

Contabilidad social y ambiental: educación ambiental y cambio climático

Geba, Norma B.

Bifaretti, Marcela C.

Pascuzzi Rey, Andrea V.

Abstract: La contabilidad social y ambiental, como segmento, ayuda a un abordaje interpretativo y holístico, lo que permite tener en cuenta riesgos sobre la sostenibilidad, los ecosistemas y las culturas, relacionados con la calidad de vida de las personas y de las comunidades.

I. Introducción

Los informes que alertan sobre cambio climático, sus consecuencias y distintas iniciativas relativas a la temática no son tan recientes. Se rescata que en 1988 se crea el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) con el propósito de facilitar evaluaciones integrales sobre el estado de los conocimientos científicos, técnicos y socioeconómicos del cambio climático, sus causas, sus posibles repercusiones y las estrategias de respuesta (IPCC, 2021).

En 2012, en el documento, preparado por un equipo conjunto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y de la Agencia de Evaluación Ambiental de los Países Bajos, *Perspectivas ambientales de la OCDE hacia 2050*, que se concentra en cambio climático, biodiversidad, agua e impactos de la contaminación sobre la salud, sobresalta que: como los diferentes problemas ambientales están estrechamente relacionados, se requiere de una combinación de políticas. (OCDE, 2012, p. 7). También, que es "vital integrar los objetivos ambientales a políticas económicas y sectoriales (por ejemplo, energía, agricultura, transporte)"; entiende que "las políticas contradictorias deben supervisarse y abordarse cuidadosamente" y que "la cooperación internacional es indispensable para asegurar una distribución equitativa del costo de actuar" (p. 7). Además, que una "mejor información es la base de mejores políticas, de modo que nuestros conocimientos deben mejorarse" (p. 8).

En cuanto los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), si bien los diecisiete objetivos están interrelacionados, el ODS 13: Acción por el Clima contiene entre sus metas:

- Fortalecer la resiliencia y la capacidad de adaptación a los riesgos relacionados con el clima y los desastres naturales en todos los países.
- Incorporar medidas relativas al cambio climático en las políticas, estrategias y planes nacionales.
- Mejorar la educación, la sensibilización y la capacidad humana e institucional respecto de la mitigación del cambio climático, la adaptación a él, la reducción de sus efectos y la alerta temprana [...].
- Promover mecanismos para aumentar la capacidad para la planificación y gestión eficaces en relación con el cambio climático en los países menos adelantados y los pequeños Estados insulares en desarrollo, haciendo particular hincapié en las mujeres, los jóvenes y las comunidades locales y marginadas (PNUD, 2021).

Amerita considerar que distintas fuentes referentes entienden a la educación como un pilar para mitigar el cambio climático, contribuyendo a la sostenibilidad. Desde el Instituto de Relaciones Internacionales (IRI) de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP) (2021) se expresa que, como promotora de los cambios necesarios para el mantenimiento de la vida en

el planeta, la importancia de la educación ambiental ha sido reconocida en numerosos acuerdos multilaterales ambientales. Menciona que en mayo de 2021 el Honorable Congreso de la Nación sanciona por unanimidad la Ley de Presupuestos Mínimos para implementar la Educación Ambiental en todo el territorio nacional. Aclara que con la mencionada ley se establece incorporar contenidos ambientales en las currículas de todos los niveles de educación del país, así como la promoción de acciones comunitarias, sumando a que:

"Se articulan e impulsan procesos educativos integrales orientados a la construcción de una racionalidad en la cual distintos conocimientos, saberes, valores y prácticas confluyan y aporten a la formación ciudadana, la preservación de la naturaleza, la igualdad de género, la protección de la salud, la democracia participativa y el respeto por la diversidad cultural" (UNLP, IRI, 2021).

Los profesionales en ciencias económicas son actores clave para las organizaciones económicas. Desde una óptica contable, DANCEY (2021), director ejecutivo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) entiende que Esta vez es diferente, pues el mandato para los CEO es: "Ignore la sostenibilidad bajo su propio riesgo." Reconoce que necesitamos medidas urgentes y de gran alcance para dar respuestas adecuadas a la gravedad de amenaza que plantea el cambio climático, ya que no "es suficiente que las organizaciones continúen con humildes iniciativas de sostenibilidad". La IFAC entiende que los contadores pueden:

- desempeñar un papel clave en el establecimiento de procesos, sistemas y controles para identificar y medir la información sobre sostenibilidad y conectarla con la información financiera existente;

- apoyar las decisiones de política pública y los gobiernos en su esfuerzo por cumplir con sus objetivos del Acuerdo de París;

- proporcionar una gama de servicios de asesoramiento para ayudar a los clientes a tomar conciencia de estos cambios y oportunidades, así como proporcionar garantía sobre las nuevas obligaciones de presentación de informes. (DANCEY, 2021).

