

UN ESTUDIO EXPLORATORIO SOBRE EL PATRIMONIO SOCIO-AMBIENTAL Y LOS INDICADORES AMBIENTALES DE UNA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD (*)

Autoras: Norma B. Geba, Daniela J. Gastañaga

(*) Trabajo presentado en las XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Católica de Cuyo, sede San Juan. San Juan, 24-26 de Septiembre de 2014.

Palabras Clave: Contabilidad Socio-ambiental - Memorias de Sostenibilidad - Indicadores Ambientales de la Guía GRI - Estado de Situación Patrimonial Ambiental.

RESUMEN

Si bien a nivel global se reconoce la existencia de diversos modelos de informes socio-ambientales útiles para la toma de decisiones más sustentables, para el presente trabajo se destaca que las memorias de sostenibilidad, o sustentabilidad, como modelo de la Global Reporting Initiative (GRI), en sus distintas versiones, es el más utilizado.

A nivel nacional, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprueba en noviembre de 2012 la Resolución Técnica (RT) N° 36 "Normas Contables Profesionales: Balance Social", dando un marco normativo contable para que las organizaciones económicas elaboren sus balances sociales. El balance social considerado en dicha normativa se compone por: la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad (para la cual debe considerarse la versión vigente de la guía GRI) y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD), que reemplaza al indicador de la dimensión económica EC1 de la guía GRI considerada.

La versión más reciente de la guía GRI es la versión G4, oficializada en mayo de 2013 durante el evento Global Conference on Sustainability and Reporting 2013. Dicha versión (G4) es recomendada para los informes que se publiquen a partir del 31 de diciembre de 2015 y para los entes que emitan su memoria por primera vez, a partir de la oficialización de la misma.

A la fecha de realización del presente trabajo ¹ no se han detectado memorias de sustentabilidad realizada con dicha versión para un ejercicio económico completo. En la versión precedente de GRI, identificada como G3.1, se incluyen indicadores ambientales clasificados como indicadores principales y adicionales, en aspectos tales como materiales, energía, agua, biodiversidad y emisiones, vertidos y residuos, entre otros, muchos de los cuales se mantienen en la versión G4.

Con respecto de la utilización de alguna versión GRI, de una investigación empírica realizada sobre una muestra conformada por distintos tipos de entidades, con diversos objetos sociales, se ha observado que el 81 % utiliza o aplica una versión GRI para sus informes socio-ambientales que emiten al contexto. También se ha detectado que, en la información ambiental incluida, es posible diferenciar elementos componentes de un entendido patrimonio ambiental de las variaciones, o modificaciones, a los mismos.

¹ El presente resumen es iniciado en febrero de 2014 y enviado en marzo de 2014 a la Universidad Nacional de La Plata en el marco de la convocatoria de Subsidio 2014 Viajes/Estadías.

Con tales apreciaciones, entre otras, en aras de contribuir desde la disciplina contable a precisar elementos componentes de un patrimonio socio-ambiental, constituye el objetivo del trabajo: explorar la posibilidad de completar un esquema de Estado de Situación Patrimonial Ambiental, teniendo en cuenta la información correspondiente a los indicadores ambientales incluidos en la memoria de sostenibilidad seleccionada, detectando dificultades entendidas como relevantes para completar dicha realización.

A efectos de seleccionar la memoria de sostenibilidad se consideran ciertas características identitarias del ente, la utilización de algún modelo propuesto por GRI y que la mencionada memoria se encuentre evaluada y su calidad reconocida por algún organismo externo. Una vez seleccionada la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, con el marco teórico desarrollado en el presente, se analiza la información referida a los indicadores ambientales incluidos en la misma profundizando en aspectos que evidencian información patrimonial ambiental. Con dicha información, se explora la posibilidad de completar un esquema correspondiente a un Estado de Situación Patrimonial Ambiental seleccionado, se enmarcan dificultades relevantes para completar dicho estado y se infieren conclusiones.

Hasta el desarrollo realizado surge que es posible completar parcialmente el mencionado esquema Estado de Situación Patrimonial Ambiental con la información ambiental brindada en los indicadores ambientales de GRI incluidos en la memoria de sostenibilidad seleccionada. Entre las dificultades más relevantes se encuentran: que los indicadores ambientales de GRI se centran en los impactos ambientales y que, si bien se diferencian algunos elementos como activos (créditos e inversiones ambientales) y pasivos (compromisos ambientales asumidos), no se detecta un estado de situación patrimonial ambiental inicial que clasifique los rubros componentes y contribuya a valorizar y comprender la importancia relativa de determinados impactos ambientales, positivos y negativos, sobre dicho patrimonio ambiental inicial y sus modificaciones.

I. Introducción

A partir del reconocimiento de lo complejo de la realidad socio-ambiental en la cual se insertan y desarrollan las actividades económicas, se han generado diversos debates y modelos de informes socio-ambientales útiles para la toma de decisiones más sustentables.

A nivel global, el modelo más utilizado es el emitido por la Global Reporting Initiative (GRI), en sus distintas versiones. Dicho modelo incluye tres dimensiones (la dimensión social, la ambiental y la económica) y hace expresa referencia a los impactos producidos por las organizaciones económicas.

A nivel nacional, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprueba en noviembre de 2012 la Resolución Técnica (RT) N° 36 "Normas Contables Profesionales: Balance Social. La estructura del Balance Social (BS) contenido en la RT 36, incluye la Memoria de Sustentabilidad (para la cual deben considerarse las pautas y principios establecidos en la versión vigente de la guía GRI) y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD), que reemplaza al indicador de la dimensión económica EC1 de la guía GRI considerada.

En mayo de 2013, durante el evento Global Conference on Sustainability and Reporting 2013, GRI oficializa la nueva versión G4. La versión G4 debe aplicarse para los informes que se publiquen a partir del 31 de diciembre de 2015 y es recomendada para los entes que, a la

fecha, emitan su memoria por primera vez, centra su análisis en la materialidad (o aspectos relevantes de la gestión de los entes) a efectos de concentrar especialmente el análisis de los impactos económicos, sociales y ambientales negativos. Los indicadores se caracterizan como "core" (información básica) y "comprehensive" (representan una mayor profundidad y alcance, entre otras).

