

acerca del balance social

Aarón Gleizer*

Introducción

La introducción al estudio del *balance social en las cooperativas* demanda efectuar una aproximación al concepto genérico de *balance social* y al más genérico aún de *balance* a secas, expresiones éstas frecuentemente utilizadas con significado y alcance diversos.

En una de sus acepciones generales se define al *balance* como «estudio comparativo de los hechos favorables y desfavorables de una situación» (1), y en forma más específica, como «confrontación del activo y el pasivo para averiguar el estado de los negocios o del caudal» (2) y como «estado demostrativo del resultado de dicha operación» (3).

En las normas profesionales la expresión *balance general* tiende a ser desplazada por la de *estado de situación patrimonial*, como parte integrante de los *estados contables básicos* (4), caracterizados por FOWLER NEWTON como «modelos contables, pues pretenden representar el comportamiento de ciertas variables de la realidad» (5).

Se ha previsto al respecto que «los estados contables constituyen uno de los elementos más importantes para la transmisión de información económica sobre la situación y la gestión de entes públicos o privados, ya fue-

(*) Contador Público. Licenciado en Economía. Asesor Normativo IMFC. Presidente de la Comisión de Actuación Profesional en Cooperativas y Otras Entidades sin fines de lucro (CPCECF).

ran éstos con o sin fines de lucro» (6), ubicándose dentro de la estructura de los estados contables el denominado *Estado de situación patrimonial o Balance General* (7). Adviértase aquí la referencia exclusiva a *información económica* y la consiguiente omisión de la *información social*.

La información contenida en los estados contables surge de la aplicación de normas y procedimientos contables; es decir, establecidos por la *contabilidad*. El Diccionario de la Real Academia Española define en segunda acepción a la contabilidad como «sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares» (8).

En un ensayo que indaga sobre las relaciones epistemológicas existentes entre la contabilidad, la economía y la administración, LOPEZ SANTIAGO enuncia una treintena de definiciones de contabilidad, que unas veces la caracterizan como ciencia y otras como técnica; unas veces como ciencia normativa y otras como ciencia descriptiva. Para algunos es una ciencia económica, para otro autor es una ciencia matemática, otro la compara con la sociología, en tanto CHAPMAN enuncia cinco clasificaciones que abarcan la Contabilidad Patrimonial o Financiera, la Contabilidad Gerencial o Administrativa, la Contabilidad Pública o Gubernamental, la Contabilidad Económica y la *Contabilidad Social* (9).

Entre tantas definiciones hallamos la de MARIO BIONDI y MARIA ZANDONA, para quienes «la Contabilidad es una ciencia empírica orientada hacia una realidad cambiante, procura estudiar científicamente esa realidad apprehendida y dirigirla, con un procedimiento similar al de la Economía y la Sociología. Sus conclusiones tienen validez científica pues nacen de axiomas y son de aplicación en los hechos económicos del mundo de los negocios, es decir, estudia realidades en movimiento, y en ello, no se distingue de la Sociología (10). Tomando la expresión «negocios» desde su raíz *nec-otium*, no encontramos objeciones desde el punto de vista de la ponderación social.

Para CHAPMAN «la Contabilidad es un conjunto de postulados teóricos de validez práctica comprobada, adoptados para el registro, la clasificación y el resumen racional de los hechos y actos de carácter económico-financiero que afectan a las personas de existencia ideal o jurídica, con el objeto de informar en términos monetarios principalmente acerca del estado de un patrimonio a una fecha dada, y de la evolución experimentada por él durante un período determinado» (11).

Fue definida también como «la disciplina que, basada en una fundamentación teórica propia, se ocupa de la clasificación, el registro, la presentación y la interpretación de los datos relativos a los hechos y actos que tienen, por lo menos en parte, carácter económico-financiero, con el objeto de obtener y proporcionar, principalmente en términos monetarios, la información histórica o predictiva utilizable para la toma de decisiones» (12).

Por su parte, FOWLER NEWTON sostiene que «la contabilidad es la parte integrante del sistema de información de un ente (con fines de lucro o sin él) que suministra información sobre la composición y evolución de su patrimonio, los bienes de propiedad de terceros en su poder y ciertas contingencias. Esta información debería ser útil para la toma de decisiones (por los administradores y por terceros) y para facilitar el control sobre los recursos y las obligaciones del ente» (13). Afirma luego que «hay quienes otorgan a la contabilidad otras funciones que normalmente deberían estar a cargo de otros elementos del sistema de información» (14).

