es la mejor (Casares Ripoll, 2011:45).

La visión axiológica se basa esencialmente en la no indiferencia ante las cosas y las acciones humanas. Es el hombre el que valora y evalúa, sobre la base de la jerarquía de valores, pudiendo emitir juicios en este sentido. *En resumen, esto es lo que buscamos en referencia a las acciones de las organizaciones en las que examinamos su responsabilidad social.*

El valor económico es uno más dentro de una complicada jerarquía de valores humanos que permiten evaluar y juzgar las acciones de las organizaciones y sus integrantes. Precisamente no es el primordial, y es así que cualquier informe sobre la responsabilidad social de las organizaciones los incluye, pero no les brinda el mismo rol que poseen en los informes de rendición de cuentas privadas de las organizaciones.

La base de la axiología es la valoración humana. Del conjunto de objetos identificables en la ontología, los valores son los que llevan impregnados en su esencia la visión del hombre en sociedad.<sup>132</sup>

*No discussion of the singularity of the individual-self of identity and personhood (...) is complete without considering the implications of John Donnes (1572–1631) poetic observation that «No man is an island entire of itself; any man's death diminishes me, because I am involved in mankind. And therefore never send to know for whom the bell tolls; it tolls for thee». The lack of a clinically relevant methodology for the study of values in the field of psychology didn't stop professor Milton Rokeach from proclaiming that the concept of value is at once the most important, least studied, and least understood concept in all of psychology and the social sciences. (Ninguna discusión sobre la singularidad de la identidad del ser individual y de la persona (...) es completa sin considerar las implicancias de la observación poética de John Donnes (1572–1631) de que «Ningún hombre es una isla entera de sí mismo; la muerte de cualquier hombre me disminuye, porque estoy envuelto en la humanidad. Y por lo tanto nunca preguntes por quién suenan las campanas, suenan por ti». La falta de una metodología clínicamente relevante para el estudio de los valores en el campo de la psicología no detuvieron al profesor Milton Rokeach de anunciar que el concepto de valor es a la vez el más importante, el menos estudiado y el concepto menos comprendido de toda la psicología y de las ciencias sociales) (Pomeroy, 2013:94 —la traducción es nuestra—).*

---

132 Sin lugar a dudas, todos los objetos ónticos suponen la existencia de un hombre que los pueda conocer. Sin embargo, es posible teorizar sobre objetos reales que existan una vez desaparecidos los hombres de la Tierra. No parece posible en cambio que se puedan valorar dichas cosas, en el hipotético caso de desaparición de la raza humana.

La axiología, aún no demasiado desarrollada y con todas sus limitaciones, puede darnos un marco más amplio y adecuado para explicitar el cumplimiento de responsabilidades sociales de diversos aspectos, incluyendo en ellas las económicas. Un prerrequisito para este paso es aceptar la existencia de algún tipo de ancla en la objetividad de los valores. Si pensamos, como Protágoras, que el hombre es la medida de todas las cosas, caemos en un escepticismo relativista respecto de las jerarquías de valores que nos impedirá evaluar intersubjetivamente las acciones organizacionales.

Es cierto que los valores no tienen una única estructura y son opinables, pero puede argumentarse sobre ellos e intentar educar y convencer en relación con los mismos. Actualmente los valores económicos tienen hoy procedimientos de evaluación bastante objetivos y generalizados, como intentamos mostrar en el capítulo tres. ¿Por qué no pensar en desarrollar esa capacidad de evaluación para las distintas acciones a la luz de los restantes valores humanos? No tendrán que ser precisas y obligatoriamente evaluaciones cuantitativas,<sup>133</sup> pero sí deberán brindarnos un orden más claro respecto de qué acciones pueden ser evaluadas positivamente y cuáles no, sobre la base de la polaridad de los valores.

Los valores no son elementos esenciales de las cosas, pero tampoco son simples expresiones sobre nuestro gusto o disgusto subjetivo sobre algo. Ésta es una reafirmación para este trabajo. Si pensamos que los valores son subjetivos, no podremos intentar convencer a nadie de que nuestra visión subjetiva es mejor que la de otra persona particular. Valorar cualquier acción o conducta será un simple ensayo personal, distante de un informe que resulte intersubjetivamente contrastable. No será posible buscar estándares de informes al respecto.

A favor de la postura objetiva se encuentra lo avanzado de la ciencia económica en el análisis de los valores útiles. Recordemos que todo el capítulo 3 se basa en que existen elementos sostenibles intersubjetivamente que pueden comunicarse y ser sujetos a argumentación entre los distintos seres humanos. «De los valores se puede discutir, y si se puede discutir de los valores es que a la base de la discusión está la convicción profunda de que son objetivos, de que están ahí, de que no son simplemente el peso o residuo del agrado o desagrado» (García Morente, 1957:373).

Más allá de que el hombre sea relativo en tiempo y espacio, nuestra noción de valores es absoluta.

---

133 En general, los axiólogos sostienen que el mundo de los valores es «extraño a la cantidad» (Cassares Ripol, 2011:47). Entendemos que esta idea no es extrapolable a todos los ámbitos del valor, ya que en el campo de los valores de la utilidad es posible teorizar cuantitativamente, siempre señalando las limitaciones de estos enfoques (Cfr. entre otros Di Fenizio, 1958).

Los hombres pueden intuir tales valores o no intuirlos; ser ciegos o clarividentes para ellos; pero el hecho que haya una relatividad histórica en el hombre y en sus actos de percepción e intuición de valores, no nos autoriza en modo alguno a trasladar esa relatividad histórica del hombre a los valores, y decir que porque el hombre es él relativo (...) lo sean también los valores (378).

Existen muchos valores humanos que mantienen una dada jerarquía entre ellos. Siguiendo la clasificación de Scheler,<sup>134</sup> de menor a mayor nos encontramos con:

- a) Útiles (Económicos).
- b) Vitales (Fuerte Sano).
- c) Lógicos o Intelectuales. Estéticos Morales (Verdad. Justicia. Belleza. Bondad).
- d) Religiosos.

No tenemos dudas de que los valores vitales y morales son superiores a los económicos. Sin embargo, siempre será necesario obtener niveles satisfactorios para los niveles inferiores de valoración, para poder realizar evaluaciones respecto de la realización de valores más elevados. Quien no tiene satisfechas las necesidades primarias, no es lo suficientemente libre en sus acciones para ser evaluado por ejemplo en relación a la verdad, porque quizás mentirá obligado para obtener su sustento. Quien no se encuentra sano, no podrá ser evaluado cabalmente por ejemplo en cuanto a su respeto del valor justicia. Quien no se encuentra sano no podrá ser evaluado correctamente en cuanto a su respeto del valor justicia. El mundo de la necesidad no permite contar con la libertad que requiere la acción humana para poder ser valorada correctamente. «Este análisis conduce a la conclusión de que lo único que puede ser verdaderamente bueno o malo, es la voluntad humana» (García Morente, 1957:311).

Esa voluntad humana de los integrantes de las organizaciones debe ser lo suficientemente libre, para permitir la evaluación del conjunto de las acciones de ese ente. Habrá que tener en cuenta que la libertad de los integrantes de una organización es una condición necesaria, pero no suficiente para considerar que la organización realiza sus acciones en un marco de libertad (Cfr. Vives, 2013).

Una forma para intentar descubrir los niveles de valores para una sociedad es analizar su Código Penal y su ordenamiento sobre la base de los bienes jurídicos protegidos ante cada grupo de delitos tipificados. Así los delitos contra las personas y contra la libertad son considerados normalmente más «graves» que los delitos contra la propiedad, como consecuencia implícita de que los valores de la vida, la salud y la libertad de las personas son superiores a los económicos de la utilidad.

---

134 Cfr. Casares Ripoll, 2011:48–49 y García Morente, 1957: Lección XXIV.

## 2. Los objetivos de las organizaciones en el tiempo desde el punto de vista social desde un eje axiológico

Es necesario comprender que la visión social de los objetivos económicos de las organizaciones se ha modificado con el transcurso del tiempo. No debería ser noticia que comportamientos considerados adecuados un siglo atrás, no lo sean en la actualidad y viceversa. Intentemos mostrar esta evolución a través de una descripción simplificada de la visión social de los objetivos económicos de una organización decimonónica y de una organización del siglo XXI.

### a) La organización decimonónica.

Ubiquémonos en las últimas dos décadas del siglo XIX. La guerra franco-prusiana ha terminado ya hace años y salvo por las tradicionales escaramuzas balcánicas el mundo está en paz. La segunda revolución industrial genera aumentos dramáticos en la productividad y la división del trabajo internacional parece el camino hacia el progreso permanente de los pueblos.

Los neoclásicos en economía logran convencer a sus alumnos que lo que Smith ya sostuvo a finales del siglo XVIII está comprobado: si cada persona u organización busca y obtiene su máximo beneficio propio, el aparente «vicio» privado se transforma por arte de magia en virtud pública, ya que aseguraremos el máximo beneficio social. Con complicados artilugios matemáticos y bastante ocultos supuestos subyacentes los economistas logran demostrarlo con la seguridad que brinda la deducción.

En un contexto positivista, toda discusión sobre objetos de difícil análisis empírico debe ser desterrada por resultar metafísica. Allí está el crecimiento exponencial de los resultados tecnológicos de las ciencias naturales para ratificarnos que ese es el camino.

La consecuencia es que el concepto de valor se reduce al precio en el mercado de los bienes y servicios concretos. Salvo para los que aún se permiten discutir, como Oscar Wilde en el epígrafe «*the agreed price of a good is also its value*» (Koslowsky, 1996:16). Toda discusión sobre la existencia de determinantes del valor económico externos al mercado desaparece de plano. De allí hubo un solo paso para que el concepto de valor en general se redujera puramente a «valor económico» y la axiología languideciera. El reduccionismo económico absorbió cualquier discusión sobre valores.

Las organizaciones sin fines de lucro eran excepcionales y el Estado gendarme o policía, exigía a los participantes el cumplimiento de mínimas reglas de juego establecidas en los códigos civil y penal. Nadie imaginaba el concepto de «externalidad», por lo que el cálculo privado de los costos coincidía evidentemente con su visión social. Suponíamos un mercado sin «fallas» que permitía elevarnos al máximo del beneficio social, siempre que el Estado y los sindicatos no interfirieran en el desarrollo natural del sistema económico.

¿Qué duda hay de que en este contexto, la empresa privada cumplía cabalmente con su función social simplemente buscando su máximo beneficio en un marco de respeto por la ley? La famosa frase de Milton Friedman cobra en este contexto todo su sentido,

justificándose plenamente en la necesidad de incentivar correctamente a quienes producen bienes y servicios, permitiéndoles obtener mayores recompensas a medida que mayor empeño y esfuerzo ponían en su trabajo. Así, en este contexto, los objetivos económicos de las organizaciones resultan relativamente sencillos de definir y de conciliar con los objetivos de la sociedad como un todo. Será simplemente buscar el máximo beneficio propio, sin que interese observar la situación desde la sociedad ya que la ciencia económica me asegura que esa acción permitirá maximizar el beneficio social.

