

Los límites borrosos de distintas especialidades de la contabilidad

Ricardo J. M. Pahlen Acuña¹
Ana M. Campo

Resumen.

El objetivo del presente trabajo es reflexionar sobre la distinción que otrora se efectuara de los distintos segmentos de la contabilidad y los límites de la contabilidad financiera que, en la actualidad, se han expandido para considerar temáticas de la contabilidad de gestión y de la contabilidad socioambiental y así cumplir sus informes, con el paradigma de utilidad.

¹ Email: rpahlen@sinectis.com.ar



1. Introducción

El objetivo del presente trabajo es reflexionar sobre la distinción que otrora se efectuara de los distintos segmentos de la contabilidad y los límites de la contabilidad financiera que, en la actualidad, se han expandido para considerar temáticas de la contabilidad de gestión y de la contabilidad socioambiental y así cumplir sus informes, con el paradigma de utilidad.

Cabe destacar la opinión de García Casella con respecto a lo que sería una Teoría General Contable (García Casella, 2000. p. 25)² "La Contabilidad se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vista al cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos. Partes de esa Contabilidad son:

- Contabilidad Patrimonial o Financiera
- Contabilidad Gerencial o Administrativa
- Contabilidad Pública o Gubernamental
- Contabilidad Económica o Nacional
- Contabilidad Social Macro y Micro"

En ese mismo sentido la opinión de W. Chapman con referencia a que³ "el campo contable abarca cuatro esferas intervincladas:

- (1) la contabilidad de empresas privadas
- (2) la contabilidad gubernamental (llamada entre nosotros, con cierta falta de precisión contabilidad pública)- que incluye la contabilidad de empresas paraestatales-;
- (3) la contabilidad económica (denominada también macrocontabilidad); Y
- (4) la contabilidad social (no ya la así llamada por Hicks en su obra de 1942 sobre formación del capital, pues ésta es ahora la macrocontabilidad) que se ocupa de establecer los costos y los beneficios sociales de los entes públicos y privados"

Asimismo, cabe agregar la opinión de R. Pahlen⁴ y otros docentes cuando mencionaban en un trabajo de 1994 que "Comprometerse con el medioambiente es aportar algo a nuestra sociedad y con el aporte común será posible definir y conocer los derechos y obligaciones que toda sociedad tiene

² GARCÍA CASELLA, C. L. (2000) Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable (primera parte). Buenos Aires. Editorial Economizarte citado en Revista Contabilidad y Auditoría Nro 27. Junio 2008 en el artículo "Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera".

³ HERRSCHER, E (2002) Contabilidad y Gestión. Un enfoque sistémico de la información para la acción. Ediciones Macchi. Capítulo 1 Palabras iniciales, pag. 4 y 5.

⁴ PAHLEN ACUÑA, R, CAMPO, A.M y PROVENZANI, F. (1994). El medioambiente y los recursos naturales en los sistemas de información contable y sus modelos Trabajo presentado a las XV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mendoza. 1994 y publicado en los anales de las Jornadas. Área Técnica, Tomo II, pag. 349. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas.

para con los recursos naturales y el ambiente humano. La información ambiental hoy en día es tan importante como la información financiera”.

Estos distintos segmentos contables convirtieron a la contabilidad en sinónimo de información, al comprender las variadas necesidades de información de los distintos usuarios fijando los límites de la “contabilidad”, y de sus distintas especialidades.

Se considera que uno de los productos del sistema contable son los estados contables (estados financieros), constituyendo éstos un producto de la especialidad de la Contabilidad Financiera (también denominada Patrimonial) que brindan información que cumple con ciertos requisitos (cualitativos) considerando que, al respetarlos, esos estados financieros cumplen con el paradigma de utilidad.

El dinamismo de la variable ambiental, a través de la legislación, del mercado y de la gestión ambiental interna asociado a los riesgos que todo ello implica, originaron hechos económicos que afectan o pueden afectar a futuro -de manera positiva o negativa- a las distintas organizaciones, si bien no sabemos ni cuando, ni la cuantía de su impacto financiero. Asimismo, los usuarios tipo requieren otra información, además de la que brindan los informes financieros, para evaluar los riesgos de su inversión o de las devoluciones esperadas de préstamos efectuados enmarcados en situaciones tan cambiantes.

Cabe destacar, que en noviembre 2021 la Fundación IFRS (International Financial Reporting Standard - Normas Internacionales de Información Financiera) realizó importantes anuncios enfocados en proporcionar a los mercados financieros mundiales, estándares de alta calidad sobre temas vinculados al clima y a la sostenibilidad. Durante el año 2021 el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (International Sustainability Standards Board – ISSB- creado por la Fundación IFRS), publicó dos borradores que fueron sometidos a un período de consulta, el cuál finalizó el 29 de junio de 2022 y en junio de 2023 el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad aprobó las siguientes Normas:

- NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información Financiera a Revelar Relacionada con la Sostenibilidad.
- NIIF S2 Información a Revelar Relacionada con el Clima.

