

## **Capítulo 4 – Mónica I. Aquistapace – María P. Braghini – Andrés A. Mancini – Graciela G. Marano et. Altri**

### **Un aporte regional al análisis de la dimensión económica de la sustentabilidad, con énfasis en la Contabilidad Social y Ambiental**

#### **Dra. MÓNICA INÉS AQUISTAPACE**

Contadora Pública - FCA - Universidad Nacional de Entre Ríos.

Especialista para la Tributación en el Mercosur- FCA - Universidad Nacional de Entre Ríos.

Posgrado de Especialización en Contabilidad y Auditoría- FCE - Universidad Nacional de Entre Ríos.

Doctorando Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.

#### **Dra. MARÍA PASTORA BRAGHINI**

Contadora Pública.

Doctorando en Contabilidad – FCE – Universidad de Buenos Aires.

Profesor Adjunto en las Cátedras de Introducción a la Contabilidad y Contabilidad I – FCA – Universidad Nacional de Entre Ríos.

Jefe de Trabajos Prácticos en la Cátedra de Contabilidad II – FCA – Universidad Nacional de Entre Ríos.

#### **ANDRÉS ALBERTO MANCINI**

Contador Público

Doctorando en Contabilidad - UBA - Facultad de Ciencias Económicas.

Profesor Adjunto en las Cátedras de Introducción a la Contabilidad y Contabilidad I – FCA - Universidad Nacional de Entre Ríos

#### **GRACIELA GUADALUPE MARANO**

Contadora Pública Nacional – FCE - Universidad Nacional del Litoral.

Especialista para la Tributación en el Mercosur- FCA - Universidad Nacional de Entre Ríos.

Doctorando en Contabilidad – FCE –Universidad de Buenos Aires.

Miembro Consejo Directivo representando Claustro Docente Facultad de Ciencias de la Administración – Universidad Nacional de Entre Ríos - Periodo 2014-2018.



## **Resumen**

Dada la importancia de las acciones de responsabilidad social empresaria, tanto el respeto por las personas, como la actitud preventiva con el ambiente y el fin de lucro asociado a una empresa tornan relevante el análisis de cual es la situación de las comunidades regionales en relación con las empresas que desarrollan su actividad en contacto con esas comunidades. Desde esta perspectiva se ha analizado la situación de la Ciudad de Concordia – Entre Ríos – y sus alrededores, lugar de residencia de los autores. Se ha puesto énfasis, como caso de análisis, en la empresa MASISA. Asimismo se analizó la importancia de brindar mayor claridad y en consecuencia mejor comprensión del alcance terminológico de la Contabilidad, en particular de su segmento Social y Ambiental. Con respecto al marco normativo, si bien existen iniciativas importantes en lo que se refiere a la regulación e iniciativas voluntarias en relación con el desarrollo sustentable, los países en vías de desarrollo aún necesitan herramientas adicionales que plasmen las políticas públicas para un desarrollo más sustentable en los distintos ámbitos, con énfasis en el productivo. Dada la importancia que tienen las Pymes para la región donde se insertan, es deseable que se consoliden como sectores que incrementen su capacidad productiva, agreguen valor a sus productos y tengan capacidad de exportación en un mercado donde los productos que cumplen con los requisitos de cuidado del medio ambiente son cada vez más reconocidos.

## **Palabras Clave**

Pymes Sustentables – Concordia – Contabilidad Social

## **Introducción**

Este artículo surge como resultado de lo analizado y evaluado durante el curso de doctorado “Aportes de la Contabilidad Social a la dimensión económica de la Contabilidad”, en el marco del Doctorado de la Facultad

de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Buenos Aires, área Contabilidad, dictado en la Universidad Nacional de Entre Ríos, facultad de Ciencias de la Administración, sede Concordia.

En la disciplina contable cada día cobra más fuerza la importancia de la denominada Contabilidad Social. Este hecho se relaciona con la problemática global social y del medio ambiente, y la necesidad impostergable de cuidar nuestro planeta para la existencia actual y futura de los seres vivos.

Por una parte, la crisis del medio ambiente es un hecho cuya toma de conciencia ha llevado a un cambio de paradigma, en el que estados, organizaciones del sector privado y organismos no gubernamentales enfocan acciones de distinta magnitud y alcance.

Existen distintos enfoques para cumplir con los objetivos definidos globalmente, partiendo desde las bases terminológicas, alcanzando la disciplina Contable. Diversos autores han mencionado la existencia de un conflicto entre la sustentabilidad y el moderno capitalismo financiero internacional (Gray 2002- traducción Rodríguez de Ramírez 2003 p.146). En la actualidad, la búsqueda de elementos de la teoría contable para armonizar la Contabilidad tradicional y la Contabilidad social y ambiental es una prioridad académica y profesional.

En Argentina, numerosos investigadores contables de la comunidad académica consideran la existencia de diferentes Segmentos Contables, y entre ellos el denominado Segmento de la Contabilidad Social y Ambiental (Biondi 2008, García Casella 2008, Fronti de García 2005, García Casella y Rodríguez de Ramírez 2001, Wirth 2001). Asimismo, la normativa contable nacional e internacional, ha emitido pronunciamientos aplicables a las empresas para la emisión de informes sociales y ambientales que complementen los Estados Financieros tradicionales.

Por otro lado, el tomar conocimiento de las distintas iniciativas económicas, sociales y ambientales que se han estado desarrollando con el propósito de impulsar el desarrollo sustentable del planeta ha llevado al

equipo de trabajo a formularse distintas preguntas, las cuales se exponen a continuación:

¿Cuál es la diferencia entre el término “sustentabilidad” y el término “Sostenibilidad”?

¿Además de los aspectos ambientales, qué otros aspectos debe considerar una organización cuando se enfoca hacia la Sustentabilidad?

¿Cómo se vinculan los términos “Responsabilidad Social” y Desarrollo Sustentable?

¿Es necesario contar con políticas públicas para fomentar la producción sustentable?

¿Cómo concientizar al público respecto de la importancia de elegir productos que cuiden el medioambiente?

¿Influye la regulación en el desarrollo sustentable de las empresas?

¿La normativa voluntaria, por sí sola, es suficiente?

¿El nivel de desarrollo de un país condiciona sus decisiones orientadas a un desarrollo más sustentable?

¿Por qué no hay más empresas que produzcan más limpio considerando las ventajas que este tipo de producción tiene?

¿Cómo se convence a una PyME de la importancia de sumarse a una estrategia sustentable?

¿Qué indicadores serían necesarios para que una PyME midiera su gestión sustentable?

¿En la formación primaria, secundaria y universitaria en Argentina, se contempla la educación en temas relacionados con la sustentabilidad y los aspectos económicos?

¿Qué asignaturas pendientes existen en la Contabilidad financiera para poder satisfacer las necesidades de información de la contabilidad social y ambiental?

¿Tienen los medios de comunicación masivos un rol preponderante en el desarrollo sustentable de las empresas?

¿Las empresas comunican adecuadamente sus estrategias de sustentabilidad?

¿El sector público, comunica adecuadamente sus políticas relacionadas con el desarrollo sustentable del sector industrial?

¿La empresa sustentable es valorada por sus recursos humanos?

¿La empresa sustentable es valorada por la comunidad en la que se desarrolla?

Estos interrogantes derivaron en las siguientes hipótesis de trabajo:

H1: Existe imprecisión en la utilización de los términos sustentabilidad, sostenibilidad, y responsabilidad social en el marco discurso de la contabilidad Social.

H2: Los países en vías de desarrollo aún necesitan normativa que plasme las políticas públicas para un desarrollo sustentable tanto en lo productivo como en lo educativo.

H3: La falta de comunicación adecuada distorsiona la percepción de una organización pública o privada que adhiera al concepto de sustentabilidad.

H4: Las PyMes desconocen qué es trabajar con P+L.

H5: Las Pymes no miden si su gestión es sustentable.

H6 Existen en la Contabilidad financiera asignaturas pendientes para poder satisfacer las necesidades de información de la contabilidad Social.

En consecuencia, los objetivos del presente trabajo son:

Brindar un análisis de la situación terminológica de los conceptos relacionados con la Sustentabilidad en relación con la Contabilidad Social y la responsabilidad social corporativa.

Realizar un análisis de las políticas, regulaciones y normativas en general que han sido emitidas en la Provincia de Entre Ríos, en relación con los derechos y obligaciones constitucionales referidas al medioambiente y al desarrollo humano.

Determinar los aspectos comunicacionales y educativos, y su influencia en el desarrollo sustentable de la provincia de Entre Ríos, y de Concordia en particular.

Informar acerca de los programas y proyectos que contribuyen al desarrollo sustentable de las empresas radicadas en el ámbito de influencia de la ciudad de Concordia.

Relacionar la Contabilidad Social y Patrimonial, identificando los elementos relevantes que afianzan su importante rol como base confiable, verificable, comprensible y accesible de información empresarial

## **Precisiones terminológicas en relación con la Contabilidad Social**

En este sentido se observa que, en teoría contable, se habla de temas como sustentabilidad, sostenibilidad, contabilidad social, contabilidad social y ambiental, responsabilidad social, balance social. En síntesis, hay muchas investigaciones contables en la temática social y ambiental, sin embargo, no hay uniformidad en cuanto a los términos utilizados.