En la dimensión ambiental (denominada Medio ambiente) de la versión G4 se incluyen 34 indicadores distribuidos en 12 aspectos (1. Materiales, 2. Energía, 3. Agua, 4. Biodiversidad, 5. Emisiones, 6. Efluentes y residuos, 7. Productos y servicios, 8. Cumplimiento regulatorio, 9. Transporte, 10 General, 11. Evaluación ambiental de los proveedores y 12. Mecanismos de reclamación en materia ambiental). En G4, 13 indicadores ambientales de G3.1 se mantienen sin cambio en la divulgación y 15 indicadores ambientales de G3.1 se mantienen pero con puntos agregados en la divulgación estándar, representando más del 90% de los indicadores de G3.1 que se mantienen.

A la fecha de inicio del presente trabajo no se han detectado memorias de sustentabilidad realizada con la versión G4 y en la versión precedente de GRI, identificada como G3.1, "se encuentran 30 `Indicadores del desempeño ambiental`, clasificados en indicadores principales y adicionales, en los aspectos: 1. Materiales; 2. Energía; 3. Agua; 4. Biodiversidad; 5. Emisiones, Vertidos y Residuos; 6. Productos y Servicios; 7. Cumplimiento Normativo; 8. Transporte y 9. General." (Geba, Bifaretti, Sebastián, 2013, a, p. 11).

De una investigación empírica realizada sobre la emisión de información socio-ambiental por parte de entidades privadas sin ánimo de lucro (poco más de 36%), entidades mixtas y públicas (poco más de 9% cada una) y entidades privadas lucrativas (poco más de 45%), con diversos objetos sociales, se detecta que el 81 % utiliza o aplica una versión GRI para sus informes socio-ambientales que emiten al contexto. En dicho trabajo se ha puesto de manifiesto que:

"más del 54% brinda información socio-ambiental comparada, la totalidad brinda información a sus Stakeholders y puede observarse que la mayoría de los impactos ambientales positivos producen activos ambientales, o incrementos en éstos. Los pasivos ambientales se informan como multas monetarias y compromisos no monetarios. Los resultados positivos y negativos del período permitirían considerar un resultado ambiental acumulado. Es decir, los informes socio-ambientales analizados brindan información sobre el patrimonio socio-ambiental y los impactos (generados y recibidos) en distintas unidades de medida.

Estos resultados permiten inferir, hasta lo desarrollado, que es posible diferenciar en la información ambiental incluida en los informes socio-ambientales analizados los elementos del patrimonio ambiental de las variaciones a los mismos (impactos)." (Geba, Bifaretti, Sebastián, 2013 b, p.19).

Además, si bien los informes socio-ambientales analizados incluyen información respecto del indicador EC1 y de impactos ambientales en forma comparativa entre distintos ejercicios económicos, no se detecta un Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD), según RT 36, ni un estado de situación patrimonial ambiental (ESPA) en el cual se distingan, clasifiquen y expongan los activos y pasivos ambientales del ejercicio de manera comparativa con el ejercicio anterior y en unidades de medidas pertinentes.

De interpretar como necesario homogenizar un marco conceptual específico para normas contables profesionales ambientales, se rescata de Geba, Bifaretti y Sebastián (2013 c) que puede considerarse:

- a la contabilidad como disciplina científica (que posee técnicas y tecnología contable: normas contables profesionales) y al enfoque económico-financiero y socio-ambiental como especialidades contables que comparten un núcleo teórico conceptual genérico;
- que el marco conceptual contable incluido en la Resolución Técnica N° 16, si bien se centra en el enfoque económico-financiero de parte de la realidad socio-ambiental, posee una apertura cualitativa que permitiría utilizar un enfoque socio-ambiental más amplio y, con ello, elaborar un estado contable ambiental para el cual es necesario considerar distintas unidades de medidas pertinentes;
- la Resolución Técnica N° 22, “Normas Contables Profesionales para la Actividad Agropecuaria”, pues menciona exposición de activos biológicos en el estado de situación patrimonial y el reconocimiento de ingresos por crecimiento vegetativo como consecuencia de procesos biológicos;
- la norma internacional de contabilidad (NIC) 41, agricultura, la que incluye para activos biológicos mediciones no financieras o estimaciones relativas a cantidades físicas al cierre de los estados contables; y
- una selección de desarrollos proveniente de investigaciones anteriores sobre: capital natural, activo natural y pasivo natural, o de la naturaleza, que desde campos del saber diferentes al contable han permitido sinergizar ciertos contenidos.

En trabajos preliminares, se ofrecen: una conclusión derivada de los análisis realizados, una guía de discusión que destaca principales aspectos desarrollados y permiten diferenciar aspectos ambientales con enfoque económico-financiero de un entendido patrimonio con enfoque socio-ambiental, brindándose un primer esquema base para un Estado de Situación del Patrimonio Natural (o de la Naturaleza) para un ejercicio económico, comparativo con el ejercicio anterior, el que contiene ejemplos de indicadores simples.

De sistematizar desarrollos y resultados antes mencionados, surgen distintos interrogantes tales como: ¿Es posible completar el esquema propuesto de estado de situación patrimonial ambiental con la información ambiental brindada por los entes en los indicadores ambientales de GRI? En el caso de ser posible: ¿Cómo puede ser desarrollado el mismo? ¿Cuáles son las dificultades más relevantes que se detectan? A partir de dichos interrogantes se considera el siguiente objetivo.