Es deseable enfatizar la importancia de la Fundación IFRS por cuanto, el IASB (International Standards Board- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) se ha constituido en uno de los organismos emisores de pronunciamientos de mayor aceptación mundial que depende de la Fundación IFRS. Por ello, que la Fundación IFRS anuncie un trabajo conjunto con otro organismo emisor de estándares sobre divulgación de compromisos vinculados con la sostenibilidad por parte de los entes, nos augura que algo cambió, y que los organismos emisores de normas contables comprendieron que los estados financieros no son suficientes para satisfacer las necesidades de información de los usuarios tipo.

El Consejo de Normas internacionales sobre Sostenibilidad (ISSB -International Sustainability Standard Board), se constituyó para desarrollar una línea de base global integral de normas de divulgación de sostenibilidad que permita satisfacer las necesidades de información de los inversores y su creación fue anunciada en noviembre de 2021, en el evento mundial realizado en Glasgow y el Consejo se fundó en el mes de diciembre de 2021

Esta situación se origina en la percepción de la Fundación IFRS sobre la necesidad que presentan los mercados financieros en relación con la evaluación de los riesgos y oportunidades que enfrentan las empresas por los impactos ambientales, sociales y de gobernanza, comprendiendo que estos aspectos afectan el valor empresarial.

Lo antes enunciado representa un hito en el trabajo conjunto de la nueva Junta de Normas Internacionales de Sostenibilidad con el IASB para asegurar la complementariedad de las normas de sostenibilidad y los estándares para la presentación de reportes financieros y así proporcionar información “íntegra” a los inversores y otros proveedores de capital.

En virtud de lo expuesto, aspectos socioambientales se han posicionado en las agendas de los principales líderes del mundo. Pero, cabe preguntarse ¿qué sucede a nivel empresarial y cómo se enfrenta a este gran desafío estratégico desde los aportes de nuestra disciplina contable?

2. Las empresas y los ODS frente a las necesidades de información de los usuarios

Las empresas ya no pueden eludir su responsabilidad en el impacto que su gestión genera en el planeta, no solo porque los consumidores están demandando compañías más sustentables, sino porque el cambio climático se está convirtiendo en un riesgo y una amenaza para su negocio.

La sostenibilidad se relaciona con la preservación de los recursos humanos, la protección del medio ambiente y con la responsabilidad social, pues en el largo plazo se tratan de mantener los recursos naturales sin agotarlos. Esta última condición propia del desarrollo sostenible se aplica desde 1987 cuando el Informe Brundtland conocido como “Nuestro Futuro Común” planteó satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades del futuro para atender sus propias necesidades y aspiraciones.

La empresa crea riqueza y empleo, dinamizando la actividad económica, pero también contribuye al capital social por cuanto desempeña una función social. Cumple su rol social de manera efectiva, que no solo busca maximizar sus utilidades, sino además mejorar la calidad de vida de sus colaboradores, clientes y comunidades, y contribuir al desarrollo sostenible de la sociedad en general. De esta manera, los objetivos de las empresas deben concebirse con criterios económicos, pero sin descuidar los valores para cumplir su rol social de manera efectiva.

Un estudio de la consultora Manpower señala que dos de cada tres organizaciones informan que los valores ambientales, sociales y de gobierno corporativo (ESG, por sus siglas en inglés) son cruciales para su organización, mientras que seis de cada 10 empresas vinculan los objetivos ESG a su propósito.

Las empresas están aumentando su compromiso con la sostenibilidad y con los ODS; asimismo, cada vez son mayores las exigencias por parte de inversores, consumidores, como las normativas que obligan al sector privado a sumarse a esta transición. El atributo de la sustentabilidad es un valor destacado en la construcción de la marca, los fondos de inversión también están cambiando su forma de evaluar las empresas, y ESG se ha convertido en un requisito casi obligatorio para obtener financiamiento. Esto motiva a las organizaciones a revisar sus políticas ambientales, sociales y de gobernanza para estar a la vanguardia de las mejores prácticas.

La publicación de Reportes de Sustentabilidad de forma ininterrumpida colabora con el objetivo de proporcionar a los grupos de interés una visión general equilibrada de las actividades que desarrollan los distintos entes para crear y mantener valor.

El ente emisor de estados contables financieros-socioambientales debe priorizar las necesidades del usuario, es decir lo que el usuario busca en un producto o lo que necesita realmente - aunque ni él mismo lo sepa explicar muchas veces y los mencionados informes contables cumplen con ese objetivo.

En los últimos 20 años del siglo pasado y lo que llevamos de este siglo XXI se ha producido un significativo avance de nuestra disciplina, en relación con los marcos teóricos normativos y descriptivos asociados. Esto no ha ocurrido exclusivamente en el marco de la contabilidad financiera ya que existe cada vez mayor aceptación de integración de conceptos por parte de la contabilidad financiera de acompañar sus informes con otros que capten fenómenos sociales y ambientales con mediciones no económicas.

