

25° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable

15° Simposio Regional de Investigación Contable

Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

TEMA 3: CONTABILIDAD SOCIO-AMBIENTAL

TÍTULO: LA COMPETITIVIDAD EN COOPERATIVAS MULTIACTIVAS Y LA INFORMACION RSE

Autores: Murchio, Mario; Perez, Valeria; Ritacca, María Inés.

Universidad a la que pertenecen: Universidad Nacional del Litoral

Modalidad de presentación: Trabajo completo con publicación

Palabras clave: Información RS, Cooperativas, Contabilidad de Gestión, Estrategias competitivas

La Plata, 12 de diciembre de 2019

RESUMEN

Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación CAI+D 2015 de la UNL denominado “Contabilidad de Gestión y competitividad en cooperativas multiactivas del gran Santa Fe (Argentina) y Barranquilla (Colombia)” y tiene como propósito analizar la relación entre los factores de competitividad que se presentan en la contabilidad de gestión de las cooperativas multiactivas y la información RSE, bajo la órbita de las dimensiones RS del GRI, a fin de proseguir con la elaboración de los informes RS en las cooperativas multiactivas en las poblaciones determinadas para el proyecto, ciudad de Santa Fe y alrededores (Argentina) y Barranquilla (Colombia).

Palabras clave: Información RS, Cooperativas, Contabilidad de Gestión, Estrategias competitivas

INTRODUCCIÓN

En el contexto económico mundial de las últimas décadas se ha profundizado el análisis de la función social de las organizaciones más allá de la información económica revelada, a fin de satisfacer las necesidades de información emanadas por los Stakeholders respecto a las cuestiones social y ambiental en la gestión de las entidades.

Las empresas, como una de las instituciones de mayor preponderancia para el desarrollo de la sociedad, deben bregar por la satisfacción de las necesidades inherentes a sus contextos económicos, tendiendo a realizar sus acciones a la luz del desarrollo sostenible. Por ello, la implementación de estrategias administrativas debería propender la búsqueda de respuestas ante las inquietudes económicas con un alto grado de responsabilidad social.

Asimismo, las falencias demostradas por las organizaciones del sector público y privado en brindar soluciones a las demandas económicas sociales, dieron origen a la generación de un nuevo tipo de organización societaria, la que se orientó a la satisfacción de objetivos de naturaleza socio empresarial. De hecho, Anheir y Seibel (1990) manifiestan que el comúnmente llamado sector solidario posee horizontes que confluyen entre las funciones que deben desarrollar las instituciones inmersas tanto en el sector público como del privado.

De estas instituciones que integran el tercer sector, el cooperativismo se ha ubicado como el modelo empresarial de mayor representación. Así, según información emitida por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), en base a la actualización de datos informada en junio 2019, en Argentina, las cooperativas generan 392 mil millones de pesos al año y totalizan 8.618a lo largo del país, involucrando a más de 17 millones de personas entre sus asociados. Del total de cooperativas, casi el 10% pertenecen a la Provincia de Santa Fe y de ellas, con un total de 230 cooperativas (26%) al gran Santa Fe –Departamento La Capital y alrededores– cabe mencionar que solo 27 de ellas (12%) cumplen la condición para considerarse multiactivas (multiplicidad de actividades económicas desarrolladas para satisfacer más de una necesidad de sus asociados).

En este sentido, las cooperativas especialmente las multiactivas –objeto de este trabajo– generan externalidades positivas hacia grupos de familiares, trabajadores, colaboradores y la sociedad en general, dado el amplio rango de beneficiarios que de sus actividades se pueden generar. Esta condición ha hecho plantear que estas organizaciones son productoras, en el ámbito no estatal, de bienes cuasi públicos y les ha marcado como agentes socialmente responsables con el entorno que les rodea, en concordancia con su doctrina filosófica que postula una especial atención a la comunidad, al ambiente y a la cohesión social como práctica de adhesión cooperativa (Álvarez, 2008).

En tanto, la naturaleza solidaria de estas organizaciones no implica que sus estamentos directivos no consideren estrategias administrativas a fin de generar ventajas competitivas que le permitan desarrollar sus capacidades y satisfacer las necesidades de su entorno.

De esta forma, dado que el objeto principal del proyecto de investigación CAI+D 2015 es el análisis de la vinculación de las estrategias competitivas con la contabilidad de gestión en las cooperativas, se ha derivado en otro trabajo de investigación (Puccio, Canale y Perez, 2018), el análisis de la utilización de sistemas integrados de contabilidad de gestión (SICG), y, de aquí se analizarán los puntos convergentes entre estas estrategias competitivas con la aplicación de SICG y los resultados financieros y no financieros.

La Contabilidad no es ajena a la importancia que demanda la generación de información útil para los stakeholders y, en este sentido, la materialidad de la información no financiera, que manifiesta la responsabilidad social empresaria (RSE) demostrando el impacto social de las organizaciones, se presenta a través de diferentes informes como expresión de la voluntad de mostrar esta información a la sociedad: balances sociales, informes contables, diarios, revistas económicas, comunicados de prensa.

