

Universidad de Buenos Aires – Facultad de Ciencias Económicas
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión
Sección de Investigaciones Contables

Contabilidad y Auditoría

ISSN 1515-2340 (Impreso) ISSN 1852-446X (En Línea) ISSN 1851-9202 (Vía Mail)

Nº 57 – año 29

NORMATIVIDAD SOSTENIBLE CONTABLE EN LA TRANSPARENCIA EMPRESARIAL

Autora

MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

eugenia.delarosa@unison.mx

Universidad de Sonora

Dra. María Eugenia De la Rosa Leal

- Contador Público Certificado.
- Doctora en Administración.
- Profesor investigador de tiempo completo de la Academia de Contabilidad Superior del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Sonora, México

Publicación:

- Presentado el 14/02/2023
- Aprobado el 21/04/2023
- Publicado en Abril del 2023

Normatividad sostenible contable en la transparencia empresarial

Sustainable accounting regulations in business transparency

SUMARIO

Palabras clave

Keywords

Resumen

Abstract

1. Introducción
2. Antecedentes
3. Modelo empresarial sustentable
4. Normatividad Contable sostenible
5. Marco teórico y metodología de estudio
6. Resultados
7. Conclusiones
8. Referencias

Palabras clave:

Sostenibilidad, transparencia y normas contables.

Keywords:

Sustainability, transparency and accounting standards.

Resumen

La transparencia de información sostenible contable empresarial, es un tema que está surgiendo de organismos emisores internacionales. A la fecha se han emitido dos normas de información sostenible IFRS S1 e IFRS S2, objeto de estudio de este trabajo, que analiza el enfoque normativo de revelación sostenible de las empresas.

Se aplicó una metodología cualitativa, revisando antecedentes de la información ambiental y su convergencia conceptual con la responsabilidad empresarial, analizando los códigos encontrados en las normas y su efecto en la transparencia sostenible.

El resultado distingue el concepto normativo de transparencia, imagen fiel e información material de la sostenibilidad.

Abstract

The transparency of sustainable business accounting information is a topic that is emerging from international issuing organizations. To date, two sustainable information standards IFRS S1 and IFRS S2 have been issued, the object of study of this paper, which analyzes the regulatory approach of sustainable disclosure of companies.

A qualitative methodology was applied, reviewing the background of environmental information and its conceptual convergence with corporate responsibility, analyzing the codes found in the standards and their effect on sustainable transparency.

The result distinguishes the normative concept of transparency, faithful image and material information of sustainability.

1. Introducción

La contabilidad como ciencia de la gestión, genera información, mide y controla la ruta financiera de los negocios, en este camino el efecto ambiental en la operación ha sido un registro oculto o inexistente por mucho tiempo. Sin embargo, desde los años 90's, como ciencia en evolución la contabilidad ha reflexionado e involucrado la transparencia ambiental en su gestión como una medida de eficiencia, calidad y compromiso de la organización.

De tal manera, la contabilidad ambiental ha propuesto distintas alternativas y sistemas orientados a establecer métodos de gestión e indicadores ambientales, entre ellos: la Eco eficiencia, EMAS, Contabilidad de Gestión, Auditoría Ambiental, Informe GRI, Valor añadido, entre otros, sin lograr en casi treinta años posicionar una transparencia ambiental, como parte de una conducta empresarial sostenible.

El reconocimiento del medio ambiente, en la información empresarial es un reto contable, al tener distintas interpretaciones de interiorización y materialidad de cada asunto ambiental y social, de tal forma, en abril 2021 en el marco de una alerta sanitaria mundial provocada por la pandemia COVID 19, surge una propuesta normativa contable de estándares de sostenibilidad por

parte de la fundación IFRS ¹ como “Documento de consulta de información sobre sostenibilidad ” (IFRS, 2020), el cual plantea la elaboración de un informe contable sostenible de las empresas, atendiendo como eje central aspectos de calentamiento global, para generar la información relacionada.

El antecedente de esta intervención normativa contable sostenible, es el llamado internacional al Desarrollo Sostenible como parte de la competitividad financiera global respaldada por la Agenda 2030 de la ONU emitida en 2015, la cual promueve la incorporación del medioambiente y la sostenibilidad en el modelo de negocios y las políticas públicas de cada país.

Así, las teorías normativas financieras de *facto* plantean un patrón sistemático de estándares para captar y representar la utilidad financiera más alta de los negocios. En este marco, el interés de esta investigación es analizar el alcance de la transparencia normativa contable en la doble materialidad de la sostenibilidad, estableciendo como pregunta de investigación ¿la normativa contable sostenible de los IFRS S² logra generar informes contables fieles de la sostenibilidad empresarial?

Para estudiarlo, se estableció el marco de referencia de la contabilidad y la transparencia ambiental, aplicando un análisis del discurso normativo contable de sostenibilidad de la IFRS S1 e IFRS S2 emitidos a la fecha, a partir del conocimiento teórico de la normativa financiera contable, con el marco teórico de los grupos de interés.

Con los resultados obtenidos, se concluyeron las características de la inexperiencia sostenible contable en la emisión de la norma y el enfrentamiento con el modelo de responsabilidad social

¹ IFRS. International Financial Reporting Standards.

² IFRS S. International Financial Reporting Sustainability Standard.

empresarial, en una visión financiera de conveniencia de la transparencia ambiental.

2. Antecedentes

La contabilidad, a partir del registro de la causa y efecto conforme el modelo matemático de Luca Paccioli (1494) en su libro *Summa*, reconoce los conceptos del estatus comercial de la época, impregnado en su propuesta la racionalidad de los valores, en un sistema de registro, control e información interrelacionado con el negocio y su entorno (Tua Pereda, 2012). Este concepto organizador y racionalizador del registro contable ha ido evolucionando a través del tiempo incluyendo enfoques, conceptos y tecnología.

En su desarrollo, la doctrina contable se ha moldeado con variables económicas, culturales y políticas (Archel, 2007), dando a la contabilidad un enfoque utilitario claramente relacionado con la medición e influencia en el desarrollo económico (Tua Pereda, 2012) y los mercados financieros.

La doctrina contable en su intervención ha generado el paradigma de utilidad y el principio básico de imagen fiel. Siendo el paradigma de utilidad el que introduce el concepto de Responsabilidad Social en la contabilidad, como una inserción de la comunidad entre los factores productivos, con la inclusión contable de externalidades positivas y negativas de valores sociales, como el capital intelectual y el medio ambiente (Tua Pereda, 2012).

Mientras la imagen fiel³ involucra el uso de valores en un contexto particular, para mostrar una imagen de la entidad que demuestre los hechos económicos del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, para el suministro de información útil con respaldo jurídico, reduciendo la incertidumbre

³ Imagen fiel, conocida en la lengua inglesa como *true and fair view*.

en la elección de alternativas de criterios de valor (Molina Sánchez & Tua Pereda, 2010; Cañibano, 2006). Este principio parte de la pericia y experiencia contable y/o la aplicación de reglas conceptuales para contrarrestar problemas de representación y vacíos contables (Garvey, 2011).

En los años 70's, es cuando la contabilidad se introduce en una regulación normativa internacional a través de los principios de contabilidad –término acuñado para orientar y homogeneizar el ejercicio profesional contable- a fin de armar la emisión y el uso de normas para formalizar el sistema contable y de información financiera empresarial (Cañibano, Tua Pereda, & López, 1985).

La normativa contable en su adopción se ha desarrollado en dos niveles: nacional e internacional. La normativa nacional mantiene sus particularidades con avances diferenciados entre los países, dirigido al tipo de negocios, y sus características como: política monetaria, desarrollo contable, tratamiento contable de impuestos, legislaciones laborales y otras circunstancias específicas. Mientras la normativa internacional se estableció en las Normas Internacionales de Contabilidad desarrolladas y emitidas de forma genérica por la IASB 4 como comité de normas contables, para estandarizar y uniformar el marco conceptual contable internacional (De la Rosa Leal et al, 2021).

El antecedente normativo del tema ambiental se inicia en 1993, al incluir la importancia de la información medio ambiental y la existencia de sus usuarios potenciales: la sociedad, la organización y el medio ambiente (Birkin y Woodward 1997 citado por De la Rosa, 2009). Con limitaciones para el registro de costos y beneficios por la propiedad de los recursos naturales, proponiendo una gestión paralela a las Normas ISO y una reformulación ontológica de la dimensión financiera ambiental, logrando un mayor

⁴ IASB. *International Accounting Standards Board*.

avance en la Unidad al establecer la Contabilidad de Gestión Ambiental y los Informes de Sostenibilidad GRI (De la Rosa, 2009).

Las primeras normas ambientales de transparencia son las dictadas por organismos bursátiles, y de comercio emitidas y solicitadas para proteger el interés de los inversionistas bursátiles, o generar estadísticos de comercio (Fronti y Wainstein, 2002 citado por De la Rosa, 2009).

Existiendo a la vez, otras propuestas como la de la biocontabilidad, definida como la ciencia social que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza ambiental controlada por las organizaciones, a través de la gestión para contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma (Mejía et al, 2014).

3. Modelo empresarial sustentable

La dimensión de la sustentabilidad en los negocios surge desde los años 70 reconocido por la *World Commission on Environment and Development* - organismo constituido por la Organización de las Naciones Unidas-, que establece la vulnerabilidad ambiental como consecuencia del desarrollo y los ciclos de consumo industriales, señalando la importancia de cuidar los límites de la regeneración natural de los recursos naturales y la calidad de vida (World Commission on Environment and Development, 1987).

En la actualidad, en el tema de sustentabilidad de cada organización enfrenta su propia realidad, interiorizando la variable socio ambiental en sus actividades y ciclos productivos, evaluando sus grados de riesgo y adaptando sus relaciones de mercado (De la Rosa Leal, 2021), con el reto de reflejar esta realidad en su información contable.

La puerta de acceso de esta interiorización es el modelo de negocios de cada empresa, que establece su capacidad de

participación operativa en distintos aspectos, siendo éste una estructura conceptual que describe a la organización, da viabilidad al negocio y ofrece valor (Ostelwalder & Pigneur, 2011), delimitando sus capacidades en los sistemas productivos y de información.