La contabilidad como disciplina social tiene la responsabilidad de promover el bienestar en general al brindar la información necesaria para que las organizaciones puedan contribuir al desarrollo sostenible. La información ambiental debe contribuir a la conservación y la protección de nuestro ambiente e impacta en las distintas especialidades de la contabilidad:

- a) La contabilidad financiera, estando ésta referida al reconocimiento, medición y exposición de hechos económico-sociales en los estados contables destinados a usuarios tipo, respetando normas contables legales recepta cuestiones relacionadas con el ambiente, siempre en el marco de las condiciones enunciadas en la normativa vigente.
- b) La contabilidad de gestión, contribuyendo a la gestión sostenible de los entes, también considera la temática ambiental al computar costos medioambientales o evaluar proyectos de inversión que consideren la interacción empresa y medioambiente.
- c) La contabilidad económica, referida al reconocimiento de los recursos naturales, en la cual se reflejan indicadores, estadísticas e informes sobre emisiones y generación de residuos.
- d) La contabilidad gubernamental, si bien reiteradamente se ha repetido que la obligación del gobernante es rendir cuentas de su gestión, es decir de la utilización de los recursos disponibles, en la actualidad se está comprendiendo que esos recursos no son solo los considerados estrictamente desde una arista financiera, por ello los marcos conceptuales de normas del sector público están redefiniendo el concepto de activo para que luego las normas particulares permitan reflejar en sus informes determinados bienes naturales. De esa manera se podrá contar con una evolución de activos naturales y acompañar su adecuada explotación, como garantía de un uso futuro. Solo así, los gobernantes cumplirán con su obligación de rendir cuentas, ya no solo como ahora de cómo se aplica el dinero recaudado, sino a las futuras generaciones de cómo se preserva el ambiente natural de vida.

3. La información financiera y el futuro

La doctrina contable siempre ha destacado la ventaja que representa, para los usuarios externos, contar con información sobre el futuro del ente, no solo, para que pueda reunir evidencias que le permitan asegurarse sobre el recupero de la inversión realizada, sino también, que sirva de guía para mejorar y disminuir el riesgo en la toma de decisiones de las nuevas inversiones que proyecten realizar. Ello ha quedado plasmado en distintos Marcos conceptuales, base para la futura emisión de las normas particulares de la contabilidad financiera, cuando enuncian que los estados contables (financieros) se elaboran bajo la hipótesis de “utilidad”, y así enfatiza el valor de la información, que no es solo confirmatorio sino también predictivo.

Las normas contables particulares incorporaron conceptos como reconocimiento de desvalorizaciones de bienes, frente a la pérdida de valor de recupero vía venta o uso de los mencionados activos, o contingencias negativas que implicarían pérdidas a futuro en relación con hechos generadores ya ocurridos, pero con incertidumbre sobre el desenlace futuro, no obstante, eso solo no alcanza para satisfacer las necesidades de información de los usuarios tipo sobre riesgos futuros.

Si bien el ente emisor puede haberse mostrado rentable y solvente hasta el presente, ello no implica necesariamente la continuidad de esta situación en el futuro, ya que la misma depende de las nuevas decisiones que tome la gerencia. Al analizar la situación económica

- financiera de un ente, especialmente su rentabilidad y solvencia, se determina si el ente es capaz de afrontar sus compromisos (incluyendo el retorno de la inversión de los propietarios) con la riqueza acumulada y a ello se agrega su capacidad de pago y de repago, intentando predeterminar si el ente será capaz de autogenerar un flujo de fondos que le permita afrontar los compromisos asumidos.

En el siglo pasado, ya las XIX Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, celebradas en Chile en 1998, y XXI Conferencia Interamericana de Contabilidad, realizada en Puerto Rico en 1999, coincidieron en señalar que la información contable financiera debería ser complementada a efectos de mejorarla y permitir ampliar la comprensión de la situación patrimonial y económica de la empresa en cuanto al pasado, presente y futuro.

Se entendió ya en el siglo XX que los objetivos de la información contable prospectiva o proyectada, sus cualidades y/o requisitos de la información y el modelo contable, se constituían en dilemas y que era en la doctrina contable con sus distintas propuestas donde se debían buscar las respuestas.

La información prospectiva es utilizada por empresas al efecto de cumplimentar con la necesidad de presentar información sobre el futuro, no debe ignorarse que constituye una herramienta para la toma eficiente de decisiones, tanto de aquellas relacionadas con operaciones de inversión y de financiamiento, incluyendo esta última la de distribución de dividendos, minimizando el desvío de los objetivos propuestos y anticipándose a necesidades de recursos financieros.

Los estados financieros prospectivos son elaborados partiendo de una realidad histórica, siguiendo una serie de estimaciones y supuestos de planeamiento.