**b) Las organizaciones en el siglo XXI.**

Las guerras mundiales y la crisis del '30 fueron un fuerte shock para el modelo descrito en el punto anterior. Los neoclásicos se convencieron a regañadientes que los equilibrios microeconómicos no aseguraban una macroeconomía feliz. Tuvieron que soportar que Keynes, formado en sus ideas, refutara muchas de sus aseveraciones desde los modelos teóricos.

Ni siquiera la microeconomía tradicional se sostuvo. Los supuestos subyacentes de los modelos decimonónicos se mostraron a la luz y resultaron imposibles de cumplir en la realidad del siglo XX. Ni los mercados ni la información de los participantes en ellos eran perfectos como habían supuesto erróneamente, por lo que la demostración deductiva de la intuición de Smith caía por su base. El costo social se separa del privado al reconocerse plenamente la plétora de externalidades que se observan en la realidad. Para colmo de males, el llamado teorema del segundo mejor demuestra que ni siquiera podemos asegurarnos un acercamiento al nivel máximo de bienestar social.<sup>135</sup> Es más, ni siquiera estamos seguros de la existencia de ese máximo nivel de bienestar social.

Las organizaciones sin fines de lucro proliferan ante los problemas humanos y distributivos del sistema capitalista tradicional, y el Estado multiplica su accionar regulatorio para corregir las «fallas de mercado». Los tributos pasan a ser una magnitud muy significativa entre las transferencias sociales. Se transforma en una opción muy difundida entre las empresas la de no cumplir las múltiples normas regulatorias para el caso en que la probabilidad de ser descubiertas multiplicada por el valor de la sanción, resulte inferior al costo de cumplimiento de la norma. También se multiplican las «fallas del Estado» en sus muchas veces vanos intentos de corregir las preexistentes «fallas de mercado». Los ensayos centralmente planificados por oposición al sistema de mercado fracasan y la regulación estatal en los sistemas de base mixta no resuelve todas las obligaciones de las organizaciones hacia la sociedad que las cobija.

En resumen, las «empresas egoístas» propuestas por Milton Friedman en los años 70 del siglo XX, ocupadas exclusivamente de maximizar sus ganancias, ya no resultan bien vistas por la comunidad, ni siquiera pueden ser fundadas en la teoría económica. Hoy, más allá de los típicos *corsi e ricorssi* de las épocas, se les exige desde

---

135 Cfr. Lipsey y Lancaster, 1957.

la óptica de los *stakeholders*, políticas activas protectoras del medio social y del ambiente. En este marco de demanda por un accionar socialmente responsable por parte de las organizaciones, la rendición de cuentas realizada mediante la generación de información pública referida al desempeño económico, social y ambiental, resulta de vital importancia tanto para *stakeholders* como para los *shareholders*, que exigen descripciones más abarcativas de los riesgos e impactos generados por la organización. (Skouloudis *et al.*, 2010). *La visión de la responsabilidad social integral de las organizaciones ya está internalizada en el siglo XXI. Nos resta ordenar sobre la base de un eje integrador la evaluación y rendición de cuentas de las acciones de esas organizaciones.*

### **3. La Responsabilidad Social de las organizaciones en un marco axiológico integral**

Como ya dijimos, desde siempre, las organizaciones, especialmente las empresarias con fines de lucro, han rendido cuentas sobre sus responsabilidades en el marco de su función de creación de valor económico para sus dueños o accionistas. Mucho se ha estudiado y analizado sobre este tema desde los primeros libros de la Antigüedad, hasta los actuales reportes integrados. El resultado «privado», en sus dimensiones económicas y financieras, ha sido siempre la variable estrella de estos reportes

Más abierto se encuentra el campo de los informes para rendir cuentas en los entes en los que su objetivo central es el bien común. Aun allí, las normas jurídicas, intentando asegurar su viabilidad como entes independientes, exigen un esquema económico tradicional de rendición de cuentas a través de los sistemas de información contable, aunque no podría evaluarse el cumplimiento de su principal objetivo a través del mismo. Su rendición de cuentas en otros aspectos no se encuentra demasiado estandarizada, sino que se concentra normalmente en memorias que realizan un racconto de acciones realizadas y resultados obtenidos.

En realidad, los informes sobre resultados obtenidos han estado en general asimilados a informes sobre valores económicos por años. Esto, como se observa en los capítulos anteriores, está siendo puesto a prueba en el marco de la responsabilidad social de las organizaciones. Sin embargo, hemos avanzado demasiado en conjuntos de indicadores concretos sin tener esquemas generales que ordenen a estos indicadores sobre la base de un eje integrador, salvo quizás en el campo de los valores útiles como intentamos demostrar en el capítulo dos. Mucho faltará en este camino que intentamos esbozar a continuación.

Los siguientes son los puntos centrales que deberían caracterizar estos procesos:

**a)** Las acciones de las organizaciones pueden ser analizadas en tanto resultan acciones llevadas a cabo por seres humanos. Son analizables en tanto resulten de decisores que actúan con libertad. Quien, como decisor, sólo puede escoger una alternativa, no puede ser evaluado sobre la razonabilidad de su decisión.<sup>136</sup>

**b)** Deben ser evaluadas en el contexto del conjunto de las acciones realizadas, aunque así como económicamente hacemos un «asiento contable» por operación, pueden estudiarse por separado, sin que ello obste a que podamos observar los «estados contables» en su conjunto. Sin embargo debemos tener claro que no podemos analizar solo las acciones que la organización caracteriza como de «responsabilidad social empresaria» y desdeñar las otras.

**c)** Deben ser evaluadas en el marco de la misión y los valores que se imprimieron a la organización al momento de su constitución y en los momentos de la formulación del planeamiento de su actuación. Éste será, dadas las distintas posibles opiniones sobre la jerarquía de los valores humanos, un insumo central para la evaluación de la responsabilidad social de la organización.

**d)** Debe separarse la intención buscada en la acción realizada, de los efectivos resultados obtenidos. Las acciones humanas se efectúan con arreglo a fines y son ellos los que deben ser valorados en este proceso. Hay que tener en cuenta que los fines pueden mantenerse en «mente retenta» de los decisores, pero es posible estudiarlos a partir de sus actitudes. Los resultados efectivamente logrados son también importantes, pero si difieren sistemáticamente de los fines verdaderos de las acciones, denotarán incapacidad técnica y no una evaluación negativa en torno a otros valores de la acción humana. La incapacidad técnica será más marcada y podrá derivar en otras connotaciones de valoración en cuanto se observa que las acciones no son corregidas en el tiempo.

**e)** El análisis de las intenciones y resultados obtenidos a la luz de los valores de la utilidad o económicos, a pesar de resultar inferiores en cualquier escala de valores, debe mantenerse en un lugar central de la valoración de las acciones de las organizaciones.

- Especialmente en las organizaciones cuyo fin central es la obtención de lucro, las que deben obtener un nivel satisfactorio de resultado propio para mantenerse vivas.
- También en las organizaciones cuyo fin no sea el lucro, pero que deben autosustentarse en el tiempo desde el punto de vista de sus recursos. Un Estado o una organización no gubernamental, que cumple cabalmente con su función de redistribución

---

136 Sostuvimos ya que la libertad de los decisores es un requisito necesario pero no suficiente para considerar evaluable el accionar de la organización. Los procesos de decisión dentro de las organizaciones son los suficientemente complejos para requerir un análisis especial en cada caso particular.

de ingresos, pero que en el proceso se desfinancia, solo logra «suicidarse» con el indeseado efecto de que en el futuro, no podrá seguir cumpliendo su función.<sup>137</sup>

– Deberá analizarse separadamente el valor económico creado hacia adentro y el creado hacia afuera, tal como se analiza en el capítulo 3 de este trabajo. No es lo mismo una empresa que aumenta solo su patrimonio y destruye el de la comunidad en el proceso, que otra que logra una creación de valor que comparte con los demás integrantes de la sociedad.

– Un nivel de resultado será necesario en el campo económico, para elevarse al análisis de otros valores.

**f)** Todas las acciones deben ser analizadas en sus intenciones y resultados a la luz de todo el complejo axiológico. Estamos acostumbrados en el sistema de información económica a analizar hechos, que pueden o no ser humanos, que afectan el patrimonio de los entes. El enfoque de los elementos disparadores debe cambiar. En realidad ahora sólo podremos evaluar los efectos directos e indirectos de todas las acciones humanas, únicas analizables en función de valores y no de los hechos no humanos del contexto. Un terremoto genera un efecto mensurable en el valor económico de los integrantes de una sociedad, pero no puede atribuirse dicho efecto a ninguna conducta humana u organizacional.<sup>138</sup>

**g)** Cada acción genera normalmente un *trade-off* entre los valores afectados. Es difícil encontrar acciones que resulten totalmente positivas para todos los distintos valores humanos versus acciones con efectos totalmente negativos. Habrá que ver los niveles de afectación en cada caso de cada uno de los valores, y las preferencias consideradas a dichos efectos.

---

137 Las organizaciones sin fines de lucro muestran características muy especiales para su análisis a la luz de los valores económicos. Dado que su función principal no es «crear valor económico» su accionar resulta difícil de encuadrar en los modelos tradicionales. «*Para que a demonstração do valor adicionado, para as entidades sem fins lucrativos, assumam efetivamente o papel de instrumento de transparência e auxiliem o cálculo do produto nacional, são necessárias não só meras adaptações... resta claro que a DVA para essas entidades necessita de algumas alterações. Isso implica em maiores esforços do meio acadêmico a fim de analisar qual o impacto de eventuais mudanças na estrutura dessa demonstração analisando os diversos tipos de entidades que compõem o terceiro setor que, por contribuírem para o desenvolvimento sustentável do país, são merecedoras de maior atenção.*» «Para que el EVA para las organizaciones no lucrativas, asuma eficazmente su papel de instrumento de transparencia y asistencia al cálculo del producto nacional, son necesarias no sólo meras adaptaciones... Resulta claro que el EVA para estas entidades necesita algunos cambios. Esto implica un mayor esfuerzo de la academia para analizar el impacto de posibles cambios en la estructura de este estado, analizando los distintos tipos de entidades que conforman el tercer sector quienes, por contribuir al desarrollo sostenible de los países, son dignos de mayor atención» (Nagal, C., 2009:84. La traducción es propia).