Por su parte, el Consejo Internacional de Informes Integrados (2019) ha considerado que los marcos principales de información corporativa financiera y no financiera del planeta tienen las mismas bases comunes. En el documento Comprender el valor de la transparencia y la rendición de cuentas se expresa:

"cdP, la Junta de Normas de Divulgación del Clima, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, el Consejo Internacional de Informes Integrados, la Organización Internacional de Normalización y la Junta de Normas de Contabilidad de Sostenibilidad establecen siete principios de transparencia y rendición de cuentas que comúnmente creen que son fundamentales para la presentación de informes corporativos: materialidad, integridad, precisión, equilibrio, claridad, comparabilidad y confiabilidad" (Consejo Internacional de Informes Integrados, 2019).

En abril de 2021, los Fideicomisarios de la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS) han publicado documentos con respecto a su proyecto sobre informes relacionados con la sostenibilidad. Uno resume cuestiones importantes planteadas por los encuestados en el documento de consulta sobre informes de sostenibilidad, otro es un Borrador de Exposición que describe "enmiendas específicas propuestas a la Constitución de la Fundación" en aras de adecuar una Junta Internacional de Normas de Sostenibilidad (ISSB) para establecer estándares de sostenibilidad IFRS. (FRS, 2021 a). IFRS también informa sobre la formación de tres Grupos de trabajo y comités de sostenibilidad: un Comité directivo de los Fideicomisarios, un grupo de trabajo de preparación técnica (integrado por

observadores, su objetivo es proporcionar a ISSB un "inicio rápido", buscando relacionarse estrechamente con GRI y CDP) y un grupo de trabajo multilateral. (IFRS, 2021 b).

Para Argentina, el anexo I de la res. 3400-E/2017 del Ministerio de Educación incorpora como contenido curricular básico a la contabilidad social y ambiental para la carrera de Contador Público. Si bien históricamente la contabilidad se ha centrado en un enfoque económico-financiero, han surgido diversos interrogantes que pueden aunarse en: ¿Por qué la disciplina contable debe limitarse a lo financiero de la amplia realidad objetiva de las organizaciones económicas? ¿Desde la contabilidad social y ambiental es posible contribuir con la formación de profesionales que consideren aspectos sociales y ambientales relacionados al cambio climático? Es el objetivo de este estudio contribuir a reflexionar sobre las posibilidades de la contabilidad para informar sobre aspectos referidos al cambio climático y, con ello, contribuir con la formación de profesionales que incluyan la sostenibilidad (1).

Si bien lo financiero debería formar parte de las dimensiones de la sostenibilidad, de considerar a lo financiero como un medio para esta, se interpreta que los marcos contables doctrinarios y normativos no limitados a lo financiero pueden ser piezas clave para contribuir a la formación no financiera sobre sostenibilidad, relacionada con la información contable financiera.

II. Cambio climático

De la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, se entiende por cambio climático a "un cambio de clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante períodos de tiempo comparables" (Naciones Unidas, 1992, p. 6). Mientras que por "efectos adversos del cambio climático" se entiende los cambios en el medio ambiente físico o en la biota resultantes del cambio climático que tienen efectos nocivos significativos en la composición, la capacidad de recuperación o la productividad de los ecosistemas naturales o sujetos a ordenación, o en el funcionamiento de los sistemas socioeconómicos, o en la salud y el bienestar humanos" (Naciones Unidas, 1992, p.6).

Durante diciembre de 2019 se realiza la Cumbre del Clima número 25 (COP 25), desde que entrara en vigor la Convención Marco sobre Cambio Climático en 1994. "La COP, es el órgano supremo en el que se reúnen las partes de la Convención para adoptar decisiones, revisar su implementación y negociar nuevos compromisos." (DSN, s.f.). De esta surge un nuevo acuerdo que, entre otras consideraciones, sienta bases para que "los países presenten compromisos de reducción de emisiones (NDC, por sus siglas en inglés) más ambiciosos para responder a la emergencia climática." (DSN, s.f.).