Para FOWLER, «la mayor parte de la doctrina contemporánea asigna a la contabilidad el carácter de *disciplina técnica*. Pensamos que quienes consideran a la actividad contable como una *ciencia* o un *arte* exageran algunas de sus características o basan sus conclusiones en premisas falsas» (15). Sostiene, por último, que «es razonable buscar un *acercamiento* entre la contabilidad y la economía, pero no por esto la primera debe incorporar criterios de la segunda sin que antes se analice: a) si su empleo coadyuva al logro de información útil para la toma de decisiones; b) si la teoría económica que dio lugar a su desarrollo guarda atinencia con las necesidades de los usuarios de los estados contables» (16).

De todos modos, la evolución permanente de los hechos y de las ideas económicas y sociales lleva a advertir que en su versión tradicional los estados contables brindan una visión parcial que no cubre todos los efectos surgidos en la relación de la empresa con el contexto social (empleados, proveedores, clientes, terceros afectados, entes públicos). Surge así la necesidad de contar con una información más amplia que refleje tales efectos. Este es el objetivo que se procura alcanzar a través del *Balance Social*.

FERNANDEZ LORENZO, GEBBA, MONTES y SCHAPOSNIK sostienen que «así como la empresa informa sobre su actuación en el plano eco-

nómico» a través de los informes contables tradicionales, «debería hacerlo sobre la incidencia de su actuación en el todo social a través de informes sociales internos o externos» denominados Balances Sociales» (17). Las autoras citan a CRACOGNA, para quien el concepto «surge en la década del sesenta en los Estados Unidos, un país tradicionalmente capitalista, no como una elucubración teórica de ámbitos académicos sino por iniciativa de los propios empresarios, que reconocen la necesidad de informar sobre su actuación en el medio social» (18).

Se ha señalado al respecto que el tema del Balance Social, «así como se lo está tratando, no tuvo su origen en el movimiento cooperativo a pesar de que las cooperativas por naturaleza misma, son entidades económicas y también sociales. El tema se originó en la década del 70 en los Estados Unidos como resultado de la campaña de *marketing*, de la necesidad de mejorar la imagen de las empresas capitalistas, que comenzaron a plantearse el impacto social que tienen las empresas en la comunidad» (19).

Se sostuvo también que «no existe una única definición de cómo debe ser un Balance Social» (20), señalando que «la Contabilidad como disciplina social ha superado los límites estrechos de la medición con exclusividad de las variaciones patrimoniales y la determinación de los resultados: se considera que la Contabilidad Social, como disciplina, debe ocuparse, entre otros aspectos, del estudio metódico y sistemático de las posibles formas de exposición de la responsabilidad social asumida por las organizaciones» (21).

«La expresión Balance Social ha ganado espacio en estos últimos treinta años, y es indudable que tiene una fuerte resonancia de las técnicas contables» (22), aunque se observa al respecto diversidad de interpretaciones. En tal sentido, la determinación y mensura de los efectos positivos y negativos generados por la interacción de las empresas con el contexto parece no haber alcanzado aún un grado de ponderación suficiente en la atención profesional, predominantemente orientada hacia la evolución interna de las empresas, dada la ausencia de referencia al tema en reciente literatura profesional (23).

Según GARCIA ECHEVARRIA «el Balance Social es el instrumento ‘contable’ que sirve para el cierre de cuentas de la ‘contabilidad social’ de la empresa» (24).

Para CHAPMAN «es obvio que no se trata de un ‘balance’ o ‘estado de situación’ a una fecha dada y prefiere denominarlo estado de responsabilidad social» (25).

Según CRACOGNA «el Balance Social puede no ser estrictamente un balance en el sentido convencional, o al menos no serlo enteramente, por lo que, desde un comienzo, debe admitirse una latitud mayor en el sentido de la expresión» (26).

Para CAMPOS MENENDEZ el Balance Social «consiste básicamente en reunir y sistematizar la información del área social, en un documento público, donde se pueden cuantificar los datos mediante el elemento básico del balance social, que son los indicadores sociales. Un control periódico de esta información, lo más amplio, preciso y objetivo posible, constituye un balance social» (27).

FERNANDEZ LORENZO, GEBBA, MONTES y SCHAPOSNIK afirman que «se considera Balance Social al informe que emite una organización, cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática referida a la responsabilidad social asumida y ejercida por ella. Constituye una herramienta para informar, planificar, evaluar y controlar el ejercicio de dicha responsabilidad» (28).

En nuestra opinión, el *Balance Social* o *Estado de situación social* de las empresas en general debería ser elaborado mediante pautas de medición objetivas que permitan determinar con razonable grado de certeza los efectos positivos y negativos que la actividad de una empresa determinada genera sobre el contexto donde actúa. Hasta el momento, tal objetivo no parecería contar con un grado de elaboración suficiente, por lo cual sería necesario continuar y profundizar los estudios correspondientes.

