ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE FACULTADES Y ESCUELAS DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
Organismo de Cooperación y Estudio de la Unión de Universidades de América Latina y el Caribe

XV Asamblea General

25 al 28 octubre del 2016
en la Ciudad de Medellín Colombia,
siendo sede la Universidad EAFIT bajo las siguientes:

Contabilidad Social y Ambiental aportes del sistema contable de gestión ambiental a la contabilidad patrimonial-financiera

Contabilidad Social y Ambiental aportes del sistema contable de gestión ambiental a la contabilidad patrimonial-financiera

ÁREA
Contabilidad, Auditoria e Información para la toma de decisiones

SUB ÁREA (S) TEMÁTICA (S)
Contabilidad social y ambiental - Contabilidad de gestión

AUTORES
Norma Beatriz Geba (*), normageba@econo.unlp.edu.ar
María Laura Catani (*), laura.catani@econo.unlp.edu.ar
Marcela Claudia Bifaretti (*), marcela.bifaretti@econo.unlp.edu.ar

INSTITUCIÓN
(*)Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables. Calle 6 entre 47 y 48, Ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires, Argentina. Te. 54221-4236769. Dirección para correspondencia: Calle 6 entre 47 y 48, Of. 320, (1900) La Plata, Provincia de Buenos Aires, Argentina.

Contabilidad Social y Ambiental aportes del sistema contable de gestión ambiental a la contabilidad patrimonial-financiera

RESUMEN

Las organizaciones económicas necesitan información ambiental pertinente sobre sus recursos naturales para su adecuada gestión, constituyendo un desafío en la formación de Contadores y Administradores. Diversas iniciativas internacionales de desarrollo sostenible contienen expresamente aspectos ambientales. De rescatar la importancia de la información ambiental para su cuidado y preservación, los entes: ¿Incluyen información del patrimonio ambiental y sus modificaciones en los informes de gestión que acompañan a sus estados contables financieros? ¿En qué grado se considera en los informes de gestión que acompañan a los estados contables financieros lo informado en las memorias de sostenibilidad o sustentabilidad pertinentes?

La hipótesis central del trabajo considera que los entes emiten información patrimonial-ambiental-financiera en sus informes de gestión, que acompañan a los estados contables financieros externos, en menor grado que en sus memorias de sostenibilidad. Es el objetivo específico: contribuir a promover el desarrollo de sistemas contables de gestión ambiental al servicio de la contabilidad financiera para brindarle al usuario elementos de información, propiciando establecer políticas de gestión que incluyan temas ambientales relevantes y la adopción de la responsabilidad social y ambiental.

Se realiza una investigación empírica base. Se determina una muestra y se buscan estados contables financieros con informes de gestión en español. Se seleccionan indicadores de la versión G4 de GRI, se realizan análisis críticos y comparativos. Se obtienen resultados, se enmarca el grado, infieren conclusiones y brindan propuestas.

Resulta, entre otros, que los entes analizados otorgan importancia a la gestión e información ambiental, incluyéndola en sus informes de gestión de manera narrativa en grado medio, no confirmándose la hipótesis de trabajo. Se propone incluir un Cuadro Resumen de Cuestiones Ambientales en términos monetarios, haciendo referencia a los indicadores de las Memorias de Sostenibilidad y considerar términos contables internacionalmente consensuados a incluir en un glosario útil para la sustentabilidad.

INTRODUCCIÓN

Consideramos para el presente estudio que los recursos naturales son imprescindibles para un desarrollo sostenido y sustentable. El ecosistema es finito y vulnerable y, si bien el ambiente puede absorber y equilibrar ciertas perturbaciones causadas por la actividad económica, cuando el crecimiento de la producción presiona en exceso su deterioro y los entes no poseen adecuadas políticas y gestiones para cuidarlos y preservarlos puede limitarse su capacidad de regeneración. El uso de los recursos naturales sin dañar el ambiente y con un crecimiento económico ecológicamente sostenible incide en la calidad de vida. Se interpreta que todas las organizaciones económicas, como sus grupos de interés, necesitan información ambiental pertinente sobre los recursos naturales, su consumo, los impactos generados y recibidos, para una adecuada gestión de dichos recursos. Un comportamiento organizacional ecológico aceptado por la sociedad y apropiado al concepto de responsabilidad ambiental empresaria puede generar oportunidades competitivas. De ello, entre otros, resulta beneficioso que en la contabilidad de gestión se reconozcan e integren variables ambientales pertinentes que contribuyan a mitigar problemáticas ambientales que inciden en la vida del planeta. Estas temáticas constituyen un desafío en la formación de Contadores y Administradores.

Existen distintas iniciativas internacionales de propuestas de desarrollo sostenible con expresa consideración de aspectos ambientales. En Agosto de 2015, Naciones Unidas, desde la Asamblea General, ha acordado por consenso el documento final titulado: “Transformar nuestro mundo: la

Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible", (ONU, CEPAL, 2015). Su preámbulo expresa que: "Este plan será implementado por todos los países y partes interesadas mediante una alianza de colaboración. Estamos resueltos... a sanar y proteger nuestro planeta. Estamos decididos a tomar las medidas audaces y transformativas que se necesitan urgentemente para reconducir al mundo por el camino de la sostenibilidad y la resiliencia." (p.2). Se consideran 17 Objetivos de desarrollo sostenible y 169 metas. Con respecto al *planeta* se manifiesta: "Estamos decididos a proteger el planeta contra la degradación, incluso mediante el consumo y la producción sostenibles, la gestión sostenible de sus recursos naturales y medidas urgentes para hacer frente al cambio climático, de manera que pueda satisfacer las necesidades de las generaciones presentes y futuras." (p. 2).

Entre los 17 Objetivos de desarrollo sostenible, se incluyen aspectos ambientales, de la naturaleza, y de desarrollo económico tales como en: el "Objetivo 2. ... promover la agricultura sostenible"; "Objetivo 6. Garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos"; "Objetivo 7. Garantizar el acceso a una energía asequible, segura, sostenible y moderna para todos"; "Objetivo 8. Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos"; "Objetivo 9. Construir infraestructuras resilientes, promover la industrialización inclusiva y sostenible y fomentar la innovación"; "Objetivo 10. Reducir la desigualdad en y entre los países"; "Objetivo 11. Lograr que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles"; "Objetivo 12. Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles"; "Objetivo 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos"...; "Objetivo 14. Conservar y utilizar en forma sostenible los océanos, los mares y los recursos marinos para el desarrollo sostenible"; "Objetivo 15. Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres, gestionar los bosques de forma sostenible, luchar contra la desertificación, detener e invertir la degradación de las tierras y poner freno a la pérdida de la diversidad biológica"; y "Objetivo 17. Fortalecer los medios de ejecución y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible"; entre otros. (p. 16).