El modelo de negocio, diferencia a las empresas y se constituye como una estrategia que se aplica a las estructuras, procesos y sistemas de una empresa, cubriendo cuatro áreas principales: clientes, oferta, infraestructura y viabilidad económica (Ostelwalder & Pigneur, 2011, pág. 15).

En la operación del modelo de negocio, se inserta la visión práctica de la sostenibilidad y la apropiación cultural de compromisos socio-ambientales de acuerdo a las posibilidades y elementos de la estructura que la integran (De la Rosa Leal & Vega Campos, 2015).

La sostenibilidad empresarial implica una innovación en la gestión de la seguridad del modelo de negocios en un marco de diseño que comprende: salvaguarda de la continuidad de la actividad económica, oferta de trabajo, compromiso con los derechos humanos, mejora de calidad de vida comunitaria, bien común y protección al medio ambiente con apertura al aprendizaje, reconocimiento del medioambiente, seguridad y salud (De la Rosa Leal, 2021, págs. 17-19).

Una condición ejecutiva del modelo empresarial sustentable, es el enfoque de sistemas en la gestión para permitir incluir una visión ecológica en las organizaciones instrumentada por su propio argumento operativo, identificando las nuevas unidades necesarias en su estructura formal para atender la interacción de la empresa con la naturaleza (Trist, 1992, págs. 316-327).

En el camino de abordar la sustentabilidad en las empresas, surge en 2004 en el seno de las Naciones Unidas, la ESG

(Environmental Social and Governance) como una propuesta corporativa de gestión, gobierno empresarial, ambiental y social, planteada por Kofi Annan secretario de las Naciones Unidas (Bolsa Mexicana de Valores, 2021). En el sistema ESG, además de aspectos de gobierno se incluyen: calidad, independencia, rendición de cuentas, gestión de riesgos, rendimiento y divulgación de factores ambientales y sociales, detectando y estableciendo oportunidades y amenazas por el cambio climático, uso del agua, calidad, salud y seguridad (Chartered Professional Accountants, 2020, págs. 3-4).

Los criterios ESG establecen tres factores: medio ambiente, social y gobernanza, implicando la detección de cómo afectan las actividades de la empresa al medio ambiente, la repercusión social en temas de diversidad, derechos humanos, salud y seguridad y el impacto en la transparencia para los grupos de interés como los consejos de administración, accionista, trabajadores y otros (Chartered Professional Accountants, 2020).

La implementación de una sustentabilidad corporativa implica establecer como criterios de operación (Hart, 2007 citado por Cruz Reyes et al, 2017):

1. Reducción de materiales, consumo y contaminación por el proceso de industrialización;
2. Operación con transparencia;
3. Desarrollo de nuevas tecnologías; y
4. Satisfacción de necesidades sociales con la actividad de la empresa.

Estos criterios no limitativos, se basan en el reconocimiento del daño antropogénico empresarial directo por emisiones y descargas en agua, aire, tierra, incluyendo efectos secundarios como

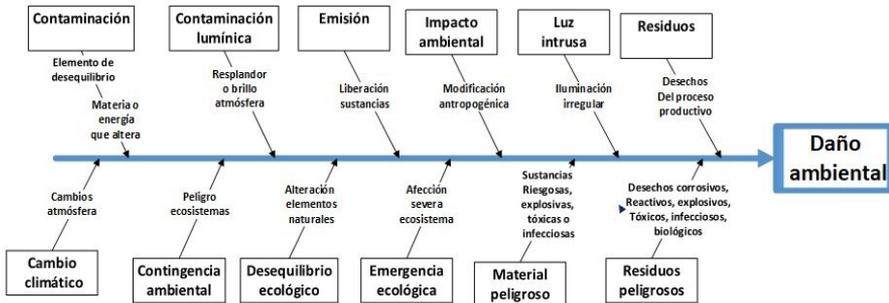
incendios y el manejo de residuos sólidos, líquidos, biológicos y peligrosos (Cruz Reyes et al, 2017).

La visión de la sustentabilidad corporativa, considera por lo tanto la afectación a la calidad de vida, seguridad alimentaria, salud universal, estabilidad de los ecosistemas y en consecuencia el curso del negocio en marcha en condiciones adecuadas, tanto en escenarios normales, como de crisis.

De esta manera, la gestión ESG debe incorporar en su delimitación los criterios necesarios de seguridad y reconocimiento de riesgos sociales y ambientales para proteger y asegurar la estabilidad operativa sustentable como escenario factible y lógico en el riesgo financiero presente y futuro de las empresas.

En el caso de México, la interiorización y enfoque de la sustentabilidad empresarial, es regulada y detallada en la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente en México conforme la figura 1.

Figura 1
 Diagrama de causa efecto daños ambientales



Fuente: Elaboración propia con base en la Ley General de Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

Como se observa en la figura anterior el enfoque de la Ley, es de causa y efecto, por la tipificación causal del daño ambiental, por emisiones en agua, aire, tierra, residuos, descargas, luz y ruido. Cuyos impactos pueden generar desequilibrio ecológico, emergencias ecológicas, contingencias ambientales y contaminación en distintas modalidades, entre ellas el cambio climático.

Una observación en la conducta empresarial sostenible en México, ha sido un cumplimiento de la obligación legal en términos de ley, sin mayor aportación (De la Rosa-Leal, 2009).

En este contexto de sustentabilidad empresarial, la transparencia de información surge como opción para enfrentar ineficiencias y fraudes, y demostrar iniciativas eficaces en la revelación de resultados materiales (Gaventa & McGee, 2013). Divulgando a la vez el flujo de información económico social, confiable y oportuna (Williams, 2014).

De hecho, la transparencia contable como característica de la divulgación de información surgió en el ámbito de la administración pública, para dar certidumbre, confianza fiscal y presupuestal (Williams, 2014), ampliándose su horizonte hacia la contabilidad empresarial para informar sobre los ciclos de negocios y apoyar la legitimación de la gestión ante los grupos de interés.

La transparencia contable, es en sí, una iniciativa proactiva de democratización y gobernanza en la rendición de cuentas, que enfrenta presiones económicas y políticas, para dar respuesta a diversos actores e interesados (Gaventa & McGee, 2013), otorgando credibilidad y empoderamiento a terceros, a través de información financiera clara y completa.

Internacionalmente la transparencia sostenible, se fundamenta en los Objetivo de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 de la Organización de las Naciones Unidas, figura 2.

Figura 2

Objetivos del Desarrollo Sostenible, Agenda 2030



Fuente: Organización de las Naciones Unidas (2022).

En los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de la figura anterior, la Organización de las Naciones Unidas establece acciones específicas de participación internacional de las organizaciones económicas, con sus posibilidades de operación, desarrollo e instrumentación de instancias en el marco económico gubernamental de cada país, (Organización de las Naciones Unidas, 2022; De la Rosa Leal, 2021).

Entre los ODS el objetivo 12 Producción y Consumo Responsables, resalta la calidad de vida para todos con la participación de los países y las empresas, para aumentar la competitividad económica, eficiencia del uso de recursos y la energía, con construcción de infraestructuras sostenibles, acceso a los servicios básicos y empleos decentes (Pacto Mundial Red Española, 2022).

Este objetivo ODS 12 Producción y Consumo Responsable establece como meta 12.6:

“Alentar a las empresas, en especial las grandes empresas y las empresas transnacionales, a que adopten prácticas sostenibles e incorporen información sobre la sostenibilidad en su ciclo de presentación de informes” (Pacto Mundial Red Española, 2022).

Motivando e impulsando la elaboración de informes empresariales sostenibles estableciendo como indicadores de la meta, el número de empresas que publican informes de sostenibilidad. En el caso de la sostenibilidad, la medición del efecto interno contingente socio ambiental o “ecológico” genérico en las organizaciones, la idea es resaltar el recurso humano, su salud y seguridad.

En primera instancia esta transparencia ODS a través de informes de sostenibilidad se dirige a grandes empresas y a empresas transnacionales, como usuarios principales y de mayor impacto en la sostenibilidad, iniciativa original que es tomada por organismos normativos contables internacionales. Sin embargo, ante la estructura empresarial nacional, al dejar al margen a las pequeñas empresas y a empresas domésticas, se provocará una inconsistencia informativa sostenible nacional, que afectará una imagen fiel de la sostenibilidad empresarial.

4. Normatividad Contable sostenible

Los modelos normativos contables, se insertan en las posturas de transparencia, que establecen procedimientos y regulaciones para el reconocimiento, registro y revelación de información financiera de transacciones económicas monetarias. Constituyendo un cuerpo de normas o estándares contables de registro, cuantificación y presentación contable de la información económica

empresarial, homogeneizada y armonizada internacionalmente (De la Rosa Leal, 2017).

“La esfera de competencia de las Normas Internacionales contables establece que su observancia es sugerida como obligatoria para todas las organizaciones que participan en mercados financieros internacionales y como optativa para las demás. A la vez, actúan como normatividad emergente en países que no cuentan con normatividad contable local, en cuyo caso su observancia suple esa ausencia” (De la Rosa-Leal, 2009, págs. 74-76).

Las normas contables tienen un enfoque positivista ideológico (Molina Sánchez & Mora Enguítanos, 2015) por presión de los grupos de interés, que se basa en la teoría financiera de eficiencia, relacionando las acciones de la empresa con los resultados contables (Barbei & Bauchet, 2014). La estructura de las normas es: un marco conceptual, procedimientos y estándares definidos a través de modelos matemáticos de acuerdo a la utilidad más alta (Hastie y Dawes, 2010 citados por Pérez Gallegos, 2015: 858-859).

Las normas contables, ayudan a integrar un canal de comunicación de transparencia de la medición de la gestión empresarial con los grupos de interés, captando y generando información financiera que soporta y representa los cambios y mejoras de la inversión en efectivo o especie que cada uno de los stakeholders ha otorgado a la empresa, bajo el sentido de imagen fiel.

Un modelo contable normativo teórico se integra con cuatro características: 1. Se basa en los activos; 2. Considera consecuencias asociadas a la elección; 3. Se evalúa con teorías de probabilidad; y 4. Es una elección adaptativa de alternativas y valores que responde a implicaciones políticas de las partes interesadas (Pérez Gallegos, 2015; Barbei & Bauchet, 2014).