Analizar la relación entre las dimensiones RS GRI para la elaboración de los informes RS y la estructuración de las estrategias competitivas desde los SICG es el núcleo de este trabajo de investigación a fin de derivar los resultados en las cooperativas multiactivas en las poblaciones determinadas para el proyecto.

DESARROLLO

Normativa Legal Vigente

Se puede decir que el cooperativismo se ejerce a nivel mundial desde los orígenes de las relaciones humanas. Los primeros habitantes de la Tierra ya se organizaban para satisfacer sus necesidades de alimentación, vivienda, etc. y si bien no existía una norma que regulara esa actividad solidaria, lo hacían convencidos de que con la suma de voluntades se obtenían mejores resultados.

Con la llegada de inmigrantes europeos a nuestra Argentina, a mediados del siglo XIX, se fue instaurando en nuestro país la idea del cooperativismo como una forma de realizar determinada actividad para obtener mejores resultados. La historia de aquella época remarca el intento de formación de algunas cooperativas, principalmente en la provincia de Bs. As., pero lamentablemente duraron muy poco o fueron intentos fallidos. Al respecto podría atribuirse tal situación a la falta de una legislación precisa y la confusión de los caracteres y principios de las entidades cooperativas respecto de otros tipos de entidades, principalmente comerciales (Ressel, Silva, Coppini y Nievas, 2013).

Recién en el año 1926 se promulgó la primera Ley de Cooperativas (Ley N° 11.388), la cual fue abrogada en 1973 por la Ley N° 20.337/73, actualmente en vigencia. Esta última, en su artículo 2 establece que *“las cooperativas son entidades fundadas en el esfuerzo propio y la ayuda mutua para organizar y prestar servicios”*.

En consecuencia, y ante la clara diferencia de las sociedades comerciales tipificadas en la ley 19.550, es necesario que existan Leyes y/o disposiciones específicas que atiendan las particularidades de estas organizaciones que no persiguen fin de lucro, sino un fin solidario que va más allá del sostenimiento de una organización.

El mismo artículo 2 de la ley 20.337/73 es el que define las características que la entidad debe cumplir para que pueda considerarse cooperativa. Al respecto, se requiere que tenga capital variable y duración ilimitada. Asimismo, la ley exige, en general, contar con un mínimo de diez asociados, salvo excepciones que expresamente admitiera la autoridad de aplicación, pero no exige un número máximo de personas para poder actuar como cooperativa.

Además, dentro de los caracteres se revela que cada asociado tiene un solo voto, cualquiera sea el número de sus cuotas sociales y sin ningún tipo de preferencia; como así también establece que cada asociado limita su responsabilidad al monto de las cuotas sociales suscriptas.

También, por disposición de la misma ley vigente, las cooperativas pueden prestar servicios a sus asociados o a terceros y pueden asociarse con otras personas jurídicas si es conveniente para su

objetivo social y no desvirtúa su propósito de servicio, pero les está expresamente prohibido transformarse en otros tipos societarios como sociedades comerciales o asociaciones civiles.

En lo atinente al objeto social debe destacarse que la Ley 20.337/73 permite diversidad de actividades para las cooperativas. Solo exige, en su artículo 8, que dicho objeto social esté definido claramente en sus estatutos y, en su artículo 2, que no tenga como fin principal, ni accesorio, la propaganda de ideas políticas, religiosas, de nacionalidad, región o raza. Por lo anterior, en Argentina es posible configurar cooperativas como "multiactivas" o multipropósito.

Refiriéndonos ahora al objeto social de las cooperativas multiactivas, prioritarias en nuestro estudio, cabe decir que el hecho de que existan servicios múltiples en su objeto social no implica que se pierda la claridad en su definición. Conforme refiere Cuesta (1987), la mención del objeto debe ser taxativa, puesto que "delimita la capacidad de la cooperativa y la esfera de actuación de los órganos sociales", dado que el artículo 73 impone que quienes representen legalmente a la cooperativa la obligan por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social.

En la actualidad, las cooperativas desarrollan actividades en todos los ámbitos de la economía, el hecho de tener un objetivo solidario y actuar en transacciones onerosas, no implica que su razón de ser esté relacionada con perseguir un beneficio empresarial. No se debe confundir su interacción mediante transacciones económicas con el objetivo solidario de la cooperativa, puesto que éste es el medio para lograr el fin de tales objetivos y no un fin de lucro en sí mismo.