Este hecho tiene consecuencias al momento de implementar las prácticas de esa disciplina, ya que resulta necesario identificar los diferentes conceptos para su aplicación en los sistemas contables. En este nivel, el de las prácticas contables, las organizaciones comienzan a ocuparse del cumplimiento de la responsabilidad social y de la confección del Balance Social, sin embargo, tal como se expresaba anteriormente, se observa la presencia de una cierta confusión en la terminología, con la influencia negativa que puede tener esa indeterminación en el lenguaje contable.

A partir de esta problemática, los primeros interrogantes planteados nos llevan a plantearnos el objetivo de clarificar conceptos que integran el discurso de la Contabilidad Social, contribuyendo a mejorar la utilización de los términos sustentabilidad, sostenibilidad, y desarrollo sustentable, en el ámbito de la Contabilidad

### **Algunos antecedentes**

Se concuerda que las expresiones conceptuales del Doctor W. Chapman en la Academia de Ciencias Económicas del año 1984, son una de las más claras definiciones de Responsabilidad social sin mencionar el término responsabilidad social:

Sin embargo, el mundo desarrollado ha llegado a la etapa de rendición de cuentas detallada y completa de lo actuado, propia de los regímenes democráticos. La incorporación de las empresas de ese proceso de sinceramiento redundará en su favor, toda vez que demuestre que la actividad privada es generadora de utilidades sociales netas. Y si las empresas tienen en cuenta predominantemente el progreso espiritual sobre el progreso material, el resultado será precisamente el de beneficiar la evolución del hombre y del universo. (Scavone- D'Onofrio, 2004, p.5).

El Doctor Chapman, en realidad, fue un precursor en nuestro medio en el estudio de la Contabilidad Social, y también investigó su evolución histórica.

La referencia más antigua a la Contabilidad Social aparece así denominada en Gran Bretaña hacia fines de la década de los años 40 con relación a lo que luego, más comúnmente se denomina Contabilidad Nacional. Consiste en el mecanismo contable utilizado para el cómputo del producto interno, la renta nacional y en general, de todo lo que suele integrar las “Cuentas Nacionales”. Con posterioridad, en la década de los sesenta, la literatura técnica de Estados Unidos, acuñó la expresión Contabilidad Social para identificar el cómputo y la exposición del costo beneficio social de la actividad de los entes públicos. En el terreno de las empresas industriales, comerciales y de servicios del sector privado, la Contabilidad Social conduce a la preparación del llamado “Balance Social”, que más propiamente debería denominarse “Estado de Responsabilidad Social”. (Chapman, 1989, p. 13 citado en García Casella, 2000, p.48).

Por lo tanto, la terminología ya era cuestionada por el Dr. Chapman a fines de la década del ochenta.

En la actualidad, a nivel nacional e internacional, se instala un cambio significativo en la normativa contable. Dicho cambio se produce dentro de un proceso de armonización global de normas y estas normas precisamente establecen definiciones. En Argentina, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas ha publicado la Resolución Técnica N° 36 (F.A.C.P.C.E. 2012), cuyo objetivo

es establecer criterios para la preparación y presentación del Balance Social. Referido al objetivo expresa: “debe tratar de presentar el desempeño de la organización en relación con una concepción más amplia de la sustentabilidad”. Asimismo en su sitio web esta organización edita como Anexo a la RT 36 la “Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad” la cual expresa el siguiente propósito:

La elaboración de una memoria de sostenibilidad comprende la medición, divulgación y rendición de cuentas frente a grupos de interés internos y externos en relación con el desempeño de la organización con respecto al objetivo del desarrollo sostenible. La elaboración de “Memorias de Sostenibilidad” es un término muy amplio que se considera sinónimo de otros términos también utilizados para describir la información relativa al impacto económico, ambiental y social (por ejemplo, triple cuenta de resultados, informes de responsabilidad corporativa, etc.

Una memoria de sostenibilidad deberá proporcionar una imagen equilibrada y razonable del desempeño en materia de sostenibilidad por parte de la organización informante, e incluirá tanto contribuciones positivas como negativas.

Las memorias de sostenibilidad que se basan en el marco de elaboración de memorias del GRI presentan los resultados que se han obtenido dentro del correspondiente período informativo, atendiendo a los compromisos, la estrategia y el enfoque directivo adoptado por la organización. (GRI 2000-2011, versión 3.1, p.5).

De lo expresado se deduce que la norma contable profesional argentina identifica como sinónimo el término sostenibilidad y sustentabilidad, lo cual está en concordancia con el Diccionario de la Real Academia Española. Respecto a estos vocablos, el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE) no cuenta con registro de ninguna de ellas, salvo de los adjetivos a partir de los cuales derivarían ambas voces "sustentable"; y "sostenible".

El adjetivo sustentable significa “Que se puede sostener en el tiempo por sí solo”. No obstante lo anterior, en la versión que tiene en proceso el

citado diccionario -la 23ª edición, aparece la palabra "sostenibilidad" con la definición "cualidad de sostenible". Si se remite a la procedencia de ambas voces, (Vargas Valencia, 2014) que son latina, se observa lo siguiente:

## **Sostenibilidad**

Existe el verbo que se encuentra en fuentes de la antigüedad clásica "sustineo, sustines, sustinere, sustinui, sustentum", cuyo significado es el siguiente: mantener, sostener, defender, contener, conservar // sustentar, mantener, alimentar. De este verbo provendría la palabra "sostenibilidad" (Vid. DRAE, s.v. "sostener", de donde "sostenible", adjetivo a partir del cual es factible la derivación del sustantivo "sostenibilidad")

Sustentabilidad

También existe el verbo sustento, sustentas, sustentare, sustentavi, sustentatum, cuyo significado es muy similar: sostener, mantener en buen estado, cuidar, conservar, apoyar, favorecer. El significado de este verbo es similar al del anterior (sustineo, sustinere), porque en realidad se forma a partir de una de sus formas (sustentum). Del verbo sustentare se

formaron varias palabras que se registran en el DRAE: sustentable, sustentación, sustentáculo, sustentador, sustentamiento, sustentante y sustento; y claramente la palabra "sustentabilidad" se ha formado como derivación directa y natural del adjetivo "sustentable", aunque su uso no se encuentre todavía registrado en el Diccionario de la Real Academia Española.

En virtud de lo anterior, se infiere que ambas formas son correctas en la medida que se puede documentar su origen de manera muy clara, pues "sostenibilidad" encuentra su raíz en el verbo "sustinere", y "sustentabilidad" en el verbo "sustentare". Pero no es un dato menor el que ambos verbos latinos estén emparentados, y más aún, que "sustentare" se haya derivado de "sustinere".

En la actualidad, y tomando en consideración los datos que se han vertido, “sostenibilidad” sería el término más genuino si se considera sólo el criterio del origen; sin embargo, en español es cacofónico por tener tantas íes, de ahí que se utilice frecuentemente el término “sustentabilidad”. Asimismo si se toma la derivación del inglés “sustainable development” o “sustainability” la traducción sería desarrollo sostenible o “sostenibilidad”. Sin embargo, el anglicismo debería ser “sustentabilidad”, dado que usa la “u” al igual que la palabra en inglés.

### **Desarrollo Sustentable: Sustentabilidad**

El concepto de desarrollo sustentable, sustentabilidad, se relaciona con una secuencia de hechos a nivel global.

En el año 1972 se realiza la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medioambiente Humano en la ciudad de Estocolmo cuya declaración final incluía diecinueve principios con el objetivo de “inspirar y guiar a los habitantes del mundo en la preservación y mejora del ambiente humano”.

Dentro de ese marco, en diciembre de 1972, se estableció el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA).

En 1983 la Comisión “Nuestro Futuro Común” plasma la noción de *desarrollo sustentable*. El concepto tiene que ver con la centralidad del ser humano que satisface sus necesidades en el presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. Es decir la caracterización del concepto incluye la equidad intra e inter-generacional. Si bien lo ambiental forma parte integral de sustentabilidad, queda claro que el concepto supera ampliamente la interpretación restringida a las cuestiones ambientales que muchas veces se le confiere.

Para la autora Rodríguez de Ramírez (2013), la noción es amplia y las interpretaciones varían. Sin embargo se deben compartir ciertas características generales y formar un consenso sobre el concepto básico de desarrollo sostenible y un amplio marco estratégico para lograrlo. El

desarrollo implica una transformación progresiva de la economía y la sociedad. A pesar de la idea limitada de la sostenibilidad física, implica una preocupación por la equidad social entre las generaciones y dentro de cada generación

## **Nuevamente se observa la utilización como sinónimos desarrollo sustentable y desarrollo sostenible**

La autora Fronti de García (2009) comenta la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo. El objetivo es la búsqueda del desarrollo económico con el cuidado de la naturaleza y el medio ambiente. Implica encontrar una reconciliación, ya que los problemas que enfrenta la humanidad de pobreza, como así también de consumo irresponsable y excesivo de las poblaciones ricas, generan una peligrosa situación en nuestro planeta, que requiere repensar la economía, para encontrar nuevas alternativas que permitan frenar la creciente destrucción de recursos naturales no renovables y la contaminación del planeta. Se revaloriza el concepto de responsabilidad inter-generacional con un gran sentido ético. A partir de este hecho se comienza a hablar del paradigma de “desarrollo sustentable”.