138 Salvo quizás en la necesidad de conductas organizacionales previas de prevención que permitan reducir los daños en zonas geográficas en las que los terremotos son comunes.

h) Los efectos a tener en cuenta deberán ser todos los significativos respecto de toda la sociedad, sin reducir previamente los grupos de interés a esquemas este reotipados por cercanía.<sup>139</sup> Tanto las generaciones presentes como las futuras, con todos sus integrantes, son los destinatarios de las acciones sociales. La sustentabilidad del planeta implica consolidar un nuevo grupo de interés: las generaciones futuras, *stakeholders* que hoy no son concretos pero que deben ser respetados. En realidad, la conservación del medio ambiente es entendible efectivamente como un verdadero efecto social sobre las generaciones futuras.

i) Los indicadores que se utilicen en cada informe de sustentabilidad deberán enmarcarse previamente desde el punto de vista valorativo. Dado que a diferencia del campo económico, no se encuentran demasiadas generalizadas las relaciones entre valores e indicadores, será necesario definirlos previamente según la visión y la jerarquía de valores respetada por el ente.

#### **4. Un caso al azar para enmarcar un inicio de este proceso de análisis**

Observemos, por ejemplo, la misión, los valores y la visión que explicita la página web de Coca Cola de España, dentro de su informe de sostenibilidad 2012.<sup>140</sup>

##### *Nuestra misión*

- Refrescar al mundo.
- Inspirar momentos de optimismo y felicidad.
- Crear valor y marcar la diferencia.

##### *Nuestros valores*

- Liderazgo: esforzarse en dar forma a un futuro mejor.
- Colaboración: potenciar el talento colectivo.
- Integridad: ser transparentes
- Rendir cuentas: ser responsables.
- Pasión: estar comprometidos con el corazón y con la mente.
- Diversidad: contar con un amplio abanico de marcas.
- Calidad: búsqueda de la excelencia.

---

139 Esto implicaría poner en discusión la tradicional valoración positiva de los indicadores que demuestran privilegiar la localía o la nacionalidad de los factores o insumos contratados. Quizás la discusión deba derivarse a si los grupos contratados, más que locales, son o no vulnerables. Recordemos que Einstein señaló que «El nacionalismo es una enfermedad infantil. Es el sarampión de la humanidad».

140 [http://conoce.cocacola.es/img/conocenos/informes/informe\\_sostenibilidad\\_12.pdf](http://conoce.cocacola.es/img/conocenos/informes/informe_sostenibilidad_12.pdf) (consultada el 3 de marzo de 2014).

### *Nuestra visión*

- **Personas:** ser un buen lugar donde trabajar, que las personas se sientan inspiradas para dar cada día lo mejor de sí mismas.
- **Bebidas:** ofrecer una variada cartera de productos de calidad que se anticipen y satisfagan los deseos y necesidades de los consumidores.
- **Socios:** desarrollar una red de trabajo para crear un valor común y duradero.
  
- **Planeta:** ser un ciudadano responsable que marque la diferencia al ayudar a construir y apoyar comunidades sustentables.
- **Beneficio:** maximizar el rendimiento para los accionistas al tiempo que se tienen presentes las responsabilidades generales de la Compañía.
- **Productividad:** Ser una organización eficaz y dinámica.

### *Prioridades del Código de Ética Empresarial*

- Actuar con integridad en todo el mundo.
- Ser honesto.
- Acatar la ley.
- Cumplir con el Código.
- Ser responsable.

En el proceso propuesto, los informes de responsabilidad social de esta empresa, más allá de los exigidos por el ordenamiento legal, se deberían concentrar principalmente en explicar el cumplimiento de la misión libremente asumida por el ente en el marco de la visión y los valores descriptos y respetados por la propia empresa, a través de las acciones llevadas a cabo.

En el marco de la noción de valores humanos, descriptos anteriormente se observan las siguientes menciones significativas en las definiciones de misión, visión y valores, previo al análisis de un informe en particular:

### *Valores útiles*

- a) «Crear valor». Dejando la duda sobre si es en el exclusivo sentido de crear valor económico.
- b) «Maximizar el rendimiento para los accionistas» con el aditamento de que para hacerlo se tienen presentes las responsabilidades generales de la Compañía».
- c) «Productividad». Ser una organización eficaz y dinámica.
- d) «Desarrollar un valor común y duradero» con la red de socios.
- e) Ofrecer una «variada cartera de productos».

### *Otros valores*

- a) Optimismo y felicidad.
- b) Liderazgo. Enfatizado a través de buscar «marcar la diferencia».

- c) Diversidad.
- d) Integridad y honestidad. Enfatizado tres veces.
- e) Responsabilidad. Enfatizada dos veces.
- f) Calidad y excelencia.
- g) Cumplimiento de las normas.
- h) Pasión.
- i) Colaboración.
- j) Diversidad.
- k) Construcción y apoyo de comunidades sustentables.

Casi todos los distintos valores expresados en los textos de axiología se encuentran representados en el caso de la empresa en cuestión. Se observan valores de utilidad y un entramado bastante desordenado de valores intermedios, superiores tradicionalmente a los útiles, pero inferiores a los religiosos. No existe mención alguna a valores religiosos.

*Lo que no se observa son jerarquías, ni reglas para dirimir conflictos entre valores encontrados ante una determinada acción a seguir.* Nada se dice sobre que va a hacer la organización cuando entren en conflicto dos o más valores. Recordemos que es harto difícil que quien debe elegir entre cursos de acción alternativos se encuentre ante acciones «totalmente positivas» respecto de todos los valores considerados, frente a acciones «totalmente negativas». En esos escasos casos la elección es sencilla y no resulta un ejercicio difícil ni especialmente valorable desde el punto de vista social. El problema verdadero se encuentra cuando es necesario elegir entre uno u otro valor, siendo respetables ambos. O cuando se deba privilegiar un valor por encima de otro.<sup>141</sup>

Al iniciar el estudio del informe en particular, creemos que el primer valor a analizar aquí es el de la verdad. Exagerando podemos parafrasear a aquellos que señalan que «la verdad es la primera víctima de la guerra», diciendo que «la verdad es el primer valor puesto a prueba en las evaluaciones sociales de las acciones de las organizaciones». Recordemos que el *Global Reporting Initiative* señala que la integridad es una característica central de este tipo de informes y que omitir información puede influir en la verdad del informe, tanto o más que tergiversar los datos que allí se incluyen.

You've heard it all before. Someone reviews a corporate social responsibility report and complains that there are too many pictures of rainbows and smiling children. There's not enough hard data. It's clearly a marketing piece. (Ya lo has escuchado antes. Alguien revisa un Informe sobre Responsabilidad social y se queja de los muchos «arco iris y niños sonrientes» que

---

141 Por ejemplo, en el campo de las acciones de las personas humanas, el problema de la legalización del aborto, se torna difícil cuando se considera que lo que se encuentra en el útero materno es una vida, que se «opone» a la posibilidad de disposición de la mujer sobre su propio cuerpo. Es en este tipo de casos donde las acciones humanas necesitan la guía de una jerarquía de valores y donde resultan mucho más necesario rendir cuenta responsablemente de sus acciones.

contiene. No hay suficientes datos concretos y claramente es una herramienta de marketing (Hausman, 2008 en Sherman, 2009:675. La traducción es nuestra).

Al observar la integridad de la información, se detecta que los reportes detallan y ponderan las acciones con efectos positivos sobre el medio social y el ambiente, pero no así aquellos efectos negativos de la actividad organizacional. En palabras de Hausman, podríamos decir que siempre se habla de arco iris y niños sonriendo y no de «tormentas eléctricas» o «niños con hambre». Esta situación afecta la confiabilidad de la información en su conjunto ya que se omite parte importante de la misma, por lo que deja de ser creíble e incluso puede ser conducente a error.

En el informe que nos ocupa,<sup>142</sup> en su inicio se marcan los hitos centrales del año 2012 para la empresa en cuestión. *Ninguno de los 32 hitos descritos tiene alguna connotación valorativa negativa para la acción de la empresa. O 2012 ha sido el mejor año de la historia en la valoración de las acciones de esa empresa, o algún hito negativo se debe haber omitido.*

Ahora bien, como siempre que nos enfrentemos a problemas de valoración humana, no existe solución sencilla para este problema. Existe una generalizada opinión de que expresar hechos negativos debilita al ente que informa, especialmente si son verdaderos. En un extremo, confesar a través de los informes acciones contrarias a la normativa vigente, asimila a este problema a la declaración en los estados financieros de las transacciones no registradas. Por algo el modelo del *Global Reporting Initiative* utiliza como indicador de los incumplimientos a normativas ligadas con el medio ambiente, no a la información provista por la empresa, sino a los montos de multas impuestos por organizaciones de control, haciendo depender su valor de la mayor o menor calidad del trabajo de *enforcement* de estos organismos y no de la efectiva actividad de la empresa.

Si dejamos de lado la omisión de valores religiosos, que determinaría implícitamente que la organización no se guía por ellos,<sup>143</sup> el principal defecto de la información brindada es, como ya señalamos, la inexistencia de reglas para dirimir conflictos entre valores.

En el único enunciado en el que se contrapesan implícitamente valores es en el momento en que se habla de rentabilidad dentro del enunciado de la visión. Allí se señala la búsqueda de su «maximización», pero «teniendo presentes las responsabilidades generales de la organización» en un enunciado que resulta altamente ambiguo y difícil de traducir en términos concretos: ¿cuáles son las responsabilidades concretas de la organización a las que nos estamos refiriendo?

---

142 Sin que se observen demasiadas diferencias con los relevados en el capítulo 1 que se caracterizan en general por su positividad.

143 Lo que permitirá que las sociedades de fuerte conciencia religiosa valoren negativamente a la empresa, pero que las sociedades ateas o agnósticas lo consideren una fortaleza en su evaluación.

Maximizar es una acción en sí absoluta, que normalmente está sujeta a algún tipo de restricción. La maximización del beneficio está sujeta a los límites de la demanda y a los efectos de la necesidad de incurrir en costos para obtener este beneficio. La discusión es si cuando se alude a «las responsabilidades generales de la organización» se alude simplemente al cumplimiento de la ley —valor también establecido por la empresa— o a algo más. Si nos volcamos por la primera opción, la famosa máxima de Friedman sobre que la responsabilidad social de una empresa es simplemente maximizar beneficios dentro del cumplimiento de la ley se hace realidad en este caso. Nada queda para los informes dentro de un plexo valorativo integral humano.

Si hay algo más que el mero cumplimiento de la ley<sup>144</sup> con relación al respeto de valores superiores a los de nivel económico que se buscan maximizar, nada se explicita claramente al respecto. Sería precisamente eso lo que podríamos evaluar en las acciones concretas que se lleven a cabo en los distintos períodos. Pero, ¿cómo saber luego si se cumplió con la misión en el marco de estos valores, si ni siquiera se definieron concretamente en el inicio?

Es entonces un requisito básico de cualquier proceso de evaluación una correcta y concreta definición de las reglas a seguir para efectivizar el *trade-off* entre los distintos niveles de valores respetados por la organización. Sin ellas, nos encontramos a ciegas para valorar la conducta de la organización, conforme sus propias reglas libremente aceptadas.