Conocer a tiempo o anticiparse a los procesos de crisis económicas y financieras establecen la diferenciación de una empresa con respecto al resto, generando ventajas competitivas que pueden ser aprovechadas por la gerencia y los agentes externos que interactúan con ella.

Cabe agregar, que la doctrina especializada en contabilidad de gestión acepta mayoritariamente la necesidad de utilizar información cualitativa y cuantitativa no financiera con propósitos de control y, por tanto, de mejora de la gestión empresarial. Para cumplir con lo anterior, se requiere de indicadores, es decir una medida que se utiliza para establecer los objetivos iniciales y evaluar a posteriori la actuación realizada. A su vez, según la unidad en que se exprese, unidades monetarias o físicas, distingue respectivamente entre indicadores financieros y no financieros.

La importancia del segmento de la contabilidad de gestión y sus productos para los usuarios: los administradores, consiste en el acceso a la información financiera y no financiera para ayudar a mejorar sus operaciones actuales a través del uso de las prácticas de contabilidad de gestión, como así también evidenciar que la administración puede mejorar la rentabilidad de los negocios a través de la reducción de costos continua y la utilización eficaz de los recursos.

Se ha conceptualizado en reiteradas ocasiones al “riesgo” en el sentido de la posibilidad de que las expectativas positivas para un sistema orientado al logro de objetivos no se realicen.

En esta definición se encuentran los tres elementos esenciales del riesgo, como son:

- La incertidumbre;
- Las consecuencias indeseadas para un sistema;
- El cambio en las circunstancias existentes.

Si bien en algunas circunstancias el riesgo está fuera del control del ente, el hecho de que algo debe cambiar antes de que ocurra un desastre es lo que hace posible la administración de riesgos, ya que de alguna manera es posible influenciar en aquellos factores que deben cambiar.

Según Peter Drucker, tratar de eliminar el riesgo en las empresas es algo inútil. El riesgo es algo inherente al hecho de comprometer recursos actuales en busca de resultados futuros. De hecho, el progreso económico se define como la habilidad de tomar riesgos.⁵ "La actividad empresarial, por definición, compromete los recursos del presente en el futuro. Tomar el riesgo que esto implica se convierte en la esencia de la actividad económica".

La administración de riesgos se puede definir entonces como el proceso de identificación, medición y gestión de los riesgos que amenazan la existencia, los activos, las ganancias, el personal de una organización, o los servicios que ésta provee.

Los estados proyectados apuntan al riesgo de gestión. Una administración deficiente puede impactar catastróficamente en las organizaciones, aunque su costo muchas veces permanezca oculto hasta que los resultados de esa mala gestión se evidencian en los resultados generados por ella. Una administración inadecuada se traducirá en desperdicios, fallas en el planeamiento, errores en la selección y políticas de personal, entre otras situaciones. El planeamiento inadecuado puede determinar la imposibilidad de la empresa para mantenerse al día con los cambios tecnológicos y administrativos y un errado desarrollo de nuevos productos, servicios y alternativas, lo cual puede determinar una irremediable pérdida de mercado.

No obstante, hay otros riesgos que enfrentará el ente, que vinculados con el tipo de amenaza a materializarse podrían enunciarse a manera de ejemplo:

⁵ DRUCKER, P., Management. Tasks, Responsibilities, Practices, Harper Business, New York, 1993, pag.125

- los de responsabilidad y ahí nos encontramos, por ejemplo, con la constitución de provisiones frente a contingencias por reclamos post venta,
- los de interrupción de negocios, como la pérdida de mercado, donde habrá que considerar el efecto de potenciales pérdidas, ubicando su origen en el exterior del ente,
- los riesgos por cambios en la sociedad, configurados por modificaciones en los hábitos de consumo, el desempleo, la recesión, el vandalismo y todas las manifestaciones de fraude.
- los riesgos políticos, originados en cambios bruscos en las políticas gubernamentales, en nuevas legislaciones, en decisiones proteccionistas, en los efectos de la inflación y cambios bruscos en la política monetaria, la imposición de nuevos aranceles de importación y en general, toda variación en las reglas de juego del sector.
- Riesgos reputacionales, en el sentido de una amenaza, peligro o pérdida que daña la buena reputación del ente afectando negativamente a la percepción que la sociedad tiene de ella y también,
- la identificación de los riesgos ambientales, que implica el reconocimiento de cambios en el medio ambiente con cierta anticipación. Deberán considerarse los efectos del clima, el agotamiento de los recursos, la necesidad de elegir fuentes alternativas de energía o la posible necesidad de un cambio en la tecnología.

En la actualidad la gestión de riesgos se ha convertido en un pilar fundamental en las empresas, pero muchas veces se asocia a la percepción de diferenciar los tipos de riesgos con notables mejoras en la gestión del área de finanzas, circunscribiendo los riesgos a los financieros, que buscan medir la solvencia y estabilidad de las empresas y su capacidad para gestionar los riesgos que enfrentan.