Los modelos normativos, dan como resultado propuestas descriptivas como la del IFRS, ajustando modelos burocráticos de sistemas y normas (Pérez, 2015) en el proceso de toma de decisión, en dos etapas:

- 1) Preparación basada en información; y
- 2) Valoración del impacto de cada opción.

La integración en la sostenibilidad en las normas contables es una innovación disruptiva en la elaboración de información contable, que responde al desarrollo económico, combina la tecnología, la capacidad de respuesta, el valor agregado, la aceptación al cambio y la apertura a la evolución del conocimiento (Dahl, 2001, citado por Zambrano Valdivieso, Almeida Salinas, Rodríguez Serrano, & Vargas Ramírez, 2019).

Esta innovación emergente de las normas contables hacia la sustentabilidad depende de la capacidad de los grupos emisores de las normas y estándares, para crear y emitir regulaciones que logren materializar y representar de forma comprensible y efectiva los nuevos elementos que incluyen aspectos sociales y ambientales.

Así, la capacidad de los emisores de las normas contables, pone en la mesa la creatividad y crecimiento incremental en el diseño, para lograr altos niveles de aportación e innovación (Dávila, 2015 citado por Zambrano Valdivieso et al, 2019) en la conceptualización, puntualización y materialidad de las normas contables hacia la sostenibilidad.

En este sentido, surge la duda de la pertinencia de un modelo contable normativo sostenible, a partir de la experiencia de las limitaciones conceptuales y orientación de las normas contables financieras internacionales NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) en la armonización financiera internacional (De la Rosa Leal et al, 2021). Limitaciones que contradicen los

resultados de la información contable de empresas que adoptan las normas, en el reconocimiento, consistencia y revelación de información financiera comparable y comprensible de aspectos operativos, fiscales y contables para los grupos de interés.

La propuesta de información sobre sostenibilidad del IFRS, converge en la necesidad de informar acerca de la complejidad socio ambiental empresarial, hacia la transparencia y rendición de cuentas, proponiendo la integración de una estructura para la gobernabilidad y un avance de la normatividad contable sostenible, basándose en la materialidad o importancia relativa, en respuesta al ODS (Objetivo de Desarrollo Sostenible) 12 con un enfoque normativo progresivo.

Considerando que el ODS 12: Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles de la Organización de las Naciones Unidas, forma parte de la Agenda 2030, con objetivos y metas específicos a cumplir por los países adherentes, reconoce la relación de producción con el medio ambiente y los recursos naturales (Naciones Unidas, 2017; Pacto Mundial Red Española, 2022).

En el enfoque contable normativo progresivo y adaptativo sostenible, los conceptos ambientales se unen a la definición genérica de efectos de impacto socio ambiental, tipificados en las reglamentaciones ambientales nacionales que representan algún riesgo o daño en la empresa, como se ilustró en la figura 1.

En 2020 se da la iniciativa normativa disruptiva del IFAC⁵, para generar un informe de sostenibilidad, implicando al IASB⁶ y al SASB⁷ surgido en 2011 para analizar, revisar la materialidad y el

⁵ IFAC. *International Federation of Accountants*.

⁶ IASB. *International Accounting Standards Board*- Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

⁷ SASB. *Sustainability Accounting Standards Board* -Junta de Normas de Contabilidad de Sustentabilidad.

marco de referencia de la gestión ESG, creando una red de organismos para normar el Informe de Sostenibilidad (IFAC, 2021b).

En noviembre de 2020 se crea el IIRC8, con el fin de desarrollar normas de contabilidad sostenibles y un lenguaje para reflejar el impacto financiero de la sostenibilidad en las empresas y sus inversores. Fusionándose en junio de 2021 el SASB y el IIRC en la fundación Value Reporting Foundation para crear un enfoque simplificado de creación de valor empresarial sostenible, un marco de principios de pensamiento integrado, un marco internacional de informes integrados y los estándares SABS.

La visión de la intervención normativa por parte de Value Reporting Foundation es:

“En la economía actual, los problemas de sustentabilidad son problemas comerciales globales que afectan la situación financiera, el desempeño operativo y el valor empresarial de las empresas... La gestión del agua, un problema ambiental, es esencial para un productor de bebidas. La gestión de los conflictos de intereses, un problema de gobernanza, fundamental para un banco de inversión. Es probable que la gestión eficaz de estos problemas a largo plazo mejore el rendimiento comercial en forma de costos operativos reducidos, reputación mejorada, mayor resistencia a los riesgos, potencial de una ventaja competitiva e impulse el valor empresarial a largo plazo” (Value Reporting Foundation, 2022a).

De tal manera, que considerando la creación de bases para asignar valor material a la sustentabilidad, la propuesta normativa

⁸ IIRC. *International Integrated Reporting Council*- Consejo Internacional de Informes Integrados.

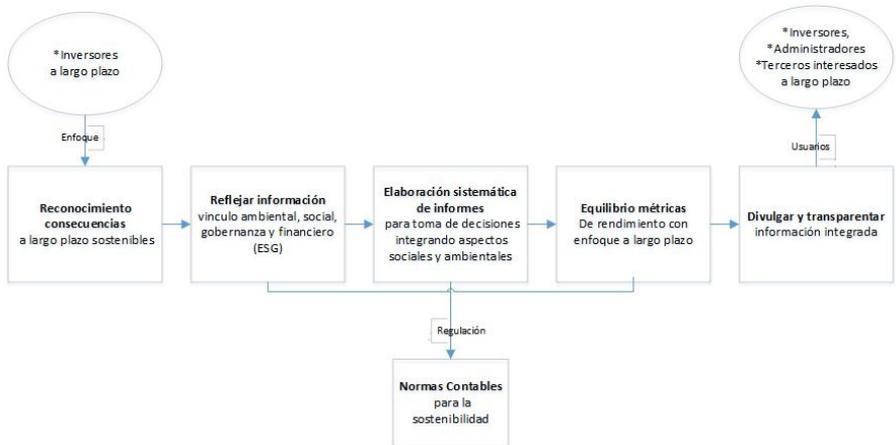
AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

es establecer normas o estándares de simplificación y unificación de perfiles contables sostenibles internacionales, conforme un marco internacional de informes integrados compuesto (Deloitte, 2022) como sigue:

1. Reconocer y generar información para los inversores, mostrando las consecuencias y apoyando la toma de decisiones a largo plazo.
2. Detectar con claridad y reflejar las interconexiones y el vínculo ambiental, social, de gobernanza y financiero, que afecta el valor económico y el desempeño a largo plazo.
3. Establecer la elaboración sistemática de informes para toma de decisiones, en un marco conceptual de factores ambientales y sociales.
4. Equilibrar las métricas de rendimiento en un énfasis a largo plazo.
5. Divulgar y transparentar la información integrada a los interesados internos y externos, día a día.

La ruta establecida de estos informes integrados se representa en la figura 3.

Figura 3
Marco normativo informes integrados



Fuente: Elaboración propia a partir de Deloitte(2022)

El marco normativo del informe integrado contable de la sostenibilidad, representado en la figura 3, describe el proceso de diseño normativo para llegar a la elaboración del sistema integrado ambiental y social de forma conjunta con el sistema financiero.

En este proceso, la llave de reconocimiento en la identificación del aspecto socio ambiental, es la materialidad e interiorización de una posible afectación a los inversores directos a largo plazo, conceptualizando y estableciendo métricas para valuar los conceptos y generar informes del efecto ambiental inherentes en la información financiera integrada.

En resumen, las pautas del marco normativo sostenible, del informe integrado son:

- a) Reconocer
- b) Reflejar

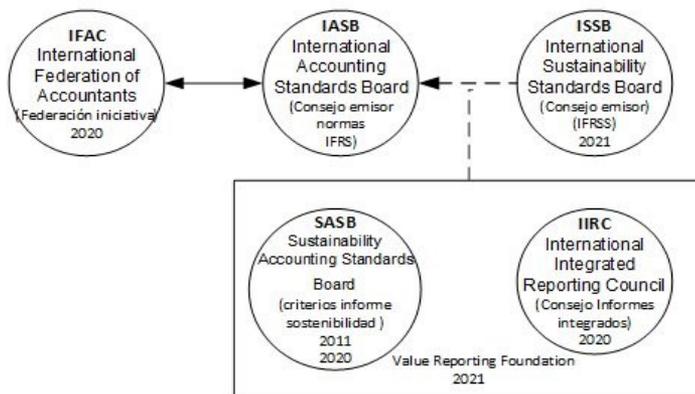
- c) Elaborar
- d) Elegir métrica
- e) Divulgar

El ISSB⁹ emitió dos normas IFRS S en marzo de 2022, a través de la IASB para divulgar temas de las empresas relacionados con riesgos y oportunidades de la sostenibilidad, con enfoque para inversores y mercado de capitales, asumiendo el uso del sistema ESG en las empresas para atender asuntos del clima y ambientales (IFRS Foundation, 2022a).

En la delimitación de la normatividad contable y los informes integrados, intervienen varios organismos constituyendo una red que se representa en la figura 4.

⁹ ISSB. *International Sustainability Standards Board*-Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, creada en noviembre 2021.

Figura 4
Red organismos internacionales emisores y reguladores de normas contables sostenibles



Fuente: Elaboraci3n propia con base en IFAC (2021), Value Reporting Foundation (2022), IFRS (2022).

La red internacional de organismos reguladores existentes y nuevos de la figura 4, ha surgido por la exploraci3n, especializaci3n y emisi3n del tema sostenible normativo contable. En donde, la iniciativa y emisi3n de normas es entre el IFAC, el IASB y el ISSB siendo el grupo de asesor3a y soporte el *Value Reporting Foundation* en el cual se encuentran el SASB y el IIRC.

Cada uno de los organismos de la red, realiza trabajo aut3nomo base para el conocimiento financiero sostenible, dirigiendo al modelo normativo contable a reconocer conceptos de impacto significativos para los grupos de inter3s prioritario espec3fico como inversores y otros proveedores de capital financiero, objetivo clave de la informaci3n.