En resumen, desde hace ya tiempo, la sociedad transita una etapa en la que el rol de las organizaciones en general y el de la empresa en particular, ha ido avanzando hacia un modelo de responsabilidad social. Nos encontramos inmersos en una sociedad cada vez más activa, que demanda ejercer en forma plena su derecho a ser informada y busca rodearse de organizaciones comprometidas con el medio, que reconozcan los efectos que produce su accionar, incorporando a sus objetivos de maximización económica, los de maximización del bienestar social y ambiental.<sup>145</sup> Se trata entonces de ir mucho más allá de la publicación de estados contables que reflejen solo los efectos económico-financieros generados sobre el patrimonio del propio ente a través de transacciones de mercado, y por este motivo, se torna necesario exceder los límites de la contabilidad tradicional para ir hacia un esquema que permita transparentar el accionar de los entes, en todas sus aristas, considerando la afectación de todos los valores humanos.

No obstante los innegables avances del *Global Reporting Initiative* y su extendida aplicación a nivel mundial junto con otros modelos similares, advertimos que existen muchos aspectos que deben ser trabajados con mayor profundidad, tanto en los aspectos económicos como en los relacionados con el resto de los valores humanos. El trabajo pendiente es muy arduo.

---

144 Al menos incondicionado, ya que también podría considerarse la infracción a la ley como posible siempre que los costos de esa acción no superen a los beneficios.

145 Cfr. entre otros Kliksberg, 2011.

## Capítulo V

# La educación y el ejemplo de vida como requisitos para la generalización del enfoque de Responsabilidad Social de las organizaciones

### A manera de conclusión

*Video meliora, proboque, deteriora sequor*  
(«Veo lo mejor y lo apruebo, pero sigo lo peor»)  
Ovidio, *Metamorfosis* VII:20–21.

*La historia de la humanidad es una larga carrera  
entre la educación y la catástrofe*  
Wells.

*y ¿dónde está el bien?, ¿debajo de quién?*  
*¿Adónde hay un ejemplo que nos sirva de ley?*  
Cantilo–Durietz, *La gente del futuro*.

*Happiness is when what you think, what you say and what you do are in harmony*  
(«La felicidad se logra cuando lo que piensas, lo que dices  
y lo que haces se encuentra en armonía»)  
Mahatma Gandhi

Hoy en día, las nuevas tendencias en medición de resultados macroeconómicos nos llevan, entre otras novedades, a intentar medir y maximizar la felicidad de una sociedad.<sup>146</sup> Intentaremos entonces concluir este trabajo resumiendo su contenido a partir de esa trilogía de acciones que nos conduce a la felicidad propuesta por Gandhi desde el epígrafe.

---

146 Cfr. entre otros World Bank, 2012.

## 1. ¿Qué decimos y pensamos sobre Responsabilidad Social de las organizaciones?

Creemos que existe una casi total armonía entre lo que pensamos y lo que decimos en este trabajo. No es en este caso demasiado difícil, dado que ninguno de los autores depende para su subsistencia de contentar con sus dichos a personas u organizaciones en particular.

En resumen, pensamos que:

- Las organizaciones modernas son responsables socialmente y deben rendir cuentas de sus acciones.
- Esa evaluación y análisis es particularmente complejo e incluye aspectos no tenidos en cuenta en las empresas decimonónicas, que cumplieran con solo maximizar los beneficios privados.
- Los actuales reportes que intentan rendir cuentas sobre responsabilidad social tienen fuertes limitaciones y se muestran desordenados e incompletos.
- Actualmente es posible diferenciar en informes económicos la rentabilidad tradicional absoluta y relativa privada de las organizaciones, respecto de la rentabilidad económica social absoluta y relativa. El hecho que estemos utilizando estas categorías en las evaluaciones de proyectos de inversión para un momento puntual, nos ratifica en que podemos extrapolar estas conclusiones a los informes periódicos. El trabajo no es sencillo y necesita profundizarse y consolidarse, pero bien merece el esfuerzo.
- Las organizaciones deben transparentar previamente a cada período sus objetivos en cuanto a la creación de valor económico privado y social, además de señalar las reglas que utilizarán en los casos de conflicto con valores superiores en su jerarquía.
- Una organización responsable socialmente debería restringir su objetivo tradicional de maximizar beneficios privados señalando previamente un límite superior de rentabilidad relativa que satisfaga sus expectativas y transparentarlo antes del inicio de cada período ante toda la comunidad. Los excedentes que eventualmente se obtuvieran en dicho período deberían volcarse a acciones que permitan creación de valor para otros actores o redistribución de renta que resulte en una mayor inclusión social.
- La decisión de limitar el nivel máximo de los resultados privados de la organización debería ser tomada libremente por la organización. En términos kantianos podremos analizar una voluntad organizacional verdaderamente libre cuando efectivamente actúa sobre la base de «imperativos categóricos» y no de «imperativos hipotéticos» sujetos por ejemplo a la hipótesis de sanción del sistema jurídico.<sup>147</sup>

---

147 No es entonces un avance en responsabilidad social, sino simplemente un nuevo tributo para financiar al Sector Público la creación de un impuesto sobre ganancias excedentes. Cfr. <http://www.src.gov.sc/pages/csr/csr.aspx>

- Una organización responsable socialmente también debe ponerse objetivos mínimos de rentabilidad relativa sobre costos totales para demostrar su eficiencia en la gestión de los recursos comunes ante toda la sociedad.
- El cumplimiento completo de la normativa regulatoria generada por los Sectores Públicos modernos es un requisito mínimo para el respeto del valor justicia.
- Las organizaciones deben mostrar previamente al inicio de cada período cuál será la jerarquía de valores humanos que piensa respetar y cuáles serán las reglas para solucionar los conflictos que puedan disparar las decisiones a adoptar.
- Se deberán constituir baterías estándares de indicadores cualicuantitativos ligados a los efectos de las acciones de las organizaciones sobre los diferentes valores humanos distintos de los económicos.
- Se deberán constituir baterías estándares de indicadores cualicuantitativos ligados al efectivo cumplimiento de las reglas de solución de conflictos entre valores humanos en las acciones organizacionales.
- La sociedad evaluará a las organizaciones en dos momentos centrales:
  - Al informar sobre su misión y los valores que guiarán su gestión.
  - Al informar sobre el efectivo cumplimiento de esa gestión, tanto en términos económicos como del resto de los valores humanos.
- La responsable final de que exista una rendición de cuentas completa de las intenciones y efectos de las acciones de las organizaciones, es la sociedad. Esta debe exigir que la misión y los valores de cada organización se conozcan y que los informes periódicos se difundan. Luego deberá actuar en consecuencia con la valoración que realice de lo actuado. *Ninguna organización puede sobrevivir dentro de una sociedad que la evalúe negativamente.*<sup>148</sup>

## **2. ¿Qué hacemos efectivamente en el campo de la Responsabilidad Social de las organizaciones?**

*Trabajamos en el campo de la educación de los jóvenes.* Creemos fervientemente en que el único camino incruento y valedero para cambiar actitudes, modificar costumbres y desterrar preconceptos es la educación.<sup>149</sup>

---

148 Esto no quiere decir que el Estado deba prohibir las organizaciones que no obtengan un «aprobado» respecto de sus informes de responsabilidad social. Simplemente destaca que toda organización necesita de la sociedad y de sus integrantes en diversas formas (como demandantes, como proveedores de bienes y servicios, como vecinos, como competidores, etc.). Será la propia sociedad la que libremente con sus acciones o sus omisiones disponga sobre la supervivencia de la organización.

149 Pensemos que un par de décadas atrás la preservación del medio ambiente ecológico no era prioridad de las sociedades. Sin embargo, la inclusión de la temática en las currículas de las escuelas primarias y secundarias resultó un fuerte catalizador para lograr los niveles actuales de conciencia ambiental.

*Education shapes the life and history of every child and country in the world. Even under the worst circumstances, education gives children more confidence to face the future. We wholly agree with Ban Ki-moon, Secretary-General of the United Nations, that we must place education at the heart of our social, political, and development agendas. The power of education to transform lives is universal! Education is not only a moral imperative, it is a good and smart choice* (La educación da forma a la vida y a la historia de cada niño y a los países del mundo. Incluso en las peores circunstancias, la educación da a los niños más confianza para enfrentar el futuro. Estamos totalmente de acuerdo con Ban Ki-moon, Secretario General de las Naciones Unidas, que debemos colocar la educación en el centro de nuestras agendas sociales, políticas y de desarrollo. ¡El poder de la educación para transformar vidas es universal! La educación no es sólo un imperativo moral, es una opción buena e inteligente) (Mefford, 2013:86-87. La traducción es nuestra).

Para educar en determinado sentido a los jóvenes se necesita pensar y creer fervientemente en lo que se intenta enseñar. Un prerrequisito para avanzar en este sentido y difundir este tipo de enfoques, resulta sin dudas el hecho de que la sociedad en la que vivimos, y los educadores en particular estén convencidos de que los valores son elementos objetivos sobre los que podemos intentar persuadir a otros de su polaridad y jerarquía.

Necesitamos comprender y definir si hay un imperativo categórico detrás de estas ideas o simplemente un imperativo hipotético.

Si sólo nos basáramos en un imperativo hipotético, deberemos analizar esencialmente los incentivos que la sociedad reserva para los distintos actores. Los mecanismos para lograr la efectiva vigencia de la responsabilidad de las organizaciones, se encontrarán en los procesos de *enforcement* de las regulaciones impuestas por la normativa del Estado moderno, que nos «obligará» a ser responsables, reservándonos consecuentes «castigos» si no lo somos. Todas nuestras propuestas deberían formar parte de un cuerpo normativo positivo y ser controlada por un ejército de inspectores estatales.

Creemos en cambio en la necesidad de sentar las bases de la responsabilidad social de las organizaciones en un verdadero imperativo categórico para el accionar de los seres humanos que las componen. Las acciones en este sentido serán esencialmente libres y voluntarias, y estarán guiadas por el hecho simple de considerarlas correctas. La recompensa estará centralmente en el hecho de llevar a cabo la acción más adecuada. Sin embargo, esto no quiere decir que la propia sociedad civil y el Estado no deban tener en cuenta estas acciones para decidir con qué organizaciones relacionarse, a cuáles apoyar y a cuáles retacear ayudas.

Podremos discutir sobre el contenido preciso de la expresión «derechos humanos»<sup>150</sup> pero debemos coincidir en que su núcleo central, el derecho a una vida indi-

---

150 Más allá de la terminología y de los fundamentos desde la Antigüedad el hombre ha considerado como evidente la existencia de estos derechos, bajo la advocación de un derecho natural. «Lo que diferencia esos derechos fundamentales, naturales y humanos, es menos la variedad de contenido de sus objetos... que su fundamentación» (Dip, 2009:6).

vidual digna y libre integrada dentro de la sociedad, para todos y cada uno de sus integrantes, está por encima de los análisis de los valores económicos. Hacia ello debe estar dirigido el accionar de las organizaciones que conforman el entramado social de nuestros días, tengan o no fin de lucro.<sup>151</sup>

Ahora bien, ¿estamos convencidos de la jerarquía de valores? ¿Mantenemos alguna prevención al respecto *in mente retenta*? Aun si no fuera así, ¿actuamos de manera que nuestras acciones reflejen nuestras convicciones? Si no es así difícilmente podremos convencer a alguien de que lo que aquí expresamos es posible.