Hoy, los usuarios de la información financiera están demandando cada vez más información sobre el impacto del cambio climático en los modelos de negocio, flujos de caja, situación financiera y resultados. La NIC 1 exige revelar, en los estados financieros anuales, información sobre incertidumbres significativas si éstas generan dudas sobre la capacidad para continuar como “empresa en funcionamiento”. La problemática del clima puede dar lugar a incertidumbres sobre dicha capacidad, por tanto, al evaluar si la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada, para preparar la información anual, hay que considerar el riesgo climático.

En esta integración de información de los reportes financieros con algunos de gestión, como puede ser un presupuesto, que permita cumplir con lo indicado por alguna norma contable, cabe destacar la opinión de Herrscher (2002) cuando en el Prefacio de su libro comentaba....⁶”vengo batallando porque los contadores, sin perder rigor profesional, se integren más a la dinámica empresarial y porque los empresarios, sin perder su derecho a buscar información donde sea, vean la ventaja de usar un sistema informativo integrado provisto profesionalmente. ... Este enfoque sistémico estuvo desde siempre presente en nuestro anhelo de poner a la contabilidad en sintonía con el control de gestión y con la gestión misma...”

⁶ HERRSCHER, E (2002) Contabilidad y Gestión. Un enfoque sistémico de la información para la acción. Ediciones Macchi. Prefacio, pag.VII

Así como la NIC 1 exige la revelación de incertidumbres significativas sobre si los estados financieros corresponden a un ente en funcionamiento, el cambio climático puede generar incertidumbres vinculadas a dicha evaluación.⁷ “Si bien se refiere a información estrictamente de carácter financiero, dentro de las notas... se hace referencia a proporcionar información que no se presenta en otra parte de los estados financieros, pero es relevante para la comprensión de estos. Podemos entender entonces que todo elemento material destinado a proporcionar información relevante a los usuarios de los estados financieros debe ser incorporada”.

Asimismo, encontramos otras normas internacionales donde los aspectos ambientales pueden estar presente, A manera de ejemplo mencionamos algunas de ellas:

- NIC 2- Existencias: donde el costo de los inventarios podría estar considerando no solo el cambio climático, cuando impacta en obsolescencias del stock con disminución en los precios de venta y por ende con consecuencias en la determinación del valor recuperable (Valor neto de realización) sino que⁸ “los costos incurridos durante el proceso productivo (manejo de residuos, otros relacionados con el reemplazo de envases o con la gestión ambiental que surgen como consecuencia del reciclaje o tratamiento de aguas residuales y control de la contaminación), se asocian con lo prescripto por la NIC 2 en el sentido de costos necesarios para lograr que la materia prima transformado adquiera su condición y ubicación actual, ya sea por su incorporación directa o por medio de la depreciación de los bienes imputada al costo de fabricación”.
- NIC 12- Impuesto a las ganancias: donde los compromisos climáticos pueden afectar la estimación de la ganancia sujeta a impuesto o en la imposibilidad de reconocer activos por impuestos diferidos o dar de baja los ya reconocidos
- NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipos y la NIC 38 Activos intangibles: donde las estrategias que seguirán los entes para adaptarse a prácticas ambientales más amigables impactarán en los costos a la hora de reconocer el ingreso de alguno de dichos elementos e impactar a futuro en la estimación de la vida útil de los activos a depreciar
- NIC 20 - Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas pues⁹ “si entendemos que el medio ambiente es una de las principales tareas pendientes de las sociedades actuales, es válido pensar que todas las acciones dirigidas a preservar y mejorar el patrimonio natural son necesarias para garantizar la supervivencia y continuidad de todos los ecosistemas que componen nuestro entorno. Por ello los organismos públicos, conscientes de esta necesidad, articulan programas de ayuda que financian los proyectos medioambientales realizados por las empresas, cuyo tratamiento contable entendemos que sería el prescripto por la mencionada norma”
- NIC 36-Deterioro del valor de activos: Se podría suponer que alguna de las causas asociadas a impactos ambientales llevaría al reconocimiento de desvalorizaciones no sistemáticas de activos, siendo ello indicio que el activo o grupo de activos se ha deteriorado

⁷ PAHLEN, R; CAMPO, A; D'ONOFRIO, P. Contabilidad Social y Ambiental. Un giro hacia el bienestar. Thomson Reuters. La Ley -2023