En todo este proceso normativo, la voz dominante es el IOSCO10, la cual otorga a la fundación IFRS, al IAASB 11 y al FASB12 el desarrollo de normas técnicas sólidas para la presentación de informes de sostenibilidad, auditoría y aseguramiento corporativos. Esta filosofía ha llevado al IOSCO a impulsar la creación de la ISSB ¹³ para la emisión de los estándares, atendiendo sus criterios de emisión como marco de referencia (Nathanail Brighthon, 2022), los cuales son:

1. Que las normas puedan servir como referencia mundial eficaz y se centren en los inversores;
2. Que sean suficientemente interoperables con otros marcos;
3. Que puedan actuar como bloques de construcción con jurisdicciones internacionales o nacionales sin perder la comparabilidad;
4. Que sean aptos para su propósito y ayuden a los mercados a evaluar los riesgos y oportunidades derivadas de los factores de sostenibilidad; y
5. Formen la base para el desarrollo de marcos sólidos de auditoría y aseguramiento.

A la fecha, las normas IFRS S¹⁴ emitidas por el IASB como organismo emisor son las IFRS S1 e IFRS S2, las cuales

¹⁰ IOSCO. *International Organization of Securities Commissions*-Organización Internacional de las Comisiones de Valores.

¹¹ IAASB. *International Auditing and Assurance Standards Board* - Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

¹² El FASB. *Financial Accounting Standards Board* - Consejo de Normas de Contabilidad Financiera es un organismo privado, fundado en 1973, reconocido por la Comisión de Bolsa y Valores de EE.UU.

¹³ ISSB. *International Sustainability Standards Board*- Junta de Normas Internacionales de Sostenibilidad.

¹⁴ IFRS S. *International Financial Reporting Sustainability Standard* – NIIF. Normas Internacionales de Información Financiera Sostenible.

establecen el marco conceptual y la información a revelar relacionada con el clima, ambos proyectos en auscultación por la comunidad contable internacional hasta julio 2022 (IFRS Foundation, 2022a).

Norma IFRS S1 (NIIF S1) Requisitos Generales para la Revelación de Información Financiera. relacionada con la Sostenibilidad.

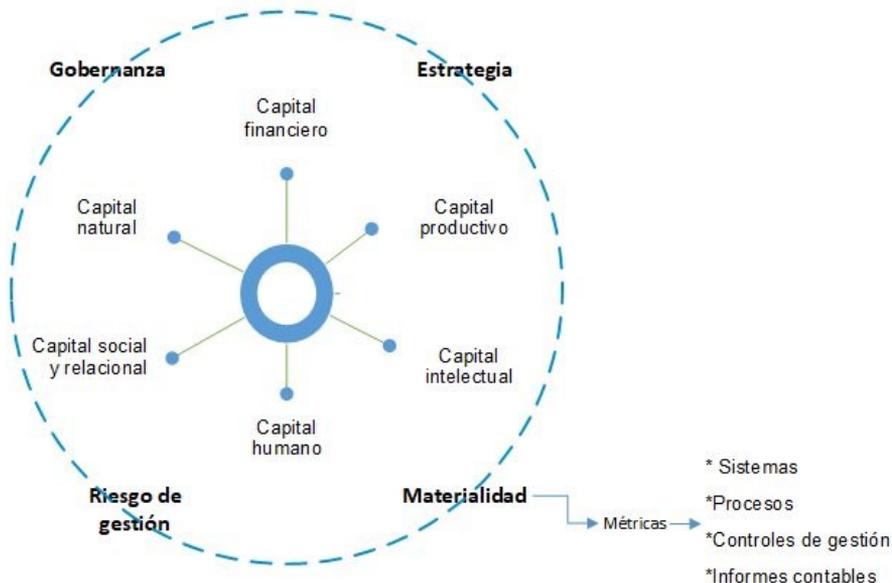
Norma IFRS S2 (NIIF S2) Información a revelar relacionada con el clima

Ambas normas, cimientan el inicio de la apertura de la mentalidad contable hacia el medio ambiente y factores sociales, partiendo de un pensamiento integral empresarial (Good Governance Academy, 2022) que considera:

- a)Capital financiero;
- b)Capital productivo:
- c)Capital intelectual;
- d)Capital humano;
- e)Capital social y relacional; y
- f) Capital natural.

Cuyas bases de implementación son la gobernanza, la estrategia, el riesgo de gestión y materialidad, junto con las métricas alineadas a los compromisos asumidos por la empresa, incorporando sistemas, procesos, controles de gestión e informes contables (Good Governance Academy, 2022), figura 5.

Figura 5
Pensamiento integral empresarial



Fuente: Elaboración propia con base en Good Governance Academy (2022).

El pensamiento integral empresarial, es parte del abordaje de la sustentabilidad contable que implica una estructura sistémica de inclusión de los distintos tipos de capital de relación e interrelación de las empresas, como lo ilustra la figura 5, con una estructura de gestión ESG cuyo énfasis es la relación entre la gobernanza, la estrategia, el riesgo y la materialidad. Materialidad captada por métricas de indicadores particulares de los sistemas, procesos, controles e informes.

La materialidad, es el concepto de relación del medio ambiente con las empresas como proceso de identificación de asuntos

significativos de riegos y oportunidades en temas relacionados con recursos naturales (CDP; CDSB, GRI, IR, SASB, 2020).

El concepto de materialidad es establecido por el grupo de trabajo CDP¹⁵, CDSB¹⁶, GRI¹⁷, IR¹⁸ y SASB¹⁹, que se une en 2020 para alinear los informes integrados de sostenibilidad y enmarcar la materialidad de afuera hacia adentro de la empresa –como se afecta la empresa- o de adentro de la empresa hacia afuera –como la empresa impacta al ambiente-, implicando en el doble reconocimiento, la doble materialidad.

Este grupo establece que la materialidad (CDP; CDSB, GRI, IR, SASB, 2020) puede ser:

- a) Materialidad financiera: aquella que afecta el rendimiento y posición de la empresa. Efecto de afuera hacia adentro.
- b) Materialidad medioambiental y social: impacto de las actividades de la empresa en el medio ambiente, las personas y comunidades. Impacto de adentro hacia afuera.
- c) Materialidad anidada y dinámica: Como un concepto alojado en un triple concepto de materialidad empresarial en la economía, el medio ambiente y las personas que puede cambiarse de grupo y convertirse en financiero. Este enfoque está compuesto por: 1. Impactos significativos de adentro hacia afuera en la triple dimensión; 2. Creación de valor a partir de los impactos significativos de adentro hacia afuera; 3. Reflejo en las cuentas financieras de la empresa.

Las normas IFRS S, adoptan la materialidad financiera en el inicio de la transición de información monetaria y no monetaria a

¹⁵ CDP-*Disclosure Insight Action*

¹⁶ CDSB-*Climate Disclosure Standards Board*

¹⁷ GRI- *Global Reporting Initiative*

¹⁸ IR- *Integrated Reporting*

¹⁹ SASB- *Sustainability Accounting Standards Board*

informes integrados, como catalizadores y conectores de la ESG en información de la sostenibilidad (IFAC, 2021a).

La adopción sostenible del IFAC (2021b), establece como plan estratégico dos etapas como bloques o ruta en la emisión normativa:

1er Bloque enfocado al inversor. Para habilitar en el informe, el valor empresarial para inversores y otros proveedores de capital financiero. Identificando factores materiales de la sostenibilidad a corto, mediano y largo plazo.

2do Bloque enfocado a múltiples partes interesadas. Captura de los impactos en la información de la entidad sobre economía, medio ambiente, comunidad no inversora en la empresa. Divulgaciones, indicadores y contexto de la sostenibilidad, desarrollo, impactos y políticas públicas.

El punto de partida del primer bloque es el uso de las métricas de la TCFD²⁰ integrado por miembros del grupo de los 20²¹ (Global factor, 2022), las cuales son:

- Emisiones de gases de efecto invernadero (GEI): emisiones de alcance 1, 2 y 3.
- Riesgos de transición: cantidad o porcentaje de activos o actividades comerciales vulnerables durante la transición.
- Riesgos físicos: cantidad o porcentaje de activos o actividades comerciales vulnerables a riesgos físicos.
- Oportunidades relacionadas con el clima: cantidad o porcentaje de ingresos, activos y otras actividades comerciales en línea con las oportunidades relacionadas con el clima.

²⁰ TCFD. *Task Force on Climate Related Financial Disclosures* – Grupo de trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima.

²¹ Grupo de los 20. Organismo intergubernamental de coordinación económica y financiera entre países desarrollados y emergentes.

- Despliegue de capital: cantidad de gastos de capital, financiamiento o inversión extendidos hacia riesgos y oportunidades relacionados con el clima.
- Precio interno del carbono: precio por tonelada de emisiones GEI.
- Remuneración: cantidad o porcentaje de la remuneración de la dirección ejecutiva relacionada con el clima.

Las métricas señaladas tienen como objetivo la transición empresarial hacia una economía baja en emisiones ayudando a las empresas a divulgar información financiera relacionada con el clima.

En las métricas de la TCFD, se conjuntan el interés económico del cambio de energías fósiles a alternas de países dominantes, involucrando en ello aspectos de economía competitiva internacional (Financial Stability Board, 2017).

El análisis y argumentación de las normas IFRS S1 e IFRS S2 se detalla en la sección de resultados.

5. Marco teórico y metodología de estudio

La percepción de la sostenibilidad empresarial con posible efecto en la inversión juega un papel importante para los grupos de interés, quienes contribuyen de forma individual o colectiva a crear valor para la empresa, siendo beneficiarios y a la vez portadores del riesgo empresarial (Gil Lafuente & Luciano B., 2011).

La empresa, como organización socio económica, crea riqueza para todos los grupos de interés, quienes depositan su confianza en la gestión y actividades de la empresa, fortaleciendo su reputación, por lo cual la alineación del desempeño social, ambiental y económico con orientación de gestión sostenible empresarial racional y adecuada debe actuar sin afectar sus intereses (Gil Lafuente & Luciano B., 2011).

De acuerdo con la teoría de los grupos de interés o *stakeholders*, cada uno tiene distintas perspectivas y relaciones con la empresa, ya sea por su cercanía, influencia, responsabilidad o dependencia, ante lo cual es importante establecer un sistema de priorización por parte de la empresa, para atenderlos e identificarlos con los siguientes criterios (Granda y Trujillo, 2011):

1. Delimitar el nivel de influencia o participación de cada uno;
2. Establecer el nivel de interés y colaboración de cada uno;
3. Asignar una tipología preexistente conforme su relación con la empresa;
4. Integrar un canal de comunicación y diálogo con cada grupo;
5. Clasificar los grupos de interés: internos, externos, públicos, etc.;
6. Ubicarlos en la dimensión de los procesos de la empresa;
7. Delimitar los contextos sociales de cada grupo.