Si no actuamos como pensamos y como decimos, difícilmente podremos lograr que otros apoyen la jerarquía de valores que consideramos se debe respetar en las acciones organizacionales.

Lamentablemente, los seres humanos y las organizaciones integradas por ellos, son muchas veces incoherentes entre sus dichos y sus hechos. Ya Ovidio, desde el epígrafe datado en la Roma antigua, nos recuerda que muchas veces aprobamos fervientemente lo bueno, pero efectivamente hacemos lo malo.

*Esta necesidad de buscar coherencia entre los esquemas teóricos y la acción práctica no resulta fácil, pero debemos persistir con esfuerzo para lograrlo.*

### **3. Caminos hacia el futuro**

Si creemos que la educación es el camino, deberíamos intentar precisar algunos puntos en la búsqueda de una mejor transferencia de los conceptos de responsabilidad social organizacional hacia las nuevas generaciones.

Consideramos que debemos superar la tradicional enseñanza aúlica para lograr mejores resultados. Ya Benjamin Franklin señalaba hace tiempo: «Dime y lo olvido, enséñame y lo recuerdo, involúcrame y lo aprendo». El camino es avanzar en sistemas de «educación experiencial» en los que los docentes y los estudiantes interactúen con situaciones concretas del contexto en las que tengan que decidir casos concretos que impliquen conflictos de valores.

¿A qué nos referimos cuando hablamos de educación experiencial? La respuesta no es sencilla ya que la discusión teórica se ha centrado en dos cuestiones: la primera, ¿todos los aprendizajes son experienciales o hay una clase particular de aprendizaje al que se denomina experiencial? La segunda, ¿cómo se logra construir el significado de una experiencia? En cuanto a la primera pregunta, si bien todo aprendizaje, de cualquier tipo que sea, es para el sujeto una experiencia, algo que le ha ocurrido en su interacción con una situación si es que ha deja-

---

151 Sin embargo, los *trade offs* no son nunca sencillos. Pensemos que, por ejemplo, para garantizar el derecho a la salud de los seres humanos necesitamos «valor económico». Si las dotaciones de este valor son escasas, nos encontramos inmediatamente ante el problema neoclásico de la Economía: la escasez.

do una huella en él, lo que denominamos educación experiencial se refiere a una clase particular de aprendizajes, a una estrategia de enseñanza con enfoque holístico que está destinada a relacionar el aprendizaje académico con la vida real. Con ese fin, propone al alumno realizar actividades en las que, a partir de esa conexión con la práctica, se le requiere que ponga a prueba en situación auténtica, es decir, de la vida real, las habilidades y los conocimientos teóricos que posee, que evalúe sus consecuencias, enriquezca esos conocimientos y habilidades, identifique nuevos problemas y fije prioridades en cuanto a las urgencias de su solución. En lo que respecta a la segunda pregunta, la clave de la formación en la educación experiencial para la construcción de su significado para el estudiante es el proceso reflexivo, el que no puede ser hecho sino por el propio sujeto. Es un proceso por el cual una vivencia o un conjunto de vivencias se convierte en «experiencia» y ésta en un aprendizaje reconocido como tal (Camilloni, 2013:14).

Si los problemas de masividad y organización de los conjuntos de estudiantes tornan dificultoso el aprendizaje experiencial propiamente dicho, la utilización de casos simulados para la enseñanza puede ser un sucedáneo válido.

La simulación como estrategia se organiza para que los estudiantes aprendan mediante la participación en una situación similar a la real, conscientes de que es una participación ficcional. (...) Es posible que una vez que se ha participado de la experiencia, se analice cómo resultó, las dificultades que se afrontaron y las que se vencieron. (...) Se trata de aprender en situaciones de práctica, en tanto reconocemos que si los estudiantes participan efectivamente en la organización y desarrollo de una situación, en la búsqueda de información, experimentando alternativas diferentes de resolución, e involucrándose y asumiendo riesgos, los aprendizajes son más duraderos, impactan en sus conciencias, promueven reflexiones y permiten mejores procesos de autoevaluación (Litwin, 2008:102).

Puestos ante la situación concreta, ¿cómo propondrán actuar los jóvenes estudiantes ante distintos casos de conflictos de valores económicos con los demás valores humanos? ¿Cómo convencerlos de que existen otros caminos que los que privilegian solamente el valor económico?

Puestos en la función de capitán de un barco de ultramar en el que se escondieron polizontes ilegales para escapar de su tierra natal sin esperanzas buscando una vida mejor,<sup>152</sup> ¿decidirán ocultarlos y ayudarlos para que ingresen ilegalmente en el país al que desean llegar, ponerlos a disposición de las autoridades en el primer puerto de llegada o simplemente tirarlos por la borda dado el altísimo costo que deben pagar los tripulantes como multa por no haber impedido su subida a bordo? ¿Será distinta la decisión si sabemos que el Estado no ejercerá su jurisdicción para castigar nuestras acciones?

---

152 <http://www.pagina12.com.ar/diario/sociedad/3-226117-2013-08-06.html>

Colocados ante la decisión de adquirir los materiales para el cumplimiento de un contrato de locación de obra para construir una vivienda ¿compraremos los materiales de la calidad adecuada, de calidad inferior a la pactada o de un nivel tan bajo que podrán poner en riesgo la vida de los futuros habitantes de la misma? ¿Será distinta la decisión si sabemos que el Estado no ejercerá su jurisdicción para castigar nuestras acciones? ¿Será distinta la decisión si sabemos que nuestro comitente no podrá controlar efectivamente la calidad de los materiales? ¿Será distinta la decisión si nuestros competidores están colocando los peores materiales y con su acción ponen en riesgo la supervivencia de nuestra empresa?

Los conflictos de valores no son un descubrimiento del siglo XXI. El siguiente es un extracto de un artículo de la *Harvard Business Review* de 1927:

El entrenamiento tradicional en gestión de empresas, que se lleva a cabo todavía dentro de los mismos negocios, es muy limitado, muy especializado en sus problemas; considera muy poco los puntos de vista sobre la importancia social de los negocios. Los hombres de negocios, ocupados desarrollando un continente, y los educadores en las escuelas de negocios, en el medio de un rápido desarrollo provocado por un extraordinario influjo de estudiantes, todavía no han estudiado suficientemente los aspectos sociales de los negocios. Como resultado, se están desarrollando situaciones éticas que presentan serios peligros y políticas miopes que continúan acumulando problemas para el futuro. De manera uniforme, las escuelas de negocios están tratando de entrenar a los hombres para que cuando se hayan establecido puedan hacer el trabajo del directivo; están entrenándolos para el liderazgo. Pero no han analizado o enfatizado todavía las responsabilidades sociales de los negocios lo suficiente como para asegurar que ese liderazgo empleará sus esfuerzos por el bien de la sociedad. *Podemos y debemos presentarle al estudiante, mientras tenga tiempo, libre de las presiones de las circunstancias, los dilemas éticos más comunes de los negocios. Si esto se hace, es más probable que los sólidos estándares éticos del joven se mantengan en los futuros periodos de tensión* (Vives, 2013:26).

Todos los que trabajamos investigando en disciplinas sociales tenemos siempre un regusto amargo en nuestras bocas: estudiamos ciencias «blandas» en relación con las «duras». Nunca podremos generar descubrimientos tales como la penicilina o la vacuna contra la poliomielitis. Por más que lo neguemos, muchas veces envidiamos a los científicos de laboratorio que dan base con su trabajo a los desarrollos tecnológicos que facilitan y alargan nuestra vida.

*A pesar de ello, en muchos campos podemos contribuir decisivamente al progreso humano. Si logramos a través de la educación que las nuevas generaciones de líderes organizacionales piensen, hablen y actúen con máxima responsabilidad social; nuestros hijos y los hijos de nuestros hijos habitarán una sociedad y un planeta en el que todos deseáramos vivir.*



## Referencias bibliográficas

- Abreu, J. & Badii, M. (2008).** Análisis del concepto de responsabilidad social empresarial. *Daena. International Journal of Good Conscience*, 2(1).
- Adams, C.A. (2004).** The ethical, social and environmental reporting–performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5): 731–757.
- Administración, AEDCY & Empresas, D. AECA. (2004).** *Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa*. Madrid: AECA.
- Anthony, R.N. y Reece, J.S. (1982).** *Principios Contables*. 3ra. edición. Buenos Aires: El Ateneo. Traducción de José Clementi.
- Arangies; Mlambo; Hamman y Steyn–Bruwer (2008).** *The value added statement: an appeal for standardisation*. University of Stellenbosch. Disponible en: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/25970/>
- Arévalo, A. (1956).** *Elementos de Contabilidad General*. Buenos Aires: Selección Contable.
- Armenteros Díaz, M. y Vega Falcon, V. (2003).** Evolución y perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba. *Revista Interamericana de Contabilidad de Gestión* 1(1).
- Arrow, K. (1994).** *Elección social y valores individuales*. Buenos Aires: Planeta Agostini.
- Asuaga, C.; Cabral, C.; Valverde, G. y Lecueder, M. (2001).** Una polémica en la nueva economía: el capital intelectual. *Costos y Gestión*, 41, T. XI, 383–391.
- Atchabahian A. (1996).** *Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública*. Buenos Aires: Depalma.
- Becker, G.S. (1977).** *Teoría Económica*. 1ra. edición. México: Fondo Cultura Económica. Traducción de Ana Catalina Mayoral.
- Benavidez; J.; Fernández, J.L.; Urtiaga, A. (2012).** *Glosario sobre Responsabilidad Social para la investigación y el debate terminológico*. Cátedra de Ética Económica y Empresarial. Madrid: Universidad Pontificia de Comillas.
- Benito Fraile, A.E. (2007).** Responsabilidad Social Corporativa: evolución de la definición de un constructo. Blog «Creamos el futuro». Sección de Industria y Servicios consultado el 4 de febrero de 2014. <http://blogs.creamoselfuturo.com/industriayservicios/2007/08/31/responsabilidad-social-corporativa-evolucion/>.
- Bertolino, G.; Díaz, T. y Suardi, D. (2001).** El Capital Intelectual. La importancia de su comunicación versus la dificultad de su medición. *Anales XXII Jornadas Universitarias de Contabilidad Área Técnica*. La Plata.
- Bértora, H. (1975).** *Teoría de la Contabilidad*. Buenos Aires: Macchi.
- Bierman, H. Jr. (1976).** *Temas de Contabilidad de Costos y toma de decisiones*. México: Fondo Cultura Económica. Traducción de Carlos Sierra.
- Biondi, M. (2001).** El capital intelectual. Los recursos humanos como recursos de las empresas. *Desarrollo y Gestión* II(20), T. II. Buenos Aires: Errepar.
- Blair y Kenny (1990).** *Microeconomía con aplicaciones a la empresa*. Madrid: McGraw Hill.
- Blanco Ibarra, F. (1999).** *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Bilbao: Deusto.
- Blomstrom, R. y Davis, K. (1976).** *Responsabilidad de la nueva empresa*. Buenos Aires: Marymar.
- Boatright, J.R. (2000).** *Ethics and the Conduct of Business*. 3<sup>rd</sup>. edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Bocardi, E.; Chapman, W.; Chyrikins, H. (1974).** Ensayo de un concepto de ganancia realizada. *Revista de Administración de Empresas*, T. XI, 289.
- Bossert, W.; Fleurbaey, M. y Van de Gaer, D. (1999).** Responsibility, talent, and compensation: A second–best analysis. *Review of Economic Design*. Springer Verlag. 4(1), 35.