En Diciembre de 2015, 195 delegaciones participan en la Cumbre sobre el Cambio Climático realizada en París, Francia. El acuerdo aprobado en París, contiene, entre otros aspectos, 29 artículos y expresa que: "Las partes en el presente Acuerdo" desean "hacer realidad el objetivo de la Convención y guiándose por sus principios, incluidos los principios de la equidad y de las responsabilidades comunes pero diferenciadas y las capacidades respectivas, a la luz de las diferentes circunstancias nacionales"... (Naciones Unidas, 2015, p. 23). Se expresa en el artículo 2: que el acuerdo tiene por objeto "reforzar la respuesta mundial a la amenaza del cambio climático, en el contexto del desarrollo sostenible y de los esfuerzos por erradicar la pobreza". Se mencionan: mantener "el aumento de la temperatura media mundial muy por debajo de 2 º C con respecto a los niveles preindustriales, y proseguir los esfuerzos para limitar ese aumento de la temperatura a 1,5 º C con respecto a los niveles preindustriales"; aumentar "la capacidad de adaptación a los efectos adversos del cambio climático y promover la resiliencia al clima y un desarrollo con bajas emisiones de gases de efecto invernadero"; y elevar "las corrientes financieras a un nivel compatible con una trayectoria que conduzca a un desarrollo resiliente al clima y con bajas emisiones de gases de efecto invernadero."... (p. 24). En el artículo 5 se incluye:

> 1. Las Partes deberían adoptar medidas para conservar y aumentar, según corresponda, los sumideros y reservorios de gases de efecto invernadero a que se hace referencia en el artículo 4, párrafo 1 d) de la Convención, incluidos los bosques.
> 2. Se alienta a las Partes a que adopten medidas para aplicar y apoyar, también mediante los pagos basados en los resultados, el marco establecido en las orientaciones y decisiones pertinentes ya adoptadas en el ámbito de la Convención respecto de los enfoques de política y los incentivos positivos para reducir las emisiones debidas a la deforestación y la degradación de los bosques, y de la función de la conservación, la gestión sostenible de los bosques, y el aumento de las reservas forestales de carbono en los países en desarrollo, así como de los

> enfoques de política alternativos, como los que combinan la mitigación y la adaptación para la gestión integral y sostenible de los bosques, reafirmando al mismo tiempo la importancia de incentivar, cuando proceda, los beneficios no relacionados con el carbono que se derivan esos enfoques." (p. 27).

El artículo 7 establece: "1. Por el presente, las Partes establecen el objetivo mundial relativo a la adaptación, que consiste en aumentar la capacidad de adaptación, fortalecer la resiliencia y reducir la vulnerabilidad al cambio climático con miras a contribuir al desarrollo sostenible y lograr una respuesta de adaptación adecuada en el contexto del objetivo referente a la temperatura que se menciona en el artículo 2." (p. 28). Por artículo 8: "1. Las Partes reconocen la importancia de evitar, reducir al mínimo y afrontar las pérdidas y los daños relacionados con los efectos adversos del cambio climático, incluidos los fenómenos meteorológicos extremos y los fenómenos de evolución lenta, y la contribución del desarrollo sostenible a la reducción del riesgo de pérdidas y daños." (p. 30). Se reconoce la necesidad de información, el artículo 14 expresa: que en calidad de reunión de las Partes en el Acuerdo de París, "la Conferencia de las Partes hará periódicamente un balance de la aplicación del presente Acuerdo para determinar el avance colectivo en el cumplimiento de su propósito y de sus objetivos a largo plazo (`el balance mundial´)", haciéndolo a la luz de la equidad y de la mejor información científica disponible, "de manera global y facilitadora, examinando la mitigación, la adaptación, los medios de aplicación y el apoyo". El primer balance mundial se hará en 2023 y se interpreta que el resultado "del balance mundial aportará información a las Partes para que actualicen y mejoren, del modo que determinen a nivel nacional, sus medidas y su apoyo de conformidad con las disposiciones pertinentes del presente Acuerdo, y para que aumenten la cooperación internacional en la acción relacionada con el clima." (p. 35).

La importancia de la información ambiental, con enfoque financiero y socio-ambiental, también se encuentra en diversas iniciativas predecesoras de las antes mencionadas. Así, encontramos, entre otras, que para participar en el Pacto Global, las organizaciones deben proporcionar, una vez al año, un informe conocido con el nombre de Comunicación de Progreso, incluyendo lo realizado al implementar los diez principios del Pacto. Desde la iniciativa de la Global Reporting Initiative (GRI) se brindan un proceso e indicadores concretos en las dimensiones económica, social y ambiental para que los entes elaboren y emitan sus memorias de sostenibilidad.

Distintas organizaciones económicas, desde diversos ámbitos geopolíticos, de la esfera pública, privada y mixta, con y sin ánimo de lucro, reconocen la necesidad de la información económica, social y ambiental y emiten las denominadas memorias de sostenibilidad de GRI. En Argentina, por la Resolución Técnica Nº 36, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), la memoria de sostenibilidad conforma la estructura del balance social. La versión más reciente de las memorias de sostenibilidad es la G4, recomendada por GRI para las memorias que se publiquen después del 31 de diciembre de 2015. Entre otras cuestiones, se considera en el Manual de Aplicación que es "fundamental documentar el proceso de definición del contenido de la memoria... Mantener registros precisos facilita el trabajo de análisis y verificación, ayuda a cubrir los Contenidos básicos generales de la sección `Aspectos materiales y Cobertura´... y permite que la organización explique por qué ha elegido un enfoque determinado." (GRI, 2013 b, p.32).

En Geba, Bifaretti y Sebastián (2015) se interpreta "que en las organizaciones económicas se encuentra un [Sistema de Información Contable] (SIC) que permite obtener y brindar información metódica, sistemática, cuantificada y evaluable" y se intenta colaborar desde lo contable a la sistematización de indicadores seleccionados de la categoría desempeño social, medio ambiente y economía de la versión G4 de GRI, para ayudar a una gestión más sustentable. De la investigación empírica realizada sobre una "selección al azar de informes, memorias, reportes socio-ambientales, de acuerdo a GRI, Versión G4, resulta que: de las catorce organizaciones seleccionadas 10 (71 %) son industriales y 4 (29%) de servicios; 6 (42,9%) son españolas, 3 (21,4%) argentinas, 3 (21,4%)

colombianas, 1(7,1%) mexicana y 1 (7,1%) hondureña. Más del 70% son entes industriales. Son privados y lucrativos más del 50%." (p. 12). Se observan organizaciones comprometidas con la sustentabilidad y predisposición para informar y mejorar la información. Hasta el análisis realizado, se observa que algunos entes informan multas significativas por incumplimiento a la normativa ambiental, montos de ingresos. También se "identifican como principales riesgos: `Cambios en la preferencia del consumidor´, `Escasez de agua o alguna incapacidad de mantener las concesiones existentes´ y `Riesgo de aumento en precio de las materias primas`". (p. 15). En algún caso se informa sobre inversión en la instalación de mesas de trabajo: "Mesa de Ecoeficiencia", "`Mesa de Pacto Global", "Mesa de Cambio Climático", que se han acercado a las universidades" (p. 16). En otro caso se expresa que "`Las condiciones climáticas extremas impactan directamente en la actividad de los productores, por ende en el ingreso de materia prima, lo cual deviene en un impacto económico negativo para la producción´"... Se destacan campañas vinculadas con: "un uso racional de la energía, el uso eficiente del agua y una gestión integral de residuos priorizando las tres R (Reducción, Reutilización y Reciclado)." (p. 18).