Podríamos imaginar entonces por vía de hipótesis la existencia de un activo social y de un pasivo social para cada empresa. En el activo social se registrarían las acreencias teóricas de la empresa, resultantes de actos beneficiosos para quienes interactúen con ella en forma individual (vgr. mediante capacitación de sus trabajadores) o en lo general (vgr. por actos de protección ambiental). En el pasivo social se registrarían las deudas sociales, que también podrían ser de alcance individual (vgr. por imposición de condiciones inhumanas de labor) o general (vgr. actos causantes de contaminación o deterioro ambiental).

En una sociedad donde prevalecieran los valores de justicia y solidaridad, el pasivo social de las empresas debería ser poco significativo, porque las transferencias promovidas por un sistema compensador de impuestos y subsidios atenuarían los desequilibrios entre los actores sociales. Lamentablemente no es ese el caso de la sociedad argentina actual.

Más allá de los estudios teóricos sobre activos y pasivos sociales de las empresas, cabe a la Cooperación continuar la lucha, junto con otras organizaciones sociales, para lograr la atenuación de las flagrantes desigualdades que afectan a la sociedad argentina.

Marco normativo

Legalmente exigido en diversos países (Bélgica desde 1973, Francia desde 1977, Portugal desde 1985) (29), la presentación obligatoria del Balance Social fue introducida en nuestro país, con alcance muy limitado según veremos enseguida, por el art. 18 de la espuriamente tramitada y aprobada Ley N° 25.250, según la cual «las empresas que ocupen a más de quinientos trabajadores deberán elaborar anualmente un balance social que recoja información sistematizada relativa a condiciones de trabajo, empleo, costo laboral y prestaciones sociales a cargo de la empresa. Este documento será girado por la empresa a la representación sindical de sus trabajadores, dentro de los treinta días de elaborado».

La norma fue reglamentada mediante Decreto PEN N° 1171/2000, según el cual «las empresas con más de quinientos trabajadores dependientes están obligadas a elaborar y entregar anualmente al sindicato con personería gremial, signatario de la convención colectiva de trabajo que le sea aplicable, un documento único denominado Balance Social, en el que estarán incorporadas las principales informaciones que permitan apreciar la situación de cada empresa o del establecimiento, según el caso, en el campo social y evaluar las realizaciones y cambios registrados» (art. 1°).

Concluye el art. 1° señalando que «las empresas que empleen más de quinientos trabajadores distribuidos en varios establecimientos, deberán elaborar un Balance Social único, si la convención colectiva aplicable fuese de actividad o tuviesen un único convenio colectivo de empresa. Para el caso que la misma empresa sea suscriptora de más de un convenio colectivo

de trabajo, deberá elaborar un Balance Social en cada caso, cualquiera sea el número de trabajadores comprendidos».

Según el art. 2º, «el Balance Social incluirá, como mínimo, la información sobre el empleo, las remuneraciones, cargas sociales y demás elementos integrantes de la base de cálculo del costo laboral, las condiciones de higiene y seguridad de la empresa o de los establecimientos, los planes referidos a la formación y capacitación, y todo lo relativo a las relaciones profesionales. Asimismo, deberá contener información referida a programas y/o planes que prevean innovaciones tecnológicas y organizacionales que signifiquen o puedan significar modificaciones respecto de las dotaciones de personal y/o el traslado total o parcial de las instalaciones. La información sobre el empleo deberá incluir las distintas modalidades contractuales, así como también el detalle de las altas y bajas producidas en el período indicado».

Se prevé también que «el Balance Social deberá cerrarse el 30 de abril de cada año» (art. 3º) y que «el primer Balance Social de cada empresa o establecimiento corresponderá al año siguiente al que registró la cantidad mínima de trabajadores legalmente exigida» (art. 4º), en tanto que «el Ministerio de Trabajo, Empleo y Formación de Recursos Humanos queda facultado para dictar las normas complementarias y de aplicación» (art. 5º).

Las turbulencias políticas, económicas y sociales desatadas por la tramitación de la Ley N° 25.250, comenzando por la renuncia del Vicepresidente de la Nación y la profundización de la crisis económica y social que elevó los índices de desempleo hasta niveles no conocidos hasta entonces, produjeron un resultado diametralmente opuesto a la promesa de generar mayor empleo por medio de la «flexibilización laboral», esgrimida como argumento fundante de la norma. Igual efecto tuvieron las argumentaciones rimbombantes contenidas en los considerandos del Decreto PEN N° 1171/2000.

El decreto establece un régimen de información parcial (limitado a las relaciones laborales de las empresas alcanzadas), dirigido a ciertos destinatarios (la o las asociaciones sindicales correspondientes a la actividad de cada empresa) con una finalidad limitada: aportar elementos para discutir alguna vez la actualización de las respectivas convenciones colectivas de trabajo.