- Bottaro, O. (1972).** *Ganancia Contable*. CEA Depart. de Cs. Económicas UNS.
- Bresciani, A. (2004).** La incidencia de los activos intangibles en la medición de la empresa. *Enfoques*, 3, 43. Buenos Aires: La Ley.
- Brooking, A. (1997).** *El capital intelectual*. Barcelona: Paidós Ibérica.
- Brown, H.S.; De Jong, M.; Levy, D.L. (2009).** Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production* 17(6), 571–580.
- Bunge, M. (1999a).** *Buscar la filosofía en las ciencias sociales*. México: Siglo XXI. Traducción de Horacio Pons.
- (1999b). *Las ciencias sociales en discusión: Una perspectiva filosófica*. Buenos Aires: Sudamericana. Traducción de Tziviah Aguilar Aks.
- Burkun, M. y Spagnolo, A. (1986).** *Nociones de Economía Política*. Buenos Aires: Zavallia.
- Cabrera, L. (2001).** Activos Intangibles. Revelación contable del capital intelectual o activos del conocimiento. *Anales de las XXII Jornadas Universitarias de Contabilidad. Área Técnica*, T. I. Santa Fe.
- (2003). La importancia de asignarle valor a los activos intangibles ocultos, el capital intelectual y los activos del conocimiento. *Anales de las XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Área Técnica*, T. I. La Plata.
- Cámara de la Fuente Macario** (abril–junio 1993). Derechos de propiedad y contabilidad medioambiental. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXIII(75), 245–276.
- Camilloni, A. R.W. de (2013).** La inclusión de la educación experiencial en el currículo universitario. En Menéndez, G. *et al. Integración docencia y extensión. Otra forma de enseñar y de aprender*. 1ra. edición. Santa Fe: Ediciones UNL.
- Campo, A.M.; Chaves, O.A. y Feudal O.E. (1998).** La Contabilidad Ambiental ya es contabilidad tradicional. *Anales de las 19nas. Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Mendoza, 407–417.
- Caputo, D. (1989).** Reunión en Granada de los ministros de Exteriores de los «doce» y del Grupo de Río. *El País*. Granada.
- Carroll, A.B. (1999).** Corporate social responsibility evolution of a definitional construct. *Business & Society* 38(3), 268–295.
- Carruthers y Espeland (1991).** Accounting for rationality: double entry bookkeeping and the rethoric of economic rationalit. *American Journal of Sociology* 97(1), 31–69.
- Casares Ripol, J. (2011).** *Ética, Economía y Política*. Madrid: ESIC.
- Castellani, G. (2011).** *Responsabilità Sociale d'impresa e Bilancio di Sostenibilità*. Maggioli Editore.
- Castillo, A. (1988).** Aproximación metodológica al contenido de la responsabilidad social de la empresa. *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, 19, 75–103.
- Castro A. Barros de y Lessa, C.F. (1982).** *Introducción a la Economía Un enfoque estructuralista*. 39ª. edición. Buenos Aires: Siglo XXI.
- Chaves; O.; Pahlen Acuña, R.; Viegas, J.C.; Chyrikins, H. y Dealecsandris, R.P. (1998).** *Teoría Contable*. Buenos Aires: Macchi.
- Clement, N.C.; Pool, J.C. y Carrillo, M.M. (1985).** *Economía: Enfoque América Latina*. México: McGraw Hill.
- Cohen, K.J. y Cyert, R.M. (1973).** *Economía de empresas*. Buenos Aires: El Ateneo.
- Coloma, G. (2001).** *Análisis económico del Derecho Privado y Regulatorio*. Buenos Aires. Ciudad Argentina.
- Communication from the commission to the European Parliament, the Council, The European Economic and Social Committee of the regions (2011).** *A renewed EU strategy 2011–14 for Corporate Social Responsibility*.
- Creus, C. (2002).** *Síntesis de Derecho Penal*. Santa Fe: Librería Cívica.
- Crouch, C. y Marquand, D. (1993).** *Ethics and Markets: co-operation and competition within capitalists economies*. UK: Blackwell.
- Cuadrado Roura, J.R.; Mancha, T.; Villena, J.E.; Casares, J. y González, M. (1995).** *Introducción a la Política Económica*. 1ra. edición. Madrid: McGraw Hill.
- Cullen, D. & Whelan, C. (2006).** Environmental Management Accounting: the state of play. *Journal of Business and Economic Research* 4(10), 98–104.
- D'atri, A. y Badía, F. (2001).** La teoría de creación del valor: un encuadramiento histórico. *Costos y Gestión*, T. XI, 41, 393–411.
- Daponte, R.R.; Parada, A.D. & Vázquez, E.G. (2008).** La responsabilidad social empresarial: un acercamiento a la realidad empresarial de Galicia. In *Universidad, Sociedad y Mercados Globa-*

les (309–324). Asociación Española de Dirección y Economía de la Empresa (AEDEM).

**Darwin, S. (2007).** *The balance sheet of Earth*. Disponible en: [http://openinnovation.berkeley.edu/Solomon\\_Darwin\\_Balance\\_Sheet\\_Earth\\_Executive\\_Summary.pdf](http://openinnovation.berkeley.edu/Solomon_Darwin_Balance_Sheet_Earth_Executive_Summary.pdf)

**De Sousa Santos, B. (coord.) (2011).** *Producir para vivir. Los caminos de la producción no capitalista*. México: Fondo de Cultura Económica.

**Del Barco, J.P. (2011).** Balances Sociales Herramientas para rendir cuentas en RSE. *Anales de las XVII Jornadas Nacionales de Jóvenes Profesionales en Ciencias Económicas*.

**Delacámara, G. (2008).** *Guía para decisores. Análisis económico de externalidades ambientales*. Documento de Proyecto LCW 200 CEPAL – Naciones Unidas. Santiago de Chile.

**Desmet, D.T.; Hu, A.; Koller, T. & Riedel, G.A. (2000).** ¿Cómo valorar a las punto com? *Gestión*. ISSN 0328-9117, Vol. 5, N.º. 3, pp.62-70.

**Di Fenizio, F. (1958).** *Economía Política*. 2da. edición. Barcelona: Bosch. Traducción de Fabián Estape.

**Dip, R. (2009).** *Los derechos humanos y el derecho natural (de cómo el hombre imago dei se torna imago hominis)*. Madrid: Marcial Pons.

**Di Russo de Hauque, L. y Hauque, S. (2001).** El profesional argentino en Ciencias Económicas al inicio del Siglo XXI: En la búsqueda del equilibrio entre especialización y interdisciplina. En *Trabajos Premiados FACPCE 2001*. Buenos Aires: FACPCE.

——— (2002). *Fundamentos Económicos de la disciplina contable*. Santa Fe: Librería Cívica.

——— (2004). La Macrocontabilidad de Mattessich: un campo virgen para la investigación interdisciplinaria en las Facultades de Ciencias Económicas. *Anales del 10mo. Encuentro de Investigadores del Área Contable*. Paraná.

——— (2007). *Capital intelectual y llave de negocio: cara y ceca de una misma moneda contable*. Santa Fe: Ediciones UNL.

**Donaldson, T.; Preston, L.E. (1995).** The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review* 20, 1.

**Edvinsson, L. y Malone, M.S. (1999).** El capital intelectual (Cómo identificar y calcular el valor de

los recursos intangibles de su empresa). *Gestión* 2000. Barcelona.

**Efford, D. (1996).** The case for accrual recording in the IMF's GFS system. IMF Working Paper.

**Emery, D. (1990).** *Principios de Economía: Microeconomía*. México: Harcourt Brace Jovanovich.

**Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (2011).** Proyecto N.º 23 de Resolución Técnica.

——— (2012). *Resolución Técnica N.º 36*.

**Ferguson, J.M. (1987).** *Historia de la economía*. 11ª. reimposición. México: Fondo Cultura Económica. Traducción de Vicente Polo.

**Fernández Lorenzo; Geba; Montes y Schaposnik (1997).** Tipología del denominado Balance Social. *Anales de las XVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Universidad Católica de Santa Fe.

**Fernández Lorenzo, L.; Barbei, A. (2004).** Contabilidad social: una investigación exploratoria sobre su definición y sus variables relevantes. *Enfoques: Contabilidad y Auditoría*, 10, 47–62. Buenos Aires: La Ley.

**Fernández Lorenzo, L.; Geba, N. (2000).** *Balanced Social en entidades mutuales: propuesta de un modelo*. 1ra. edición. La Plata: Editorial de la UNLP.

**Fernández Villa, M.I.; Gallego, M. (1996).** *Balanced Social: fundamentos e implementación*. 5ta. edición. Medellín: Editorial Pontificia Universidad Bolivariana.

**Fischer, J. (2004).** Social responsibility and ethics: clarifying the concepts. *Journal of Business Ethics* 52(4), 381–390.

**Fondo Monetario Internacional (2001).** *Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas*.

——— (2004). *Revisión del Manual de Balanza de Pagos*. 5ta. edición. Reseña Comentada. Departamento de Estadística.

——— (2006). *Task force on harmonization of Public Sector accounting*. Final Report.

**Fortini, H.; Lattuca, A.; López Santiso, H.; Luppi, H.; Slosse, C. y Urriza, J. (1980).** *Replanteo de la técnica contable. Su estructura básica, su acercamiento a la Economía*. Buenos Aires: Macchi.