Como observación de la ley de cooperativas argentinas (N° 20.337/73) y a diferencia de la de otros países, por ejemplo Colombia, objeto de análisis en el marco del CAID 2015 que ya mencionáramos y del cual somos partícipes, es que no prevé ninguna diferenciación por tipo de cooperativa, la única distinción que hace es entre cooperativas de primer grado y cooperativas de grado superior (formadas por otras cooperativas), luego el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES), las empadrona en función del tipo de actividad o actividades que desarrolle. Siguiendo a Cuesta (2006) las mismas son:

- a) Cooperativas agropecuarias, organizadas por productores que tienen por finalidad colocar los productos cosechados por cada uno de sus asociados en sus explotaciones y/o reducir costos en la producción. Generalmente, estas cooperativas también son de provisión de insumos para la producción.
- b) Cooperativas de provisión, donde su finalidad es distribuir entre los asociados los elementos necesarios para que ellos desarrollen su actividad (generalmente con un mismo oficio o profesión).
- c) Cooperativas de provisión de servicios, donde están destinadas a organizar servicios usualmente públicos y específicos como electricidad, agua o telefonía y en donde los usuarios son los mismos asociados.
- d) Cooperativas de vivienda, donde la organización está destinada para prestar servicios de vivienda tanto en su adquisición o la construcción, posibilitando al asociado que acceda a una vivienda mediante una administración común o autoconstrucción.
- e) Cooperativas de consumo, constituidas para adquirir o producir por cuenta de la cooperativa y distribuir entre sus asociados artículos de consumo (de uso personal o del hogar) a mejores precios.
- f) Cooperativas de crédito, en donde su finalidad es prestar dinero al menor costo a sus asociados, y estimular el ahorro en ellos, facilitar el desarrollo de las actividades particulares de sus integrantes, entre otros.
- g) Cooperativa de seguros, las cuales cubren económicamente los riesgos personales o patrimoniales de los propios usuarios.
- h) Cooperativas de trabajo, que consiste en una suerte de organización empresarial montada por sus asociados mediante de un aporte de capital, en donde todos usan el servicio de ocupación que les brinda la cooperativa por ellos organizada y en donde personalmente cada uno, y en conjunto todos sus miembros, deben realizar una labor o trabajo asociado.
- i) Cooperativa de bancos, donde realizan operaciones de entidades financieras en los términos de la Ley 21.526.

Otro tema importante previsto en la ley de cooperativas vigente en Argentina, es el de los excedentes repartibles. En su artículo 42, los define como aquellos que provengan de la diferencia entre el costo y el precio del servicio prestado a los asociados. Dicho artículo explica además, en cinco incisos, el proceso de distribución de los mismos, estableciendo el orden de cumplimiento legal antes de llegar a ser un retorno para el asociado. Se destinará: 1) el cinco por ciento a reserva legal, la que tiene carácter de “irrepartible” y es utilizada para compensar quebrantos; 2) el cinco por ciento al fondo de acción asistencial y laboral o para estímulo del personal, puede ser repartido entre los empleados de la cooperativa, o bien, invertido en beneficios para los mismos, como puede ser la contratación de un seguro colectivo, mejoras en la obra social, préstamos, becas de estudio, etc.; 3) El cinco por ciento al fondo de educación y capacitación cooperativa, lo pueden invertir para la creación y desarrollo de cooperativas escolares, donaciones de material didáctico cooperativo; organización, dictado o asistencia a cursos, entre otros. Hasta aquí, los porcentajes mencionados son los mínimos exigidos por la ley, ello no implica, que la asamblea pueda destinar un porcentaje mayor para la constitución de estas reservas; 4) una suma indeterminada para pagar un interés a las cuotas sociales, si lo autoriza el estatuto, el cual no puede exceder en más de un punto al que cobra el Banco de la Nación Argentina en sus operaciones de descuento; y por último 5) El remanente será distribuido entre los asociados en concepto de retorno recibiendo cada uno en función de lo que ha contribuido en crear, por ejemplo en una cooperativa de trabajo, se distribuirá en proporción al trabajo realizado; en una cooperativa de consumo de bienes o servicios, en función de lo consumido por cada asociado.

La ley de cooperativas también prevé que aquellos excedentes generados por terceros no asociados no se distribuyan, sino que pasan a una cuenta de reserva especial. No sería justo que los asociados se apropien de ellos cuando no los generaron, si así lo hicieran se estaría desnaturalizando la finalidad de la cooperativa, que es la de satisfacer las necesidades de sus asociados (sin fines de lucro).

Si bien las cooperativas objeto de estudio en este trabajo son las que primordialmente pertenecen al Gran Santa Fe –Departamento La Capital y alrededores– y por ende se encuentran reguladas por la Ley nacional N° 20.337/73, queremos solo mencionar que existen otras disposiciones que tratan el cooperativismo continental y regional, concretamente queremos hacer mención a la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina y el Estatuto de las Cooperativas del Mercosur.

En el caso de la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, no se trata concretamente de una disposición con fuerza de ley, a pesar de estar redactada de tal manera que impresiona serlo, sino de un esfuerzo para proveer una orientación acerca de lineamientos que se consideran adecuados e idóneos para legislar sobre cooperativas en el continente latinoamericano. La misma fue sancionada por el parlamento latinoamericano con sede en Panamá en el año 2012.