A partir de la vigencia del marco normativo descrito, un enfoque empresarial define al Balance Social como «herramienta de la política em-

presaria que permite contar con la información adecuada acerca de la situación social de la empresa, tanto en el ámbito interno como en el externo. Pueden distinguirse dos tipos de balance social: el interno (situación social interna de la empresa) y el externo (influencia hacia y desde el entorno). Aporta un juicio de valor sobre la acción social de una empresa. El Balance Social consiste en reunir y sistematizar la información que corresponde a las dimensiones sociales de la empresa, realizando con objetividad y seriedad una descripción de indicadores, así como una enumeración realista y rigurosa de las tareas realizadas por cada empresa en materia social. Posibilita así su evaluación y el desarrollo de programas de acción afines. Es una expresión de la dimensión social del quehacer empresario, mostrando datos –cifrables o no- acerca del impacto de la relación de la empresa con su entorno y con sus grupos humanos internos y externos. El Balance Social debe recoger las áreas más relevantes de la relaciones empresa-sociedad, mostrando costos y beneficios de cada una de ellas, diferenciando las prestaciones de la empresa a la sociedad que le son impuestas directa o indirectamente por ley, de aquellas otras que son aportaciones voluntarias» (30).

Se señalan allí estos lineamientos para el Balance Social: «a) Toda información monetaria debería ser consistente, y si es posible, reconciliada con la que surge de los estados contables legales del ente; b) Debería procurarse la elaboración de información que en el futuro se presente en forma comparativa. Es optativo que el ente prepare esta información aún en esta primera ocasión, presentando voluntariamente los datos referidos a los años anteriores; c) La cuantificación o monetarización de la información suministrada, en todos los casos que sea aplicable, ayuda notablemente a establecer parámetros y posibilitar su comparación con (*otros*) períodos y con otros entes» (31).

El balance social en las cooperativas

El Congreso Argentino de la Cooperación, en su edición 1989, resolvió «propiciar la formulación concreta por las cooperativas del denominado ‘balance social’ en el cual, entre otros importantes datos y conceptos, se efectúe una detallada evaluación de las realizaciones en el campo de la educación cooperativa, como base del planeamiento de este tipo de actividades y del informe anual a remitirse a las entidades cooperativas de grado superior al que se refiere el punto precedente» (32).

Concretar esta aspiración supone asumir el complejo compromiso de reflejar en un documento informativo los efectos irradiados por la acción de entidades que por su naturaleza transforman, en diverso grado de profundidad, las relaciones económicas y sociales del contexto donde desarrollan su actividad.

Concordantemente con su definición general de Balance Social, afirman FERNANDEZ LORENZO, GEBA, MONTES y SCHAPOSNIK que «se considera Balance Social Cooperativo al informe que emite una organización, cuya finalidad es brindar información metódica y sistemática referida a la responsabilidad social asumida y ejercida por ella. Constituye una herramienta para informar, planificar, evaluar y controlar el ejercicio de dicha responsabilidad en concordancia con la identidad cooperativa» (33).

Según las autoras, «mientras se observa una tradición contable que informa sobre el empleo de los recursos con que cuenta la cooperativa y sobre los resultados ‘económicos’ de la gestión, no existe un sistema de información integral que de cuenta de sus finalidades sociales» (34). Proponen así recurrir a «un modelo de Balance Social alejado de los modelos contables tradicionales o patrimoniales adaptado a la realidad argentina, que incorpora el enfoque de la Contabilidad por Objetivos y presenta la información a través de indicadores socioeconómicos», basado en mediciones del grado de cumplimiento de los «Principios Cooperativos», ya que, según sostienen, «los Principios Cooperativos constituyen un marco común de referencia para evaluar, a través de su cumplimiento, la responsabilidad social asumida y ejercida por las cooperativas, resaltando su propia identidad» (35).

Por esta responsabilidad, «resulta necesario que las cooperativas, al cierre de cada ejercicio, realicen su planificación socioeconómica y elaboren un presupuesto social para el período siguiente», atribuyendo importancia relativa a sus objetivos y metas, concretas, cuantificadas, realistas, evaluables y alcanzables, con expresión literaria en programas sociales y con metas monetarias asignadas a través de los presupuestos sociales» (36).

Recordamos que la voluntad de preservar la autenticidad cooperativa, evitando la perpetración de actos que oculten propósitos de apropiación indebida del patrimonio social, suele aparecer en los debates doctrinarios y ha logrado en nuestro país alguna expresión normativa, complementaria de la Ley N° 20.337, a través de la Ley N° 25.027 (37).

Partiendo de la definición de cooperativas aprobada por la Alianza Cooperativa Internacional, las autoras enuncian los valores y principios cooperativos, y los utilizan como pautas de referencia para diseñar cuadros y ratios que permitan cuantificar y medir, con el mayor grado de objetividad posible, el comportamiento social de las cooperativas. Para una ampliación del tema Valores y Principios Cooperativos, remitimos a los documentos del Congreso del Centenario de la ACI (Manchester, 1995) (38) (39) (40) (41).