**Fowler Newton, E. (2001).** *Cuestiones Contables Fundamentales*. 3ra. edición. Buenos Aires: Macchi.

- (s/f). *Opinión sobre el Proyecto N° 23 de Resolución Técnica sobre «Balance Social»*. Disponible en: <http://www.fowlernewton.com.ar> (consultada en noviembre de 2011).
- Freeman, E. (1984)**. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- Fregonesi, M. (2009)**. *Investimentos socioambientais na demonstração do valor adicionado: formação ou distribuição do valor adicionado?* São Paulo. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de PósGraduação em Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- García Casella, C.L. (dir.) (2001)**. *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. Buenos Aires: La Ley.
- (2013). El enfoque científico de la Contabilidad como aporte al desarrollo de la Economía Humana a nivel internacional. *Contabilidad y Auditoría*, 26. Disponible en: [http://www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/revista\\_cya/26/garcia-casella.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/servicios/Biblioteca/revista_cya/26/garcia-casella.pdf)
- (s/f). *Particularidades de la Contabilidad Macrosocial frente a la Contabilidad Microsocial*. Disponible en: [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/Libro\\_de\\_4\\_Etapa.pdf#page=13](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/contable/ceconta/libro/Libro_de_4_Etapa.pdf#page=13) (consultada en julio de 2012).
- García Morente, M. (1957)**. *Lecciones preliminares de filosofía*. 6ta. edición. Buenos Aires: Losada.
- George, K.D.; Joll, C. and Lynk, E.L. (1992)**. *Industrial organisation: competition, growth, and structural change*. 4ta. edición. Londres: Routledge.
- Global Reporting Initiative (2011)**. *Puntos de partida G3.1*, versión en español. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-Starting-Points-2-G3.1.pdf> (consultada 11 de septiembre de 2013).
- (2013). *G4 Sustainability Reporting Guidelines*. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx> (último acceso 11 de septiembre de 2013).
- Gore, R. (2012)**. *Searching for the Fundamental Element of Accounting*. Disponible en: [http://aaahq.org/AM2012/display.cfm?Filename=SubID\\_401.pdf&MIMEType=application%2Fpdf](http://aaahq.org/AM2012/display.cfm?Filename=SubID_401.pdf&MIMEType=application%2Fpdf), 2012 (consultada en julio de 2012).
- Gorosito, S.M. y Curto, L. (1997)**. El Estado del Valor Agregado. 3(4), 153–163. Disponible en: [http://nulan.mdp.edu.ar/49/1/FACES\\_n4\\_153-163.pdf](http://nulan.mdp.edu.ar/49/1/FACES_n4_153-163.pdf) (consultada 2 de septiembre de 2013).
- Gortes y Shrestha (2004)**. Bookkeeping conventions and the Micro–Macro Link. *Review of Income and Wealth* 50, 2, 181–201.
- Gould, J.P. y Lazear, E.P. (1994)**. *Teoría Microeconómica*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Grace, D. and Cohen, S. (1998)**. *Business Ethics: Australian Problems and Cases*. 2<sup>nd</sup>. edition. Melbourne: Oxford University Press.
- Gray, R.; Owen, D. y Adams, C.A. (1996)**. *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. London: Prentice–Hall.
- Gray, R. (2001)**. Thirty years of social accounting reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? *Business Ethics: A European Review*. London: Blackwell Publishers Ltd.
- Hahnel, R. y Albert, M. (1990)**. *Quiet Revolution in Welfare Economics*. Princeton: Princeton University Press.
- Hammond y Winnet (2009)**. The Influence of Thermodynamic Ideas on Ecological Economics: An Interdisciplinary Critique. *Sustainability* 2009, 1, 1195–1225.
- Harrison, A. (2007)**. *The background to the 1993 revision of the System of National Accounts*. Disponible en: [unstats.un.org/unsd/sna1993/History/backgrd.pdf](http://unstats.un.org/unsd/sna1993/History/backgrd.pdf)
- Hauque, M. (1971)**. Conformación del pensamiento sobre Administración en la actualidad. *Revista de la Facultad de Ciencias de la Administración* 3(3), 79–94. 1er. semestre. Santa Fe
- Hauque, S. (2006)**. Los rendimientos sobre costos y sobre capital. Criterios para la medición de la eficiencia en las unidades productoras. *Costos y Gestión*, 60. Buenos Aires.
- (2009). El registro de los recursos tributarios del sector público: campo de prueba para la armonización entre micro y la macrocontabilidad. *Revista del Magister en Administración Pública*, 10. Facultad de Ciencias Económicas, UNL.
- (2011). La exposición de los costos ocultos de la tributación en el sistema de presupuestos y contabilidad públicos. *Anales de la Conferen-*

cia Interamericana de Contabilidad. San Juan de Puerto Rico.

——— (2013). Propuesta de un informe contable alternativa al Estado de Valor Agregado. *XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Santa Fe.

**Hauque, S.; Rabasedas, L. y Del Barco, A. (2013).** Análisis de casos publicados del Indicador EC1 del GRI en entes sin fines de lucro. *Efectos de la vigencia de la RT 36. XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Santa Fe.

**Hauque, S. y Di Russo, L. (2003).** El sistema de precios y ajuste por inflación contable en Argentina: las enseñanzas que nos dejó el año 2002. *Enfoques*. Buenos Aires: La Ley.

——— (2012). La Contabilidad Social y Ambiental como contenido integrador de las distintas ramas de la Contabilidad. *Anales de las XXXIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Tucumán.

**Hauque, S. y Haquin, G. (2010).** El registro contable de las transacciones no exteriorizadas. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral* 8(2). Santa Fe.

**Heilbroner, R. (1966).** *Formación de la sociedad económica*. México: Fondo de Cultura Económica.

**Heisenberg, W. (1994).** *La imagen de la Naturaleza en la física actual*. Barcelona: Planeta Agostini.

**Herbohn, K. (2005).** A full cost environmental accounting experiment. *Accounting, Organizations and Society* 30(6), 519–536.

**International Federation of Accountants (2002).** *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. Study 14.

**International Monetary Fund (2006).** *Task force on harmonization of Public Sector accounting*. Final Report.

**International Public Sector Accounting Standards Board (2005).** *International Public Sector Accounting Standards and Statistical Bases of Financial Reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence*. Research Report. Disponible en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/international-public-sector.pdf>

**Iturria Cammarano, E. (2004).** *Costos Ambientales*. Congreso del Instituto Internacional de Costos. Disponible en: [eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/.../194.doc](http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/.../194.doc)

**Jarazo Sanjurjo, A. y Farré, D. (2000).** Extensión del análisis de la cadena de valor (su relación con el proceso de generación de necesidades). *Costos y Gestión*, T. IX, 36, 337–350.

**Jones, M.J. (2010).** Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*, 34, 123–138.

**Kirzner, I.M. (1989).** *Creatividad, capitalismo y justicia distributiva*. Barcelona: Folio. Traducción de Federico Basañez Agarrado.

**Kitson, A. and Campbell, R. (1996).** *The Ethical Organization*. Houndmills: Macmillan.

**Kliksberg, B. (2011).** *Escándalos Éticos*. 1ra. edición. Buenos Aires: Tema Grupo Editorial.

**Kohler, E. (1971).** *Contabilidad para la Gerencia*. Buenos Aires: La Empresa.

**Koslowsky, P. (1996).** *Ethics of capitalism and critique of sociobiology: two essays with a comment by James M. Buchanan*. 5ta. edición. Heidelberg.

**Krugman, P.R.; Wells, R. (2006).** *Introducción a la Economía. Microeconomía*. Barcelona: Reverté.

**Laliberte, L. (2004).** The Relationship Between Macroeconomic Statistics Guidelines and Accounting Standards. *Working Paper 04/233*. International Monetary Fund.

**Las Heras, J.M. (2004).** *Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental un enfoque sistémico*. Buenos Aires: Buyatti.

**Lawn, P. (2003).** A theoretical foundation to support the Index of Sustainable Economic Welfare (ISEW), Genuine Progress Indicator (GPI), and other related indexes. *Ecological Economics* 44(1), 105–118.

**Lipsey, R. y Lancaster, K. (1956–1957).** The General Theory of Second Best. *The Review of Economic Studies* 24(1), 11–32.

**Litwin, E. (2008).** *El oficio de enseñar: condiciones y contexto*. Buenos Aires: Paidós.

**López Santiso, H. (2001).** *Contabilidad, Administración y Economía: Su relación epistemológica*. Buenos Aires: Macchi.

**Mac Fadden, D. (2003).** *Robinson Crusoe meets Walras and Keynes*. Department of Economics University of California. Disponible en: [http://emlab.berkeley.edu/~mcfadden/eC103\\_f03/Robinson2.pdf](http://emlab.berkeley.edu/~mcfadden/eC103_f03/Robinson2.pdf)

- Machlup, F. (1974).** *Semántica Económica*. México: Siglo XXI. Traducción de Pablo Gallez y Francisco González Aramburo.
- Madrakhimova, F. (2013).** Evolution of the concept and definition of corporate and definition of corporate social responsibility. *Global Conference on Business and Finance Proceedings* 8(2).
- Maldonado, J.; Torres Agudelo, F.; Rodríguez Castro, B. (2000).** Contabilidad y Balance Social. *Cuadernos de Contabilidad* 1, Fasc.10, 33–58. Editorial Javegraf. Disponible en: [http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos\\_contab/vol1\\_n\\_10/vol1\\_10\\_0.pdf](http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol1_n_10/vol1_10_0.pdf) (consultada 2 de septiembre de 2013).
- Mallo, C.; Kaplan, R.; Meijem, S. y Giménez, C. (2000).** *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid: Prentice Hall.
- Mandal, N. y Goswani, S. (2008).** Value Added Statement – A critical analysis – A case study of Bharat Heavy Electricals Limited. *Great Lakes Herald* 2(2), 98–120.
- Mansfield, E. (1994).** *Microeconomía: Teoría y Aplicaciones*. 3ra. edición. Buenos Aires: Tesis. Traducción de Guillermo Escudé.
- Marimon, F.; Alonso-Almeida, M.; Rodríguez, M.; Klender Aimer Cortez, A. (2012).** The worldwide diffusion of the global reporting initiative: what is the point? *Journal of Cleaner Production*, 33, 132–144.
- Martins, E. y Yardín, A. (1992).** Contribución marginal y límites en la capacidad de producción. *Costos y Gestión*, 4.
- Mathews, M.R. (2000).** *The development of social and environmental accounting research 1995–2000*. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10179/2548>
- (2001). Some thoughts on social and environmental accounting education. *Accounting Education: An International Journal* 10(4), 335–352.
- (2009). Mega-Accounting And Reporting; A Proposal For Further Development. *International Review of Business Research Papers* 5(0.2), 329–339.
- Mathews, M.R.; Lockhart, J.A. (2000).** *Externalities revisited: the use of an environmental equity account*. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10179/2545>
- (2001). *The use of an environmental equity account to internalize externalities*. Aston Business School Research Papers.
- Mattessich, R. (2002).** *Contabilidad y Métodos Analíticos Medición y Proyección del Ingreso y la Riqueza en la Macroeconomía y la Microeconomía*. Buenos Aires: La Ley.
- Mefford Vera (2013).** Values education Axiology and Process Ethics. *The Journal of Formal Axiology* 6, 85–92.
- Moneva, J.M.; Archel, P.; Correa, C. (2006).** GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting Forum*, 30, 121–137.
- Mook, L.I. (2007).** *Social and environmental accounting: The expanded value added statement*. Department of Adult Education and Counselling Psychology, University of Toronto.
- Morales Caparros, M.J. (2003).** La teoría de las limitaciones y la contabilidad del throughput: ¿un paradigma de finales del Siglo XX? *Costos y Gestión*, T. XII(47), 171–180.
- Muller, A.E.G. (1998).** *Economía Descriptiva: Nociones de cuentas nacionales e indicadores socioeconómicos*. Buenos Aires: Catálogos.
- Naciones Unidas (1993 y 2008).** *Sistema de Cuentas Nacionales*. Revisiones.
- Nagal, C. (2012).** *A demonstracao do valor adicionado como instrumento de transparencia en las entidades del tercer sector*. Tesis doctoral. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Nuñez Miñana, H. (1998).** *Finanzas Públicas*. 2da. edición, Buenos Aires: Macchi.
- Ortuzar Ruiz, M. (2001).** *El concepto de cuenta satélite y la generación de normas y orientaciones por los organismos internacionales*. Disponible en: [http://www.pdfdownload.org/pdf2html/view\\_online.php?url=http%3A%2F%2Fwww.paho.org%2Fspanish%2FHDP%2Fhdw%2Fchile-mor.PDF](http://www.pdfdownload.org/pdf2html/view_online.php?url=http%3A%2F%2Fwww.paho.org%2Fspanish%2FHDP%2Fhdw%2Fchile-mor.PDF)
- Paladino, M. (2004).** *La responsabilidad de la empresa en la sociedad: construyendo la sociedad desde la tarea directiva*. Ariel. Argentina.
- Perez Enri, D. (2000).** *Economía en el pensamiento, la realidad y la acción*. Buenos Aires: Macchi.
- Perrini, F. (2006).** The practitioner's perspective on non-financial reporting. *California Management Review* 48(2), 73–103.