⁸ PAHLEN, R; CAMPO, A; ; D'ONOFRIO, P citado en 6

⁹ PAHLEN, R; CAMPO, A; ; D'ONOFRIO, P citado en 6

- NIC 37- Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes: la mencionada norma internacional exige revelar en qué consiste cada provisión o pasivo contingente e indicar las incertidumbres relacionadas con el importe y momento de la salida de beneficios económicos y los riesgos climáticos pueden afectar su reconocimiento
- NIC 41- Agricultura: Desde el punto de vista medioambiental, se puede afirmar que el sector agrícola presenta un gran nivel de sensibilidad frente a cuestiones, tales como el cambio climático. Esto por tanto deriva en una serie de riesgos naturales, los cuales contablemente pueden incidir significativamente en la transformación de determinados activos biológicos (por ejemplo, inundaciones, incendios forestales, sequías, heladas importantes, entre otros)
- NIIF 7- Instrumentos financieros: información a revelar y NIIF 9 Instrumentos financieros: también en estos casos cuestiones relacionadas con el clima pueden exponer al ente a riesgos en materia de instrumentos financieros e influir en el cálculo de pérdidas crediticias esperadas
- NIIF 13 Valoración del valor razonable: la opinión generalizada en el mercado sobre cuestiones vinculadas al clima puede impactar en la determinación del valor razonable de activos y pasivos a ser incorporados en los estados financieros

Si nos preguntamos si algo ha cambiado la respuesta es afirmativa. Las normas sobre las que se edifica la contabilidad financiera para el reconocimiento, medición y revelación de activos y pasivos ya incorporan cuestiones relativas a riesgos medioambientales. No obstante, ello no es suficiente, pues hay otros riesgos que mediciones no financieras acompañadas de estas otras pondrán en evidencia riesgos y oportunidades para que el usuario tipo las conozca y pueda tomar decisiones en el marco del paradigma de la utilidad.

La incorporación de mediciones no financieras no es nueva, Lazatti en el prólogo del libro de Herrscher ya citado con anterioridad, sostenía que “era válido adoptar un criterio amplio, que la contabilidad abarca información sobre el entorno, proyecciones futuras y datos no monetarios”.

Cabe agregar también la opinión de Kaplan (1984)¹⁰ cuando enunciaba que los sistemas de medición del rendimiento basados en indicadores no financieros constituyen la respuesta de la contabilidad de gestión a la demanda empresarial de sistemas de medición, distintos de los tradicionales, que permitan gestionar algunas variables que hoy día se consideran clave para la toma de decisiones estratégicas en la empresa.

¹⁰ KAPLAN, R.S. (1984): “The Evolution of Management Accounting”, *Accounting Review*, Vol. LIX, No. 3, pp. 390-41

4. Algunos ejemplos de reportes de información no financiera

La elaboración de informes de sostenibilidad complementarios de estados financieros a igual fecha, constituyen un nuevo indicio de que se han evaluado los riesgos y oportunidades del cambio climático a corto, medio y largo plazo y que ha considerado la capacidad de recuperación de la organización bajo diferentes escenarios climáticos. También se sugiere incorporar aspectos relacionados con el 'clima' en dichos informes para asegurarse explícitamente que los impactos financieros asociados han sido considerados en la información presentada.

Para ello sería conveniente agregar información sobre las medidas llevadas a cabo para apoyar el enfoque preventivo del ente frente a los retos medioambientales, sobre medidas tomadas para promover mayor responsabilidad medioambiental y los proyectos para alentar el desarrollo y la difusión de tecnologías respetuosas del ambiente, como también otras mediciones no financieras que se entiendan de gran significatividad para los usuarios. Los indicadores de sostenibilidad no pueden faltar hoy en ninguna empresa pues tienen mucho que aportar, en especial para reducir las externalidades negativas, informando sus planes y estrategias e incluyendo un procedimiento de medición adecuado para determinar si las acciones realizadas son exitosas.

Estos indicadores de sostenibilidad constituyen una herramienta con la que se puede medir el éxito de las estrategias de una empresa. Estas medidas se recogen en un plan de sostenibilidad corporativa y se relacionan con unos objetivos concretos, por ejemplo, reducir la huella de carbono o los desechos durante la producción. Con su uso se evalúa si el ente avanza o no en la dirección adecuada.

La principal razón para usarlos es, precisamente, determinar si la organización está cumpliendo con sus objetivos. En caso de que se presenten desvíos, se podrán incorporar medidas correctivas, algo así como también se propiciaba con la elaboración de estados proyectados o prospectivos. En virtud de lo expuesto los indicadores de sostenibilidad miden el desempeño de la empresa, además de conocer cómo lleva a cabo sus planes. Pero es importante seleccionar los parámetros adecuados y que estén muy ligados con las metas propuestas. De lo contrario, perderían gran parte de su efectividad.

Asimismo, los indicadores de sostenibilidad -agrupados en tres categorías principales donde cada una de ellas hace referencia a un grupo de objetivos concretos como los ambientales, sociales e institucionales- están muy relacionados con diferentes estándares, en el sentido de normas voluntarias que engloban una amplia variedad de materias y cuestiones ambientales, sociales y de ética. Al adoptarlas, las empresas muestran su compromiso y el desempeño que están realizando en áreas concretas.

Estos indicadores de sostenibilidad ambiental miden el éxito de las medidas a la hora de minimizar externalidades negativas en el medioambiente, consecuencia de la propia actividad empresarial que no resulta inocua y dependiendo del tipo de actividad producirá mayores o menores externalidades. La producción, en especial en las industrias, necesita consumir recursos y energía, lo que afecta al entorno. Además, durante el proceso se generan desperdicios que pueden provocar contaminación.