### **Responsabilidad Social**

En el trabajo de Fronti de García- Pahlen (2005) consideran la necesidad de información de los usuarios sobre temas de carácter social, ético, medioambiental, etc. Y luego expresan:

Sin embargo, existe un hecho innegable: las organizaciones afectan el entorno en el que se desenvuelven, tanto en forma positiva como negativa, y deberían asumir una responsabilidad por ello. Esto es lo que podríamos llamar “responsabilidad social” de los entes.

Entendemos que la responsabilidad social, va desde la cooperación de la empresa con la comunidad, hasta el impacto que tiene su actividad sobre la economía y el desarrollo del país. Esta responsabilidad de la empresa

debiera poder ser evaluada a través de información contable expuesta en un estado de costo beneficio social del ente.

Podríamos decir, entonces, que esta responsabilidad social de las empresas se traduce en la obligación de informar a los diferentes usuarios sobre las actividades que realizan que poseen un impacto (inmediato o futuro) en el entorno. (Fronti de García- Pahlen 2005, p.55).

En opinión de Machado Rivera (2004), realizando una mirada sistémica, se refiere a los conceptos de sociedad, sistema social y realidad social. La función de quienes cumplen actividades contables la considera estratégica, debiendo observar la realidad posibilitando la medición de variables, la rendición de cuentas, la satisfacción de necesidades informativas y la agregación de valor a la dinámica organizacional. Analiza detalladamente la manera en que el enfoque macro de la contabilidad representa un visión de lo social, especialmente, en la rama contabilidad nacional y considera que este enfoque macro de la contabilidad debe ser complementado por la agregación de variables de tipo social desarrolladas desde la visión micro que incluye responsabilidad social, capital intelectual, costos ambientales, etc.

De lo expresado se deduce que la Contabilidad Social es amplia e incluye diferentes ramas, como ya lo expresaba Chapman (1989). Una de ellas es la responsabilidad social.

Asimismo, según Mathews y Perera (1991), las principales divisiones y características de la Contabilidad Social se describen en el cuadro siguiente:

Características de los distintos componentes de la contabilidad social

DIVISIÓN	OBJETIVO	ÁREA BÁSICA DE UTILIZACIÓN	TEMAS ASOCIADOS
----------	----------	----------------------------	-----------------

Contabilidad de la responsabilidad social	Desglose de partidas individuales con impacto social	Sector privado	, Informes para empleados de Contabilidad de recursos humanos Democracia industrial Contabilidad medioambiental
Contabilidad del impacto total	Medición de los costes totales de dirigir una organización	Sector privado	Planificación estratégica Análisis coste beneficio
Contabilidad socioeconómica	Evaluación de proyectos financiados por el sector público	Sector público	Análisis coste beneficio Presupuesto base cero Presupuesto por programas Indicadores de eficiencia y Auditoría de eficiencia
Contabilidad de los indicadores sociales	Cuantificación no financiera a largo plazo de las estadísticas sociales	Sector público	Cuentas nacionales Estadísticas nacionales
Contabilidad societal	Intentos para representar la contabilidad en términos globales	Sector público y privado conjuntamente	Teoría de sistemas Tendencias mega contables

Se observa en el cuadro anterior que la imprecisión terminológica alcanza a la propia denominación de la Contabilidad Social, lo que suma a la confusión que señalábamos al inicio de este trabajo.

Algunos aspectos normativos en relación con el desarrollo sustentable  
Cuando se pretende realizar un estudio sobre el tema de desarrollo sustentable en el contexto de los países emergentes surge el firme convencimiento que estos resultan altamente vulnerables ante la posibilidad de que, a través de la radicación de nuevas industrias, se logre un mejoramiento económico de la población por vías directas y también indirectas, pero con costos ambientales.

En efecto, existen en nuestro país numerosos casos en los cuales los gobiernos municipales, provinciales y aún el nacional ceden ante las propuestas de inversiones de empresas transnacionales para realizar inversiones en actividades que, en el mejor de los casos, generan grandes controversias respecto de si su instalación afecta o destruye el medioambiente en general. En la provincia de Entre Ríos, se puede mencionar por ejemplo el caso de la pastera instalada en Fray Bentos (R.O. del U.), como un ejemplo en el cual hubo opiniones y acciones divergentes en la comunidad de Gualeguaychú.

También están los casos de La Alumbra en Catamarca, la explotación de oro en San Juan y en Santa Cruz, y el reciente acuerdo para la explotación de gas y petróleo mediante métodos no tradicionales, como el fracking, que generan disputas y controversias en las comunidades afectadas.

Dado que las actividades que desarrollan las organizaciones producen externalidades que afectan positiva y negativamente a los demás integrantes de la sociedad, es importante que el Estado implemente políticas públicas con el fin de regular estas cuestiones, mediante una legislación adecuada, a los efectos de que las mismas, como lo plantea la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, “internalicen” las ventajas que representa una producción más limpia (PML) (Política Nacional de Producción Limpia y consumo sustentable, SAyDS, 2006).

En este contexto es importante que se generen ámbitos de discusión para el intercambio de opiniones a los efectos de poder canalizar las inquietudes planteadas a los legisladores locales y regionales para instrumentar normas legales que contemplen medidas que incentiven la PML. Estos aspectos pueden estar referidos a la posibilidad de acceder a créditos blandos, beneficios impositivos y laborales para aquellas organizaciones que se ajusten a las disposiciones legales vigentes.

Las disposiciones legales por sí solas no bastan para impulsar el tipo de desarrollo deseado, sin embargo se robustecen con la existencia de otras normativas voluntarias emitidas por diversos organismos preocupados por el mejoramiento de los aspectos ambientales y sociales. Es evidente que la complementación entre regulación y normativas voluntarias tienen mayor posibilidad de éxito en función de los objetivos perseguidos de desarrollo sustentable.

## **Legislación Vigente**

Haciendo un análisis de la legislación vigente en Argentina, referida a los aspectos ambientales, podemos identificar normativas en los diferentes niveles del Estado, las cuales se exponen a continuación:

### **Normativa Nacional**

La norma suprema (art. 41. CN), en su reforma del año 1994 incorpora derechos y obligaciones en relación con el ambiente que apuntan fundamentalmente a proteger a las generaciones futuras enfatizando el derecho de todos los habitantes a un ambiente sano y estableciendo la obligatoriedad de la recomposición del daño ambiental así como la educación ambiental, entre otras cuestiones. Se plantean, a partir de esta norma, los presupuestos mínimos de protección ambiental que deberían adoptar las jurisdicciones provinciales y municipales.

Además, en el artículo 124 se prevé la facultad de las provincias de crear regiones para el desarrollo económico y social así como el establecimiento de organismos con facultades para celebrar convenios

internacionales, es decir le reconoce a las provincias el dominio originario de sus recursos naturales.

Posteriormente, las leyes de presupuestos mínimos Ley 25.612 de Gestión Integral de Residuos Industriales y la Ley 25.675 General del Ambiente establecieron pautas acerca de cómo se debe trabajar en el país el tema ambiental y cuáles son las características del manejo amigable.

Asimismo, el amparo previsto en la Constitución Nacional a partir de la reforma de 1994, brinda la posibilidad de peticionar colectivamente por temas de impacto ambiental.

### **Normativa Provincial**

En el ámbito de la provincia de Entre Ríos se ha avanzado en línea con la Constitución Nacional incorporando, entre otras, esta temática en la reforma de la Constitución Provincial del año 2008 en los artículos 83, 84 y 85 que se transcriben.

“Art. 83: El Estado fija la política ambiental y garantiza la aplicación de los principios de sustentabilidad, precaución, equidad inter generacional, prevención, utilización racional, progresividad y responsabilidad. El poder de policía en la materia será de competencia concurrente entre la Provincia, municipios y comunas.

Asegura la preservación, recuperación, mejoramiento de los ecosistemas y sus corredores biológicos y la conservación de la diversidad biológica. Promueve la creación de bancos estatales de reservas genéticas de especies y prohíbe la introducción de las exóticas perjudiciales.

Promueve el consumo responsable, el uso de tecnologías y elementos no contaminantes, las prácticas disponibles más avanzadas y seguras, una gestión integral de los residuos y su eventual reutilización y reciclaje. Fomenta la incorporación de fuentes de energías renovables y limpias. Establece medidas preventivas y precautorias del daño ambiental.