El enjundioso trabajo de FERNANDEZ LORENZO, GEBÁ, MONTES y SCHAPOSNIK representa un serio esfuerzo por brindar información metódica y sistemática sobre la acción social de las cooperativas, a través de la presentación del Balance Social Cooperativo. En nuestra opinión, los estudios de profundización sobre el tema deberían orientarse hacia la búsqueda de una síntesis que permita compatibilizar razonablemente la información proveniente de las normas tradicionales de exposición contable con la resultante de aplicar métodos innovadores en materia de información económica y social.

En tal sentido, existen algunas cuestiones previas. Creemos que uno de los obstáculos para coordinar ambos tipos de información deriva de las complejidades propias del doble carácter, a la vez empresario e institucional, de las cooperativas.

En función de su carácter empresario, las cooperativas deben presentar sus estados contables en forma tradicional; aunque según veremos enseguida, ellas no cuentan aún con normas profesionales propias, por lo cual se ven obligadas a presentar tales estados, en nuestra opinión impropriamente, conforme a normas profesionales diseñadas para las empresas lucrativas; y en tanto los estados contables resultan de la aplicación de un sistema contable, la carencia de normas propias constituye, por carácter transitivo, un obstáculo adicional para la presentación del Balance Social.

Por otra parte, en su actividad institucional, las cooperativas rigen su conducta por los Principios Cooperativos, concebidos sobre la base de valores éticos. Y es precisamente a partir de un intento de tabulación de la conducta cooperativa, basada en valores y principios, donde descansa el modelo de Balance Social propuesto por FERNANDEZ LORENZO, GEBÁ, MONTES y SCHAPOSNIK. En tal sentido, es sabido que los valores éticos no siempre resultan de fácil compatibilización con los valores económicos.

Volviendo ahora a las normas contables profesionales, según la Resolución Técnica N° 11 (texto actualizado hasta la R.T. 19 inclusive), la Junta Directiva de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas resuelve «aprobar las Normas Particulares de Exposición Contable para Entes sin fines de lucro» (42), según la cual «los entes cooperativos no están alcanzados por esta norma» (43), aún cuando reconoce que «la acotación de los entes que están alcanzados por la norma también puede considerarse de problemática definición en forma taxativa. Cabe destacar que la consideración de ‘entes sin fines de lucro’ está directamente relacionada con el ‘destino final de los excedentes o disminuciones patrimoniales (resultados)’ el que debería mantenerse en el patrimonio sin un retiro o reembolso a terceros de dichas diferencias. El objeto principal o la figura que adopte una organización sin fines de lucro no debe condicionar el uso de las normativas del modelo de la presente» (44).

Cabe señalar que a diferencia de las cooperativas, el resto de entidades integrantes de la Economía Social (asociaciones mutuales, asociaciones civiles y fundaciones) cuenta con normas contables específicas (45). Respecto de estas entidades también se han formulado propuestas sobre presentación del Balance Social (46) (47).

Sin duda, se requieren procedimientos específicos para cuantificar y reflejar contablemente, tanto en sus expresiones tradicionales como innovadoras, la actividad de profunda transformación económica y social que realizan las cooperativas, la que de ningún modo puede ser englobada en forma promiscua con la que desarrollan los entes lucrativos. Entendemos que esta es una de las asignaturas pendientes de la profesión contable.

Detrás de la cuestión sobre la necesidad de normas contables propias para las cooperativas, subyace el debate ideológico acerca de la propiedad social cooperativa. Si el comportamiento social de los cooperadores de la rama servicios, habitualmente dispuestos a renunciar a la propiedad individual sobre las cuotas sociales integradas, llegara a plasmar en el respectivo marco normativo, sería más fácil rebatir la argumentación esgrimida en la R.T. 11, sobre «el ‘destino final de los excedentes o disminuciones patrimoniales (resultados)’ que debería mantenerse en el patrimonio sin un retiro o reembolso a terceros».

Por otra parte, advertimos que en relación con las cooperativas las normas profesionales contables registran un retraso significativo en compara-

ción con otras disciplinas científicas. Tal es el caso del Derecho Cooperativo, donde la Ley N° 20.337 recoge en su art. 4° la fructífera noción del acto cooperativo, introducida en 1954 por ANTONIO SALINAS PUENTE (48), refirmada en la «Carta de Mérida» que aprobara el Primer Congreso Continental de Derecho Cooperativo celebrado en Mérida, Venezuela, en 1969 (49), y normativamente consagrada, como antecedente inmediato de nuestra Ley N° 20.337, por la Ley N° 5764 de Brasil, según la cual «el acto cooperativo no implica operación de mercado ni contrato de compra y venta de productos o mercaderías» (50).