Con los criterios anteriores, la empresa puede establecer herramientas de diálogo y relaciones unidireccionales, bidireccionales o integradoras (Granda Revilla & Trujillo Fernández, 2011), entre ellas, información contable integral de transparencia, objeto de nuestro estudio, motivo por el cual esta teoría es utilizada, como marco de interpretación.

La teoría de los grupos de interés propone que la sustentabilidad, debe tener un efecto positivo sobre los resultados financieros, resaltando que las relaciones corporativas de la empresa con los grupos de interés son estratégicas y pueden dañarse por incompetencia, e incomprensión de las actividades. De tal manera que la adopción de la sostenibilidad debe atenderse atendiendo las expectativas de estos grupos, teniendo en cuenta que al hacerlo es posible caer en errores o fracasos que provocan

desconfianza, descrédito y rechazo por los grupos de interés a la sostenibilidad (Gil Lafuente & Luciano B., 2011; Granda Revilla & Trujillo Fernández, 2011). Situación que coloca en expectación a los grupos de interés, ante la toma de medidas ambientales erróneas que pueda afectarlos.

Por su parte, la inclusión de normas contables sostenibles, son orientadas hacia los grupos de interés, para dar cuenta y razón de la gestión empresarial sustentable.

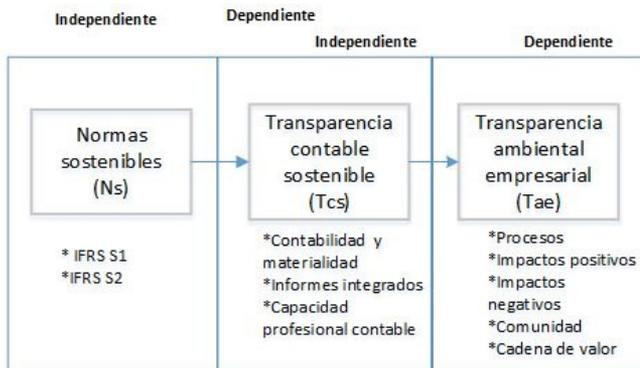
Sin perder de vista que el desarrollo de la contabilidad en la divulgación de información social para el desarrollo sustentable está sustentado en la teoría de la legitimidad como un mecanismo para informar o manipular las acciones de la firma (Mistry et al, 2014).

A fin de estudiar el enfoque de las normas contables de sostenibilidad y el efecto en la apropiación profesional contable, se aplicó un estudio del discurso de las normas emitidas, utilizando una metodología cualitativa semántica, codificando y analizando las relaciones, conexiones y la frecuencia narrativa conceptual para revelar la tipología de significado y el énfasis del conocimiento transmitido de información de sostenibilidad.

El interés de la investigación fue responder a la pregunta de investigación ¿la normativa contable sostenible de los IFRS S logra generar informes contables fieles de la sostenibilidad empresarial?, tomando en cuenta que es la primera vez que se expiden normas sostenibles de incorporación a la contabilidad, con experiencia de informes sostenibles anexos a los informes anuales realizados con metodologías de revelación simbólica como GRI (2022) y el SASB (Value Reporting Foundation, 2022b), en ambos casos, utilizados por grandes empresas internacionales.

El modelo conceptual de la investigación, utilizado se detalla en la figura 6.

Figura 6
Modelo conceptual investigación
“Transparencia contable sostenible”



Supuesto:

$Ns = Tcs = Tae$ en donde $Tae = Tcs$

Fuente: Elaboración propia.

El modelo conceptual de investigación de la figura tiene un enfoque deductivo del conocimiento y experiencia contable de la normatividad financiera internacional, que al desarrollar el tema sostenible presenta una innovación disruptiva creativa normativa con inclusión de nuevos mecanismos e instrumentos en el funcionamiento de las empresas (Zambrano Valdivieso et al, 2019).

El supuesto de estudio, del modelo de investigación infiere que las categorías o variables independientes Normas sostenibles IFRS S1 y S2 (Ns) modelan la Transparencia contable sostenible (Tcs) en un efecto directo causal. Transparencia que se enfrenta a nuevos retos de apropiación del conocimiento profesional contable de innovación disruptiva normativa sostenible con dimensiones de

contabilidad y materialidad, informes integrados y capacidad profesional.

A su vez esta transparencia contable sostenible se convierte en la Transparencia ambiental empresarial (Tae) que se espera refleje la imagen fiel del modelo empresarial sustentable, sus procesos, impactos positivos y negativos ambientales, relación y efecto comunitario y en su cadena de valor.

La lógica del modelo de investigación y su relación causal establece el alcance normativo en los dos primeros niveles, llegando en el tercer nivel a una revisión de la realidad de la transparencia sostenible normativa vs el modelo empresarial sustentable.

6. Resultados

En el estudio de las normas, se detectó que las IFRS S, mantienen en su estructura el enfoque y protocolo de las normas financieras IFRS (NIIF), definiendo a la sostenibilidad como una perspectiva de valor agregado a la inversión financiera (IFRS Foundation, 2022b), siendo su objetivo, proveer información del valor a los grupos de interés.

De esa manera la Norma IFRS S1, es la base y punto de desarrollo del marco conceptual general de todos los estándares ambientales normativos que se emitan.

El modelo de estructura de relaciones y conexiones detectado en la delimitación del marco conceptual en las normas sostenibles, está armado en base a la relación normativa con las normas financieras internacionales (NIIF-IFRS), y los marcos sostenibles del sector industrial emitidos por la SABS, que a su vez se orientan con iniciativas de *Task Force on Climate Related Financial Disclosures* acotadas en el cambio climático.

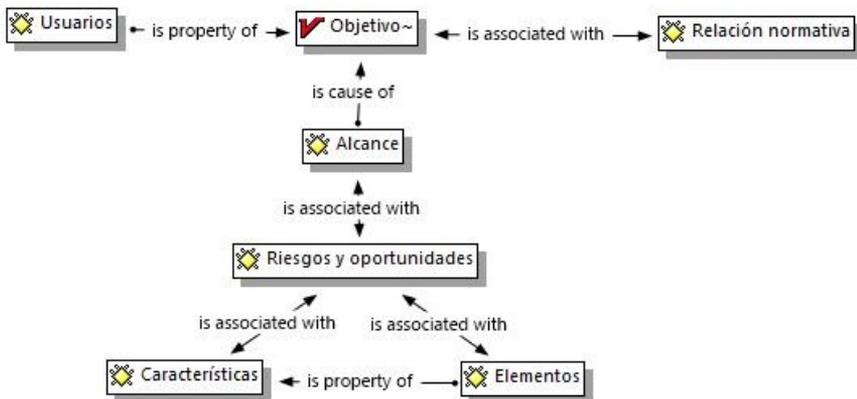
El alcance normativo, reconocimiento del riesgo y oportunidades sostenibles definen las características y elementos de fundamento de los estándares.

En la codificación de la norma conceptual el objetivo de las normas y desarrollo de los estándares, se enmarca en la actuación de los mercados financieros, dirigiendo a un valor material financiero el enfoque de la sostenibilidad para permitir evaluar el impacto en el valor empresarial, con una declaración discursiva de uso general.

La codificación primaria del discurso normativo (Bulygin, 2005) del marco conceptual básico de las IFRS S se presenta en la figura 7.

Figura 7

Codificación marco conceptual de las Normas de Sostenibilidad IFRS S



Fuente: Elaboración propia a partir de IFRS S1 (2022b), utilizando ATLAS TI.

En la figura 7, la codificación de integración del discurso normativo conceptual presenta proposiciones como argumento indicativo, que responde a una necesidad práctica con sentido estricto, del enfoque y desarrollo de la norma.

Los usuarios y la relación normativa²², actúan como categorías deductivas, establecen la ruta del contenido y concepción específica de las normas, entablando como fundamento filosófico (Blanco Cortina, 2014) de dependencia conceptual ²³ la red de organismos internacionales emisores y reguladores de normas sostenibles (figura 4) como grupo asesor de relación.

Los usuarios principales enunciados en la norma son: inversores, prestamistas y otros acreedores como grupos de interés del mantenimiento de capital y su legitimación, ubicados como receptores de la comunicación del valor material financiero de la sostenibilidad.

La categoría de alcance es causal del objetivo, el cual propone una sostenibilidad financiera que muestre el flujo de efectivo a corto, mediano y largo plazo en relación al perfil de riesgo ambiental empresarial reconocido²⁴, su financiación y costo de capital.

Los usuarios principales, como núcleo de la información normativa son el punto de atención y delimitación de los estándares de información sostenible empresarial, investido con una perspectiva de valor material financiero de la sostenibilidad. Dichos estándares proponen otorgar datos esenciales de información financiera de la sostenibilidad, en relación con riesgos, oportunidades, elementos y características identificados, en una

²² Relación normativa entre el cuerpo de normas internacionales de información financiera, y los estándares de organismos como el SABS y el GRI.

²³ Fundamento filosófico como expresión de poder

²⁴ Reconocido como supuesto interpretativo de importancia o materialidad.

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

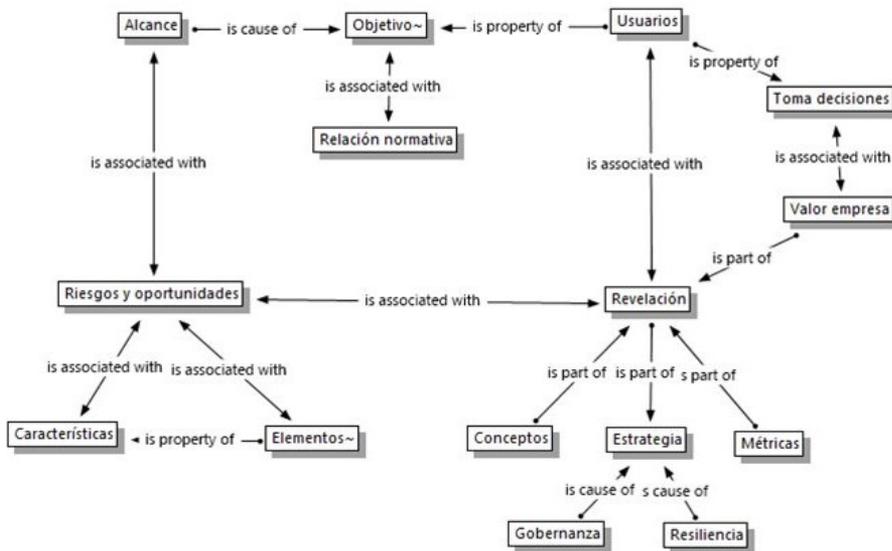
comunicación informativa que permita una evaluación directa de los mismos.