El otro documento importante en nuestra región es el Estatuto de las Cooperativas del Mercosur en el que se encuentra prevista la conformación de cooperativas transnacionales en el Mercosur. Lo que prevé el estatuto es que la cooperativa del Mercosur se constituya conforme con la legislación del país sede, aunque con adecuación a las características de transnacionalidad previstas en el estatuto. Es una manera de promover que la integración regional económica pueda realizarse a través de la organización cooperativa. Este estatuto se aprobó en Asunción en abril de 2009 por el Parlamento del Mercosur.

Por último, queremos remarcar algunas observaciones respecto a la legislación Colombiana de cooperativismo, la que hemos analizado en el marco del CAI+D 2015 de la UNL denominado “Contabilidad de Gestión y competitividad en cooperativas multiactivas del gran Santa Fe (Argentina) y Barranquilla (Colombia)”, del que somos parte. Dicha ley data de 1998 y responde al N° 454, tiene muchas similitudes con la normativa argentina, en cuanto a capital variable, duración ilimitada, sin tope de asociados, el poder asociarse con otras personas jurídicas y la prohibición de transformarse en otros tipos societarios. Las principales diferencias son dos: en primer lugar, el procedimiento de distribución de los excedentes repartibles, donde prevé otros porcentajes para la reserva de protección, fondo de educación y fondo de solidaridad y el remanente se destina a revalorización de aportes, destinos a servicios comunes y seguridad social, fondo para amortizar aportes y por último,

retorno a los asociados; y, en segundo lugar, la clasificación de cooperativas como especializadas, multiactivas (son las que poseen multiplicidad del objeto social y esto es consecuencia de que, en general, la actividad económica requiere ser complementada con otra u otras) o integrales, para luego cada una de ellas poder ser tipificada según la actividad que realicen (agropecuaria, de servicio, etc).

En virtud de estas diferencias conceptuales entre los países que conforman el grupo de investigación, se ha tomado la decisión de considerar a las cooperativas multiactivas como aquellas que coordinan varias actividades en lo que respecta a las cooperativas de la región analizada en Argentina.

La Contabilidad de Gestión y las estrategias competitivas

La Contabilidad de Gestión constituye una herramienta fundamental para la toma de decisiones en las organizaciones, en virtud que su aplicación proporciona información oportuna, fiable y continua a fin de poder planificar, gestionar y controlar sus recursos de una manera eficiente. Los sistemas de información contables internos deben estar relacionados con los objetivos de la organización, y deben propagar al incremento de la habilidad de la misma para coordinar las acciones en función de la identificación de los problemas que puedan presentarse (Lawler y Grant-Rhode, en Boned & Bagur, 2006, p. 105).

En su dinámica, las cooperativas multiactivas generan externalidades positivas hacia grupos de familiares, trabajadores, colaboradores y la sociedad en general, dado el amplio rango de beneficiarios que de sus actividades se pueden generar. Esta condición ha hecho plantear que estas organizaciones son productoras, en el ámbito no estatal, de bienes cuasi públicos y les ha marcado como agentes socialmente responsables con el entorno que les rodea, en concordancia con su doctrina filosófica que postula una especial atención a la comunidad, al ambiente y a la cohesión social como práctica de adhesión cooperativa (Álvarez, 2008, p. 81).

En este sentido, las cooperativas deben adaptarse a las dinámicas de las exigencias de los stakeholders y en virtud a la complejidad de los negocios establecer las estrategias de gestión a fin de sostener la competitividad en el sector que se encuentre realizando sus operaciones (Cuevas, 2001). A fin de contribuir con el logro de este objetivo, las gerencias deben obtener información pertinente y oportuna para la toma de decisiones, a través de la contabilidad de gestión considerándola como el mecanismo que permita generar información útil y relevante para ello.

En este proceso de gestión empresarial habrá que considerar que “gestionar” implica influir en el sentido amplio sobre la contabilidad de gestión implementada, mediando en el desempeño económico y social de la organización.

La necesidad de generar información no monetaria y cualitativa en los sistemas de información para la gestión y las diferencias con los sistemas de información contables tradicionales, han propiciado el análisis de la información contable de gestión en cuatro dimensiones: amplitud, oportunidad, agregación e integración (Chendall y Morris, 1986).

Como se ha desarrollado en trabajos precedentes (Puccio *et al*, 2018), estas dimensiones se definen por las siguientes características:

- Amplitud: orientación de la información (hechos internos de la organización o hechos del contexto exterior), análisis transversal en el tiempo (datos históricos o datos proyectados),
- Oportunidad: momento de disponer de esa información y tomar decisiones a corto o largo plazo
- Agregación: procesamiento de datos en función de producto, departamento o periodo de tiempo (poco o muy agregada, y sus área funcional).
- Integración: funcionalidad en la gestión simultánea y coordinada

Como mecanismos de gestión organizacional, los sistemas integrados de contabilidad de gestión (SICG) son reconocidos como herramientas con los que la gerencia interviene a fin de influir en los procedimientos laborales, en el desarrollo de las actividades institucionales y en la generación de información oportuna para la toma de decisiones a fin de lograr la mejora competitiva (Simons,

1991). Dentro de la literatura específica de contabilidad ((Chenhall y Morris,1986), (Chenhall (1993)), refieren al sistema contable de gestión (SCG) como el conjunto de prácticas de gestión que tienden a proporcionar información de múltiples características (externa,interna, financiera-cualitativa, entre otras), que los directivos usan para conseguir las metas organizativas.