De rescatar la necesidad y utilidad de la información contable ambiental para la sustentabilidad surgen varios interrogantes, entre ellos, los entes, como actores sociales: ¿Incluyen información del patrimonio ambiental y sus modificaciones en los informes de gestión que acompañan a sus estados contables financieros? De incluirse información ambiental en los citados informes de gestión: ¿En qué grado se considera en los informes de gestión que acompañan a los estados contables financieros lo informado en las memorias de sostenibilidad o sustentabilidad pertinentes? La hipótesis central del trabajo considera que los entes emiten información patrimonial ambiental con enfoque económico-financiero en sus informes de gestión, que acompañan los estados contables financieros externos, en menor grado que en sus memorias de sostenibilidad. En aras de responder a los interrogantes planteados y contribuir con el desarrollo de sistemas, o subsistemas, contables de gestión ambiental, al servicio de la contabilidad financiera de uso externo **útil** para decidir conociendo la relación de la empresa con el ambiente, se enmarcan los siguientes objetivos.

OBJETIVOS

Constituye el objetivo general: contribuir con el conocimiento contable financiero (patrimonial) y de gestión de recursos naturales relevantes, sus variaciones patrimoniales modificativas y su impacto en la información contable. Es el objetivo específico: contribuir a promover el desarrollo de sistemas contables de gestión ambiental al servicio de la contabilidad financiera para brindarle al usuario elementos de información, propiciando establecer políticas de gestión que incluyan temas ambientales relevantes, beneficiando la adopción de la responsabilidad social y ambiental empresaria (Contabilidad Social y Ambiental).

METODOLOGÍA

A efectos de cumplir con los objetivos enunciados, se inicia una investigación empírica base para posteriores investigaciones y desarrollos. Se buscan en la web estados contables financieros anuales (también llamados balances, Informes financieros anuales y similares) con informes de gestión en español, correspondientes a los entes que componen la muestra en la investigación empírica precedente, Geba, Bifaretti y Sebastián (2015), y a sus ejercicios económicos cerrados en 2014. Al encontrar alguna restricción a su acceso, se selecciona y agrega una entidad cuyo reporte de sostenibilidad poseía un análisis control preliminar.

Se analizan los mencionados informes de gestión externos y se releva la información incluida sobre aspectos ambientales patrimoniales-financieros (activo, pasivo, patrimonio neto), sus variaciones (impactos positivos y negativos al patrimonio ambiental), diferenciado la información sobre riesgos ambientales. Para determinar el grado que dichos informes de gestión consideran lo

informado en las memorias de sostenibilidad o sustentabilidad, se realiza un análisis comparativo con resultados de estudios preliminares, seleccionándose los indicadores de GRI, G4: EC2, EC8, EN 29 y EN 31. Se interpreta que el mayor grado de consideración de los mismos se encuentra entre el 100% y el 70% de presencia de dicha información, el grado medio entre menos del 70% y el 40% y el menor grado en menos del 40% de los aspectos analizados. Se realizan y completan grillas de recolección y análisis de datos y, de acuerdo al marco teórico desarrollado, se obtienen resultados, infieren conclusiones y brindan propuestas.

MARCO TEÓRICO

Existen diversas interpretaciones para los términos sustentabilidad y sostenibilidad. Según *Educadores por la sostenibilidad (2012),* sustentabilidad y sostenibilidad se utilizan y pueden utilizarse como sinónimos. El texto inglés "sustainable development" es traducido en algunos países castellano parlante como "desarrollo sostenible", y en otros países latinoamericanos como "desarrollo sustentable". En italiano, se lo traduce como "sviluppo sostenibile" y en lengua portuguesa se utiliza "desenvolvimento sustentável". Pero, interpretan que debemos "ser muy cuidadosos en el manejo de los conceptos"... Rescatan la definición de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo (CMMAD): "*`es el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades´*". Consideran que es necesario tener claro que el "nuevo concepto parte de la posibilidad de que haya desarrollo, mejora cualitativa o despliegue de potencialidades... sin extracción de materiales a un ritmo superior al de su regeneración (cuando son renovables) ni producción de residuos a un ritmo superior al de su posible digestión por los ecosistemas." Es decir, es posible el desarrollo, "si bien el *crecimiento* no puede continuar indefinidamente en un mundo finito". En dicha página de la CMMAD, puede leerse: "`Aun el restringido concepto de sostenibilidad física implica la preocupación por la igualdad social entre las generaciones, preocupación que debe lógicamente extenderse a la igualdad *dentro* de cada generación´", agregando: "`El desarrollo sostenible requiere la satisfacción de las necesidades básicas *de todos* y extiende a todos la oportunidad de satisfacer sus aspiraciones a una vida mejor´".

Tal cambio en el paradigma de desarrollo incluye y extiende la responsabilidad pertinente a todos los actores sociales. En cuanto a la responsabilidad ambiental empresarial, los conceptos y definiciones se presentan desde distintos abordajes. Según la página de Ecología Verde (2016), "la responsabilidad ambiental de las empresas es casi la piedra angular que determina la mayor o menor salud del planeta." (Isan, 2013). Tal es su importancia que afecta los impactos (positivos o negativos) de las decisiones o productos "como a la reparación de los posibles daños ocasionados en el entorno", aunque para lograr que la balanza se incline hacia la sostenibilidad hay mucho camino que recorrer. Es necesario que las empresas lleven a cabo prácticas o procesos sostenibles. Interpretan que, de forma indirecta, "su responsabilidad ambiental es en realidad un asunto político. Una cuestión... de todos, de la que dependen problemas claves como las emisiones de gases de efecto invernadero o desastres ambientales provocados por fugas de petróleo o por los vertidos tóxicos"... Desde lo negativo, la irresponsabilidad ambiental empresaria incide de manera directa "en la desaparición de especies y en la degradación de áreas naturales, así como en la salud pública... mediante una polución atmosférica, del agua o del suelo"...

Vilches, Gil Pérez, Toscano y Macías (2009) también entienden que a nivel global consumimos más recursos y generamos más residuos de los que el planeta puede generar y admitir. Consideran que no es posible continuar "`externalizando´ los costes ambientales, es decir, no tomando medidas para evitar la degradación ambiental; ello favorece el beneficio económico a muy corto plazo, pero supone un grave atentado al bien común." Reconocen que son necesarias urgentes medidas correctoras que pongan fin al proceso de degradación y rescatan lo señalado por el Secretario General de Naciones Unidas Ban Ki-Moon, como "una oportunidad para impulsar un desarrollo auténticamente sostenible". Es decir, "una economía *verde*, fuente de empleos verdes -asociados a recursos

de energía limpios y renovables... `En un momento en que el desempleo está creciendo en muchos países, necesitamos nuevos empleos.´" Señalan como una necesidad el estudio detenido de las medidas necesarias (tecnológicas, educativas y políticas) para avanzar hacia la sostenibilidad.