En el año 2020, el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático expresa que:

"La tierra constituye la base principal para el sustento y el bienestar humanos, incluidos el suministro de alimentos, agua dulce y muchos otros servicios ecosistémicos, así como para la biodiversidad. El uso humano afecta directamente a más del 70 % (probabilidad del 69 % al 76 %) de la superficie terrestre global libre de hielo (nivel de confianza alto). La tierra también desempeña un papel importante en el sistema climático" (IPCC, 2020, p. 7).

Entre las opciones de respuesta de adaptación y mitigación se considera que

"Una gran diversidad de respuestas de adaptación y mitigación, p. ej., preservar y restaurar los ecosistemas naturales como las turberas, las tierras costeras y los bosques, la conservación de la biodiversidad, reducir la competencia por la tierra, la gestión de incendios,

la gestión del suelo y la mayoría de las opciones de gestión de riesgos (p. ej., el uso de semillas locales, la gestión del riesgo de desastres, los instrumentos de distribución del riesgo) pueden contribuir de manera positiva al desarrollo sostenible, a la mejora de las funciones y los servicios de los ecosistemas y a otros objetivos sociales (nivel de confianza medio). La adaptación basada en los ecosistemas puede, en algunos contextos, promover la conservación de la naturaleza al tiempo que mitiga la pobreza e incluso proporciona cobeneficios al eliminar los gases de efecto invernadero y proteger los medios de subsistencia (p. ej., los manglares) (nivel de confianza medio)" (IPCC, 2020, p. 21).

Se expresa que la erradicación de la pobreza, así como la garantía de la seguridad alimentaria, se pueden beneficiar de aplicar medidas que promuevan "la neutralización de la degradación de las tierras (lo que incluye evitar, reducir e invertir el proceso de degradación de la tierra) en pastizales, tierras de cultivo y bosques" (IPCC, 2020, p. 22), contribuyendo a combatir la desertificación, junto a la adaptación al cambio climático y su mitigación en el marco del desarrollo sostenible.

Como Facilitación de las opciones de respuesta, se incluyen, entre otras:

"La zonificación del uso de la tierra, la planificación espacial, la planificación integrada del paisaje, los reglamentos, los incentivos (como el pago por servicios ecosistémicos) y los instrumentos voluntarios o persuasivos (como la planificación agrícola medioambiental, las normas y la certificación para la producción sostenible, el uso de conocimientos científicos, locales e indígenas, y la acción colectiva) pueden lograr resultados positivos de adaptación y mitigación (nivel de confianza medio). También pueden aportar ingresos y proporcionar incentivos para rehabilitar tierras degradadas y adaptarse al cambio climático y mitigar sus efectos en ciertos contextos (nivel de confianza medio). Las políticas que promueven el objetivo de la neutralización de la degradación de las tierras también pueden apoyar la seguridad alimentaria, el bienestar humano, y la adaptación al cambio climático y la mitigación del cambio climático (nivel de confianza alto)" (IPCC, 2020, p. 29).

Se sobresaltan, entre otras cuestiones, que las "políticas climáticas y de tierras que se apoyan mutuamente pueden ahorrar recursos, aumentar la resiliencia social, apoyar la restauración ecológica y fomentar el compromiso y la colaboración entre las múltiples partes interesadas" ... (IPCC, 2020, p. 29); y que el "diseño adecuado de políticas, instituciones y sistemas de gobernanza a todas las escalas puede contribuir a la adaptación y mitigación relacionadas con la tierra, al tiempo que facilita la búsqueda de trayectorias de desarrollo adaptadas al clima"... (IPCC, 2020, p. 29).

Se entiende que reflejar "los costos medioambientales de las prácticas agrícolas que degradan la tierra puede incentivar una gestión más sostenible de la tierra"... (IPCC, 2020, p. 30). Se considera que los "obstáculos que impiden reflejar los costos medioambientales se deben a las dificultades técnicas para estimar esos costos y los que conllevan los alimentos"... (IPCC, 2020, 30).

Entre las medidas a corto plazo se encuentra que puede mejorarse la gestión sostenible de la tierra "aumentando la disponibilidad y la accesibilidad de los datos y la información relacionados con la eficacia, los cobeneficios y los riesgos de las opciones de respuesta emergentes y aumentando la eficiencia del uso de la tierra (nivel de confianza alto)" (IPCC, 2020, p. 35). También se incluyen desarrollar la capacidad a corto plazo, transferencia y despliegue de tecnología y habilitación de mecanismos financieros.