Por su parte, el análisis de información no monetaria o de tipo cualitativa, propicia a que los sistemas contables de gestión sean flexibles y que, con la coordinación de las gerencias, se focalicen en los hechos que acontecen en el entorno externo de la organización y que puedan analizar esa información a plazo y a través de informes de RS.

En este esquema se encuentran los SCG innovadores, con características de participación y flexibilidad en función a las respuestas más dinámicas y rápidas que demandan las organizaciones. Se prioriza la disposición de la información a tiempo antes que su exactitud, y proporcionan información agregada frente a datos no procesados, sea por centros de responsabilidad o aéreas funcionales, prevaleciendo la integración de los distintos productos o servicios de la organización.

Por otra parte, la competitividad en los últimos años se ha convertido en uno de los conceptos con gran impacto en el entorno económico, político y social, en razón a que este funge como un indicador de sostenibilidad y productividad en el entorno económico (Porter, 2008).

Factores competitivos

Partiendo de la definición de Porter (2008) “la competitividad se define por la productividad con la que un país utiliza sus recursos humanos, económicos y naturales”, entendemos que si bien este concepto hace alusión a la gestión de un país, podemos trasladarlo a la gestión de un ente en particular, en cuanto a que la eficiencia en la utilización de los recursos mencionados lleva a la generación de riquezas para el mismo, que se aplicarán a sus objetivos según sea el tipo de organización.

De lo anterior se desprende que los factores competitivos que distinguen a un ente respecto de otro,se basarán en la eficiencia de las estrategias de gestión que tiendan a fortalecer el recurso humano, capital y los recursos materiales, ellos son los pilares en la generación de las ventajas competitivas.

En el caso concreto de los entes cooperativos, especialmente las cooperativas multiactivas, donde por su naturaleza se pueden desempeñar en varios sectores así como combinar los servicios ofertados, la literatura especializada señala algunas características que justifican menores costos de transacción y por ende grandes factores competitivos respecto de otros entes. Concretamente nos referimos a lo que Williamson (1979) denominó “relaciones de negocio idiosincrásicas”, refiriéndose a que la frecuencia de las transacciones del ente con sus socios genera cierta relación de mayor seguridad, lenguaje común, valores compartidos y una confianza mutua que contribuyen a disminuir los costos de dicha transacción, además de dificultar una acción oportunista por parte de los socios (Ollila, 1994).El hecho de que las cooperativas tengan el potencial de desempeñarse mejor en ciertas transacciones, con menores costos respecto de otro tipo de ente implica que no solo existen razones ideológicas o sociológicas para su existencia, sino también una ventaja económica.

Por otro lado, otro factor competitivo que favorece a las cooperativas, es la flexibilidad o la forma de hacer frente a los riesgos, transformándolos en un riesgo compartido entre sus asociados.

Por último, considerando la competitividad como indicador de productividad, las cooperativas que desarrollen estrategias que fortalezcan la gestión de recursos y la relación, ente cooperativo y asociado, son las que mejores se adaptarán a las rigurosidades que imponga el mercado y por ende su sostenibilidad.

De esta manera, se pueden relacionar los siguientes factores como determinantes de competitividad en las cooperativas que han sido analizados por Escobar, Velandia y Navarro (2018):

- Capacidad de reacción ante los requerimientos de los asociados, propagando la cualificación del capital humano a fin de garantizar respuestas eficientes ante las necesidades emanadas por los Stakeholders

- Políticas internas que incentivan la reducción de los tiempos de respuesta ante las situaciones problemáticas
- Planes de formación empresarial como la base para garantizar su adaptación ante las condiciones del entorno
- Participación de los asociados en los resultados obtenidos por la cooperativa
- Participación activa en el proceso de toma de decisiones
- Sistema documental como herramienta clave para la toma de decisiones
- Sistema de contabilidad de gestión integral
- Estructura de responsabilidad ante procesos internos
- Políticas corporativas orientadas a garantizar procedimientos básicos
- La eficiencia en la utilización de los Recursos tecnológicos para la prestación de servicios
- El indicador de apalancamiento financiero
- La formación: grado de cualificación que presenta el capital humano encargado de la gestión organizacional
- Estrategias que garantizan la permanencia de los asociados en las cooperativas

Conceptos de RS

Desde una perspectiva teleológica, la Contabilidad tiene como fin registrar los hechos económicos que realizan los agentes económicos. Estas registraciones se presentan a través de la información contable, la que revela la situación financiera, económica y social de las entidades. Como expresa Gómez Villegas (2007, p.36) “la diversidad de recursos y las múltiples relaciones de los seres humanos con los recursos y entre los hombres, quedan reducidas a la unicidad por medio de la “representación–construcción” de la realidad que hace la contabilidad por partida doble”.