En la codificación del marco conceptual internacional sostenible de la norma IFRS S1 Requisitos Generales para la Revelación de Información Financiera (IFRS Foundation, 2022b; Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, 2022a), se comprueba la regulación dominante del protocolo de las normas de información financiera internacionales en cuatro secciones: objetivo, alcance, definiciones y estándares, describiendo en cada sección el detalle de pertenencia y aplicabilidad estricta.

Los códigos y conexiones semánticos de límites y proposiciones del marco conceptual de la norma IFRS S1, son nociones base para todas las normas sostenibles, figura 8.

Figura 8

Códigos de conexión del marco conceptual de las Normas Internacionales Contables Sostenibles



Fuente: Elaboración propia, análisis semántico IFRS S1 (2022).

En la figura 8, los códigos principales, detectados y analizados de la norma IFRS S1 son: Alcance. Objetivo y Usuarios los cuales confirman la dependencia teórica conceptual con la Relación normativa de las normas financieras IFRS y la red de organismos emisores de normativas ambientales, con relación de propiedad con los grupos de interés de proveedores de capital financiero, sin considerar otro tipo de grupos de interés.

De acuerdo a la relación normativa asociada, el alcance de la información sostenible es de riesgos y oportunidades, con una

revelación dirigida al usuario para su toma de decisiones asociada al valor de la empresa.

Los códigos de conducción de Riesgos y oportunidades y Revelación de la norma establecen elementos y características relacionados con el sector industrial empresarial como descripción de la realidad en un marco impreciso de información con el uso de conceptos, estrategias, métricas cuantitativas y por excepción parámetros cualitativos.

La lógica de la norma es descrita con vacíos de precisión, lo cual provoca una inconsistencia en la claridad conceptual de la sostenibilidad como actor en la actividad empresarial, enfrentando una ambigüedad en la percepción de la materialidad de la sostenibilidad por los profesionistas contables. Este dilema conceptual de la norma propone la aplicación del juicio profesional como producto de la experiencia y la pericia, ante la inexactitud de determinación de valor de la materialidad sostenible.

La sostenibilidad se materializa para la entidad, a partir de los riesgos y oportunidades evaluados con base por sus características y elementos en el grado de dependencia de la actividad con los recursos naturales, que deben establecerse en la gobernanza, la estrategia de identificación, gestión y revelación.

La proposición de revelación como categoría asociada, establece lineamientos teóricos de conceptos, estrategia y métricas para que cada entidad identifique el grado de significación material de la sostenibilidad, tomando en cuenta el efecto financiero cuantificable, describiendo los parámetros y sus fundamentos de elección y aplicación.

La revelación normativa de la sostenibilidad es en razón de riesgos y oportunidades significativas, con la condición de que afecten la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo en el período que se informa, siempre que puedan

provocar un ajuste material de activos y pasivos para el siguiente ejercicio. La proposición de revelación preferente, deberá hacerse con parámetros cuantitativos y su aplicación normativa impositiva solo será obligatoria para entidades lucrativas.

La estrategia del código de revelación, se relaciona tácitamente con la gestión ESG, asociando el valor de la empresa a la toma de decisiones, en donde la gobernanza y la resiliencia en la gestión son consecuencia de las mismas.

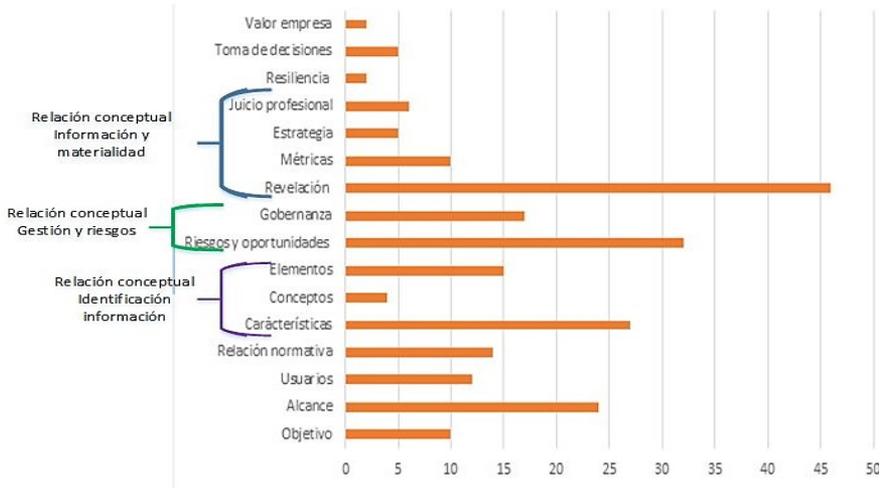
Ante la descripción del estado de cosas, se otorga a las empresas lucrativas el reconocimiento de la importancia relativa y/o materialidad sostenible a largo plazo, enfatizando la gobernanza dirigida a procesos y gestión de riesgos, con una posible capacidad inherente de respuestas resilientes empresariales.

En este sentido, el argumento principal de los estándares, es la imagen fiel en relación con los riesgos y oportunidades sustentables en el modelo de negocio y la información de repercusión en el valor de la empresa para los usuarios principales.

La frecuencia conceptual de los códigos de la IFRS S1, analizados con un proceso deductivo de interpretación de la normalización conceptual se representa en el gráfico 1.

Gráfico 1

Códigos conceptuales IFRS S1



Fuente: Elaboración propia, análisis IFRS S1,(2022).

El gráfico 1 detalla la repetición de la conexión conceptual que la norma establece, encontrándose tres nodos de relación:

1. Identificación de la información compuesto por: Elementos, conceptos y características y relativamente el alcance.
2. Gestión y riesgos: Gobernanza y Riesgos y oportunidades;
3. Información y materialidad: Juicio profesional, estrategia, métricas y revelación.

La relación de conexión de códigos semánticos ajusta a la sostenibilidad conceptualmente con la materialidad, evidencia y gobernanza de riesgos del ESG, adoptando un mecanismo de revelación para los grupos de interés en función del efecto presente y de corto plazo en la inversión.

Los nodos y los códigos encontrados, en la norma denotan una justificación forzada del manejo sostenible empresarial, imponiendo

un protocolo financiero con enfoque de riesgo financiero, con imprecisión y desubicación del alcance interno empresarial del riesgo socio ambiental establecido en la legislación ambiental (figura 1).

La importancia significativa de los códigos de conexión de la norma, considerando el valor de la variable relativa en cuartiles es:

- 1°. 75% o más, muy importante con relación fuerte;
- 2°. 74 a 50% importante con relación estrecha;
- 3° 49 a 25 % significativo con relación típica; y
- 4° 24% o menos, irrelevante con relación insignificante.

Primer nivel con relación fuerte. Código Revelación muy importante con más de cuarenta conexiones, en razón de la distinción de la dependencia de la empresa con recursos naturales, necesidad de alguna observancia legal; y el efecto en los proveedores del capital.

Segundo nivel con relación estrecha. Códigos: Riesgos y oportunidades Características y Alcance, importantes con más de veinte conexiones de referencias de fiabilidad, comparabilidad y materialidad significativa de la información ambiental en relación con la gobernanza, la reputación, el rendimiento y los activos.

Tercer nivel con relación típica. Códigos: Gobernanza, Elementos, Relación normativa, Usuarios, Métricas y Objetivo significativos con más de diez conexiones en relación con normas financieras contables para empresas lucrativas de giro industrial, con un detalle estándar.

Cuarto nivel con relación insignificante. Códigos: Juicio profesional, Toma de decisiones, Estrategia, Conceptos, Valor empresa y Resiliencia irrelevantes, con detalle de aplicación con baja descripción y una relación menor de diez.

A partir del análisis de la IFRS S1, el estudio de la norma IFRS S2 Información a revelar relacionada con el clima (Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad, 2022b) se correlaciona, teniendo como foco de atención y primera consideración sostenible contable el efecto climático, situando a las empresas como receptoras del efecto ambiental en una materialidad²⁵ contable y doble materialidad²⁶.

El alcance de la regulación normativa IFRS S2 es el cambio climático como efecto recibido por la empresa, y su objetivo es la revelación de información de la estrategia y gestión de riesgos relativos al clima en el modelo de negocios, valor de la empresa y uso de recursos. La norma conceptualiza al clima, como grado de exposición, tipo, riesgos y oportunidades relacionados directamente con la temperatura, que afectan el valor de la empresa.

Se establecen dos tipos de riesgos relacionados con el clima: físicos y asociados, resaltando estos últimos en la transición de la economía en el uso de energías y el sector industrial identificado con las siguientes clasificaciones: bienes de consumo, industria extractiva y procesamiento de minerales, exploración y producción petrolera, gestión de activos y actividades de custodia, alimentación y bebidas, salud, infraestructura, recursos renovables, servicios, tecnología, comunicaciones y transporte.

La gobernanza ESG es el marco de justificación del contexto en la supervisión, responsabilidades, políticas y competencias de la estructura empresarial y comités de la entidad para enfrentar los riesgos y oportunidades climáticas y revelar los efectos significativos en el valor de la empresa, entre ellos: disponibilidad

²⁵ Materialidad como diagnóstico de la relevancia positiva o negativa ambiental, social y su efecto económico.

²⁶ Doble materialidad como perspectiva financiera empresarial de los riesgos y oportunidades de la materialidad, implicando el reconocimiento en las finanzas de la empresa.

de recursos necesarios para enfrentar el clima, capacidad de uso o reutilización de activos disponibles, y explicación del análisis de escenarios para evaluar la materialidad del clima en la empresa.