La importancia de la información para el desarrollo, puede verse cristalizada cuando en 1972, desde Naciones Unidas, la Asamblea General instituye "el 24 de octubre como Día Mundial de Información sobre el Desarrollo para concienciar a la opinión pública mundial sobre los problemas y las necesidades de desarrollo"... Se manifiesta, entre otras particularidades, que contribuye a avanzar en los esfuerzos por mejorar las vidas de las personas, principalmente en las regiones con menos recursos: "Disponer de información amplia, puntual y relevante acerca de todos los asuntos vinculados al desarrollo, así como un mayor acceso a la tecnología y a las nuevas vías de comunicación que han surgido". (ONU, n.d).

Una disciplina científica que, desde hace varios siglos, estudia parte de la realidad concreta de las organizaciones económicas es la contabilidad. Los conocimientos contables han permitido y permiten obtener y comunicar información (metódica, sistemática, cualitativa y cuantitativa, evaluable) del patrimonio, sus variaciones (impactos) y determinadas gestiones de los entes hacia usuarios externos e internos. En el marco de la contabilidad financiera-patrimonial, si bien ciertos recursos naturales, para ciertos entes y en determinado tiempo, pueden incorporarse como activos, es posible reconocer contablemente que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente, sumando ventajas competitivas. Pahlen Acuña, Campo y Sosisky (2013), reconocen que: "las necesidades de contar con información prospectiva complementaria... y [que] la no inclusión de aspectos sociales y ambientales, entre otros aspectos, son consecuencia del uso de concepciones técnicas y de la partida doble tradicional"... (p., 26). De centrarnos en la relación entre lo ambiental y lo financiero, puede interpretarse que la contabilidad ambiental financiera parte de los siguientes supuestos: 1. Existe un conjunto de hechos, actos y fenómenos que se captan y ordenan por medio de cuentas para su procesamiento; 2. A partir de una clasificación de cuentas, que permita exteriorizar la responsabilidad medioambiental del ente, se sistematiza la información; y 3. La definición de activo enunciada en los marcos conceptuales, implicaría reconocer y medir ciertos recursos naturales y sus variaciones en los informes patrimoniales financieros. A efectos de reducir riesgos, mejorar el cumplimiento legal y aumentar la competitividad, algunas estrategias de gestión empresarial integran la dimensión ambiental con un enfoque preventivo y de administración eficiente de recursos. Desde un grupo especializado en inversiones sostenibles y que publica el índice Dow Jones Sustainability World (DJSI World), se interpreta que la sostenibilidad corporativa "es un enfoque de negocio que persigue crear valor para los accionistas a largo plazo mediante el aprovechamiento de oportunidades y la gestión de los riesgos derivados de los desarrollos económicos, ambientales y sociales." (Robecosam, n.d.).

En cuanto a la contabilidad ambiental de gestión, pueden considerarse los siguientes supuestos: 1. El ente ha desarrollado un sistema de gestión ambiental que el sistema contable (SIC) en el marco de la contabilidad ambiental procesará, para brindar información pertinente: cuantitativa (monetaria o no monetaria) y cualitativa; 2. La responsabilidad social y ambiental de la empresa le hará internalizar costos y gastos ambientales; y 3. El desarrollo del sistema de información contable ambiental (SICA) puede tener un enfoque global, pero debería adaptarse a las características de los distintos entes y territorios. Una entendida contabilidad de costos que capte y procese costos y gastos ambientales y tableros de comando ambientales se convierten en elementos de información, que pueden contribuir a concientizar la dirección estratégica. El gerenciamiento de una organización implica tomar decisiones sobre la manera de utilizar recursos generalmente escasos para cumplir con los objetivos fijados, siendo conveniente que en sus políticas especifiquen como aspecto relevante que definen la filosofía empresarial cuestiones en materia ambiental. "Si bien las decisiones acertadas conducen al cumplimiento de los objetivos, las decisiones pueden no sólo apartar a la organización de sus fines sino poner en peligro el futuro o la existencia misma de la organización" (Telias, Smurra, Pahlen Acuña y Fano, 2008, p., 1). El proceso que involucra tomar decisiones

acertadas parte de disponer de adecuada información, permitiendo minimizar la incertidumbre y concientizar sobre consecuencias futuras que la decisión puede generar. La información contable contribuye a lograr un diagnóstico de la organización en un momento y lugar determinados y, durante el ciclo gerencial, procura conocimientos sobre consecuencias de las decisiones del administrador. Los informes de gestión internos brindan conocimientos a los administradores, incluyendo circunstancias no siempre consideradas por las normas contables.

En Argentina, según Fowler Newton (2001) los informes contables que se utilizan en el ente para tomar decisiones y controlar incluyen los estados contables, o financieros, de uso externo y los de uso interno exclusivo (ICI), denominados generalmente como informes contables para la gestión o información contable de gestión. Entiende que la periodicidad y el contenido de cada ICI dependen principalmente de: "las decisiones que sus usuarios deben tomar"; "las necesidades informativas consecuentes"; y "la relación entre el costo de preparar la información y los beneficios que su utilización produzca." (p. 571). Siendo aplicables las mismas razones que justifican la presentación con desagregaciones por segmentos de negocios y geográficos y con información sobre las transacciones con partes relacionadas aplicables a los estados contables consolidados. En la página web de Gestión y Administración (n.d) se considera la necesidad de su no trascendencia a terceros, entendiéndose que "la planificación en una empresa, tiene mucho que ver con el informe de gestión presentado por el gestor, además en dicho informe, muchas veces **se especifica la situación de la empresa en el mercado,** respecto a las empresas que resultan ser parte de la competencia." Pero, en la Enciclopedia financiera (n.d), se expresa que el "Informe de Gestión es una parte de las cuentas anuales donde se incluye una de las operaciones de la empresa y sus perspectivas de futuro que realiza la dirección de la empresa." El informe de gestión surge como parte de un movimiento general que demanda mayor transparencia en el gobierno corporativo y sirven como una fuente de información a usuarios externos, al ampliar la información contenida en los estados financieros.
Desde el enfoque normativo legal, en Argentina, por el artículo Nº 326 del reciente Código Civil y Comercial de la Nación, al cierre del ejercicio para "quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados"... (Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina, 2014). La Ley General de Sociedades, Nº 19.550, T.O. 1984, en su artículo 62 expresa que: "Las sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2) y las sociedades por acciones deberán presentar los estados contables anuales regulados por los artículos 63 a 65 y cumplir el artículo 66." Agrega que: "Sin perjuicio de ello, las sociedades controlantes de acuerdo al artículo 33, inciso 1), deberán presentar como información complementaria, estados contables anuales consolidados, confeccionados, con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a las normas que establezca la autoridad de contralor." (Honorable Congreso de la Nación Argentina, 2014). El artículo 63 regula el denominado balance general, el artículo 64 el estado de resultados, el artículo 65 las notas complementarias **y el artículo 66 la m**emoria, no mencionándose al informe de gestión como informe externo obligatorio.