Art. 84: Un ente tendrá a su cargo el diseño y aplicación de la política ambiental. Son sus instrumentos, sin perjuicio de otros que se establezcan: la evaluación ambiental estratégica; un plan de gestión estratégico; el estudio y evaluación de impacto ambiental y acumulativo; el ordenamiento ambiental territorial; los indicadores de sustentabilidad; el libre acceso a la información; la participación ciudadana en los procesos de toma de decisiones que afecten derechos y la educación ambiental, atendiendo principalmente a las culturas locales. La ley determinará la creación de un fondo de recomposición ambiental, y estrategias de mitigación y adaptación vinculadas a las causas y efectos del cambio ambiental global.

Art. 85: los recursos naturales existentes en el territorio provincial corresponden al dominio originario del Estado entrerriano, que ejerce el control y potestad para su aprovechamiento, preservación, conservación y defensa. Las leyes que establezcan su disposición deben asegurar su uso racional y sustentable y atender las necesidades locales.

La Provincia reivindica su derecho a obtener compensaciones del Estado nacional por los ingresos que éste obtenga, directa o indirectamente, por el uso y aprovechamiento de sus recursos naturales.

El Estado propicia por ley la creación de áreas protegidas, sobre la base de estudios técnicos. Reconoce el derecho de sus propietarios a recibir compensaciones económicas y exenciones impositivas, en su caso.

El agua es un recurso natural, colectivo y esencial para el desarrollo integral de las personas y la perdurabilidad de los ecosistemas. El acceso al agua saludable, potable y su saneamiento es un derecho humano fundamental. Se asegura a todos los habitantes la continua disponibilidad del recurso.

El servicio público de suministro de agua potable no podrá ser privatizado, a excepción del que presten las cooperativas y consorcios vecinales en forma individual o conjunta con el Estado provincial, los municipios, las comunas, los entes autárquicos y descentralizados, las empresas y

sociedades del Estado. Los usuarios tendrán participación necesaria en la gestión.

La Provincia concertará con las restantes jurisdicciones el uso y aprovechamiento de las cuencas hídricas comunes. Tendrá a su cargo la gestión y uso sustentable de las mismas, y de los sistemas de humedales, que se declaran libres de construcción de obras de infraestructura a gran escala que puedan interrumpir o degradar la libertad de sus aguas y el desarrollo natural de sus ecosistemas asociados.

El Estado asegura la gestión sustentable y la preservación de los montes nativos, de las selvas ribereñas y de las especies autóctonas, fomentando actividades que salvaguarden la estabilidad ecológica. El propietario de montes nativos tiene derecho a ser compensado por su preservación.

El suelo es un recurso natural y permanente de trabajo, producción y desarrollo. El Estado fomenta su preservación y recuperación, procura evitar la pérdida de fertilidad, degradación y erosión, y regula el empleo de las tecnologías de aplicación para un adecuado cumplimiento de su función social, ambiental y económica.”

Estos temas se encuentran en una etapa de análisis de las cámaras legislativas provinciales para la elaboración de un proyecto definitivo de una Ley Marco Ambiental que aborde el tema de una manera integral.

## **Municipal**

A nivel municipal, la Secretaría de Medio Ambiente de la ciudad de Concordia, creada en febrero de 2014, tiene como objetivos preservar y mejorar el medio ambiente, obtener una ciudad limpia y detectar los factores que inciden en el mismo como resultante de la actividad urbana, industrial y comercial.

Es importante señalar que dentro de esta Secretaría existe una Unidad de Educación Ambiental que realiza campañas en los establecimientos educacionales y los distintos barrios de la ciudad. Además se ha implementado la Unidad de Control de Industrias, que analiza y controla los efluentes generados por las industrias instaladas en nuestro medio.

Resulta evidente que la política de la provincia está orientada a la interrelación de las normas de los diferentes niveles gubernamentales, mediante la armonización de estas iniciativas, con el fin de alcanzar los objetivos perseguidos.

### **Educación Secundaria. Consejo General De Educación de la Provincia de Entre Ríos**

En el diseño curricular actual de la Educación Secundaria se han incorporado, mediante la Resolución N° 3434/12, Ciclos Orientados que incluyen materias tales como Ciencias de la Tierra, Ecología y Geografía Ambiental. La normativa plantea: “mirar a la Tierra como sistema y sus interacciones desde una visión global, en vistas a la sustentabilidad y el bienestar de las generaciones futuras.”. En su estructura se establecen relaciones entre espacios curriculares como Formación Ética y Ciudadana, Ecología, Química, Matemática, lo que denota un abordaje integral del tema.

Como se ha expresado, existen normativas consideradas suficientes para que el mercado se dirija hacia un desarrollo más sustentable. La pregunta que nos formulamos es si este marco normativo ha tenido influencia significativa en las empresas de la región.

## **Las PyMES y la gestión sustentable**

El modelo de desarrollo actual se basa en una mayor producción y por ende un mayor consumo, alcanzando los intereses que se fueron organizando alrededor de la explotación y/o transformación de los recursos naturales, dimensiones que superan lo meramente económico,

de tal manera que la cuestión ambiental se está instalando como un tema que es necesario abordar en la región.

El tratar a los problemas de los distintos sectores productivos en términos de la sustentabilidad implica tener en cuenta, las controversias existentes en los planos tecnológico, económico, ético y político, pudiendo plantearse además el interrogante si la estructura industrial y económica actual sería compatible con lo que aquella postula. (Mercado y Córdoba, 2005)

Lo esencial del desarrollo sustentable, es el problema que se suscita con los recursos naturales y con la tecnología, pero solamente como medios, ya que lo que verdaderamente cuenta del desarrollo sustentable es su objetivo final: asegurar la continua satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes y futuras, anteriormente tratado. Derivándose como conclusiones que el desarrollo sustentable tiene sentido si satisface las necesidades de las personas; y que si las necesidades de las generaciones actuales no son satisfechas, no habrá legado ni generaciones futuras, o será para muy pocos. (Lattuada, 2014)

Desde hace tiempo tanto del sector público como del privado se proponen programas que buscan respaldar a las pequeñas y medianas empresas de las distintas regiones de nuestro país. Dentro de los programas tendientes a la inclusión de las Pymes en esta línea, se encuentra el PROSAP (Programa de servicios agrícolas provinciales) que implementa, a nivel provincial y nacional, proyectos de inversión pública, social y ambientalmente sustentables. En el ámbito de la inversión privada, el PROSAP también financia iniciativas que impulsan la competitividad de los pequeños y medianos productores agropecuarios y de las MIPyMEs (micro, pequeñas y medianas empresas) agroindustriales y de servicios de todo el país.

Con financiamiento del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF) los incentiva con APORTES NO REEMBOLSABLES (ANR). En ese marco y junto a las provincias, el PROSAP lleva a cabo proyectos de infraestructura rural (rehabilitación de sistemas de riego, mejoramiento de caminos terciarios, y

electrificación rural, entre otros), proyectos que facilitan la adecuación de la producción agropecuaria a las demandas del mercado (tanto en la cantidad como en calidad e inocuidad), y proyectos que propician el incremento del valor agregado de las cadenas productivas del sector. (PROSAP, 2014)

Estas iniciativas surgen como consecuencia de que estos segmentos productivos tienen inconvenientes en los procesos de incorporar tecnología adecuada que les permita un desarrollo sustentable y la obtención de producción más limpia. Los vaivenes de la economía les afectan significativamente en el rendimiento y en la capacidad productiva. La escala con que producen les impide en muchos casos incorporar en sus procesos innovaciones sustentables menos agresivas con el medio ambiente debido a que en muchos casos estas inversiones se recuperaran en el largo plazo. Para ello requieren de algún tipo de endeudamiento, y mejoras en la capacidad de gestión.

Como en la mayoría de los casos se trata de empresas de familia, los recambios generacionales que se presentan, contraponen los intereses de los diferentes grupos etarios que la gestionan. Si bien estas empresas podrían visualizar los mayores rendimientos que generarían incorporar producción que satisfaga un desarrollo sustentable, más benigno para el medio ambiente, se encuentran en la disyuntiva de tener que resignar en el corto plazo excedentes que utilizan en muchos casos para sostener el costo de vida de sus integrantes, postergando o desechando estas innovaciones, tomándose decisiones absolutamente coyunturales y cortoplacistas.

Estos sectores se observan muy vulnerables y además absolutamente dependientes a la disponibilidad de recursos financieros. En estas empresas, un factor de suma importancia es el papel que cumple la

Gerencia en relación con el compromiso que asumen estas entidades con la sociedad, por la capacidad de articular talentos humanos, tecnología y capital financiero.

Lo que se puede observar es que la posibilidad de sobrevivencia de las Pymes a los distintos ciclos económicos, se basa más en las capacidades intelectuales de sus gerentes que en sus bienes materiales. Estas potenciales condiciones de la dirección de las Pymes para conducir las en la transformación de sus recursos en bienes y servicios útiles es una destreza muy valorada, la cual podría ser fundamental a la hora de inducir las a una modificación paulatina de su esquema productivo a otro igualmente exitoso pero sustentable.