Los indicadores de sostenibilidad ambiental se centran en determinar la reducción de esas externalidades. Algunos ejemplos son: Cantidad de agua consumida/ Ciclo de vida del producto/Materia prima utilizada/ Huella de carbono/ Emisiones de dióxido de carbono durante el

transporte, entre otras. El primer paso consiste en establecer aquellos indicadores de sostenibilidad basados en un análisis de materiales para ayudar al ente a determinar en qué áreas centrarse y priorizar objetivos, al tiempo que repara en las dudas y preocupaciones de los grupos de interés. A manera de ejemplo se transcribe algunas secciones que nos parecen significativas, del Estado de Información no Financiera 2022 relativa al grupo Adolfo Domínguez, firma de moda española¹¹:

“AGENDA 2030: OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE

Desde su aprobación por parte de la ONU en septiembre de 2015, los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) se han consolidado como un estándar global para evaluar el compromiso de organizaciones públicas y compañías privadas con relación a la sociedad y el medio ambiente.

En el 2018 la Red Española del Pacto Mundial de Naciones Unidas con motivo del tercer aniversario de los ODS, seleccionó nuestra campaña “Sé más viejo” como ejemplo de buena práctica para el ODS 12 – Producción y consumos responsables. En el 2019 la compañía desarrolló una iniciativa de formación interna a través de comunicados internos y la Intranet sobre los ODS.

En este ejercicio Adolfo Domínguez continúa trabajando con aquellos ODS que se vinculan más directamente con las actuaciones que desarrolla la empresa y que se describen a lo largo de este documento:

.....

ODS 6 AGUA LIMPIA Y SANEAMIENTO

La compañía aplica medidas de eficiencia en el consumo de agua y tratamiento de las aguas residuales antes de su vertido en sus centros de trabajo.

ODS 7 ENERGÍA ASEQUIBLE Y NO CONTAMINANTE

El 97% de la energía adquirida en España es de origen renovable dando cobertura a alrededor de 60 tiendas de gestión propia y a Servicios centrales.

ODS 12 PRODUCCIÓN Y CONSUMO RESPONSABLES

El grupo apuesta por el consumo responsable a través de sus campañas y la promoción del uso de materias primas más sostenibles en sus colecciones.

ODS 13 ACCIÓN POR EL CLIMA

La compañía trabaja en su adhesión en iniciativas medioambientales y en la preparación de los objetivos de reducción de emisiones

ODS 15 VIDA DE ECOSISTEMAS TERRESTRES

La compañía respeta el planeta y trabaja para la conservación de los ecosistemas terrestres incorporando materias primas sostenibles en sus referencias y el uso de papel procedente de bosques gestionados de un modo sostenible.

....

ODS 17 ALIANZAS PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS

Para alcanzar nuestro compromiso con los ODS es importante establecer colaboraciones y alianzas con otras entidades como la Fundación SEUR, el Chater de diversidad, Cruz Roja; entre otras; y la participación en eventos y foros.”

¹¹ Consultado en <https://adz.adolfodominguez.com/index.php/informe-de-auditoria-cuentas- anuales-auditadas-informe-de-gestion-y-memoria-anual/>

Cuando el mismo informe se expresa sobre las materias primas empleadas se destaca el siguiente cuadro:

“Distribución de fibras y materias más sostenibles

Tipo de fibra o materia*	2022	2021
Fibra Natural Responsable (1)	13,7%	6%
Fibra Artificial Responsable (2)	4,1%	3%
Fibra Sintética Responsable (3)	16,4 %	3%
Piel responsable	6,1%	4%

* Se reporta el % total de referencias por tipología de fibras o materias sostenibles empleadas en nuestras colecciones comerciales.

- 1) Fibra natural: Fibras extraídas de la naturaleza mediante procesos físicos y pueden ser de origen vegetal o animal.
- 2) Fibra artificial: Fibras fabricadas a partir de materia natural y que son transformadas mediante la acción de agentes químicos.
- 3) Fibra sintética: Fibras fabricadas mediante síntesis química a partir de productos derivados del petróleo.”

El mencionado Estado de información no financiera incluye informe de verificación independiente, donde el auditor expone que ha realizado la verificación con el “alcance de seguridad limitada”, concluyéndose que basándose en los procedimientos realizados en su verificación y en las evidencias obtenidas no se ha puesto de manifiesto aspecto adicional alguno que les haga creer que dicho Estado no ha sido preparado en todos sus aspectos significativos de acuerdo con normativa vigente y siguiendo los criterios de los estándares GRI seleccionados.