II. Objetivo

En aras de contribuir con el conocimiento del patrimonio socio-ambiental desde la disciplina contable, es el objetivo del presente trabajo: explorar la posibilidad de completar un esquema de Estado de Situación Patrimonial Ambiental (ESPA) teniendo en cuenta la información correspondiente a los indicadores ambientales incluidos en una memoria de sostenibilidad seleccionada, detectando dificultades relevantes para completar o perfeccionar dicho esquema.

III. Metodología

Para cumplir con el objetivo propuesto realizamos una búsqueda de balances sociales, memorias de sostenibilidad o sustentabilidad emitidos en 2013, en idioma español, a través de sitios web mediante el buscador Google. Posteriormente, seleccionamos una memoria de sostenibilidad teniendo en cuenta: determinadas características identitarias del ente (forma

jurídica, tipo de actividad y espacio territorial de influencia-cantidad de países impactados por el ejercicio de su actividad-); la utilización del modelo propuesto por GRI, en la versión G3.1, que se encuentre evaluado (auditado, verificado por profesionales independientes) y su calidad reconocida por algún organismo como, por ejemplo, The Global 100: World Leaders in Clean Capitalism.

Una vez seleccionada la memoria de sostenibilidad, o sustentabilidad, considerando el marco teórico desarrollado, buscamos, detectamos y analizamos aspectos que permiten evidenciar información patrimonial en los indicadores ambientales seleccionados de la misma. Con dicha información, se intenta completar el esquema de ESPA seleccionado. El análisis se centra en la información que se encuentra referenciada en una planilla denominada por el ente como “Índice GRI”.

Consideramos que la posibilidad de completar el mencionado esquema es alta cuando se observa, sin considerar el rubro Caja y Bancos, información referida al 80%, o más, de los rubros del estado de situación patrimonial económico-financiero tradicional; media cuando dicha detección alcanza menos de 80% y más del 40%, y baja cuando solamente se observa información sobre menos del 40% de los citados rubros. Con dicho desarrollo, detectamos dificultades relevantes e inferimos conclusiones.

IV. Marco teórico

Interpretamos a la contabilidad como una disciplina científica social, factual. Así considerada permite utilizar el enfoque contable económico-financiero y el socio-ambiental para conocer el patrimonio de los entes, a un momento y lugar determinados.

Históricamente por medio de la especialidad contable económico-financiera las organizaciones económicas emiten periódicamente sus estados contables, conformados por el Estado de Situación Patrimonial (Balance) y el Estado, o Cuadro de Resultados, entre otros. Dichos estados contables reúnen determinadas características formales y sustanciales cualitativas y cuantitativas, permitiendo reconocer elementos del patrimonio y sus variaciones relacionados con la actividad del ente y su forma jurídica, medidos en unidades monetarias. Con respecto del Estado de Situación Patrimonial, “debería exponer (con indicación de sus medidas contables):

- a) los activos y los pasivos;
- b) las PNC en los patrimonios de controladas, cuando los estados se presentan consolidados y se aplica la perspectiva del propietario;
- c) el patrimonio. (Fowler Newton, 2011, p., 726).

Con la especialidad socio-ambiental, cuantitativamente pueden utilizarse distintas unidades de medidas pertinentes y metodológicamente podríamos diferenciar el activo cultural del activo natural, o ambiental. Interpretamos que el *Activo natural*:

“no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (p.ej.: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos – de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico y culturales como

la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta. Cuantitativamente, en este modelo también se internaliza que, como en XXX CIC (2013), múltiples hechos ambientales suceden fuera de los mercados y no necesariamente su valor se puede expresar en términos monetarios, y, consecuentemente, incluye distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes. En cuanto a la exposición, los activos naturales, en un principio podrían incluirse como bienes de cambio o bienes de uso, y como activo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana.” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 c, p., 18). Los activos naturales comprenderían, cuando correspondan, aspectos del agua, la tierra, el aire, biodiversidad, otros.

Entre los rubros que históricamente conforman el activo económico financiero encontramos: Caja y Bancos, Inversiones, Cuentas por Cobrar, Bienes de Cambio, Bienes de Uso y Activos Intangibles. Para la especialidad socio-ambiental (exceptuando a Caja y Bancos) podrían adecuarse cualitativamente, en un principio, los mismos cinco rubros considerados y sus características esenciales. Para la especialidad contable socio-ambiental, y por analogía con la económico-financiera, los elementos del activo ambiental pueden ser clasificados relacionando la utilización de los mismos en la actividad o actividades principales del ente y sus características naturales más relevantes, permitiendo reconocer aumentos por rendimientos naturales (regeneración natural o crecimiento vegetativo) y disminuciones por agotamiento, consumo, entre otras.

Con respecto de la clasificación de los elementos del activo según su uso o intencionalidad manifiesta en la actividad principal del ente, las inversiones ambientales pueden ser consideradas como las “realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, así como las colocaciones efectuadas en otros entes”. (Fowler Newton 2008 p.100). Pahlen Acuña R., Fronti de García L., Campo A., Helouani R., Chaves O. y Viegas J. (2009) manifiestan que: “representan colocaciones que se realizan generalmente para obtener un rendimiento”. (p.289). En este caso, las inversiones ambientales o naturales pueden ser consideradas, por un lado, por sus características naturales esenciales, y por otro lado porque son realizadas al margen de la actividad principal del ente con el ánimo de obtener un rendimiento ambiental, por ejemplo crecimiento vegetativo, soporte y estructuras, regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico o culturales como la mejora emocional y percepción.

Referido a las cuentas por cobrar o créditos, Fowler Newton E. (2008) rescata de la normativa contable que son “derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios (siempre que no respondan a las características de otro rubro del activo)”. (p., 100). En este caso los créditos ambientales, o cuentas a cobrar ambientales, podrían estar conformados por elementos del activo representativos de derechos que posee el ente para percibir bienes o servicios naturales, por ejemplo derechos de emisión.