Contrapuesto a esto, las grandes corporaciones en cambio, al tener mayor poder económico, están en condiciones de desarrollar nuevas tecnologías, y se encuentran en condiciones de introducir innovaciones en sus procesos productivos que les permitan altos niveles de eficiencia y bajo impacto ambiental. Esta mayor generación de producción y de bienes podría, en un marco de producción limpia, ser un factor de expulsión del mercado de los pequeños y medianos competidores.

En relación a las prácticas de Responsabilidad Social Corporativa en las Pymes, de acuerdo a la investigación realizada por José M. Moneva Abadía y Julio C. Hernández Pajares <sup>70</sup>, por la cercanía entre los trabajadores, clientes y autoridades con los directivos de esas pequeñas y medianas empresas, se utilizan otras formas de comunicación de “*accountability*” (*rendición de cuentas*) más directas, como pueden ser reuniones o notificaciones, especialmente con los empleados, orientadas a mejorar el clima laboral, que no concluyen indefectiblemente en documentos formales como puede ser una memoria de sostenibilidad muy desarrollada, como ocurre en las grandes corporaciones.

---

<sup>70</sup> José M. Moneva Abadía (Universidad de Zaragoza) y Julio C. Hernández Pajares

(Universidad de Piura, Perú) el objetivo de ese trabajo fue explorar para las PYMEs españolas, el nivel de incorporación de prácticas de RSC en la gestión mediante el análisis de la información de sostenibilidad en las memorias publicadas de acuerdo con los principios establecidos por la GRI y determinar las formas de rendición de cuentas a los grupos de interés.

Asimismo, dichos autores destacan que el GRI es un referente a tener en cuenta para la publicación de información de sostenibilidad de las empresas con independencia de su tamaño (GRI 2006), pero con la intención de abarcar a las empresas Pymes, ésta ha publicado los documentos High 5! (GRI, 2004) y el Ciclo Preparatorio para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad (GRI 2007), que explican y desarrollan las fases que deben seguir las PYMEs para la elaboración de una memoria de sostenibilidad, de acuerdo con sus principios.

## **Iniciativa de producción más limpia en las PyMEs industriales de Entre Ríos**

Existe la creencia generalizada de que las actividades de protección del medio ambiente son costosas para los empresas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas que operan generalmente en un entorno caracterizado por las dificultades e ineficiencias tales como una baja capacidad gerencial, obstáculos para acceder a los avances tecnológicos, pobre gestión de la calidad y ambiental, baja productividad y una débil cooperación entre las empresas.

El medio ambiente provee a las industrias las materias primas y los servicios necesarios para la producción de bienes y servicios que contribuyen al bienestar de la sociedad. Pero la transformación de las materias primas produce residuos que son vertidos al aire, al suelo y al agua, y cuya acumulación causa un deterioro progresivo del medio ambiente. Por eso es necesario producir más limpio.

La producción más limpia concentra la atención en los procesos, los productos y los servicios y la eficiencia en el uso de las materias primas e insumos, con el objetivo de promover mejoras que permitan reducir o eliminar los residuos antes que se generen. Estas técnicas pueden aplicarse a cualquier proceso de producción y contempla desde simples cambios en los procedimientos operacionales de fácil e inmediata ejecución, hasta cambios mayores, que impliquen la sustitución de materias primas, insumos o líneas de producción por otras más limpias y eficientes. (BID – FOMIN, 2007)

El enfoque de la producción más limpia, trata de reducir de manera continua la generación de residuos y contaminantes en cada etapa del ciclo de vida. La producción más limpia permite reducir el consumo de recursos, evita la contaminación, mejora las prácticas de gestión, y todo esto no sólo contribuye a mejorar el desempeño ambiental, sino también a incrementar la competitividad y la eficiencia de la empresa. (Agencia de Protección Ambiental Ministerio de Ambiente y Espacio Público, 2008).

El propósito de conseguir la sustentabilidad es loable y urgente, y en su materialización deben comprometerse tanto las grandes como las medianas y pequeñas empresas, sin embargo percibir esta situación y más aún encarar un proceso realista de transformación de la producción y de la gestión puede resultar demasiado complejo para las pequeñas y medianas empresas. (Gómez Villegas, 2010)

Priorizar los objetivos de corto plazo deviene en un obstáculo para las PyMES para adoptar estrategias de producción ambiental y socialmente responsables, pues estas últimas persiguen objetivos de largo plazo atendiendo a las ventajas y ahorros potenciales que las mismas ofrecen.

#### 5.1 Programa de gestión ambiental para una P+L

Como una manera de ayudar a las PyMES en la mejora de sus actividades manufactureras el Programa de gestión ambiental para una P+L en la Región Centro de Argentina financiado por el BID (Banco Interamericano de Desarrollo) y el FOMIN (Fondo Multilateral de Inversiones) elaboró un Manual de herramientas para la aplicación de P+L. (BID – FOMIN, 2007)

En el marco de este programa, en mayo de 2014 veintiuna empresas de nuestra provincia de Entre Ríos, de las noventa inscriptas, que realizaron modificaciones en sus estructuras productivas con vistas a preservar el medio ambiente recibieron aportes en el marco del Programa Federal

Producción Más Limpia, que aplica la Secretaría de Ambiente del gobierno entrerriano. (El Diario digital, 2014).<sup>71</sup>

## **Un ejemplo de cooperación de grandes empresas con PyMES en nuestra región**

De la visita a Masisa Argentina S.A., y de su página web, se puede ver que en la declaración de su visión y misión se destaca su compromiso con el desempeño sustentable, el cual se pone de manifiesto en la cooperación de la empresa con clientes, como los mueblistas, y con los proveedores de materia prima, materiales y servicios, muchos de los cuales son PyMES.

El programa de *Desarrollo de Mueblistas* denominado “Red M” es uno de los proyectos inclusivos y comerciales de MASISA, que aspira a generar un contacto directo con el principal segmento de clientes de MASISA: el pequeño y mediano mueblista. Con este programa se pretende apoyarlos ya que son en su mayoría micro y pequeñas empresas en crecimiento, a fin de lograr que prefieran y se sientan identificados con la marca, principalmente por la capacidad de ayudarlos a potenciar su negocio y darles beneficios que mejoren su calidad de vida.

Con respecto al programa de *Desarrollo de proveedores*, MASISA mantiene su compromiso de apoyar el crecimiento de sus proveedores de materia prima, repuestos y materiales y prestadores de servicios de transporte y de mano de obra para manejo forestal, transporte del personal, guardias, aseo, mantenimiento de motores, etc., con el fin de hacerlos más competitivos para los mercados actuales, ya que son socios

---

<sup>71</sup> En el programa se han inscripto 90 pymes y el grupo que recibió los aportes son los que han cumplimentado con el 40% o el 60% de los cambios comprometidos. De acuerdo a las previsiones, el próximo año se completaría el grupo de 70 empresas que restan terminar con las acciones. Entre Ríos se ha destacado a nivel nacional en la aplicación de este programa y en el gran interés que suscitó entre los pequeños empresarios.

estratégicos que aportan valor con su experiencia y especialización, y contribuyen a una mayor productividad y flexibilidad de los procesos de negocio de MASISA. Se aplica a los proveedores una evaluación de calidad, ambiental, salud y seguridad. Existen además requisitos de selección considerando temas ambientales y sociales para nuevos proveedores.

## **La influencia de la Educación y Comunicación en la promoción de la Sustentabilidad**

Hoy en día los medios de comunicación tienen un rol fundamental en la vida social de cualquier país. Asimismo, dada la globalización, las noticias de una parte del mundo repercuten en el resto del planeta. Es por ello que si los medios de comunicación ponen en relieve el tema del desarrollo sustentable de las organizaciones, es más probable que el tema se instale en la sociedad, ya sea dentro del seno mismo de las organizaciones, como desde la perspectiva del público en general. Pero en realidad, el tema se ha ido instalando en la comunidad internacional en un proceso lento en donde han tenido un papel fundamental las organizaciones no gubernamentales

Por otra parte, el tema de la comunicación es importante para las mismas organizaciones. La comunicación hacia dentro del ente, respecto de sus empleados y hacia el medio. No solamente es positivo que una organización se desarrolle sustentablemente, sino que comunique esta situación a todos los grupos de interés (stake holders). A sus empleados para que se involucren en el proceso, a sus proveedores para que el trabajo en sustentabilidad se derrame en los procesos de quienes suministran insumos a la organización, a los clientes para que valoren los productos elaborados de una manera sustentable. En nuestra experiencia de visita a una empresa industrial de la zona de Concordia, Entre Ríos (Masisa S.A.), si bien la empresa que cuenta con un buen sistema de gestión social y ambiental, el personal a cargo nos manifestó respecto de

los problemas de comunicación de los logros obtenidos con los diversos grupos de interés, inclusive con los propios empleados.

El rol del Estado en el tema de comunicación también es fundamental. No solamente su gestión ante los medios de comunicación sino mediante la implementación de regulaciones o normativa de aceptación voluntaria, de acuerdo con el caso. El estado debe intervenir en el tema y comunicar eficientemente su intervención. Pero debe tratarse de una intervención adecuada, proponiendo estándares de sustentabilidad que sean alcanzables por las organizaciones, tomando medidas que guarden razonabilidad respecto de los problemas que quieren solucionar.