De la observación de esa información contable, los diversos usuarios de la misma, según el paradigma de la utilidad (Tua Pereda, 2004), pueden tomar decisiones económicas, financieras y sociales respecto del agente económico que la presenta.

Asimismo, la contabilidad constituye “un conocimiento que amplifica, modifica, recontextualiza y determina ideas prácticas institucionales, estructuras simbólicas, morales e intereses y visiones del mundo” (Rueda-Delgado, 2010), encontrando a la contabilidad social como un nuevo requerimiento de los individuos hacia las entidades económicas y su comportamiento social (García Fronti, 2006).

En este sentido, el debate respecto al campo de pertenencia de la contabilidad social y ambiental sigue teniendo vigencia. Esto se puede observar en el trabajo de Gray (1999), en el que realiza una revisión histórica de la evolución en la concepción de esta disciplina y los debates respecto a los orígenes de la misma, diferenciándose de la contabilidad financiera en virtud de las nuevas perspectivas sociales que abarca su análisis.

La contabilidad social y ambiental se desprende de las nuevas necesidades que los usuarios requieren de la información contable basadas en un plano de equidad y de inclusión social, más que al servicio del mercado, tanto usuarios internos como externos, combinando información no financiera y cuantificable, e información no cuantificable y descriptiva (García Fronti, 2006), abarcando un análisis interdisciplinario, relacionada con el concepto de responsabilidad social empresarial – derivado de la disciplina de administración –y las cuestiones del impacto de las actividades económicas en el medioambiente.

La contabilidad social y ambiental contempla un enfoque multidisciplinario, más abarcativo que la contabilidad patrimonial o financiera, pues considera cuestiones desde otras disciplinas como la filosofía, ética, ecología, administración, economía social, además de la propia contabilidad financiera.

Esta característica de considerar otras disciplinas está relacionada con la información que brinda la contabilidad social, los reportes de sostenibilidad. La preparación y la publicación de información respecto a las actividades económicas, sociales, medioambiental, recursos humanos y las demandas de los distintos usuarios, requieren que la contabilidad social y ambiental considere tanto las

cuestiones de la información financiera como aquellas que no son de esta índole, y para ello, es de observar las cuestiones de aquellas otras disciplinas.

La teoría de los stakeholders o grupos de interés considera a los grupos o individuos que pueden afectar o ser afectados por las actividades económicas de la entidad (D'Onofrio, 2014), y está sustentada en el concepto de responsabilidad social empresaria, que proviene de administración, y que bajo un enfoque ético analiza las manifestaciones de la entidad en relación con las estrategias organizacionales en pos del desarrollo sostenible, es decir, realizar las actividades económicas con el menor perjuicio social- ambiental, para las generaciones futuras y considerando la rentabilidad de dichas actividades.

En este sentido, la contabilidad social y ambiental se vincula con esta teoría en la relación a las características de la información a emitir para los diversos stakeholders que afecten o sean afectados por la actividad desarrollada por la entidad y los requerimientos que cada grupo tenga de dicha información. Para cumplimentar con este objetivo, la entidad deberá identificar los usuarios o stakeholders, analizar los recursos disponibles, y las características de la información a emitir (García Fronti, 2006). Para ello, el sistema de información (interno y externo) contable de la entidad deberá adaptarse a las nuevas demandas de emisión de la información para satisfacer las nuevas necesidades de estos usuarios.

Los grupos de interés se determinan en función al poder, legitimación y los reclamos urgentes que efectúen ante la entidad.

Respecto al poder, se determina a partir de la influencia que pueden tener los grupos de interés sobre ciertos aspectos del accionar de la organización. Esa influencia está vinculada al poder que se ejerce sobre las cosas, la capacidad que tienen los grupos de interés en poder modificar, utilizar, consumir o destruir a la organización (Foucault, 1984).

En tanto, determinar la legitimidad organizacional está relacionada con valores organizacionales y que estos sean similares a los valores de la sociedad. Si una de las acciones de la organización no está legitimada por la comunidad, el grupo de interés reaccionará ante las mismas o limitará ese accionar. Identificar como se determinan los grupos de interés que interactúan con la organización, colabora a la presentación de información en la contabilidad social y ambiental a medida de estas necesidades, realizando un mapeo de los stakeholders por organización.

Por ello, a través de los reportes de sostenibilidad, la contabilidad social y ambiental responde a las distintas demandas de los usuarios (stakeholders) sobre dicha información de la organización emisora de esos reportes. La divulgación de las cuestiones sociales y ambientales refleja la responsabilidad y rendición de cuentas desde la perspectiva moral que demandan los stakeholders respecto de esa organización, en principio en forma voluntaria a brindar a la sociedad.