Los bienes de cambio, según la normativa contable, son los “bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta”... (FACPCE, 2014, p., 55). Según Biondi M. (1997) “comprende aquellos bienes adquiridos o producidos por el ente para su posterior

comercialización; los bienes y servicios en proceso de producción, siempre y cuando correspondan a actividades normales del giro de la empresa”. (p., 259). Los bienes de cambio ambientales estarían conformados por elementos del activo natural, o ambiental, destinados su comercialización, ya sea que se encuentren en proceso de producción o resulten consumidos para producir bienes o servicios destinados a la venta.

Constituyen bienes de uso, de acuerdo a lo prescrito por la normativa contable, los bienes “tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje”... (Fowler Newton, 2008, p., 100). Biondi M. (1997) considera que “son bienes tangibles (materiales) de duración más o menos prolongada, básicos para la producción o bien para el cumplimiento de las actividades de la empresa”. (p. 461). Entendemos como bienes de uso ambientales o naturales a los elementos del activo natural, o ambiental, destinados a la actividad principal del ente, que forman parte de la planta fija, no se consumen o agotan con el primer uso y son básicos para el cumplimiento de las actividades, objeto, del ente. Dichos bienes también pueden ser intangibles y encontrarse en tránsito, construcción o montaje.

Los activos intangibles, son “representativos de franquicias, privilegios u otros similares... no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.” (Fowler Newton, 2008, p., 100). Incluyen: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización y preoperativos, entre otros. También se los caracteriza como “aquellos que tienen una naturaleza inmaterial - normalmente sin sustancia o esencia física - y poseen capacidad para generar beneficios económicos futuros que pueden ser controlados por el ente.” (Pahlen Acuña y otros, 2009, p., 449). En este caso podemos encontrar activos intangibles naturales, o ambientales, en aquellos elementos del activo ambiental representativos de privilegios cuyas existencias dependen de la posibilidad de producir ingresos ambientales, o naturales, futuros.

En cuanto al pasivo natural:

“estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios... de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se `apunta ` a minimizar el pasivo ambiental o, por lo menos a evitar que se incremente, el pasivo ambiental podría estar generado por [obligaciones normativas o compromisos asumidos para evitar daños ambientales] (contaminación del agua, del suelo, del aire, deterioro de los recursos y de los ecosistemas, otros) producidos por un hecho anterior y que superen [o no] los límites para mantener un determinado equilibrio ecosistémicos, el que podría estar determinado por procedimientos de evaluación de impacto ambiental previos y referidos a los daños ambientales generados, o a generar, que representen un daño o un riesgo actual o potencial significativo. Cuantitativamente, se podrían utilizar distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes... los pasivos naturales podrían incluir la dimensión natural comprometida (agua, tierra, aire, biodiversidad, otras), y como pasivo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición.” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013 c, p., 18).

Para los pasivos probables, recatamos que en el aspecto normativo, las provisiones son “aquellas partidas que, a la fecha a la que se refieren los estados contables, representan importes estimados para hacer frente a situaciones contingentes que probablemente originen

obligaciones para el ente. En las previsiones, las estimaciones incluyen el monto probable de la obligación contingente y la posibilidad de su concreción” (FACPCE, 2014, p., 56).

Respecto de la clasificación de corrientes o no corrientes, interpretamos que los elementos componentes del activo o pasivo pueden ser clasificados como no corrientes cuando forman parte del patrimonio del ente y se mantendrán por un tiempo que excede al cierre del ejercicio económico inmediato siguiente, se los clasifica como corrientes cuando el plazo de permanencia en el patrimonio no excede el cierre del ejercicio económico siguiente.

Los ingresos y los egresos representan causas de resultados positivos y negativos, por ende, de modificaciones cuantitativas a los activos y pasivos. Puede interpretarse que son “*Ingresos naturales*: aumentos del patrimonio neto natural originados por la regeneración natural o por servicios ecosistémicos, con o sin la intervención humana [como el crecimiento natural o inducido de determinados activos vegetales o animales’, la generación de energía, otros]...

Gastos naturales: disminuciones del patrimonio neto natural relacionadas de manera menos directa que los costos” consumidos... (Geba, Bifaretti y Sebastián c, 2013, p. 18).

En “un denominado ‘Estado de Resultados ambientales’, podrían ser incluidos los costos consumidos, gastos e ingresos por crecimiento vegetativo o el incremento de valor producido por cambios cuantitativos y cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento, como consecuencia de sus procesos biológicos, en un ejercicio económico. Ello permitiría conocer el resultado neto natural del ejercicio, positivo o negativo, según aumente o disminuya su cantidad y/o calidad para generar futuros flujos naturales positivos. Amerita recordar al respecto que la mencionada RT 36 incluye información, por medio de indicadores, sobre impactos naturales.” (p., 18, 19).

Para el presente, consideramos como Costo natural a los resultados negativos directamente relacionados con los ingresos naturales.

V. Desarrollo

En la memoria de sostenibilidad 2012 seleccionada se expresa que corresponde a una Sociedad Anónima, una de las principales compañías españolas que cotizan en el Ibex 35, su actividad se centra principalmente en infraestructuras, energía, agua y servicios y su estrategia está basada en los conceptos de la sostenibilidad y del bienestar social entendidos como ejes del crecimiento económico, el equilibrio ecológico y el progreso social. Cuenta con más de 30.000 profesionales y sus ventas alcanzaron más de 7.000 millones de euros. La compañía se encuentra presente en distintos continentes y en más de 30 países: Canadá, Estados Unidos, México, Costa Rica, Panamá, Colombia, Venezuela, Brasil, España, Portugal, Alemania, Holanda, Hungría, Italia, Grecia, Corea del Sur, Australia, Arabia, Sudáfrica, entre otros.

Dicha memoria se realiza con el modelo de la versión G3.1, incluye un Informe de Revisión Independiente y está incluida en el ranking The Global 100: World Leaders in Clean Capitalism. Resulta interesante rescatar que de una relación entre la versión G4 y G3.1, en una tabla comparativa emitida por la Global Reporting Initiative, se observa que en la versión G4 se mantienen más del 90% de los indicadores ambientales de la versión G3.1.