Respecto al balance general, por el artículo 63, debe suministrar información sobre: 1. El activo ("El dinero en efectivo en caja y Bancos, otros valores caracterizados por similares principios de liquidez, certeza y efectividad, y la moneda extranjera"; "Los créditos provenientes de las actividades sociales... Cuando corresponda se deducirán las previsiones por créditos de dudoso cobro y por descuentos y bonificaciones"; "Los bienes de cambio... se indicarán separadamente las existencias de materias primas, productos en proceso de elaboración y terminados, mercaderías de reventa y los rubros requeridos por la naturaleza de la actividad social"; "Las inversiones en título de la deuda pública, en acciones y en debentures"... Además, y cuando correspondiera "se deducirá la previsión para quebrantos o desvalorizaciones"; "Los bienes de uso, con indicación de sus amortizaciones acumuladas"; "Los bienes inmateriales... con indicación de sus amortizaciones acumuladas"; "Los gastos y cargas que se devenguen en futuros ejercicios o se afecten a éstos, deduciendo en este último caso las amortizaciones acumuladas que correspondan"; "Todo otro rubro que por su naturale-

za corresponda ser incluido como activo.”). 2. El pasivo (“Las deudas”...; “Las previsiones por eventualidades que se consideren susceptibles de concretarse en obligaciones de la sociedad”; “Todo otro rubro que por su naturaleza represente un pasivo hacia terceros”; y “Las rentas percibidas por adelantado y los ingresos cuya realización corresponda a futuros ejercicios”). En este artículo no se hace mención expresa al patrimonio neto, pero deben considerarse: “El capital social” (entendido capital social en sentido financiero) así como: “Las reservas legales contractuales o estatutarias, voluntarias y las provenientes de revaluaciones y de primas de emisión”; “Las utilidades de ejercicios anteriores y en su caso, para deducir, las pérdidas”; “Todo otro rubro que por su naturaleza corresponda ser incluido en las cuentas de capital pasivas y resultados”. También se incluyen las cuentas de orden por: “Los bienes en depósito, los avales y garantías, documentos descontados”... La información debe ser agrupada distinguiendo en el activo y en el pasivo los corrientes de los no corrientes, mostrándose por separado el activo y el pasivo en moneda extranjera.

Por el artículo 64 el “estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio” debe exponer: “El producido de las ventas o servicios, agrupado por tipo de actividad. De cada total se deducirá el costo de las mercaderías o productos vendidos o servicios prestados, con el fin de determinar el resultado”; “Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio”... Se menciona expresamente al patrimonio neto al indicar que el estado de resultados debe complementarse con el estado de evaluación del patrimonio neto, el cual incluye “las causas de los cambios producidos durante el ejercicio en cada uno de los rubros integrantes del patrimonio neto”. Según el artículo 65, cuando “la correspondiente información no estuviera contenida en los estados contables de los artículos 63 y 64 o en sus notas, deberán acompañarse notas y cuadros, que se considerarán parte de aquéllos.” Para la memoria, el artículo 66 indica que los administradores deben informar sobre el estado de la sociedad en las actividades en la que hubiera operado, así como su juicio respecto de la “proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad.” Se particulariza que debe resultar del informe, siendo observable el enfoque económico-financiero y la no mención expresa a cuestiones ambientales, ni a aspectos relativos al balance social en Argentina.

Pero, con la denominación de “informe de gestión” también se identifican determinados informes destinados a usuarios externos. En Colombia, por el Código de Comercio y la Ley 222/95, resulta obligatorio poner a disposición de los asociados en la reunión ordinaria, entre otra información financiera, el informe de gestión. “El informe de gestión debe contener: (i) Una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación económica, administrativa y jurídica de la sociedad, (ii) Resaltar los acontecimientos importantes acaecidos después del ejercicio; (iii) Opinar sobre la evolución previsible de la sociedad, (iv) Informar sobre las operaciones celebradas con los asociados y con los administradores y (v) Señalar si la sociedad está cumpliendo las normas sobre propiedad intelectual y derechos de autor.” Cuando la compañía forme parte de un Grupo Empresarial, debe “preparar un Informe Especial de Grupo Empresarial”... (Suma legal, n.d.). En México, la Ley General de Sociedades Mercantiles, “Última reforma publicada DOF 02-06-2009”, expresa que: Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, deben presentar anualmente la Asamblea de Accionistas un informe que, por lo menos, incluya: “Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes”; “Un informe en que declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera”; “Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio”; “Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio”; “Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio”; “Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio”; y “Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores.” Agregándose, un denominado “informe de los comisarios”. (Cámara de Diputados del H. Congreso de La Unión, 2009).

Según una red europea de asesorías, en España por la Ley de Sociedades de Capital, los administradores de las sociedades están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, además, de corresponder, las cuentas y el informe de gestión consolidados. "El informe de gestión no forma parte específicamente de las cuentas anuales, pero existen determinadas sociedades que deben depositarlo junto con éstas obligatoriamente. Las sociedades que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberán indicar en el informe de gestión el periodo medio de pago a sus proveedores." (iusTime, 2015). El informe de gestión debe contener "una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta." La exposición consiste en un análisis "equilibrado y exhaustivo de la evolución y los resultados de los negocios y la situación de la sociedad, teniendo en cuenta la magnitud y la complejidad de la misma." Dicho análisis incluye indicadores clave financieros y, cuando proceda, no financieros "que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta, incluida información sobre cuestiones relativas al medio ambiente y al personal." Se exceptúan de incluir información no financiera "las sociedades que puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada." (iusTime, 2015).

Incluir información relativa al ambiente natural tiene implicancias sobre los recursos naturales. Según la página web de BioEnciclopedia (2015), son recursos naturales las "materias primas, materiales o componentes que se producen de forma natural en el ambiente"... "Los recursos naturales pueden existir como elementos separados entre sí o funcionar mediante su unión con otros recursos... el agua es un recurso natural que es por sí misma... los minerales metálicos presentes en la tierra necesitan de un conjunto de elementos para convertirse en recursos naturales necesarios." Un ordenamiento básico permite clasificarlos en renovables y no renovables, la renovación hace referencia a la capacidad de la naturaleza por regenerarlos, pero "algunos recursos renovables no tienen una tasa de recuperación rápida y corren el riesgo de agotarse si su uso es excesivo." En Eco Portal.net (2005) se interpreta que hablar de ecosistemas naturales (en estricto, como espacios no intervenidos por el hombre) cada vez es más difícil. "Lo cierto es que cada vez es mayor la cantidad de ecosistemas intervenidos, sea en mayor o menor grado, por las diversas actividades humanas. Situación que nos plantea algunos interrogantes a considerar con respecto al grado de resiliencia de un ecosistema natural"... No es un tema reciente y se rescata que "Common y Perrings (1992)... señalan que la estabilidad y la resiliencia resultan dos conceptos claves: *`La estabilidad se refiere a la capacidad de las poblaciones para retornar al equilibrio, después de ocurrida alguna disturbancia o alteración de los ecosistemas. La resiliencia es un concepto más amplio que mide la propensión de los ecosistemas a mantener sus principales rasgos después de una alteración´"*. Agregan, *"`la resiliencia está relacionada con la diversidad sistémica, con la complejidad y la interconexidad, sugiriendo que los impactos humanos que reduzcan esas propiedades deben ser evitados´"*. En el campo ambiental y social, el concepto de resiliencia "resulta clave como un indicador de las posibilidades de mayor comprensión en los procesos de diagnóstico y... en la caracterización sistémica de la dinámica de los ecosistemas al nivel espacial-territorial: las interacciones e intercambios posibles entre los sistemas sociales y naturales (sus criticidades y potencialidades)." (Chamochumbi, 2005).