- Perrini, F. y Tencati, A. (2008).** *Corporate social responsibility: Un nuovo approccio strategico alla gestione d'impresa*. Milán: Egea.
- Perrini, F., & Vurro, C. (2009).** *Misurare per Gestire e Creare Valore per gli Stakeholder: Lo Stato dell'Arte e le Prospettive Future nella Valutazione della Responsabilità Sociale d'Impresa*. Istituto per la Promozione Industriale & Università Commerciale «Luigi Bocconi» – Progetto di Ricerca nel Quadro delle Linee Guida OCSE destinate alle Imprese Multinazionali.
- (2013). *La Valutazione degli Impatti Sociali. Approcci e strumenti applicativi*. Milán: Egea.
- Perrini, F.; Russo, A. & Tencati, A. (2007).** CSR Strategies of SMEs and Large Firms. Evidence from Italy. *Journal of Business Ethics* 74(3), 285–300.
- Perticarari, N. y Hauque, S. (2013).** *Introducción a la Economía*. 2da. edición. Buenos Aires: La Ley.
- Pinillos, A.A. y Fernández, J.L.F. (2011).** De la RSC a la sostenibilidad corporativa: una evolución necesaria para la creación de valor. *Harvard Deusto business review*, 207, 4–21.
- Pomeroy L. (2013).** To be or not to be: The Self, Continued: «No Man is an Island». *Journal of Formal Axiology* 6, 93–98.
- Porter, M.E. y Kramer, M.R. (2002).** The competitive advantage of corporate philanthropy. *Harvard business review* 80(12), 56–68.
- (2011). Creating shared value. *Harvard business review* 89(1/2), 62–77.
- Postner H.H. (1988).** Linkages between macro and micro business accounts: implications for economic measurement. *Review of Income and Wealth* 34(3), 313–335.
- (1988). Microbusiness accounting and macroeconomic accounting: The limits to consistency. *Review of Income and Wealth* 32(3), 217–244.
- Propatto, J.C.A. (2004).** *El Sistema de Cuentas Nacionales*. 2da. edición, Buenos Aires: Macchi.
- Raimondi, C. (1974).** Ensayo sobre el principio de devengamiento. *Administración de Empresas*, T. XI, 315.
- Robbins, S.P.; Bergman, R.; Stagg, I. and Coulter, M. (2000).** *Management*. 2<sup>nd</sup>. edition. Sydney: Prentice Hall.
- Robles Baez, M. (1994).** *Marx: sobre el concepto de capital* presentada en The Eastern Economic Association Annual Conference, Boston, Mass. Disponible en: [www.azc.uam.mx/publicaciones/etp/num7/a5.htm](http://www.azc.uam.mx/publicaciones/etp/num7/a5.htm)
- Rodríguez de Ramírez, M. (2013).** La esperada Resolución Técnica (FACPCE) 36 sobre Balance Social. *Profesional y Empresaria (D.G)*, T. XIV. Buenos Aires: Errepar.
- Rodríguez Jáuregui, H. (1997).** La contribución marginal por unidad de recurso escaso. *Costos y Gestión*, 24.
- Samuelson, P.; Nordhaus, W. y Pérez Enri, D. (2003).** *Economía*. Buenos Aires: Mc.Graw Hill. Traducción de E. Rabasco y L. Toharia.
- Sanz Santolaria, C. (1994).** La información contable y la responsabilidad social de la empresa. *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*, 2, 167–176.
- Schermerhorn, J.R. (2002).** *Management*. 7<sup>th</sup>. edition. New York: Wiley.
- Sen Amartya Kumar (1987).** *On ethics and economics*. UK: Blackwell.
- Shaw, W.H. y Barry, V. (2001).** *Moral Issues in Business*. 8<sup>th</sup>. edition. Belmont, CA: Wadsworth.
- Sherman, R. (2009).** The Global Reporting Initiative: What Value is Added? *USA International Business & Economics Research Journal* 8(5). Saint Joseph's University.
- Skouloudis, Evangelinos, Kourmousis (2010).** Assessing non-financial reports according to the Global Reporting Initiative guidelines: evidence from Greece. *Journal of Cleaner Production* 18, 426–438.
- Smolje, A. (1999).** Economic value added: ¿qué es y cómo se determina? *Costos y Gestión*, T. IX(34), 139–156.
- Society of Local Government Managers (SOLGM) (2012).** *New Zealand Much Ado About Very Little: Differences Between IFRS and IPSAS*. Disponible en: [http://www.solgm.org.nz/Folder?Action=View%20File&Folder\\_id=130&File=IPSAS%20vs%20IFRS.pdf](http://www.solgm.org.nz/Folder?Action=View%20File&Folder_id=130&File=IPSAS%20vs%20IFRS.pdf), 2012 (consultada en julio de 2012).
- Spence, Chabrak y Pucci (2013).** Doxig sunglasses: A response to «Green accounting and Green Eyeshades»: Twenty years later. *Critical Perspectives on Accounting* 24, 469–473.
- Stainbank, L.J. (2009).** The value added statement: does it add any value? *Meditari Accountancy Research* 17(2), 137–149.

- Stiglitz, J. (2003).** *La Economía del Sector Público*. 3ra. edición. Barcelona: Antoni Bosch.
- Stolzmann, R. (1956).** *Introducción filosófica a la economía*. Buenos Aires: El Ateneo.
- Stuart Mill, J. [(1848) 1978].** *Principios de Economía Política*. 1ra. reimpresión, México: Fondo de Cultura Económica. Traducción de Teodoro Ortiz.
- Thornton, D. (2013).** Green accounting and green eyeshades twenty years later rejoinder to critics. *Critical perspectives on Accounting* 24(6), 474–476. Disponible en: <http://www.sciencedirect.com/science/journal/10452354>
- Thornton, D.B. (2013).** Green accounting and green eyeshades twenty years later rejoinder to critics. *Critical Perspectives on Accounting* 24(6), 474–476.
- Torres, C.F. (1993).** Aspectos contables de la responsabilidad social de las empresas. *Anales de las Xlas. Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Trelew.
- (1998a). Los Estados Contables de la Contabilidad Social. *Anales del 4to. Encuentro de Investigadores del Área Contable*. Universidad de Morón.
- (1998b). El Estado del excedente de la productividad global: un aporte a la información contable de base social. *Anales XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Mendoza.
- (2010). *Agrupamientos de empresas. Aspectos Contables*. Santa Fe: Ediciones UNL.
- Van Staden, C. (2002).** Revisiting The Value Added Statement: Social Responsibility Or Social Manipulation? *Critic Perspect Acc Conference at Baruch College*. City University of New York.
- Varian Hal, R. (1994).** *Microeconomía Intermedia. Un enfoque moderno*. 3ra. edición. Barcelona: Antoni Bosch. Traducción de María Esther Rabasco y Luis Toharia.
- Vazquez, R. y Bongianino de Salgado, C. (1998a).** Información para la gestión: el capital intelectual. *Anales de las 19nas Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Mendoza.
- (1998b). Capital económico: Factibilidad de su utilización en los Estados Contables. En *Trabajos Premiados INIDIEC CODECE*. La Plata.
- (1999). *Un nuevo elemento para la gestión empresarial: el capital intelectual*. Buenos Aires: Macchi.
- Viegas, J.C.; Fronti de García, L.; Chaves, O. y Pahlen Acuña, R. (1996).** *Contabilidad: Presente y Futuro*. Buenos Aires: Macchi.
- Vives, A. (2013a).** *Mirada crítica a la Responsabilidad Social de la Empresa en Iberoamérica*. Vol. II. Cumpetere.
- (2013b). *¿Qué integran los informes integrados?* Disponible en: <http://cumpetere.blogspot.com.ar/2013/04/que-integran-los-informes-integrados.html> (consultada en septiembre de 2011).
- Weber, M. (1987).** *Historia Económica General*. 6ta. reimpresión. México: Fondo de Cultura Económica.
- World Bank (2012).** *Moving beyond GDP*. Disponible en: [www.wavespartnership.org](http://www.wavespartnership.org)
- Yardín, A. y Rodríguez Jáuregui, H. (1980).** El análisis CVU en la selección de cursos de acción. *Contabilidad y Administración*, T. XIII, 379.

#### Sitios Web (consultados al 31/03/2015)

- [http://europa.eu/legislation\\_summaries/employment\\_and\\_social\\_policy/employment\\_rights\\_and\\_work\\_organisation/n26039\\_es.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/employment_and_social_policy/employment_rights_and_work_organisation/n26039_es.htm)
- <http://database.globalreporting.org>
- [www.aeca.es](http://www.aeca.es)
- [www.bancomundial.org](http://www.bancomundial.org)
- [www.bccc.net](http://www.bccc.net)
- [www.bsr.org](http://www.bsr.org)
- [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)
- [www.foretica.org](http://www.foretica.org)
- [www.iadb.org](http://www.iadb.org)
- [www.ilo.org](http://www.ilo.org)
- [www.trabajo.gov.ar](http://www.trabajo.gov.ar)
- [www.wbcds.org](http://www.wbcds.org)
- [www3.ethos.org.br](http://www3.ethos.org.br)