Para analizar los indicadores ambientales seleccionados de la memoria de sostenibilidad de referencia, se consideran sus contenidos según los Protocolos de los Indicadores G3.1: Medio Ambiente. De ello resulta:

“Medio Ambiente
Indicadores de Desempeño

Aspecto: Materiales

EN1 Materiales utilizados, por peso o volumen” (GRI, 2011, p.1).

Se informa el consumo de materiales por peso, valor o volumen; segmentados por línea de negocios. Contablemente puede ser interpretado como un “Costo consumido” de materiales y ser expuesto dentro de un Estado de Resultados Ambientales (ERA).

“EN2 Porcentaje de los materiales utilizados que son materiales valorizados.”

Se brindan porcentajes de materiales utilizados que son materiales valorizados, comparativos con ejercicios anteriores y clasificados por “Vertedero”, “Reciclaje” y “Reutilización”. Los valores referidos a estos materiales, pueden según el caso representar contablemente un ingreso, una disminución del costo consumido o del gasto ambiental y, consecuentemente, un aumento de activo o de resultado negativo.

“Aspecto: Energía

EN3 Consumo directo de energía desglosado por fuentes primarias.”

Se informa un consumo de energía del ejercicio de 11.071 terajulios, desglosado por fuente energética y líneas de negocios, brindados en porcentajes. Dicho consumo, al igual que en materiales, puede ser considerado contablemente como costo consumido o gasto ambiental y expuesto dentro del ERA. También se brinda información de la evolución de las emisiones generadas en miles de toneladas y comparativa entre nueve ejercicios.

“EN4 Consumo indirecto de energía desglosado por fuentes primarias.”

Se hace referencia a lo informado en EN3, adicionándose que en 2012 las emisiones como consecuencia de sus actividades: ascienden a 809.000 tn. de CO₂, incluyéndose un detalle de emisiones de CO₂ por líneas de negocios (servicios logísticos y de transporte, agua y medio ambiente, energía, infraestructura, otros). Se mencionan para 2012 emisiones indirectas de CO₂ en miles de toneladas, comparativas con 2011. Las emisiones indirectas, si bien en un principio pueden ser entendidas como gastos ambientales, ameritarían un análisis más analítico de las mismas y con los expertos pertinentes.

“EN5 Ahorro de energía debido a la conservación y a mejoras en la eficiencia.”

Los ahorros de energía pueden contablemente ser interpretados como disminuciones de costos o de gastos ambientales que incidirían en el ESPA o en el ERA, respectivamente. Se informa generación de energía, que, considerada como aumento, es posible interpretarla como ingreso y exponerse en el ERA, por ejemplo: “Ingresos de Energía”. Se menciona que en el ejercicio 2012 la generación de energía fue de 20.351 GWh (Gigavatio hora).

“EN6 Iniciativas para proporcionar productos y servicios eficientes en el consumo de energía o basados en energías renovables, y las reducciones en el consumo de energía como resultado de dichas iniciativas.”

Se informa sobre la instalación de 115 estaciones de recarga para coches eléctricos que aumentarían la eficiencia energética y disminuirían la emisión de CO₂, estaciones que (de ser de su propiedad y utilizarse en su actividad para obtener ingresos o disminuir egresos ambientales) pueden ser interpretadas como elementos componentes del rubro Bienes de Uso y expuestas dentro de un Estado de Situación Patrimonial Ambiental (ESPA).

Se incluye que en 2012 se convirtió en la primera marca cuya actividad en: bodega y viñedo es neutra en carbono, hubo una producción anual de más de 1.500.000 litros de vino.

En Derechos de emisión, se informa que la posición global fue superávit de 3160 tn. de CO₂, derechos de emisión en ESPA. El objetivo final del Plan de Movilidad sostenible para 2015 es reducir el 10% de las 141.675 tn. de CO₂ generadas en 2011 (compromiso que puede ser considerado como un pasivo por 14.167 tn. de CO₂). Se mencionan compromisos asumidos para evitar emisiones anuales en: México: 750.000 tCO₂/año, India: 130.000 tCO₂/año, y Costa Rica: 71.290 t., CO₂/año, y riesgos sin cuantificar, circunstancias que pueden ejemplificar pasivos ciertos y probables e informarse en un ESPA.

Se incorporan vehículos ecoeficientes y se promociona el uso de vehículos eléctricos (cuenta con 43 que pueden ser incluidos dentro del rubro Bienes de Uso). Se describen inversiones hacia el contexto sin cuantificar, así como la entrega de 140 viviendas con certificado de Eficiencia, que de mantener el ente su propiedad, pueden ser consideradas como inversión dentro del ESPA.

También se incluye información sobre disminución de emisión de CO₂ por 13.974.262 tn, generación de energía renovable y cogeneración 13.675.000 tn, consumo total de energía 11071 tJ² y otros aspectos similares que al representar ingresos o egresos ambientales pueden ser informados en el ERA.

“EN7 Iniciativas para reducir el consumo indirecto de energía y las reducciones logradas con dichas iniciativas.”

Se mencionan iniciativas y las emisiones en 2012, representando un descenso del 6% con respecto al año anterior y como consecuencia de sus actividades, dicha reducción podría ejemplificar una disminución de impacto negativo sobre el ambiente o el cumplimiento de un compromiso asumido.

“Aspecto: Agua

EN8 Captación total de agua por fuentes.”

En el año 2012 se desalan, potabilizan y depuran 568.000.000 m³ de agua y se consumen 9.515.178 m³. Contablemente puede interpretarse que se genera un ingreso ambiental y un aumento de activo ambiental por la diferencia entre el ingreso y el consumo. De manera similar se consideran comparativamente los datos de 2011.

² Tj significa: Terajulio y es una unidad de medida que equivalente a Julios a la 12.ava potencia y a 277,77 mwh

“EN9 Fuentes de agua que han sido afectadas significativamente por la captación de agua.”