La demanda de información de los stakeholders en relación a los valores de organizacionales, políticas sociales y medioambientales de la organización, el impacto de esa organización en generaciones futuras, se canalizan a través de su vinculación con la contabilidad social y ambiental, articulando la información reportada desde los SICG, en su calidad cuantitativa y cualitativa, para lograr la emisión de Reportes RS.

Para ello, la contabilidad social y ambiental rediseña la información disponible internamente, contemplando en los planes de cuentas por centros de costos y cuentas contables que consideren las cuestiones de impacto social y ambiental. Y desde los reportes obligatorios, a fin de revelar información de sostenibilidad voluntaria utilizando como instrumentos de difusión indicadores que midan y representen este mix de información monetaria, cuantitativa y cualitativa de la organización. Cabe aclarar, que los reportes de sostenibilidad han comenzado a difundirse a partir de la voluntariedad de las organizaciones a fin de difundir sus prácticas en políticas socio-ambientales, políticas de gobierno corporativo, demostración de valores y transparencia organizacional.

Por otro lado, organismos institucionales de la profesión contable, tanto a nivel nacional como internacional, han incorporado como normas, en principio voluntarias, para la presentación de informes de contabilidad social y ambiental (en el caso de Argentina, a través de la RT 36 – Normas contables profesionales: Balance Social). A nivel internacional, GRI (Global reporting initiative) crea el

primer estándar mundial para el lineamiento de la elaboración de memorias de sostenibilidad, sistematizando la información al respecto que se presenten por parte de las distintas organizaciones. La presentación de reportes de sostenibilidad también es una herramienta para los controles gubernamentales respecto a las políticas social-ambiental de la organización, a través de sus entes reguladores.

Otro aspecto de esta transición es la auditoria de los reportes de sostenibilidad, que, si bien, es una revisión limitada, de revisión de formato y adopción de GRI, es un indicador de lo que se pretende controlar.

ANALISIS

La Competitividad en Cooperativas Multiactivas y la Información RSE

Las prácticas de RS en las cooperativas son un hecho intrínseco a su esquema organizacional, de este modo, la relación entre las estrategias de competitividad de las cooperativas Multiactivas y la revelación de información RSE se vislumbra por los fines de las acciones con las que las cooperativas dan inicio a sus actividades: beneficios a su comunidad, trabajadores, y al entorno en el que operan. Esta relación puede ser analizada desde los factores de competitividad desarrollados para las cooperativas Multiactivas, aunque también puede entenderse que, las cooperativas, por los fines que persiguen, contienen en su esencia la RS, y lo cual ya es de por si una ventaja competitiva. Son sus principios y valores cooperativos los que se comparten con las justificaciones de la información RSE. Por ello, para que las cooperativas Multiactivas puedan revelar información RSE desde esta ventaja competitiva intrínseca, es dable destacar los factores de competitividad que se imparten a través de los sistemas contables de gestión (SCG) y sus herramientas de gestión. De esta forma, se logra una integración los sistemas de contabilidad de gestión y las políticas de RS a fin de revelar información útil para los stakeholders.



Fuente: Elaboración Propia

De los factores de competitividad analizados, gestionados a partir de los sistemas de contabilidad de gestión, se realiza la relación con las dimensiones para la revelación de información RS, y se encuentran que estas herramientas son complementarias dándole operatividad a la implantación en las dimensiones de RS a fin de revelar la información RS que pueda ser a fin a las necesidades de los Stakeholders.

Factores de Competitividad	Dimensiones de RS
Capacidad de reacción ante los requerimientos de los asociados, propagando la cualificación del capital humano a fin de garantizar respuestas eficientes ante las necesidades emanadas por los Stakeholders	Grupos de interés
- Políticas internas que incentivan la reducción de los tiempos de respuesta ante las situaciones problemáticas	Gestión democrático
- Planes de formación empresarial como la base para garantizar su adaptación ante las condiciones del entorno	Formación
- Participación de los asociados en los resultados obtenidos por la cooperativa	Reparto de beneficios equitativo
- Participación activa en el proceso de toma de decisiones	Gobierno democrático
- Sistema documental como herramienta clave para la toma de decisiones	Información
- Sistema de contabilidad de gestión integral	Información
- Estructura de responsabilidad ante procesos internos	Gestión democrático
- Políticas corporativas orientadas a garantizar procedimientos básicos	Gestión democrático
- La eficiencia en la utilización de los Recursos tecnológicos para la prestación de servicios	Actuación en la sociedad
- El indicador de apalancamiento financiero	Información
- La formación: grado de cualificación que presenta el capital humano encargado de la gestión organizacional	Formación
- Estrategias que garantizan la permanencia de los asociados en las cooperativas	Grupos de interés

Fuente: Elaboración Propia

De estos análisis pueden surgir la elaboración de la información RS a través de las distintas herramientas que se brinda como información de las acciones socio-ambientales de las cooperativas multiactivas.