Es importante destacar la gran demanda de información no financiera por parte de distintos usuarios, ello evidentemente pone de manifiesto la insuficiencia de la información financiera para cumplir apropiadamente con la finalidad del paradigma de utilidad de la información que postulan los distintos marcos conceptuales de la contabilidad financiera. Con este tipo de informes no financieros se busca incrementar la transparencia de la gestión de las organizaciones, con información sobre indicadores ambientales, Indicadores sociales y de buen gobierno corporativo que generen confianza a las partes interesadas (Stakeholders). Ello justifica la necesidad de utilizar unidades de medida homogéneas por parte de los distintos entes a efectos de lograr esa comparabilidad, no solo dentro del ente sino hacia afuera, relacionados con indicadores ambientales, con referencia a los consumos de energía, agua, emisiones contaminantes, gestión de residuos, entre otros.

Además, dicha información debe facilitar la comprensión de la evolución empresarial, de sus resultados y del impacto social de sus actividades, pues no ignoremos la existencia de riesgos reputacionales de gran interés para los inversores pues está ello asociado a posibles cambios en el futuro.

5. Conclusiones

La doctrina contable siempre ha destacado la ventaja que representa, para los usuarios externos, contar con información sobre el futuro del ente, no solo, para que pueda reunir evidencias que le permitan asegurarse sobre el recupero de la inversión realizada, sino también, que sirva de guía para mejorar y disminuir el riesgo en la toma de decisiones de las nuevas inversiones que proyecten realizar. Ello ha quedado plasmado en distintos Marcos conceptuales, base para la futura emisión de las normas de la contabilidad financiera, cuando enuncian que los estados contables (financieros) se elaboran bajo la hipótesis de “utilidad”, y así se enfatiza el valor de la información, que no es solo confirmatorio sino también predictivo.

Desde el siglo pasado se viene efectuando una distinción de los distintos segmentos de la contabilidad y los límites de la contabilidad financiera que, en la actualidad, se han expandido para considerar temáticas de la contabilidad de gestión y de la contabilidad socioambiental y así cumplir sus informes, con el paradigma de utilidad.

Se entendió ya en el siglo pasado que los objetivos de la información contable prospectiva o proyectada, sus cualidades y/o requisitos de la información y el modelo contable, se constituían en dilemas y que era la doctrina contable con sus distintas propuestas en la que debía buscar la respuesta.

El dinamismo de la variable ambiental, a través de la legislación, del mercado y de la gestión ambiental interna asociado a los riesgos que todo ello implica, originaron hechos económicos que afectan o pueden afectar a futuro a las distintas organizaciones, tanto de manera positiva como negativa, sin embargo, no sabemos cuándo, ni la cuantía de su impacto financiero. Asimismo, los usuarios tipo requieren otra información, además de la que brindan los informes financieros, para evaluar los riesgos de su inversión o de las devoluciones esperadas de préstamos efectuados enmarcados en situaciones tan cambiantes.

Es importante destacar la gran demanda de información no financiera por parte de distintos usuarios, ello evidentemente pone de manifiesto la insuficiencia de la información financiera para cumplir apropiadamente con la finalidad del paradigma de utilidad de la información que postulan los distintos marcos conceptuales de la contabilidad financiera. Con este tipo de informes no financieros se busca incrementar la transparencia de la gestión de las organizaciones, con información sobre indicadores ambientales, Indicadores sociales y de buen gobierno corporativo que generen confianza a las partes interesadas (Stakeholders). Ello justifica la necesidad de utilizar unidades de medida homogéneas por parte de los distintos entes a efectos de lograr esa comparabilidad no solo dentro del ente sino hacia afuera, relacionados con indicadores ambientales, con referencia a los consumos de energía, agua, emisiones contaminantes, gestión de residuos, entre otros.

Cabe destacar, que en noviembre 2021 la Fundación IFRS (International Financial Reporting Standard - Normas Internacionales de Información Financiera) realizó tres importantes anuncios enfocados en proporcionar a los mercados financieros mundiales, estándares de alta calidad sobre temas vinculados al clima y a la sostenibilidad. Durante el año 2021 el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad (International Sustainability Standards Board – ISSB- creado por la Fundación IFRS), publicó dos borradores que fueron sometidos a un período de consulta, el cuál

finalizó el 29 de junio de 2022 y en junio de 2023 el Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad aprobó las siguientes Normas:

- NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información Financiera a Revelar Relacionada con la Sostenibilidad.
- NIIF S2 Información a Revelar Relacionada con el Clima.

Es deseable enfatizar la importancia de la Fundación IFRS por cuanto, el IASB (International Standards Board- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) se ha constituido en uno de los organismos emisores de pronunciamientos de mayor aceptación mundial que depende de la Fundación IFRS. Por ello, que la Fundación IFRS anuncie un trabajo conjunto con otro organismo emisor de estándares sobre divulgación de compromisos vinculados con la sostenibilidad por parte de los entes, nos augura que algo cambió, y que los organismos emisores de normas contables comprendieron que los estados financieros no son suficientes para satisfacer las necesidades de información de los usuarios tipo y hoy debemos hablar de estados contables (financiero) integrados a reportes socioambientales y de gobernanza.