La organización sustentable va a ser valorada por la comunidad en que se desarrolla si tanto el Estado como las organizaciones, son capaces de comunicar eficientemente esta circunstancia como una fortaleza institucional y como un aspecto que si se lo tiene en cuenta beneficia no solamente al público actual sino también a generaciones futuras.

También tienen participación en el proceso de comunicación los organismos internacionales. Tal es el caso de la UNESCO, particularmente a través del Programa Internacional para el Desarrollo de la Comunicación (PIDC), que ayuda a los países en desarrollo a fortalecer sus capacidades de comunicación atendiendo a mejorar los medios de comunicación y ayudándolos en el acceso a las tecnologías de la información y comunicación.

En Rio+20 la conferencia de Naciones Unidas en desarrollo sustentable de los países acordó establecer un proceso intergubernamental para desarrollar un conjunto de acciones orientadas, concisas y fáciles de comunicar de objetivos de desarrollo sustentable para ayudar a dirigir la implementación del desarrollo sustentable. El documento emitido por Rio+20 “El futuro que queremos” también reclama que los objetivos sean coherentes con la agenda de desarrollo más allá de 2015.

La ONU está trabajando con los gobiernos, la sociedad civil y otros asociados para desarrollar un ambicioso marco de desarrollo sostenible

para satisfacer las necesidades de las personas y del planeta, proporcionando la transformación económica y la oportunidad para ayudar a las personas a salir de la pobreza, la justicia social y la protección del medio ambiente.

Existe una relación estrecha entre la comunicación y la educación para el desarrollo sustentable. Para ello es necesario plantearse objetivos, y en este aspecto es fundamental el papel del Estado. Es decir, declarar una intención a llevarse a cabo en determinado período de tiempo y enfocar todos los esfuerzos en la consecución de ese fin. O sea que el rol del Estado no solamente es importante en la comunicación, sino que previamente debe participar de la planificación de las estrategias de la sustentabilidad.

Esos objetivos definidos deben ser compartidos por la sociedad, y es allí en donde la comunicación tiene un rol preponderante. Todo el mundo tiene que valorar los beneficios de la sustentabilidad y hacia ello deben apuntar los esfuerzos de la comunicación, principalmente del Estado que es el que debe planificar en términos macroeconómicos.

El artículo 41 de la Constitución Nacional habla del derecho de los habitantes a tener “un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y tienen el deber de preservarlo” Asimismo, el mismo artículo en su segundo párrafo establece que: “Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales.”

En este último párrafo mencionado se refleja la estrecha relación de la comunicación y de la educación, y del rol importante que la Constitución le otorga al Estado en estos temas. Esto ha traído aparejado la necesidad de que en los planes de estudio de los diversos niveles educativos se trate específicamente temas de esta naturaleza.

Asimismo, con relación a la educación, cabe citar a la Ley 25.675 - General del Ambiente- que establece los presupuestos mínimos para el logro de una gestión sustentable y adecuada del ambiente, la preservación y protección de la diversidad biológica y la implementación del desarrollo sustentable. Dentro de esos presupuestos mínimos se encuentra la educación ambiental.

La comunicación, tanto como la educación deben plantearse qué debe darse a conocer, cuáles son las actitudes esperables y qué es lo que se debe realizar en función del desarrollo sustentable. Para ello es necesario plantearse cuál es el punto de partida de los conocimientos, creencias, actitudes de las personas a las cuales se quiere comunicar y definirse cuál es el punto de llegada a alcanzar a través del proceso de comunicación y/o educación.(Vite Aranda, 2014).

## **La necesaria alineación entre Contabilidad Financiera y Contabilidad Social- Ambiental como herramienta de la comunicación**

Una herramienta importante de la comunicación que hablamos en el punto anterior es la información contable y en especial la “información contable integrada”. En las siguientes líneas se revisará la necesaria alineación de la información contable derivada de los segmentos Patrimonial con el Ambiental y Social de la Contabilidad. Es preciso destacar que se considera importante su rol de brindar información de utilidad a los distintos grupos de interés en las organizaciones, pero sin perder de vista el enfoque integral de la Contabilidad.

Si bien ésta tiene necesariamente una teoría única existen segmentos, modelos, normas e informes diversos, para fines, objetivos y usuarios diferentes y relacionados (García Casella, 2000, 1-15). La Contabilidad tiene una teoría única, posee una parte general, segmentos diversos y su producto final puede ser utilizado con varios fines (Soto, 2011:73). Estos segmentos (entre los que se encuentran el financiero y el socialambiental)

tienen características comunes y diferencias entre ellos. Cada uno de los segmentos está asociado a modelos específicos (representaciones

distintas de la realidad económica-ambiental y social), que a su vez tienen hipótesis y leyes específicas que constituyen los sistemas contables.

De acuerdo a nuestra formación académica y profesional sabemos que el sistema de Contabilidad Financiera (en adelante CF) se ocupa en definir aspectos sobre:

- unidad de medida,
- moneda de cuenta,
- capital a mantener,
- técnicas para registrar,
- métodos para medir, y
- criterios para analizar e interpretar la información contable.

Todo lo anterior con el fin de tomar las decisiones adecuadas por parte de dueños, accionistas e inversores de riesgo, con una visión de lucro y rentabilidad. La misma se ocupa de aspectos sobre problemas económicos, de la dualidad de la partida doble, y en un modelo contable basado en la cuantificación del Patrimonio y sus resultados para medir el excedente patrimonial definido como resultado.

Por otro lado, el sistema que conforma el segmento de Contabilidad Social y Ambiental (en adelante CSA) tenemos una visión distinta, ya que éste prioriza el análisis y solución de los problemas de naturaleza social y ambiental. La CSA mide las metas sociales y ambientales de las empresas a través de la teoría micro y macro sociológicas y la forma que ésta cumple sus objetivos sociales y ambientales (García Casella y Rodríguez de Ramírez, 2001). Por otro lado, García Casella (Soto 2011:111) señala que los enfoques “riqueza” e “ingreso” se relacionan con los conceptos de Teoría Económica ligados a la CF, mientras que los enfoques de la CSA están ligados con el bienestar humano y el medioambiente.

## **Enfoque integral de la Contabilidad**

Debemos tener en cuenta también, como lo establecen también varios autores, la comunidad en general no evalúa el comportamiento de las organizaciones sólo desde el punto de vista de la rentabilidad, sino desde el punto de vista de su desempeño ambiental y social. Soto menciona textualmente (2011:111):

*“El impulso de un verdadero modelo de Contabilidad Social, puede exigir la re conceptualización de términos anclados en el modelo económico y financiero, que pueden ser inadecuados en la dimensión social y ambiental Las organizaciones tienen influencia en el medio en que operan, por lo tanto deben contar y presentar información de carácter social que permita a la comunidad evaluar su desempeño en el medio que opera”*

Todas las actividades sociales con base económica ocurren en el contexto del ente con la sociedad y la naturaleza (Gil, 2003:1). En consecuencia, no podríamos dejar de considerar, el alcance de los problemas ambientales y sociales (contingencias y pasivos ambientales, contaminación, usos del suelo, deforestación, manejo de comunidades, cultura de gestión de accidentes, etc.) que deben ser considerados con impacto patrimonial y que afectarían la rentabilidad de las organizaciones. Al momento de tomar decisiones por parte de los inversores, el tema social y ambiental se hace prioritaria esta consideración, por el efecto de su gestión y control sobre el ecosistema y en la sociedad.

Hasta hace poco tiempo las empresas definían sus estrategias y objetivos, sólo desde el punto de vista patrimonial, económico y financiero. A partir del desarrollo de inversiones en todos los países y del involucramiento de organismos internacionales y profesionales en la materia, se comenzó a integrar el tema ambiental y social en la gestión de las empresas. La estrategia del triple resultado (económico, social y ambiental) es necesaria en el accionar de las organizaciones, dado que su actividad es transversal a todas las dimensiones.

Si bien la CF se ocupa solamente de fenómenos económicos, entendemos que la gestión, control e información de los hechos que afectan a los entes abarcan aspectos sociales, ambientales, culturales,

ecológicos y otros, que son de interés y deben ser analizados, registrados e informados a todos los grupos de interés involucrados.

Desde el punto de vista de éstos grupos de interés de las organizaciones, algunos tienen objetivos o metas no meramente económicos y dedican gran parte de su accionar a lograr objetivos muy lejanos a los puramente lucrativos ya que los mismos no están orientados exclusivamente a conseguir intereses lucrativos y financieros. Aquellos usuarios del segmento Patrimonial van a requerir información necesaria para la determinación de las utilidades contables. Los usuarios de otros segmentos contables necesitan obtener información no financiera, descriptiva y cualitativa que permita maximizar el valor de estos activos dentro del concepto de Triple Resultado --financiero, social y ambiental. Los objetivos sociales y ambientales han penetrado en las empresas y en la economía en general, demostrando que la Contabilidad, ha traspasado los límites y alcances económicos. Por lo tanto la información que surge de la CF no es excluyente y única y debe ser complementada con la información de otros segmentos contables.