Con las consideraciones precedentes se realiza el siguiente desarrollo de algunos aspectos ambientales contenidos en los informes de gestión seleccionados y desde la óptica contable patrimonial-financiera, se analiza el agrupamiento de los recursos naturales considerados como activo, las obligaciones ambientales como pasivo y como patrimonio neto a sus cuentas componentes. Se interpretan como variaciones patrimoniales cualitativas-cuantitativas a los impactos ambientales negativos y positivos sobre el patrimonio y como riesgos ambientales a su expresa consideración o a las previsiones o provisiones informadas por los entes. De la versión G4 para las categorías economía y medio ambiente se selecciona: para: EC2: *Consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades para las actividades de la organización que se derivan del cambio climático*, EC8: *Impactos económicos indirectos significativos y alcance de los mismos*, el cual contiene "ejemplos de impactos

económicos significativos, tanto positivos como negativos, de la organización" de, entre otros, "la mejora o el deterioro de condiciones sociales o ambientales", EN 29: *Valor monetario de las multas significativas y número de sanciones no monetarias por incumplimiento de la legislación y la normativa ambiental* y EN 31: *Desglose los gastos y las inversiones ambientales*. (GRI, 2013 a, pp.48, 51, 62).

DESARROLLO Y RESULTADOS

Para este desarrollo, se buscan informes de gestión de los entes seleccionados y de un ente cuyo reporte de sostenibilidad ha permitido al equipo elaborar bases para un Estado de Situación Patrimonial Ambiental (ESPA) y un Estado de Resultados Ambientales (ERA). Se realiza un análisis crítico y comparativo y se obtiene, hasta el presente, entre otros, los siguientes resultados:

V.1. Aspectos generales: En los informes de gestión en su conjunto, hasta lo analizado, *se* observa información mayormente narrativa, cuadros con variada información en unidades monetarias, pero no se detecta un cuadro resumen de cuestiones cualitativas y cuantitativas ambientales cuantificadas en unidades monetarias. Comparativamente, en los casos que contienen memorias de sostenibilidad e informes de gestión, se observa: en las memorias de sostenibilidad información sobre los indicadores seleccionados en 20 circunstancias y en los informes de gestión la presencia de dicha información en más del 60%, representando un grado medio de presencia de los aspectos analizados. También se observa en los informes de gestión información sobre determinados intangibles y activos ambientales reservados.

V.2. Aspectos particulares: del estudio y selección realizados, se observa, entre otras particularidades para:

1) 3Es2SPrLExEV: En su informe de responsabilidad social corporativa, en el índice de contenidos se observa el 50% de los indicadores seleccionados. En el informe de gestión: se menciona una adaptación del stock inmovilizado de productos petrolíferos a necesidades operativas en millones de euros. Se incluyen inversiones ambientales en unidades monetarias y su variación porcentual respecto del ejercicio anterior, aunque también se mencionan inversiones en medios de transporte y en Instalaciones de almacenamiento. No se detectan comentarios sobre consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades que se deriven del cambio climático, expresándose que es un objetivo primordial garantizar que sus infraestructuras estén en perfectas condiciones de funcionamiento. Se mencionan aspectos sociales. No se detecta información sobre pasivo ambiental

2) 4Me2IPrLExEV: En su Informe de sostenibilidad 2014 brinda cierta información sobre el 100% de los indicadores seleccionados. En una traducción del Reporte Anual 2014, bajo la Forma 20-F y correspondiente al ejercicio fiscal terminado el 31 de diciembre de 2014, no se observa un denominado informe de gestión pero se observa información narrativa que acompaña a los estados financieros respecto a riesgos por el impacto al medio ambiente a causa del plástico que podría reducir el consumo de los productos o resultar en impuestos adicionales que podrían afectar la demanda de consumo, se menciona que en alguna región el abastecimiento de agua ha sido afectada por la falta de lluvia y que las concesiones actuales o contratos para el suministro de agua podrían darse por terminados o su renovación estar sujeta a la obtención de las autorizaciones necesarias. Se considera al agua como materia prima. Mantienen póliza de seguros de "todo riesgo" cubriendo también daños por desastres naturales. No se detecta expresa mención sobre inversión financiera ambiental. Han implementado diversos programas para facilitar el cumplimiento de normas sobre aire, desechos, ruido y energía, conforme a regulaciones ambientales federales y estatales vigentes, incluye un programa para instalar convertidores catalíticos y gas líquido de petróleo en los camiones de reparto sus operaciones en México D.F. Algunas subsidiarias han celebrado contratos de

compra de energía eólica a largo plazo con desarrolladores de parques eólicos. Se observa mención a un sistema de administración ambiental, Sistema de Administración Ambiental (EKOSYSTEM), contenido dentro de un Sistema Integral de Calidad (SICKOF). También que ha gastado y muy probablemente siga utilizando fondos para cumplir y remediar según leyes y reglamentos locales en materia ambiental, actualmente, no creen que dichos costos tendrán un efecto adverso significativo en los resultados o condición financiera. Otras.

3) 6Co3IPrLExEV: Junto a los estados financieros básicos 2013-2014, hasta lo investigado, no se detecta un informe de gestión. Si se detecta el Informe Integrado 2014, que contiene la estrategia, los objetivos estratégicos, otras contenidos similares y los estados financieros 2014, básicos y consolidados, con sus notas e indicadores gestión (DMA) e indicadores sociales, económicos y ambientales de G4 de GRI. El análisis preliminar permite observar el 100% de los indicadores seleccionados, en el cual el ente reconoce que completar a través de la incorporación de variables socio-ambientales la gestión de la cadena de abastecimiento, permite administrar los impactos que ocurren fuera de su control, como parte de una estrategia de capitalización de oportunidades y gestión de potenciales riesgos de carácter operacional, financiero o reputacional. Consideran que la gestión de ese asunto material permite crear capital financiero y social para el ente al generar eficiencias, mitigar riesgos financieros y construir relaciones de largo plazo con productores y proveedores que, en diferente medida, dependen, de las compras que el ente realiza.