En el mismo sentido, y pese a contener algunos conceptos controvertibles, podemos considerar como un primer avance profesional en el tema, la oportuna publicación del Informe N° 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que a pesar del tiempo transcurrido desde su aparición no ha encontrado aún su correlato en las normas profesionales contables.

El Informe analiza efectos macroeconómicos del cooperativismo en los campos de distribución del ingreso y del perfeccionamiento de los mercados, desagregando este último en los efectos «escala cooperativa» y «dinámica cooperativa», y señalando además, como efectos extraeconómicos, la extensión del nivel cultural general, la educación hacia el comportamiento democrático y participativo, el mejoramiento en el nivel de información y el cambio en el comportamiento de los asociados llevándolos hacia una actitud grupal (51).

Ergo, no puede aceptarse que «debe quedar bien en claro que consideramos que el motivo educación es secundario y no existencial en una cooperativa» (52). El aserto es desmentido enseguida, cuando se dice que «a pesar de que las herramientas utilizadas por el cooperativismo se fundamentan en iguales técnicas que las del sector capitalista, sus finalidades son propias, apuntan hacia otros objetivos y conducen a otros resultados en virtud de una modificación en la asignación de los recursos y de una mayor distribución del poder, elementos fundamentales de una verdadera democracia económica» (53).

Concluye el Informe sosteniendo que «no podemos olvidar estas simples reflexiones ni podemos inculcarle espíritu cooperativo al hombre de hoy con elegante retórica, pidiéndole que renuncie a su interés personal solo porque así brindará beneficios a la comunidad. Debemos forjarle espí-

ritu cooperativo demostrándole que, por medio de la cooperación, él podrá firmemente perseguir el logro de su interés, y que haciéndolo beneficiará también a los otros hombres» (54).

El objetivo de la educación y el contenido ético de los Principios Cooperativos tuvieron vigencia aún antes de Rochdale. Los inmigrantes que durante los siglos XIX y XX vinieron a poblar nuestro país, trajeron en sus alforjas ideales de solidaridad que plasmaron con la creación de cooperativas, mutuales, sindicatos, partidos políticos y otras formas de organización social. Enviaron también sus hijos a la escuela sarmientina, en un proyecto de país que se encuentra hoy atravesado por el hambre, la desigualdad y la exclusión social.

La vigencia permanente del principio de educación cooperativa requiere ser reexpresada en las difíciles condiciones actuales, al punto de haberse llegado a plantear como objetivos de la educación cooperativa «la necesidad de desarrollar un proyecto alternativo, de liberación, que ponga en el centro de la actividad educativa la preocupación por la constitución de sujetos para transformar la realidad en el sentido progresivo que se deriva de los valores y principios del cooperativismo» (55).

Al margen de sus expresiones controvertibles en materia de educación cooperativa, creemos que el Informe N° 6 abre el camino para el reconocimiento de los rasgos propios de la naturaleza cooperativa y del aporte de estas entidades al campo de la Economía Social.

En materia de relaciones epistemológicas, se ha sostenido que «economistas, administradores y contadores comparten la utilización de conceptos como riqueza, capital, ingreso, costos, ganancia, valor, precio. Cualquier análisis de la actividad económica y de la administración (entre ellos, los aspectos contables) comprende un inventario de la riqueza mensurable y de los cambios en la riqueza, se miden los ingresos y los costos que se erogan. Con esos conceptos la Contabilidad –la ‘común’, la ‘financiera’, la ‘gerencial’, la ‘social’, la ‘ecológica’ y todas las que se puedan imaginar– suministra datos que serán utilizables para preparar las cuentas nacionales, administrar entes privados (con o sin fines de lucro), datos sobre costos en aspectos sociales o ecológicos que siempre serán utilizados por economistas, administradores, sociólogos, expertos en ecología u otros profesionales. Aún cuando en algún caso sea un contador el que administre o estudie problemas económicos, lo

que está haciendo no es Contabilidad: estará haciendo Administración, Economía, Sociología, Ecología u otra tarea que responde a otra disciplina» (56).

Cabe preguntarse ahora si es posible hallar tales relaciones epistemológicas en el campo de las cooperativas, que deban ser tenidas en cuenta en la proposición de normas contables específicas, y más extensamente en la formulación del Balance Social Cooperativo.

En tal sentido, podríamos mencionar, en la misma línea de aproximación, a los estudios sobre Principios Cooperativos y Principios de Administración de ROJAS MOLINA (57), vinculación retomada por la propuesta sobre Balance Cooperativo Integral (58), y más recientemente por DAVIS, quien entre otros conceptos, explica por qué la *gobernanza cooperativista* es un problema específico, postula el gerenciamiento cooperativo basado en valores, y retomando las ideas de ROJAS MOLINA, efectúa una comparación entre los Principios Cooperativos y las funciones prácticas del gerenciamiento (59).