En cuanto a las regulaciones, la CF se limita sólo a la aplicación de las prácticas contables generalmente aceptadas emanadas de organismos profesionales. Hay exigencias legales o normativas voluntarias que aplican a las organizaciones, indicadores mundiales sobre responsabilidad social y ambiental o mejores prácticas sectoriales, que sobrepasan los límites de las prácticas contables emanadas de organismos profesionales regulatorios contables.

Desde la naturaleza de la información, la CF es referida sólo a los aspectos cuantitativos monetarios, pero también abarca mediciones cuantitativas no monetarias o descriptivas que aparecen en otros segmentos de la Contabilidad, como ocurre en el segmento de CSA.

El análisis contable y su representación de los hechos económicos dentro del marco contable no sólo deben limitarse a la representación de la partida doble, ya que en la disciplina existen muchas otras alternativas de representación distintas a la dualidad contable de suma cero. No todos los

fenómenos que se producen en las organizaciones, y entre éstas y el contexto en que actúan, se pueden representar en términos cuantitativos y monetarios (por ende a través de la partida doble contable). Una gestión racional no puede dejar de tener en cuenta las consecuencias de considerar también como información contable los considerandos del modelo de beneficio social neto (ingresos – costos sociales).

Por otra parte si nos referimos al concepto universal de la Contabilidad no podemos dejar de lado que ambos segmentos son necesarios para cubrir todas las necesidades y objetivos, pero deben trabajar alienados en el diseño de sus modelos contables. Eugenio M. Soto (Soto, 2011:39) rescatando el pensamiento contable de C.L.García Casella, se refiere al concepto sobre el alcance y universo de la Contabilidad en un sentido amplio. Nos presenta un enfoque de varias hipótesis previas sobre las consideraciones reduccionistas de la Contabilidad y propone a su vez otras tantas leyes que enfrentan a las hipótesis descartadas para demostrar el verdadero alcance y universo de la Contabilidad.

En relación con este enfoque universal de la Contabilidad y tomando la idea del mismo autor citado (Soto, 2010:25-32), podemos decir que la misma es la encargada del estudio cualitativo y cuantitativo del Patrimonio Neto pero en forma ampliada y que por lo tanto debe incluir el patrimonio ambiental, social, histórico y cultural junto con los tradicionales financiero y económico. El sistema contable no puede reconocer sólo un tipo de patrimonio, ya que esto sería un carácter más reduccionista de la Contabilidad. En tal sentido las organizaciones deben reconocer el estado y evolución de los recursos naturales, a partir del impacto que generan sus actividades.

El mismo autor (Soto, 2010: 25-32) manifiesta que la meta es asegurar que la información relevante esté disponible para los grupos de interés y no siempre con fines económicos, financieros y o de lucro. De esta manera debería ir más allá del enfoque clásico de la Contabilidad donde

los usuarios y sus necesidades son de carácter monetario y sólo con un criterio de utilidad.

### **Un ejemplo de información contable integrada en una empresa de nuestra región**

En la ciudad de Concordia funciona la filial local de la empresa Masisa Argentina S.A. que produce y comercializa tableros de madera en Latinoamérica y sus principales productos son: tableros MDF, tableros MDP, tableros de partículas PB y tableros melamínicos. Posee 10 complejos industriales de tableros distribuidos en Chile, Argentina, Brasil, Venezuela y México.

La empresa cuenta con un amplio mix para las industrias del mueble y de la arquitectura de interiores los cuales son elaborados siguiendo estrictos controles de calidad y altos estándares ambientales y sociales.

Hace tres años, la empresa aceptó la invitación para aportar su experiencia en la elaboración de reportes que reflejen el triple resultado, hecha por el Comité Internacional de Reportes Integrados (IIRC) para unirse al programa piloto que está impulsando a nivel internacional. IIRC define los Reportes Integrados como una comunicación concisa acerca de cómo la estrategia de una organización, gobierno corporativo, desempeño y perspectivas, en el contexto de su entorno externo, conducen a la creación de valor a corto, mediano y largo plazo.

Este enfoque integrado, plasmado en el documento “Marco Internacional” de IIRC publicado en Diciembre de 2013, es el que esta empresa utilizó por tercer año consecutivo en su Memoria, priorizando los contenidos que reflejan la generación de valor y dejando el desempeño operacional -su forma de operar con la sociedad y el medio ambiente- en contenido digital y en un formato más detallado y apropiado para nuestros colaboradores y comunidades.

Esta empresa es un ejemplo en la región de avance hacia el desarrollo sustentable, basado en la concreción de políticas ambientales, el respeto por sus recursos humanos y la integración de la información sobre bases contables y de gestión, que reflejan el compromiso de una empresa con 460 empleados directos y marcada influencia directa e indirecta en la economía regional.

## **Conclusión**

El análisis acerca de si existe imprecisión en la utilización de los términos sustentabilidad, sostenibilidad, y desarrollo sustentable ha permitido concluir en la necesidad de continuar los estudios a fin de observar si la comunidad contable proporciona consensos que permitan brindar mayor claridad y en consecuencia mejor comprensión del alcance terminológico de la Contabilidad, en particular de su segmento Social y Ambiental.

Con respecto al marco normativo, si bien existen iniciativas importantes en lo que se refiere a la regulación e iniciativas voluntarias en relación con el desarrollo sustentable, los países en vías de desarrollo aún necesitan herramientas adicionales que plasmen las políticas públicas para un desarrollo más sustentable en los distintos ámbitos, con énfasis en el productivo.

Dada la importancia que tienen las Pymes para la región donde se insertan, es deseable que se consoliden como sectores que incrementen su capacidad productiva, agreguen valor a sus productos y tengan capacidad de exportación en un mercado donde los productos que cumplen con los requisitos de cuidado del medio ambiente son cada vez más reconocidos.

Las PyMES necesitan información y asesoramiento sobre las ventajas y ahorros potenciales que ofrece la producción más limpia, que es lo que les permite a estas empresas trabajar de una manera socialmente responsable. Estas prácticas pueden significarles beneficios financieros, operativos y comerciales, que si son medidos adecuadamente, serán comunicados y utilizados para una gestión más eficiente.

Es necesario difundir que existen oportunidades de ayuda a las pequeñas y medianas empresas para afrontar sus problemas ambientales y de gestión, mediante programas públicos de asistencia financiera para lograr una producción más limpia y mediante la cooperación de grandes empresas, las que, a su vez, se ven beneficiadas siguiendo el concepto de “cadena de valor sustentable”.

Como corolario podría decirse que tanto la comunicación como la educación tienen una función estratégica en el desarrollo sustentable. La sustentabilidad necesita un cambio de actitud de todos los actores: de los gobernantes, de las organizaciones, de los consumidores, entre otros. Para ello es necesario educar y comunicar.

En relación con lo expuesto se puede aseverar que ambos segmentos de la Contabilidad son necesarios, pero deben funcionar complementados y alineados dentro de las organizaciones para poder sostener esta visión universal de la Contabilidad. Si bien la realidad de las operaciones, nos indica al día de hoy, que la Contabilidad Financiera cumple su utilidad básica, sigue siendo necesario dentro de la misma completar algunas asignaturas pendientes para terminar de lograr una necesaria alienación con la Contabilidad Social y Ambiental, como ser:

Diseñar y mejorar mejores planes de cuentas y acordes con los informes exigidos por la Contabilidad Social y Ambiental. Tomar mejores definiciones en las definiciones de Centros de Costos que abarquen las áreas de responsabilidad Social y Ambiental.

Lograr mayor involucramiento de los actores contables sobre indicadores sociales y ambientales, sus unidades de medida y formas de medición, así como del armado de grupos interdisciplinarios para el entendimiento y auditoría de estos temas.

Lograr mayor capacidad para cuantificar el efecto en el valor de la empresa de la existencia de ingresos, costos y gastos ambientales no exteriorizados.

Las organizaciones deben ser capaces, por sí mismas, de diseñar un sistema de información para poder captar los efectos medioambientales de las empresas (costos y beneficios) y medir la verdadera rentabilidad de la sociedad y ya no sólo la relacionada a sus aspectos económicos. Esto contribuirá con información referida a la medición y exposición de Activos,

Pasivos, Costos y Gastos Ambientales, que se deben complementar con la información de Patrimonio y rentabilidad que nos brinda la Contabilidad Financiera.

En éste sentido las empresas deberían mostrar no sólo estados contables patrimoniales sino informes contables relacionados con la sostenibilidad de sus operaciones a fin de exteriorizar el impacto de sus actividades y medir su verdadera rentabilidad neta de factores ambientales.