Se detecta información dentro del siguiente título: Instalaciones en espacios naturales protegidos y en áreas de alta biodiversidad no protegidas (reporte indicadores G3: EN11-EN15) contenida en los subtítulos: Instalación, Área protegida afectada por las instalaciones (nombre, tipo protección), ubicación y categoría de protección), ubicación geográfica, ubicación de la instalación, superficie de la instalación, superficie de la instalación dentro del área protegida, especies afectadas por la instalación que estarían en el catálogo de especies amenazadas, impactos más significativos, valoración del impacto.

“EN10 Porcentaje y volumen total de agua reciclada y reutilizada.”

La información de este indicador está relacionada con lo se expresa en EN8.

“Aspecto: Biodiversidad

EN11 Descripción de terrenos adyacentes o ubicados dentro de espacios naturales protegidos o de áreas de alta biodiversidad no protegidas. Indíquese la localización y el tamaño de terrenos en propiedad, arrendados, o que son gestionados, de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a áreas protegidas.”

“EN12 Descripción de los impactos más significativos en la biodiversidad en espacios naturales protegidos o en áreas de alta biodiversidad no protegidas, derivados de las actividades, productos y servicios en áreas protegidas y en áreas de alto valor en biodiversidad en zonas ajenas a las áreas protegidas.”

“EN13 Hábitats protegidos o restaurados.”

Se brinda un cuadro que contiene: las Instalaciones, las áreas protegidas que afecta, su ubicación geográfica, relación entre su ubicación y áreas naturales protegidas - dentro, parcialmente o adyacentemente-, su superficie total y dentro del área protegida, especies afectadas incluidas en el catálogo de las amenazadas, impactos más significativos, valoración del impacto - alto, medio-bajo- y medidas de minimización del impacto - preventivas, correctoras y compensatorias-

No se detecta hasta la etapa realizada la incidencia cuantitativa sobre elementos propios o ajenos que son gestionados.

“EN14 Estrategias y acciones implantadas y planificadas para la gestión de impactos sobre la biodiversidad.”

Se instalan 74 casetas para especies protegidas, que pueden clasificadas como inversiones ambientales e informarse en el ESPA, y se plantan 3000 árboles, no observándose si es sobre terreno propio o ajeno.

“EN15 Número de especies, desglosadas en función de su peligro de extinción, incluidas en la Lista Roja de la UICN y en listados nacionales, y cuyos hábitats se encuentren en áreas afectadas por las operaciones según el grado de amenaza de la especie.”

En 2012 el ente lleva a cabo trabajos de integración paisajística, restauración y revegetación de áreas que requirieron la plantación de árboles de diferente porte, arbustos y plantas de flor, alcanzando más de 1 millón de ejemplares plantados. Las plantaciones realizadas podrían

absorber más de 4.000 toneladas CO₂/año, equivalentes a las emisiones de CO₂ que producen 1.800 coches circulando.

“Aspecto: Emisiones, Vertidos y Residuos

EN16 Emisiones totales, directas e indirectas, de gases de efecto invernadero, en peso.”

“EN17 Otras emisiones indirectas de gases de efecto invernadero, en peso.”

“EN20 NO_x, SO_x, y otras emisiones significativas al aire por tipo y peso”

La información referida a estos indicadores se encuentra sumada a las iniciativas y reducciones referenciadas en EN6.

“EN21 Vertidos totales de aguas residuales, según su naturaleza y destino.”

Se informa por líneas de negocios la cantidad de m³ vertidos en dominio público hidráulico, dominio público marítimo terrestre, red pública de alcantarillado y vertidos de salmuera.

“EN22 Peso total de residuos generados, según tipo y método de tratamiento.”

Mayormente se expresa reducción de residuos.

“EN25 Identificación, tamaño, estado de protección y valor de biodiversidad de recursos hídricos y hábitats relacionados, afectados significativamente por vertidos de agua y aguas de escorrentía de la organización informante.”

El cumplimiento de EN25 se informa dentro del indicador EN11.

“Aspecto: Cumplimiento Normativo

EN28 Coste de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la normativa ambiental.”

Se informan expedientes recibidos en la línea energía, uno es motivado por la gestión incorrecta de residuos inertes y fue resuelto con una sanción de 600 euros. Dicha situación, originada en la gestión ambiental, contablemente estaría incidiendo en un resultado negativo económico-financiero. Otro expediente se origina por incorrecta gestión de residuos y vertido de gas oil, resultando una sanción monetaria de 240 euros.

En 2012 se cierran a nivel nacional 32 expedientes sancionadores por un total de 74.152 euros, de carácter ambiental y correspondiente a los períodos 2006-2012. Con respecto a 2011, se informa que un expediente se encuentra en proceso de instrucción con una contingencia máxima de 25000 euros, la cual consideramos como previsible desde lo económico financiero por aspectos ambientales, incluyéndose metodológicamente dentro del ESPA.

“Aspecto: General

EN30 Desglose por tipo del total de gastos e inversiones ambientales.”

En este indicador se brinda información sobre gastos e inversiones originadas en temas ambientales y medidas en unidades monetarias. Si bien, en un principio, tales contenidos corresponderían a los estados contables financieros, a efectos de su consideración se los incluye metodológicamente en el ERA y ESPA respectivamente. A modo de ejemplo, se informan resultados económico-financiero negativo como Gastos ambientales por 70,2 millones de euros, e Inversiones ambientales: 1,1 millones de euros.

En 2012 el ente es bonificado con 195.980 euros por desarrollar su actividad en el ámbito ambiental con requisitos superiores a las exigencias legales, cuyo cumplimiento fue verificado mediante un sistema de gestión ambiental. Se lo incluye, en este caso, en el ERA.

VI. Resultados

A partir del desarrollo realizado precedentemente puede elaborarse el siguiente estado de situación patrimonial ambiental (ESPA), como informe contable sintético, sistemático, cuantificado, evaluable, generalizable y acumulable. Se interpreta que, de generalizarse, dicho estado permitiría contar con información socio-ambiental de una región, país y sector de la economía.