Conclusiones

En este trabajo procuramos analizar los avances logrados y las dificultades subsistentes en relación con el denominado *Balance Social* o *Estado de responsabilidad social* de las empresas en general, entendido como una forma de determinación objetiva de los efectos positivos y negativos causados por la acción empresarial sobre el contexto social.

Hemos advertido asimismo que en materia normativa el tema registra en nuestro país un avance escaso y de alcance parcial.

Por último, hemos analizado el tema del *Balance Social Cooperativo*, con especial detenimiento en el trabajo de FERNANDEZ LORENZO, GEBÁ, MONTES y SCHAPOSNIK. En cuanto a oportunidad, coincidimos con las autoras cuando sostienen que «teniendo en cuenta la actual inexistencia de un tratamiento legal del tema y la escasa experiencia en cuanto a su implementación práctica, se considera que su presentación, por lo menos en un principio, no debería ser obligatoria, en Argentina. Una vez superada esta etapa, y para asegurar su emisión generalizada, se propone incorporar a la legislación cooperativa la obligación de presentar junto a los estados contables, un balance social» (60).

Por nuestra parte, consideramos también que, como cuestiones previas a la aplicación generalizada del *Balance Social Cooperativo*, es necesario indagar sobre las relaciones epistemológicas existentes entre la Contabilidad Social, la Administración Social y la Economía Social, con especial orientación hacia las cooperativas, buscando como primer objetivo la consagración de normas de exposición contable específicas para estas entidades.

Una solución normativa diversa podría resultar contraproducente y no pasaría de convertirse en una carga burocrática y en un costo adicional, que recaería pesadamente sobre las estructuras administrativas y de costos de las cooperativas.

Bibliografía

- (1) Cfr. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 21ª edición, Madrid, 1992.
- (2), (3) *Ibid.*
- (4) Cfr. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, *Resolución Técnica 8*, Segunda parte.
- (5) Cfr. FOWLER NEWTON, Enrique, «Contabilidad superior», ed. Macchi, Bs. Aires, 1993, T. I, pág. 29.
- (6) Cfr. Federación Argentina , *op. cit.*
- (7) *Ibid.*
- (8) Cfr. Real Academia Española, *op. cit.*
- (9) Cfr. LOPEZ SANTISO, Horacio, «Contabilidad, Administración y Economía. Su relación epistemológica», ed. Macchi, Bs. Aires, 2001, pág. 35 y ss.
- (10) Cfr. BIONDI, Mario y ZANDONA, María, «Fundamentos de la contabilidad. Ed. Macchi, 4ª edición actualizada, julio de 1989, citado por LOPEZ SANTISO, *op. cit.*, pág. 42.
- (11) Cfr. CHAPMAN, William Leslie, «Existe un concepto científico de la contabilidad?», ed. Centro Estudiantes de Ciencias Económicas, Bs. Aires, 1965, pág. 76, cit. por LOPEZ SANTISO, *op. cit.*, pág. 46.
- (12) Cfr. «VII Conferencia Interamericana de Contabilidad», trabajos recomendados para su publicación, Mar del Plata, 1965, pág. 288, preparado por HECTOR R. BERTORA, HUGO ARREGHINI, LUIS EGUIVAR, EDUARDO FEIJO, HECTOR CANOVA, HORACIO LOPEZ SANTISO, ROBERTO J. QUIAN y JUAN J. VALDETTARO, citado por LOPEZ SANTISO, *op. cit.*, pág. 47.
- (13) Cfr. FOWLER NEWTON, *op. cit.*, pág. 4.
- (14), (15), (16) *Ibid.*
- (17) Cfr. FERNANDEZ LORENZO, Liliana, GEBA, Norma, MONTES, Verónica y SCHAPOSNIK, Rosa, «Balance Social Cooperativo Integral. Un modelo argentino basado en la integración cooperativa», Cuaderno del IPAC N° 5, Instituto Provincial de Acción Cooperativa, Provincia de Buenos Aires, 1998, pág. 11.
- (18) *Ibid.*