## Bibliografía

- AGENCIA DE PROTECCION AMBIENTAL MINISTERIO DE AMBIENTE Y ESPACIO PUBLICO, (2008). *Guía práctica y estudio de casos, Producción más limpia, Programa Buenos Aires produce más limpio*, <http://www.industria.gob.ar/wp-content/uploads/2013/08/Producci%C3%B3n-M%C3%A1s-Limpia.pdf> (consultado el 28 de mayo de 2014)
- BID – FOMIN, (2007). *Manual de herramientas para la aplicación de P+L del Programa de gestión ambiental para una P+L en la Región Centro de Argentina*, <http://www.ambiente.gob.ar/archivos/web/Pfreplata/file/p+l/Gestion%20ambiental%20para%20una%20P+L.pdf> (consultado el 28 de mayo de 2014)
- BIONDI, M., (2008). La necesaria identidad de la Contabilidad ambiental y social. *Contabilidad y Auditoría N° 27. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y Métodos cuantitativos para la Gestión*. <https://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/viewFile/80/113>. (consultado el 31/05/2014).

- CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA. (1994)
- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS, (2012). *Resolución Técnica N° 36*. [http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias\\_pdf/rt36.pdf](http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf) (Consultado el 29/07/2013)
- FRONTI DE GARCIA, L., (2009). *Responsabilidad Ambiental Empresaria*. Informes Contables, Buenos Aires, Edicon, Fondo Editorial Consejo Profesional Ciencias Económicas Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- FRONTI DE GARCIA, L., (2005). Contabilidad Social y Ambiental. *Universo Económico N°76. Nota de Tapa*. <http://www.consejo.org.ar/publicaciones/ue/ue76/contabilidad.htm> consultado el 31/05/2014.
- FRONTI DE GARCIA, L. PAHLEN, R. (2005). *Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera*. Buenos Aires, Ediciones Cooperativas.
- GARCIA CASELLA, C. (2000). *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable Segunda Parte*. Buenos Aires, Economizarte.
- GARCIA CASELLA, C.L. (2000). Fundamentación científica de la relación entre modelos y sistemas contables. *Publicación "Contabilidad y Auditoría", número 11, año 6, junio 2000*. <https://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/view/193>, consultado 20 de mayo de 2013.
- GARCIA CASELLA C.L. y RODRIGUEZ DE RAMIREZ M. del C. (2001). *Elementos para una teoría general de la Contabilidad*. Buenos Aires, Ed. La Ley.

- GIL, J.M. (2003). La contabilidad de gestión en los paradigmas de administración medioambiental. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, págs. 137-153, <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=765471>, (consultado el 19 de mayo de 2013).
- GOMEZ VILLEGAS, M. (2010). *La gestión y la información sobre la responsabilidad social empresarial de las PyMEs: la necesidad de diferenciación*. Contaduría Universidad de Antioquia, Colombia, <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14671/12826>, (consultado el 31/05/2014) .
- GRAY R. (2002- traducción de RODRIGUEZ de RAMIREZ, 2003). Acerca del orden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. *Contabilidad y Auditoría N ° 17*. Universidad Nacional de Buenos Aires- Facultad de Ciencias Económicas- Instituto Profesor Juan Alberto Arévalo.
- EL DIARIO, (2014), Pymes recibirán aportes del plan Producción Más Limpia, <http://www.eldiario.com.ar/diario/interes-general/109470-pymes-recibiran-aportes-del-plan-produccion-mas-limpia.htm> (consultada 28 de mayo de 2014)
- GRI, (2004). *GRI Boundary Protocol, draft for public comment.*, <http://www.globalreporting.org> (consultado el 31/05/2014).
- LATTUADA M.(2014). *El crecimiento económico y el desarrollo sustentable en los pequeños y medianos productores agropecuarios argentinos de fines del siglo XXI*. (conicet/flacso/unr) <http://eco.mdp.edu.ar/cendocu/repositorio/00049.pdf> (consultado el 31/05/2014)
- MACHADO RIVERA, M. (2004). Dimensiones de la Contabilidad Social. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría N °17*, p.173-217. <http://scienti.colciencias.gov.co:8084/publindex/docs/articulos/1692-2913/24/46.pdf> (consultado el 31/05/2014)

- MASISA ARGENTINA S.A.  
<http://memoriamasisa.com/desempeno-social/> (consultado el 31/05/2014)
- MATHEWS, M. y PERERA, M. (1991). *Accounting Theory and Development*. Chapman and Hall. London (<http://www.ciberconta.unizar.es/leccion/medio21/>) (consultado 31/05/2014)
- MERCADO A. y CORDOBA K. (2005). Desarrollo sustentable - Industria: más controversias menos respuestas.. *Ambiente & Sociedades- Scielo Social Sciences*.  
[http://socialsciences.scielo.org/pdf/s\\_asoc/v1nse/scs\\_a02.pdf](http://socialsciences.scielo.org/pdf/s_asoc/v1nse/scs_a02.pdf)  
(consultado el 31/05/2014)
- MONEVA ABADÍA J.M. y HERNÁNDEZ PAJARES J.  
.Responsabilidad Social Corporativa e Información de Sostenibilidad en la PYME.  
<http://www.revistainternacionalpyme.org/volumenes/volumenuno/vol1num2/articulos/pyme2%20art2.pdf> (consultado el 31/05/2014).
- MONEVA, J., ARCHEL P., CORREA C, (2006). GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. *Accounting Forum* 30 121–137 , <http://elsevier.com/locate/acffor> (consultado el 31/05/2014)
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS  
<http://sustainabledevelopment.un.org/index.php?menu=1565> (consultado el 31/05/2014) <http://www.un.org/es/sustainablefuture/> (31/05/2014)
- PÉREZ HASBUN D.C., (2008). Gerencia PYME, fortaleza sustentable para el Desarrollo Endógeno. *Multiciencias*, Vol. 8, Nº 1, 2008 (81 - 90) ISSN 1317-2255 / Dep. legal pp. 200002FA828 Política Nacional de Producción Limpia y Consumo Sustentable  
<http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/UPLCS/File/Politica%20>

Nacional%20de%20PyCS%202006.pdf (consultado el 31/05/2014)

- PROGRAMA DE SERVICIOS AGRICOLASPROVINCIALES. [http://www.prosap.gov.ar/c\\_DesarrolloClusters.aspx](http://www.prosap.gov.ar/c_DesarrolloClusters.aspx) (consultado el 31/05/2014)
- RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M., (2013). Discursos, Recurrencias y Consensos en torno a la Sustentabilidad. *Contabilidad y Auditoría N ° 37*. Universidad Nacional de Buenos Aires- Facultad de Ciencias Económicas- Instituto Profesor Juan Alberto Arévalo.
- RODRIGUEZ DE RAMIREZ, M., (2003). Acerca del desorden, los sistemas y la sustentabilidad: hacia una contabilidad y unas finanzas más sociales y ambientales. *Contabilidad y Auditoría N ° 17*. Universidad Nacional de Buenos Aires- Facultad de Ciencias Económicas- Instituto Profesor Juan Alberto Arévalo.
- SCAVONE, G.- D'ONOFRIO, P. (2004). Las empresas frente al desafío de demostrar su responsabilidad social. *Contabilidad y Auditoría*- Universidad Nacional de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- SCAVONE, G (2013) “La información no tradicional- Un nuevo aspecto de la gestión” Revista Documentos de trabajo de contabilidad social- año 5 N° 2 –ISSN 1851-9296. Ediciones FCE-UBA
- SCAVONE, G (2013) “Aportes de nuevos modelos contables de la contabilidad social y ambiental a la teoría general contable” Área Investigación contable - subtema: 1.3 contabilidad ambiental: reconocimiento, medición y comunicación de la actuación ambiental de las entidades. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad – Uruguay-2013-
- SOTO E. M., (2010). Contabilidad Ambiental, Críticas al modelo de Contabilidad Financiera, *Ed. Optigraf, Armenia - Quindío*,

- SOTO E. M., (2011). *Introducción al pensamiento contable de García Casella*, Ed. Optigraf, Armenia - Quindío, Colombia, <http://www.eutimiomejia.com/textos/pdf/> (consultado el 23 de abril de 2013)
- UNITED NATION EDUCATIONAL, SCIENTIFIC AND CULTURAL ORGANIZATION. Comunicación para el desarrollo sustentable de la UNESCO. [http://www.unesco.org/new/es/communication-and-\(information/resources/multimedia/photo-galleries/communication-for-sustainable-development/](http://www.unesco.org/new/es/communication-and-(information/resources/multimedia/photo-galleries/communication-for-sustainable-development/)) (consultado el 30/05/2014)
- VARGAS VALENCIA, A. (2014). Sustentabilidad o Sostenibilidad. *Universidad Nacional Autónoma de México- Instituto de Ecología*. [http://web.ecologia.unam.mx/noticias/index.php?noticia=%C2%BF+Sustentabilidad\\_o\\_Sostenibilidad](http://web.ecologia.unam.mx/noticias/index.php?noticia=%C2%BF+Sustentabilidad_o_Sostenibilidad) (consultado el 31/05/2014)
- VITE ARANDA, S., (2014). *Comunicación y Educación para el desarrollo sustentable*. [http://ford.ciesas.edu.mx/downloads/2do\\_1\\_03.pdf](http://ford.ciesas.edu.mx/downloads/2do_1_03.pdf) (consultado el 31/05/2014)
- WIRTH, M.C., (2001). *Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento*. Buenos Aires. Editorial La Ley.