Cuadro N° 1: *Un Estado de Situación Patrimonial Ambiental (ESPA)(*)*

ACTIVO (*)	Hasta Año 2012							PASIVO (*)	Hasta Año 2012						
	Tn.	Hm ³	GWh	Un			Euros (miles)		Tn	Hm ³	GWh	Un			Euros (miles)
				Inmueble	Mueble	Rodado						Inmueble	Mueble	Rodado	
(*) En este desarrollo no se diferencian los activos corrientes de los no corrientes.								(*) En este desarrollo no se diferencian los pasivos corrientes de los no corrientes.							
<i>Activo</i>								<i>Pasivo</i>							
Créditos (Nota 1)	3.160							Deudas (Nota 5)							
Bienes de Cambio (Nota 2)								Compromiso de reducción de CO ₂	14.167						
Agua		565						Proyectos para evitar emisión de CO ₂							
Energía (producción-Consumo)			17.276					Proyectos en México	750.000						
Bienes de Uso (Nota 3)								Proyecto en India	130.000						
Estaciones de recarga para coches eléctricos				315				Proyecto en Costa Rica	71.290						
Vehículos eléctricos						43		Previsiones (Nota 6)							
Inversiones (Nota 4)								Previsión gestión vertidos y residuos							25
Viviendas ecoeficientes				140				Total Pasivo	965457						25
Casetas					74										
Inversiones ambientales							1.000								
TOTAL ACTIVO	3.160	565	17.276	455	74	43	1.000	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	3.160	565	17.276	455	74	43	1.000

(*) Se considera el espacio temporal hasta 2012, para compatibilizar con el Estado de Situación Patrimonial histórico. Cabe aclarar que en las memorias de GRI no se incluye información sistematizada sobre un entendido patrimonio-socio-ambiental del ente ni al inicio ni al cierre del ejercicio.

Como un resultado adicional a los objetivos propuestos surge el Estado de Resultado Ambiental (ERA), que entendemos útil para sintetizar y sistematizar información de impactos positivos y negativos del ejercicio con una óptica contable, y que puede ser comparativo con ejercicios anteriores. El ERA, también como informe contable sintético, sistemático, cuantificado, evaluable, generalizable y acumulable, permitiría contar con información socio-ambiental de una región, país y sector de la economía.

Cuadro N° 2: Resumen de un Estado de Resultados Ambientales (ERA)

	Año 2012									Euros (miles)
	TJ	GWh	Kg	Tn.	mts	Lt.	M ³	Hm ³	Un	
INGRESOS AMBIENTALES (Nota 8)										
Energía Producción		20.351								
Agua desalada, potabilizada y depurada								568		
Bonificaciones										196
EGRESOS AMBIENTALES (Nota 9)										
Energía	11.071									
Agua							9.515.178			
Gestión Residuos y Vertidos										0,8
GASTOS AMBIENTALES (Nota 10)										70.000
.....										

Para homogeneizar, en este cuadro resumen hemos realizado algunas conversiones por el hecho de encontrar circunstancias medidas en unidades expresadas en distintas unidades equivalentes. A modo de ejemplo, se dejan circunstancias medidas en: m³ y Hm³, las que pueden unificarse por medio de conversión aumentando la comparabilidad de lo informado.

Adicionamos explicaciones o descripciones a modo de información complementaria en las siguientes notas:

Nota 1: Créditos

Para los créditos ambientales, o cuentas a cobrar ambientales, se tiene en cuenta que incluirían elementos del activo representativos de derechos que posee el ente para percibir bienes o servicios naturales, por ejemplo derechos de emisión. En la memoria expresamente se mencionan: 3.160 tn., correspondientes a derechos de emisión en CO₂, dato que surge de lo incluido en el indicador EN6.

Nota 2: Bienes de Cambio

El rubro bienes de cambio se lo considera compuesto por elementos del activo natural, o ambiental, destinados a su comercialización, ya sea que se encuentren en proceso de producción o resulten consumidos para producir bienes o servicios destinados a la venta. Se rescatan: 565 Hm³ de agua, según se informa en el indicador EN8, y 17276 Gwh. de energía (como diferencia entre producción y consumo, relacionando EN3 con EN5).

Nota 3: Bienes de Uso

Del indicador EN 6 se rescata para este rubro los datos referidos a 315 estaciones de recarga para coches eléctricos (200 existentes al 1/01/2012 - como existencia inicial - y 115 instaladas durante el ejercicio 2012). También se incluyen 43 vehículos ecoeficientes.

Nota 4: Inversiones

Se incluyen 140 viviendas con certificado de ecoeficiencia (considerando que el ente tiene la propiedad de las mismas al cierre del ejercicio económico seleccionado), 74 casetas para especies protegidas y 1 millón de euros en inversiones ambientales.

Ello es así interpretado por entender que las inversiones ambientales o naturales pueden ser consideradas por sus características naturales esenciales y porque son realizadas al margen de la actividad principal del ente con el ánimo de obtener un rendimiento ambiental.

Nota 5: Deudas

Como pasivo cierto, se incluye el compromiso de reducción de 14167 tn. de CO₂ y el compromiso de evitar emisiones anuales en México; 750.000t/año, India: 130.000 tCO₂/año, y Costa Rica: 71.290 t., CO₂/año.

Nota 6: Previsiones

Para los pasivos probables se considera un expediente que se encuentra en proceso de instrucción con una contingencia máxima de 25.000 euros

Nota 7: Patrimonio Neto

A efectos de cuantificar el total del patrimonio neto, se lo obtiene por diferencia entre los valores de activo y pasivo, exponiéndoselo en forma conjunta con el pasivo. Se procede de dicha manera pues dado que GRI se centra en impactos, surge como necesario profundizar en el significado y en los componentes de un entendido capital socio-ambiental.