-
- (19) Cfr. FORM, Eduardo y VILLALBA, José, «Balance Social», en «Panel de la Cooperativa Universitaria Ltda.», Asunción, Paraguay, 1991, pág. 16.
- (20) Cfr. FERNANDEZ LORENZO Liliana, GEBA Norma, MONTES Verónica y SCHAPOSNIK, Rosa, «Tipología del denominado Balance Social», en Revista IDELCOOP, N° 111/1998, pág. 95.
- (21), (22) *Ibid.*
- (23) Cfr. «Los nuevos desafíos de la contabilidad», autores varios, en «Universo Económico», año 12, N° 65, octubre de 2002, pág. 12 y sig.
- (24) Cfr. GARCIA ECHEVARRIA, Santiago, citado por FERNANDEZ LORENZO, op. cit.
- (25) Cfr. CHAPMAN, William Leslie, citado por FERNANDEZ LORENZO, op. cit.
- (26) Cfr. CRACOGNA, Dante Osvaldo, citado por FERNANDEZ LORENZO, op. cit.
- (27) Cfr. CAMPOS MENENDEZ, Hernando, citado por FERNANDEZ LORENZO, op. cit.
- (28) Cfr. FERNANDEZ LORENZO y otras, «Balance Social Cooperativo Integral», op. cit. pág. 11.
- (29) *Ibid.*
- (30) Cfr. «El Balance Social. Requerimientos legales en la Argentina», en Revista IDEA, mayo de 2001, pág. 116.
- (31) *Ibid.*
- (32) Cfr. Coopera y Coninagro, Congreso Argentino de la Cooperación '89, Documento Final, Bs. Aires, 1989.
- (33) Cfr. FERNANDEZ LORENZO y otras, «Balance Social Cooperativo Integral», op. cit. pág. 5.
- (34) *Ibid.*, pág. 18.
- (35) *Ibid.*, pág. 22, citando a NOVARESE DE NIETO, Teresa, y FERNANDEZ LORENZO, Liliana, «Balance Social en Cooperativas de Trabajo. Propuesta para el Area Educación y Capacitación», XVI Jornadas Universitarias de Contabilidad, Resistencia, 1995.
- (36) *Ibid.*, pág. 23.
- (37) Cfr. GLEIZER, Aarón, «En defensa de la autenticidad cooperativa y del patrimonio social», en Revista IDELCOOP, N° 117/1999, pág. 90.
- (38) Cfr. Alianza Cooperativa Internacional, «Los principios cooperativos para el siglo XXI», presentación por Bruce Thordarson, en Revista IDELCOOP, N° 97/1996, pág. 80.
- (39) Cfr. ACI, Resolución de la Asamblea General de la ACI acerca de la Declaración sobre la Identidad Cooperativa (Manchester, Inglaterra, 1995), en Revista IDELCOOP, N° 97/1996, pág. 81.
- (40) Cfr. ACI, Declaración sobre la Identidad Cooperativa, en Revista IDELCOOP, N° 97/1996, pág. 82.
- (41) Cfr. ACI, Documento de Referencia acerca de la Declaración sobre la Identidad Cooperativa, en Revista IDELCOOP, N° 97/1996, pág. 84.
- (42) Cfr. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, R.T. 11, Primera parte.
- (43) Cfr. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, R.T. 11, Segunda parte.
- (44) *Ibid.*
- (45) Cfr. FACPCE, R.T. 11 y concordantes.
- (46) Cfr. FERNANDEZ LORENZO, Liliana Edith, y GEBA, Norma Beatriz, «Balance Social en Entidades Mutuales. Propuesta de un modelo», ed. Universidad Nacional de La Plata, La Plata, Buenos Aires, 2000.
- (47) Cfr. FERNANDEZ LORENZO, Liliana Edith, y GEBA, Norma Beatriz, «Las Fundaciones y el Balance Social», en «Cuadernos de Economía Social», ed. IAIES, año VII, N° 11, octubre de 2001, pág. 75.

-
- (48) Cfr. ALTHAUS, Alfredo A., «Tratado de Derecho Cooperativo», ed. Zeus, Rosario, 1974, pág. 199
- (49), (50) Ibid.
- (51) Cfr. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Informe N° 6, Área Economía, «Análisis económico del cooperativismo», autor Rubén Ascúa, marzo 1989.
- (52), (53), (54) Ibid.
- (55) GAMBINA, Julio C., «Educación Cooperativa y Crisis», en Revista del Instituto de la Cooperación, N° 143/2002, pág. 456.
- (56) LOPEZ SANTISO, op. cit.
- (57) Cfr. ROJAS MOLINA, Ricardo, «La conducción de las entidades cooperativas y los principios de la Cooperación», en Revista del Instituto de la Cooperación, N° 3/1974, pág. 491.
- (58) Cfr. FERNANDEZ LORENZO y otras, «Balance Social Cooperativo Integral», op. cit. pág. 11.
- (59) Cfr. DAVIS, Peter, «La gobernanza de cooperativas bajo condiciones competitivas: cuestiones, procesos y cultura», Publicación N° 6, ed. Instituto de Investigaciones Administrativas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Buenos Aires, 2001.
- (60) Cfr. FERNANDEZ LORENZO y otras, «Balance Social Cooperativo Integral», op. cit. pág. 24.