Como parámetros normativos se justifican los definidos por la TFCD (Financial Stability Board, 2017) a partir del grado de emisiones de CO₂ y otros gases de efecto invernadero:

Emisiones de alcance 1,

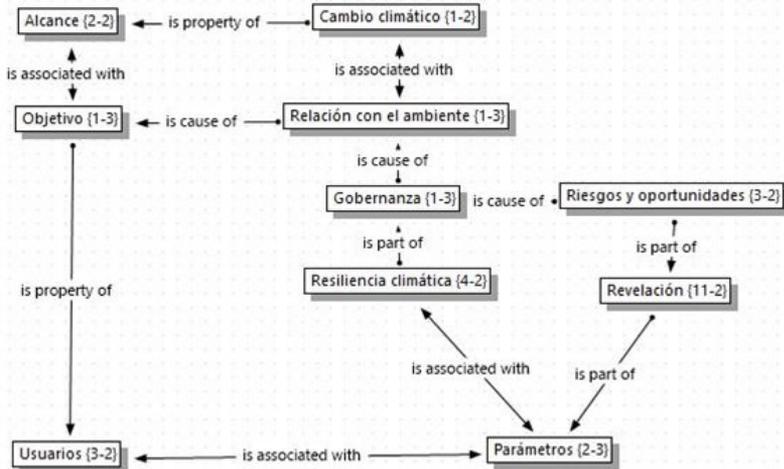
Emisiones de alcance 2; y

Emisiones de alcance 3.

Entre las oportunidades se establece el uso de los instrumentos bursátiles de finanzas verdes.

Los códigos de la IFRS S2, en la figura 9, dan el orden de relación de correspondencia de los estándares relacionados con el clima, con las disposiciones del marco conceptual de la IFRS S1.

Figura 9
 Códigos causales IFRS S2 Información a revelar relacionada con el clima



Fuente: Elaboración propia, análisis IFRS S2 (2022).

Como se representa en la figura 9, los códigos causales de la IFRS S2 en las disposiciones de la primera norma sostenible contable sobre el clima, responden al plan estratégico del IFAC, relativo a la mejora de informes corporativos con la inclusión de indicadores de desempeños sostenibles, ambientales y de gobernanza, relacionados con la creación o incremento de valor, de acuerdo al plan estratégico del IFAC bloque 1, enfocado al inversor (International Federation of Accountants , 2021).

La frecuencia y densidad de cada código, se detalla en la figura entre los cuales, el de mayor presencia es la Revelación con un valor de 11, contrastante a los demás códigos de Resiliencia (4), Usuarios, Riesgos y Oportunidades (3), Alcance y Parámetros (2), Objetivo, Cambio climático, Relación con el ambiente y y

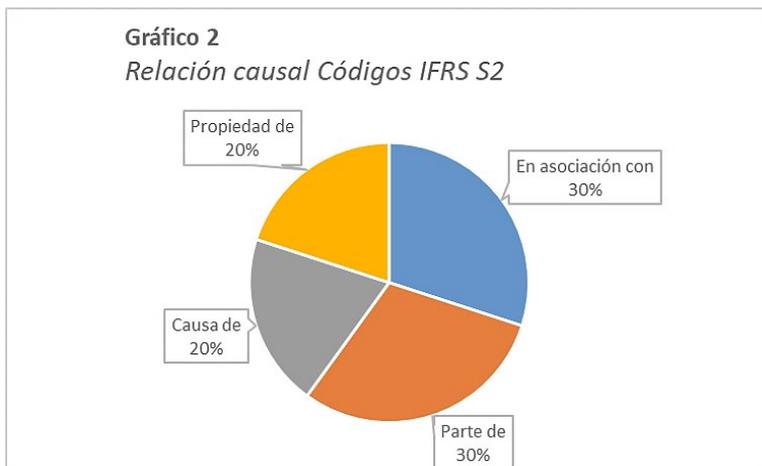
Gobernanza (1), la densidad implica el peso conceptual del código en la estructura de la norma. En esencia esta estructura de códigos de la figura 9, se acopla con la de la figura 8, con la ubicación del clima y propuestas de revelación en las cuales las establecidas como precepto a cumplir con los niveles de los parámetros y el sector industrial.

La conexión entre los diez códigos de la figura 9, es:

- Asociación con, entre tres códigos: Alcance-Objetivo; Cambio climático-Relación con el ambiente; Resiliencia climática-Parámetros.
- Parte de, en tres códigos: Gobernanza-Resiliencia climática; Riesgos y oportunidades-Revelación; Revelación-Parámetros.
- Propiedad de, entre dos códigos: Objetivo-Usuarios; Alcance-Cambio climático.
- Causa de, entre dos códigos: Objetivo-Relación con el ambiente; Relación con el ambiente-Gobernanza.

La relación entre los códigos mantiene un discurso de conexión estandarizado justificado de forma universal.

La relación causal encontrada entre las categorías de la norma IFRS S2 fueron cuatro, como se representa en el gráfico 2.



Fuente: Elaboración propia, análisis norma IFRS S2 (2022).

Correlacionando la figura 9 con el gráfico 2, se observa que la relación causal de los códigos es dependiente y deductiva. De manera que la mayor relación entre ellos es de asociación y parte de (30%) lo cual implica el grado de dependencia entre los códigos, así como la consecuencia y propiedad de (20%) normativa que involucra que forman parte uno del otro en una descripción deductiva.

La norma IFRS S2, justifica una interpretación relacionada con el marco conceptual de la IFRS S1, añadiendo el concepto de clima en el modelo de negocio y la gestión de riesgos físicos o de transición, a partir de un análisis de escenarios para estudiar las situaciones de riesgos o incertidumbre con base en la inversión, con la alternativa del grado de resiliencia y significación de la incertidumbre de la materialidad.

7. Conclusiones

A partir del estudio aplicado y la revisión de información las conclusiones de este trabajo son las siguientes:

- La contabilidad por si misma cumple con un fin utilitario para distintos usuarios, como medio de comunicación de información. La contabilidad como ciencia ha evolucionado en la medida que las relaciones económicas y los mercados lo han requerido, sus cambios revelan el desarrollo de la teoría contable y su vinculación con la realidad económica.
- La esencia de la contabilidad conforme Tua (2012) es la búsqueda de la verdad a través del registro y cálculo de la situación de los recursos. Los rasgos distintivos de la contabilidad son: el uso de un modelo deductivo normativo, el uso de conceptos eminentemente económicos, y la elección de la verdad sobre la utilidad. Siendo este modelo deductivo normativo basado en la verdad, lo que da credibilidad y confianza a la información contable.
- La contabilidad juega un papel importante para dar a conocer la situación económica de las organizaciones, implementando un plan de control y registro de la gestión empresarial y de toma de decisiones.
- Ha surgido el modelo empresarial sostenible como una visión y apropiación de la variable ambiental en la actividad de las organizaciones, situación que trae a la estructura empresarial implicaciones de ética, responsabilidad social y compromiso socio ambiental.
- En la modelación empresarial sostenible, se han sumado distintas implicaciones económicas de los mercados internacionales, las corrientes capitalistas y el beneficio de cambio a energías menos contaminantes, entremezclándose

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

para impulsar y dirigir la visión de las normas contables sostenibles de información empresarial. Provocando un ejercicio forzado de la sostenibilidad.

- El argumento normativo de reconocimiento contable y la transparencia informativa se deriva de la intención de la imagen fiel y el paradigma del usuario. Sin embargo, a pesar de que las normas sostenibles se definen para uso general, el énfasis de la transparencia está orientado a los grupos de interés en especial los proveedores de los recursos financieros: accionistas, proveedores y prestamistas, lo cual lleva a una norma discursiva.
- La conceptualización y alcance de la sostenibilidad en las normas, es reconocido por su nivel de importancia financiera, siempre y cuando sea significativo, a partir de los parámetros de materialidad y significación financiera, ante lo cual la pertinencia es considerar si la sostenibilidad es únicamente financiera.
- En ese sentido de acuerdo con De la Rosa (2021), la sostenibilidad como evolución del concepto de Desarrollo Sostenible, incluye el efecto social, económico y ambiental que es viable y soportable por las organizaciones, por lo cual la transparencia contable sostenible debe comunicar el valor económico y social de la empresa como los derechos humanos, acceso a la salud, equidad, trabajos saludables, entre otros, concibiendo la verdad como imagen fiel.
- La imagen fiel, como principio contable se acuñó para ordenar y enmarcar el registro y significación financiera internacionalmente, ayudando a crear confianza, comparabilidad y legitimidad. Sin embargo, en el inicio de las normas sostenibles la esencia financiera de la materialidad

ambiental es confusa e imprecisa, armando una imagen de interiorización conforme los grupos de interés prioritarios.

- La conceptualización financiera de la sostenibilidad y su “materialidad” y “doble materialidad” pone en tela de juicio el compromiso empresarial en el desarrollo regional saludable y su compromiso comunitario.
- Resalta también en esta visión normativa dos escenarios de información, el primero hacia los financiadores del capital y el otro como causal indirecta de daño climático a su cadena de valor, situación peculiar ya que conforme principios y criterios de Responsabilidad Social (IARSE, 2009), se establece que deberá haber una convergencia entre los eslabones de la cadena en sus objetivos sociales, económicos y ambientales.
- En base a la estructuración de la cadena de organismos participantes en la normatividad sostenible contable, se detona la relación financiera y la presión de sectorización para la presentación de informes de sostenibilidad, en particular para grandes corporativos identificados como industriales, sin embargo, en la IFRS S2 la sectorización que presenta combina actividades, comerciales, industriales y de servicios.
- El protocolo de aplicación de los estándares sostenibles contables permite su no aplicación en caso de incertidumbre de la materialidad con base en el juicio profesional, ante lo cual la duda que surge ¿de quién será el juicio profesional?, contable o interdisciplinario, ya que es un campo novedoso para la contabilidad.
- Históricamente el impacto de adentro hacia afuera y de afuera hacia adentro de la empresa por conceptos sociales y ambientales, ha sido revelado apoyándose en los indicadores GRI (2022), lo cual, en el plan de avance de la normatividad

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

contable sostenible, es alternativa solo en caso de no reportar información cuantitativa de la materialidad sostenible.