4) 7Es4IPrLEsEV: En su memoria de Sostenibilidad: brinda información para EC2, EC 8, EN29 y EN31 (100% de los indicadores seleccionados). En el informe de gestión: se incluye que forma parte activa del esfuerzo por mejorar la competitividad de la energía eólica, en este sentido ha dado un paso importante durante los dos últimos años con el lanzamiento de la G114-2MW en 2013 y las G114-2.5 MW y G106-2.5 MW para emplazamiento de vientos medios, Se informan inversiones en euros. Respecto a la información relacionada a EC8, EN29 y EN31: No se detecta información específica de aspectos ambientales.

5) 8Co5IPExEV: En el informe de sostenibilidad 2014 completo se observan el 100% de los indicadores seleccionados (EC2, EC8, EN29 – hay una leyenda referida a costo de multas significativas y cantidad, o número, de sanciones no monetarias por incumpliendo a la normativa ambiental, aunque se detalla que fueron atendidas el 100% de las quejas ambientales recibidas-). Este Informe de sostenibilidad contiene, entre otros, resultados del cuadro de mando, un informe de gestión, Ajuste comunicación de progreso (COP), y la Gestión financiera (Balance General, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de cambios en el patrimonio -o patrimonio neto-, Notas diversas, otros). Junto a los estados financieros básicos en un Anexo se brinda un informe de gestión 2014. En dicho informe de gestión: se incluyen costos y gastos operacionales en COP, se referencian el cuadro de mando integral, establecimiento de nuevos indicadores socio-ambientales y licencias ambientales; se informan costos de proyectos, inversiones para el desarrollo de proyectos que contribuyan a la conservación y mejoramiento ambiental; se mencionan inversiones monetarias para el desarrollo de programas de responsabilidad social y ambiental, decisión estratégica para regular reservas de embalses ante la posibilidad de ocurrencia del fenómeno de El Niño, reducción de aportes hídricos por calentamiento del océano en porcentajes y gestiones especiales; se identifican riesgos y oportunidades de optimización de infraestructuras incrementando la capacidad efectiva, otras. No se detecta información sobre pasivos ambientales ni un cuadro sintético con información cualitativa en material ambiental medido en unidades monetarias.

6) 10Co7IPrLEs: En su memoria de Sostenibilidad se informa el 100% de los indicadores seleccionados. En el informe de gestión: No se detectan comentarios sobre consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades que se deriven del cambio climático. Relacionado a

EC8: Entre otros aspectos, se destaca que la actividad de explotación ilegal de minerales sigue causando graves daños al ambiente, crea situaciones difíciles en zonas de explotación y afecta de una manera notoria la imagen de las empresas, demuestran que es posible hacer minería responsable y sostenible (trabajando con las autoridades mineras en la búsqueda de una salida adecuada a la actividad de los mineros artesanales). Posee actividades de mejoras ambientales, y forma parte del programa de compensación ambiental y desarrollo sostenible. Sobre EN 29: Hace mención a la recuperación de pasivos ambientales generados por la minería informal. Financiado en su primera etapa con recursos de regalías y avalado por la Sec. De Minas del depto. De Antioquia, se identificaron 132 Ha. en zonas del Bagre y Zaragoza para ser recuperadas bajo el modelo de parcelas agroforestales, según su modelo. Se hace mención a reservas naturales de minerales.

7) 13Es10IPrLExEV: En el Informe de Sostenibilidad 2014, se brinda información respecto al 100% de los indicadores seleccionados. En el informe de gestión 2014 consolidado, sin incluir al "Modelo Anexo I" del "Informe Anual de Gobierno Corporativo", se reconoce al medio ambiente como condicionante de actividad humana y factor de competitividad para los entes. Se informan tres políticas específicas sobre gestión de aspectos ambientales (política de medio ambiente, política contra el cambio climático y política de biodiversidad). Ha sido reconocida por el índice mundial Dow Jones Sustainability Index (referente global para medir el aporte de las empresas al desarrollo sostenible). La electricidad y el gas natural son sus principales productos. Inversiones en, entre otras; energía renovables. Producción Neta para 2014 en GWh. En cuanto a derechos de emisión, se manifiesta que la empresa no posee asignación gratuita desde 2013 y, entre otros riesgos, que el resultado del grupo depende en gran medida de las aportaciones anuales de caudal y que el lucro cesante no se encuentra cubierto por constituir un riesgo inherente. Se reconoce que no son descartables ocasionales desajustes temporales entre pagos y cobros, impactando en la tesorería de algunos negocios y eventualmente en resultados, por situaciones extraordinarias como sequía extrema y tormentas catastróficas, entre otras. En la información referida a ambiente y sostenibilidad no se detecta, hasta el análisis realizado, información referida a multas o sanciones ambientales.

8) 15Es11IPrLu: En su memoria de sostenibilidad se detecta el 50% de los indicadores seleccionados. En el informe de gestión, manifiestan sobre: consecuencias financieras y otros riesgos y oportunidades que se derivan del cambio climático, que cuentan con un Sistema Corporativo de Gestión de Crisis Ambientales, el que incluye medidas a seguir, responsabilidades y recursos necesarios para la adecuada gestión de una situación de crisis que conlleve una afección al medio ambiente. No se detecta pasivo ambiental y se observa información sobre gastos e inversiones ambientales. Brinda información sobre ciertos Impactos económicos indirectos significativos, inversiones en investigación y desarrollo en euros, siendo sus mayores esfuerzos en las áreas depuración de aguas residuales, prevención ambiental y medidas minimizadoras de impacto ambiental.

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Si bien puede interpretarse que las memorias de sostenibilidad y los informes de gestión que acompañan a las cuentas anuales con enfoque económico-financiero sirven a distintos cometidos complementarios, del desarrollo del estudio realizado puede inferirse que los entes que componen la muestra consideran necesario gestionar e incluir en los informes de gestión, que acompañan a sus estados contables financieros externos, información de aspectos ambientales con dicho enfoque. La información incluida en tales informes de gestión es narrativa, descriptiva y/o explicativa, y contiene en su conjunto aspectos sobre consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades que derivan del cambio climático, impactos económicos sobre mejora o deterioro de condiciones ambientales, pasivos por multas ambientales y gastos e inversiones ambientales, adicionando cuestiones referidas a determinados intangibles y activos reservados. Comparada con la información incluida en las memorias de sostenibilidad se observa un grado más elevado al contenido en la hipótesis de trabajo, un grado medio, no permitiendo confirmarla.

Atento a la importancia de concientizar sobre que no habría vida humana en la tierra sin los recursos naturales y sobre su adecuada gestión, de rescatar que términos tales como inversiones, gastos, otros, tienen un sentido y significado contable internacionalmente consensuados, también puede inferirse que los sistemas contables de gestión ambiental contribuirían a precisar el contenido figurativo de los términos utilizados favoreciendo el perfeccionamiento de la especialidad contable, o contabilidad, socio-ambiental, los informes económico-socio-ambientales, como las memorias de sostenibilidad, y a la contabilidad financiera patrimonial.