CONCLUSIÓN

En este trabajo se observa que la aplicación de herramientas de contabilidad de gestión que visibilicen los factores de competitividad de las cooperativas Multiactivas analizados puede ser relacionados con las dimensiones RS GRI, en virtud que son compatibles con los objetos intrínsecos de las cooperativas como actores de economía social.

Por un lado, el objeto con el que se formula la creación de las cooperativas, sus valores y principios cooperativos, ya comparten las mismas dimensiones de valores de RS desde lo social y ambiental, y en función a la relación con la comunidad, trabajadores y su entorno.

Y, por otro lado, la aplicación de sistemas de contabilidad de gestión y sus herramientas que potencian los factores de competitividad que se relacionan con los determinantes de revelación para los informes RS GRI.

Este análisis permite continuar con otras líneas de investigación que amplíen las herramientas de revelación de información RS en cooperativas y otros organismos sin fines de lucro.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, J. (2008). *Naturaleza y especificidad de la cooperativa multiactiva*. Obtenido de http://www.aciamericas.coop/IMG/pdf/Naturaleza_y_especificidad_de_la_cooperativa_multiactiva.pdf
- Anheir, H., & Seibel, W. (1990). *The Third sector comparative studies of nonprofit organizations*. Berlin: De Gruyten
- Boned, J., & Bagur, L. (2006). Contabilidad y control de gestión. Una perspectiva histórica. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 3, 103-127.
- Chenhall, R.H. y Morris, D. (1986). The impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61, 16-35.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design whit in organizational context: finding from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168
- Cuesta, E. (1987). *Derecho Cooperativo*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.
- Cuesta, E. (2006). *Manual de Derecho Cooperativo: tratamiento teórico y práctico aplicable*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.
- Cuevas, F. (2001). *Contabilidad de Costos*. Bogotá: Pearson educación de Colombia Ltda.
- D'Onofrio, P. (2014). *Impactos ambientales de la agricultura: enfoques desde el sistema de información contable* (Tesis Doctoral) http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1242_DOnofrioPA.pdf (pp. 1-70)
- Escobar Castillo, A., Velandia Pacheco, G. y Navarro Manotas, E. (2018) *Gestión del conocimiento y competitividad en las cooperativas con sección de ahorro y crédito*. REVESCO. *Revista de Estudios Cooperativos*, Primer Cuatrimestre, Nº 127, pp. 90-115. DOI: 10.5209/REVE.59769
- Foucault, Michel (1984). *Cómo se ejerce el poder*. En: <http://www.unizar.es/deproyecto/programas/docusocjur/FoucaultPoder.pdf>
- García Fronti, I. (2006). *Fundamentación teórica de la contabilidad social: con énfasis en las cuestiones micro* (Tesis Doctoral) http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1177_GarciaFrontil.pdf (pp.1-121).
- Gray, R. (1999). *The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique?* (Subsequent version published in *Accounting Organizations and Society*, 27(7), October 2002, 687-707).
- Gómez Villegas, M (2007). *Pensamiento único y contabilidad: la posibilidad de la contabilidad como disciplina moral*. *Revista Facultad Ciencias Economicas*, Vol. XV (2), 29-43.
- Ollila, P. (1994). *Farmers' Cooperatives as Market Coordinating Institutions*. *Annals of Public and Cooperative Economics*, January-March Vol. 65, 81-102.
- Porter, M. (2008). *Sócrates, Inspiración para nuevos directivos*. *Revista de antiguos alumnos del IEEM*, p. 60-62.
- Puccio, J., Canale, S, Perez, V. (2018). *Contabilidad de Gestion y Sistemas Integrados de Contabilidad de Gestión*. XIII Jornadas
- Ressel, A., Silva, N., Coppini, V. y Nievas, M. (2013). *Manual teórico-práctico de introducción al cooperativismo*. La Plata: Facultad de Ciencias Económicas (UNLP).
- Rueda-Delgado, G. (2010). *El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales*. *Cuadernos de Contabilidad*. 11 (28): 149-169.
- Simons, R. (1991). *Strategic orientation and top management attention to control systems*. *Strategic Management Journal*, 12, 49-62.

Tua Pereda, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. Revista internacional Legis de contabilidad y Auditoría, 20, 43-128. Obtenido de <http://201.234.78.173:8084/publindex/docs/articulos/1692-2913/27/104.pdf>.

Williamson, O.E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. The Journal of Law and Economics, XXII, 233-261.

Ley 20.337/73 de la República Argentina y sus modificatorias.

Ley Marco para las Cooperativas de América Latina (2012) Editada por la Alianza Cooperativa Internacional para las Américas. Panamá

Estatuto de las Cooperativas del Mercosur (2009). Parlamento del Mercosur. Asunción, Paraguay