- La información preferente de la información contable sostenible se espera sea cuantitativa, reflejando el efecto financiero en los recursos, los activos y los costos necesarios para enfrentar la situación ambiental identificada directamente con la actividad de la empresa.
- La elección de los parámetros o métricas de la información, implican en sí mismo un costo de inversión para aplicar el análisis de escenarios en base a experiencia, gestión de procesos e información comparativa en las empresas, difícil de alcanzar en la racionalidad de la gestión. Costo que además se justificaría con un beneficio por identificar.
- De tal forma, la normativa contable sostenible de los IFRS S1 y S2, interpretan el concepto de informes contables fieles de la sostenibilidad empresarial unido al enfoque de mercados financieros de finanzas verdes, en un contexto diferente a la agenda sostenible de la Organización de las Naciones Unidas.
- El enfoque adoptado por las normas de afuera hacia adentro, como receptores de impactos ambientales – el clima- y no como generadores, pierde y confunde el compromiso y la responsabilidad empresarial, creando un riesgo importante en la conceptualización contable de la sostenibilidad y del discurso normativo sostenible.

Como conclusión final el avance normativo de transparencia sostenible contable a la fecha es desconectado de la realidad y dirigido como un mecanismo de obtención de valor financiero empresarial, entrando en confrontación con la visión de la Responsabilidad Social Corporativa, proponiendo una gestión ESG propia del Gobierno Corporativo de baja comprensión.

De tal manera que el avance actual de las normas sostenibles representa una innovación disruptiva en la contabilidad cuya imagen fiel se maneja a conveniencia financiera y no por la apropiación de la sostenibilidad empresarial. Por lo cual la transparencia sostenible normativa no se logra.

8. Referencias

- Archel, P. (2007). Discurso contable, ideología e informes anuales. Un enfoque interpretativo. *Revista Contaduría*, 41-64.
- Barbei, A. A., & Bauchet, A. (septiembre de 2014). Teoría contable positiva: una revisión de sus. *Documento de trabajo*, 2-11.
- Blanco Cortina, D. J. (2014). Consideraciones sobre la verdad en el discurso normativo. *Derecho Público*, 33, 3-16. doi:<http://dr.doi.org/10.15425/repepub.33.2014.23>
- Bolsa Mexicana de Valores. (5 de febrero de 2021). *El origen y la relevancia de las inversiones ESG*. Obtenido de Hablemos de Bolsa : <https://blog.bmv.com.mx/2021/02/el-origen-y-la-relevancia-de-las-inversiones-esg/#:~:text=Si%20bien%20a%20lo%20largo,secretario%20de%20las%20Naciones%20Unidas>
- Bulygin, E. (2005). El papel de la verdad en el discurso normativo. *Doxa. Cuaderns de Filosofia del Derecho*, 79-85. doi:10.14198/DOXA2003.26.04
- Cámara de Diputado del H. Congreso de la Unión. (2021). *Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al ambiente*. México: Diario Oficial de la Federación.
- Cañibano, L. (2006). El concepto de imagen fiel y su aplicación en España . *Partida Doble* , 10-17.

AUTORA: MARÍA EUGENIA DE LA ROSA LEAL

Cañibano, L., Tua Pereda, J., & López, J. L. (1985). Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 293-355.

CDP; CDSB, GRI, IR, SASB. (2020). *Statement of Intent to work together towards comprehensive Corporate Reporting*. World Economic Forum. Deloitte.

Chartered Professional Accountants. (2020). *A Primer for Environmental & Social Disclosure*. Canadá: CPA Chartered Professional Accountants.

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad. (2022a). *NIIF S1 Requerimientos Generales para la Información a Revelar sobre Sostenibilidad relacionada con la Información Financiera*. London: IFRS.

Consejo de Normas Internacionales de Sostenibilidad. (2022b). *NIIF S2 Información a Revelar relacionada con el Clima*. London: IFRS.

Cruz Reyes, M. A., Castillo Mora, A., & Cahue Olvera, A. G. (2017). La Sustentabilidad Corporativa tendencia estratégica para la innovación. En J. Sánchez, *XI Congreso de la Red Internacional de Investigadores en Competitividad* (págs. 1646-1661). Puerto Vallarta: Red Internacional de Investigadores en Competitividad.

De la Rosa Leal, M. E. (29 de septiembre de 2017). *Indicadores contables socio ambientales en la industria*. Obtenido de XXII Congreso Internacional de Contaduría Administración e Informática.:
<http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xxii/docs/4.08.pdf>

De la Rosa Leal, M. E. (2021). *Responsabilidad Social, Ética Corporativa, Gestión ambiental de riesgos, en la sostenibilidad*

empresarial integrada (Primera edición ed.). México, Ciudad de México , México : Jorale Editores.

De la Rosa Leal , M. E., & Vega Campos , M. Á. (2015). La gestión medioambiental como factor de innovación y certificación en la competitividad global. En J. A. Loyola Alarcón, J. C. Neri Guzmán, M. A. Martínez Rojas, & M. A. De la Rosa Hernández , *Prácticas exitosas en la implementación de políticas de innovación y competitividad en el ambiente de negocios local* (págs. 459-494). México: Plaza y Valdés.

De la Rosa Leal , M. E., Ballesteros, G. M., & Gastélum, C. I. (2021). Actualización del marco conceptual de las Normas de Información Financiera en México. *Nau Yuumak Avances de Investigación en Organizaciones y Gestión*, 34-42.

De la Rosa-Leal, M. E. (2009). *Modelo de costos medioambientales contables. Caso industria maquiladora*. México : Plaza y Valdés.

Deloitte. (2022). *International Integrated Reporting Council (IIRC)*. Obtenido de Deloitte : <https://www.iasplus.com/en-gb/resources/global-organisations/iirc>

Financial Stability Board. (2017). *Recommendations o fthe Task Force on Climate-related Financial Disclosures*. Switzerland: Financial Stability Board,Bank for International Settlements.

Garvey , A. M. (2011). *Los antecedentes de la imagen fiel y su aplicación en España*. Alcalá de Henares, España: Universidad de Alcalá.

Gaventa , J., & McGee, R. (2013). The Impact of Transparency and Accountability. *Development Policy Review*, 53-S28.

Gil Lafuente, A. M., & Luciano B., P. (2011). La gestión de los grupos de interés: una refexión sobre los desafíos a los que se

enfrentan las empresas en la búsqueda de la sostenibilidad empresarial. *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, 71-90.

Global factor . (2022). *Informe de progresos TFCD 2021, todo lo que necesitas saber*. Obtenido de Global factor : <https://www.globalfactor.com/informe-de-progresos-tfcd-2021-todo-lo-que-necesitas-saber/>

Good Governance Academy. (2022). 7th Colloquium. *7th Colloquium* (pág. 26). Good Governance Academy NPC. Obtenido de <https://goodgovernance.academy/wp-content/uploads/2022/06/GGA-7thColloquium-Memorandum-20220519.pdf>

Granda Revilla , G., & Trujillo Fernández, R. (2011). La gestión de los grupos de interés (stakeholders) en la estrategia de las organizaciones. *Economía Industrial*, 71-76.

GRI. (2022). *GRI Standards and resources*. Obtenido de GRI(: <https://www.globalreporting.org/search/?query=GRI+perspective>

IARSE. (2009). *Algunas definiciones de Responsabilidad Social Empresaria*. Córdoba, Argentina: Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria.

IFAC. (25 de junio de 2021a). *El estado actual de la garantía de la sostenibilidad*. Obtenido de Federación Internacional de Contadores: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/state-play-sustainability-assurance>

IFAC. (2021b). *Enhancing Corporate Reporting*. Obtenido de International Federation of Accountants: <https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/enhancing-corporate->

Naciones Unidas. (2017). *Objetivo 12: Garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles* . Obtenido de Objetivos de Desarrollo Sostenible : <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-consumption-production/>

Nathanail Brighthon , K. (2022). IOSCO's steps towards the connection between financial and non-financial information. En G. G. Academy (Ed.), *IOSCO's steps towards the connection between financial and non-financial information* (pág. 4). Johannesburg: Good Governance Academy. Obtenido de <https://goodgovernance.academy/ioscos-steps-to-connecting-financial-and-non-financial-information-kris-nathanail-brighton/>

Organización de las Naciones Unidas. (2022). *Objetivos del Desarrollo Sostenible*. Obtenido de Objetivos del Desarrollo Sostenible: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/>

Ostelwalder, A., & Pigneur, Y. (2011). *Generación de modelos de negocio* . Deusto.

Pacto Mundial Red Española. (2022). *ODS 12 Producción y consumo responsables*. Obtenido de 12 Producción y consumo responsables: <https://www.pactomundial.org/ods/12-produccion-y-consumo-responsables/>

Pérez Gallegos , J. (2015). Teorías normativas y descriptivas de la toma de decisiones: un modelo integrador. (U. d. Zuila, Ed.) *Opción*, 31(2), 854-865.

Trist, E. (1992). A Concept of Organizational Ecology. En M. Shafritz Jay, & J. Steven Ott, *Classics of Organization Theory*

(third edition ed., págs. 316-328). Belmont California, United States: Brooks Cole Publishing.

Tua Pereda , J. (2012). Contabilidad y desarrollo económico. *Contabilidad y Negocios*, 7(13).

Value Reporting Foundation. (1 de enero de 2022b). Obtenido de SABS Standards: <https://www.sasb.org/about/>

Value Reporting Foundation. (2022a). *SASB Standards*. Obtenido de Value Reporting Foundation: <https://www.sasb.org/licensing-use/firms/>

Williams, A. (2014). A global index of information transparency and accountability. *Journal of Comparative Economics*, 1-25.

World Comission on Environment and Development. (1987). *Our Common Future*. New York: Oxford University Press.

Zambrano Valdivieso, O. J., Almeida Salinas, O., Rodríguez Serrano, K. D., & Vargas Ramírez, I. R. (2019). Innovación disruptiva, estrategia de inclusión al emprendimiento social. *Inclusión y Desarrollo*, 6(1), 33-46.

Zwetsloot, G. (2001). The managemente of innovation by frontrunner companies in environmental mangement and health and ssafety. *Environmental Management*, 207-214. Recuperado el 23 de agosto de 2015