En aras de contribuir con la comparación, sistematización y complementación de la información ambiental (económico-financiera y socio-ambiental), se propone que forme parte del cuerpo del citado informe de gestión un Cuadro Resumen de Cuestiones Ambientales que permita dar una visión en conjunto de los Activos, Pasivos, Patrimonio Neto y Resultados ambientales expresados en términos monetarios y haciendo referencia al indicador utilizado en las memorias de sostenibilidad. Como determinadas expresiones utilizadas pueden tener distintas acepciones, puede recomendarse considerar los conceptos y definiciones contables internacionalmente consensuados de Inversiones, Bienes de Cambio, Bienes de Uso, Intangibles, Resultados, Reservas, Gastos, otros, e implementar un glosario que mantenga dicho nivel de precisión, necesario y útil para comprender y diferenciar los términos clave utilizados. Con ello, los sistemas contables de gestión ambiental instrumentados en los entes propiciarían operar y mantener registros de acuerdo a dichos sentidos de los términos, cuantificados en unidades de medida pertinentes, incluida la monetaria, útiles para la sustentabilidad. También es pertinente proponer la profundización de la temática socio-ambiental en los currículos de grado de contadores y administradores.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BioEnciclopedia. (2015). Recursos Naturales, obtenido el 19 de Marzo de 2016 de: http://www.bioenciclopedia.com/que-son-los-recursos-naturales/

Cámara de Diputados del H. Congreso de La Unión. (2009). Ley General de Sociedades Mercantiles, obtenido el 21 de Marzo de 2016 de:
http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_ley_soc_merc.pdf

Chamochumbi W. (2005). Desarrollo Sustentable. La Resiliencia en el Desarrollo Sostenible, obtenido el 19 de Marzo de 2016 de: http://www.ecoportal.net/Temas-Especiales/Desarrollo-Sustentable/La_Resiliencia_en_el_Desarrollo_Sostenible

Educadores por la sostenibilidad. (2012). Boletín Nº 83 ¿Sostenibilidad o Sustentabilidad? La importancia de clarificar los conceptos, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.oei.es/decada/boletin083.php

Enciclopedia financiera. (n.d). Informe de Gestión, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.enciclopediafinanciera.com/estados-financieros/informe-de-gestion.htm

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA). (2012). Resolución Técnica Nº 36, Normas Contables Profesionales: Balance Social, obtenido el 13 de Marzo de 2016 de: http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf

Fowler Newton E. (2001). Cuestiones Contables Fundamentales (3ª Ed. Actualizada). Buenos Aires, Bogotá, Caracas, México DF: Ediciones Macchi.

Geba N., Bifaretti M. y Sebastián M., con la colaboración de Terrasanta S., Giusio M. y Roellig I. (2015). El Sistema de Información Contable: Una propuesta de articulación de la dimensión económico-financiera con la social y la ambiental, 21º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 11º Simposio Regional de Investigación Contable. Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables. La Plata, Argentina, Diciembre de 2015.

Gestión y Administración (n.d). Informe de gestión para un mejor control, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.gestionyadministracion.com/empresas/informe-de-gestion.html

Global Reporting Initiative (GRI) (2013 a).G4 Guía para la Elaboración de memorias de Sostenibilidad, Principios y Contenidos Básicos. Obtenido el 1 de Septiembre de 2015 de: https://www.globalreporting.

org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf
Global Reporting Initiative (GRI) (2013 b). G4 Guía para la Elaboración de memorias de Sostenibilidad, Manual de Aplicación. Obtenido el 1 de Septiembre de 2015 de:
https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-Two.pdf
Grupo Nutresa (2014). Informe integrado, obtenido el 20 de Marzo de 2016 de: http://www.gruponutresa.com/sites/default/files/informe_de_gestion_gn2014_version_
Honorable Congreso de la Nación Argentina. (2014). LEY GENERAL DE SOCIEDADES Nº 19.550, T.O. 1984, obtenido el 19 de Marzo de 2016 de: http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm
Isan A. (2013). La importancia de la responsabilidad ambiental en las empresas, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.ecologiaverde.com/la-importancia-de-la-responsabilidad-ambiental-en-las-empresas/
Iberdrola S.A. y Sociedades Dependientes (2015). Cuentas anuales consolidadas e informe de gestión consolidado correspondientes al ejercicio anual terminado el 31 de Diciembre de 2014, obtenido el 4 de Abril de 2016 de:
https://www.iberdrola.es/webibd/gc/prod/es/doc/IA_CuentasAnualesConsolidadas2014.pdf
iusTime, red europea de asesorías. (2015). ¿ESTÁ OBLIGADA SU SOCIEDAD A PRESENTAR EL INFORME DE GESTIÓN? Obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.iustime.com/actualidad/item/370-%C2%BFest%C3%A1-obligada-su-sociedad-a-presentar-el-informe-de-gesti%C3%B3n.html
Mineros S.A. (2015). Informe Financiero 2014, obtenido el 5 de Abril de 2016 de: http://www.mineros.com.co/pdf/InformeFinanciero2014.pdf
Naciones Unidas (ONU) (n.d). Día Mundial de Información sobre el Desarrollo, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.un.org/es/events/devinfoday/
Naciones Unidas (ONU) (1972). 3038 (XXVII). Difusión de información y movilización de la opinión pública respecto de los problemas del comercio y del desarrollo, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/RES/3038(XXVII)
Naciones Unidas (ONU). (2015). *Convención Marco sobre el Cambio Climático,* obtenido el 12 de Diciembre de 2015 de: http://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/spa/l09s.pdf
Naciones Unidas (ONU), Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2015). Agenda 2030 para el desarrollo sostenible, obtenido el 13 de Marzo de 2016 de: http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=A/69/L.85
Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. (2014). **Código Civil y Comercial de la Nación, obtenido el 19 de Marzo de 2016 de:**
http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm#7
Suma legal. (n.d.). OBLIGACIONES LEGALES PARA SOCIEDADES, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de: http://www.sumalegal.com/SUMA/index.php/publicaciones-2/22-derecho-corporativo/91-obligaciones-legales-para-sociedades
Telias A., Smurra R., Pahlen Acuña R., y Fano D. (2008) Contabilidad para gerenciar, Buenos Aires, Argentina: Temas Grupo Editorial.
Vilches A., Gil Pérez D., Toscano J.C. y Macías O. (2009). Crecimiento económico y sostenibilidad, obtenido el 18 de Marzo de 2016 de:
http://www.oei.es/decada/accion002.htm
Pahlen Acuña R., Campo A. y Sosisky L. (2013). Aspectos Ambientales. Fundamentación para su Inclusión en los Informes Contables Financieros. *Revista PROYECCIONES*, Año VII Nº 7, pp. 13-28. Instituto de Investigaciones y estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.
Robecosam (n.d.). We are sustainability Investing, La sostenibilidad corporativa, obtenido el 30 de Maro de 2016 de: http://www.sustainability-indices.com/sustainability-assessment/corporate-sustainability.jsp