Nota 8: Ingresos Ambientales

Se consideran situaciones interpretadas como causales de resultados positivos ambientales que permiten, por ejemplo, generar aumentos del activo natural (crecimiento natural, generación, recupero de recursos naturales, otros).

En EN30, entorno, se incluyen 195.980 euros como bonificación por realizar actividades ambientales con requisitos superiores a los exigidos legalmente.

Según EN5-EN6 y EN7, en su conjunto, la energía producida es de 20351 GWh y según EN8 asciende a 568.000.000 m³ la cantidad de agua desalada, potabilizada y depurada, que aumentaría la cantidad de agua utilizable, consumida o en existencia;

Nota 9: Egresos Ambientales

Considerados como egresos representativos de causales de, por ejemplo, disminución de activo ambiental (disminución de energía, de agua utilizable, otras). Se expresan consumos en EN6 de energía del ejercicio de 11.071 terajulios, en EN8 de agua de 9.515.178 m³ y en EN28 840 euros como resultado de sanciones.

Nota 10: Gastos Ambientales

En EN30 se expresa que la cifra de gastos ambientales asciende para 2012 a un valor aproximado de 70 millones de euros.

VII. Conclusiones derivadas

Hasta el desarrollo realizado es posible completar parcialmente el esquema mencionado Estado de Situación Patrimonial Ambiental (ESPA), a partir de la información brindada en los

indicadores ambientales de GRI que se incluyen en la memoria de sostenibilidad seleccionada. Dicho estado permitiría (como informe contable sintético, sistemático, cuantificado, evaluable, generalizable y acumulable) contar con información socio-ambiental de una región, país y sector de la economía.

Se diferencian algunos elementos como activos (créditos, bienes de cambio, bienes de usos e inversiones ambientales) y pasivos (compromisos ambientales ciertos y probables), siendo la posibilidad de completar el ESPA alta, es decir, en la información de los indicadores ambientales de GRI seleccionados se observa información socio-ambiental que puede ser clasificada en más del 80% de los rubros de un estado de situación patrimonial económico-financiero tradicional. Se reconocen componentes de activos en un indicador adicional (CRE5, de GRI Construction and Real Estate Sector Supplement).

También es posible elaborar con los impactos positivos y negativos un Estado de Resultado Ambiental (ERA), también como informe contable sintético, sistemático, cuantificado, evaluable, generalizable y acumulable, que permitiría contar con información socio-ambiental de una región, país y sector de la economía.

Entre las dificultades más relevantes se encuentran, entre otras que: los indicadores ambientales de GRI se centran en impactos ambientales y no se centran en patrimonio socio-ambiental, por ende, no se detecta un estado de situación patrimonial ambiental al inicio ni al cierre del ejercicio, no fue posible diferenciar los activos corrientes de los no corrientes. Además, se utilizan unidades de media similares expresadas en distintas unidades equivalentes y no toda la información se brinda de manera comparativa con el ejercicio anterior. A excepción de los vertidos de aguas residuales en el dominio público o red pública de alcantarillado, por lo general, hasta el desarrollo realizado, no se diferencian si determinados elementos gestionados son propios o ajenos, cuestión que incide directamente sobre la consideración del patrimonio del ente, región país, otras.

Como corolario de lo realizado surge la necesidad de profundizar investigaciones sobre elementos componentes del patrimonio neto ambiental y de reconocer la utilidad de los conocimientos contables para diferenciar entre elementos del patrimonio propio y del patrimonio ajeno que se gestionan y/o utilizan, así como de su pertinencia para elaborar informes metódicos, sintéticos, sistemáticos, cuantificados, evaluables y generalizables.

VIII. Referencias Bibliográficas

Biondi, Mario (1997). Tratado de Contabilidad Intermedia & Superior. Ediciones Macchi. Buenos Aires, Argentina.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2014). Resolución Técnica N°9 Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios. En Separatas de Legislación, Errepar, Buenos Aires Argentina

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2012). Resolución Técnica (RT) N° 36: Normas Contables Profesionales: Balance Social.

Fowler Newton Enrique (2008). Cuestiones contables fundamentales. La Ley, Buenos Aires Argentina.

Fowler Newton Enrique (2011). Contabilidad Básica. La Ley. Buenos Aires, Argentina.

Geba Norma, Bifaretti Marcela y Sebastián Mónica (2013 a). El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales. XXXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad - IV Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional del Litoral, Argentina Santa Fe, 30-31 de Octubre y 1º de Noviembre de 2013.

Geba Norma, Bifaretti Marcela y Sebastián Mónica (2013 b). Investigación exploratoria sobre el patrimonio ambiental en informes socio-ambientales. 19º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 9no Simposio Regional de Investigación Contable. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. La Plata, Argentina.

Geba Norma, Bifaretti Marcela y Sebastián Mónica (2013 c). Reflexiones para elaborar un Marco Conceptual de las Normas Contables Ambientales (Nacional). XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Punta del Este. República Oriental del Uruguay.

Global 100. The Global 100: World Leaders in Clean Capitalism. Disponible en: <http://global100.org/>. Consulta: 21 de Octubre de 2013.

Global Reporting Initiative (GRI) (2011, a). *Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad. Versión 3.1*. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G3.1-Complete.pdf> Consulta: 23 de Agosto de 2013.

Global Reporting Initiative (GRI) (2013). overview of changes in standard disclosures from g3.1 to g4. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G4-Overview-Tables-G3.1-vs-G4.pdf> Consulta 2 de Mayo de 2014.

GRI Construction and Reale Estate. Sector Supplement. Summary Guide(n/d). Disponible en: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/CRESS-Summary-Document.pdf>. Consulta: 1 de Julio de 2014.

Pahlen Acuña Ricardo, Fronti de García Luisa, Campo Ana, Helouani Rubén, Chaves Osvaldo y Viegas Juan (2009). Contabilidad pasado, presente y futuro. La Ley. Buenos Aires, Argentina