III. La Ley para la Implementación de la Educación Ambiental Integral en la República Argentina

Recientemente, en la República Argentina hay un expreso apoyo a temas ambientales con

la inclusión de la temática en la educación. Según el Boletín Oficial de la República Argentina, Argentina Presidencia, en junio 2021 se publica la Ley para la Implementación de la Educación Ambiental Integral en la República Argentina, ley 27.621.

Esta Ley contiene veintisiete artículos y tiene por objeto "establecer el derecho a la educación ambiental integral como una política pública nacional", de acuerdo al art. 41 de la CN, al art. 8º de la Ley General del Ambiente, 25.675; al art. 89 de la Ley de Educación Nacional, 26.206; y a otras leyes vinculadas como la "Ley Régimen de Gestión Ambiental del Agua, 25.688; Ley de Gestión de Residuos Domiciliarios, 25.916; Ley de Bosques Nativos, 26.331; Ley de Glaciares, 26.639; Ley de Manejo del Fuego, 26.815", así como a los tratados y acuerdos internacionales en la materia.

Se incluyen varias definiciones y principios. Entre las definiciones se encuentra:

"Educación Ambiental Integral (EAI): es un proceso educativo permanente con contenidos temáticos específicos y transversales, que tiene como propósito general la formación de una conciencia ambiental, a la que articulan e impulsan procesos educativos integrales orientados a la construcción de una racionalidad, en la cual distintos conocimientos, saberes, valores y prácticas confluyan y aporten a la formación ciudadana y al ejercicio del derecho a un ambiente sano, digno y diverso. Se trata de un proceso que defiende la sustentabilidad como proyecto social, el desarrollo con justicia social, la distribución de la riqueza, preservación de la naturaleza, igualdad de género, protección de la salud, democracia participativa y respeto por la diversidad cultural. Busca el equilibrio entre diversas dimensiones como la social, la ecológica, la política y la económica, en el marco de una ética que promueve una nueva forma de habitar nuestra casa común".

Se consideran como Principios de la educación ambiental integral

"a) Abordaje interpretativo y holístico: ... que permita comprender la interdependencia de todos los elementos que conforman e interactúan en el ambiente...

"b) Respeto y valor de la biodiversidad: ... en el sentido de contrarrestar la amenaza sobre la sostenibilidad y la perdurabilidad de los ecosistemas y de las culturas que implica una relación estrecha con la calidad de vida de las personas y de las comunidades cuya importancia no es solo biológica;

"c) Principio de equidad: debe caracterizarse por impulsar la igualdad, el respeto, la inclusión, la justicia, como constitutivos de las relaciones sociales y con la naturaleza;

"d) Principio de igualdad desde el enfoque de género:...

"e) Reconocimiento de la diversidad cultural; el rescate y la preservación de las culturas de los pueblos indígenas: la educación ambiental debe contemplar formas democráticas de participación de las diversas formas de relacionarse con la naturaleza, valorando los diferentes modelos culturales como oportunidad de crecimiento en la comprensión del mundo;

"f) Participación y formación ciudadana: debe promover el desarrollo de procesos educativos integrales que orienten a la construcción de una perspectiva ambiental... y permitan fomentar la participación ciudadana, la comunicación y el acceso a la información ambiental, promoviendo acciones de carácter global, aplicadas a la situación local;

"g) El cuidado del patrimonio natural y cultural: debe incluir la valoración de las identidades culturales y el patrimonio natural y cultural en todas sus formas;

"h) La problemática ambiental y los procesos sociohistóricos: ...

"i) Educación en valores: debe estar fundada en una ética educacional que permita a quien

propicia el aprendizaje y a quien lo recibe, la construcción de un pensamiento basado en valores de cuidado y justicia;

"j) Pensamiento crítico e innovador: debe promover la formación de personas capaces de interpretar la realidad a través de enfoques basados en la multidisciplinariedad, interdisciplinariedad, transdisciplinariedad y en la incorporación de nuevas técnicas, modelos y métodos que permitan cuestionar los modelos vigentes, generando alternativas posibles;

"k) El ejercicio ciudadano del derecho a un ambiente sano: debe ser abordada desde un enfoque de derechos, promover el derecho a un ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano y productivo de las presentes y futuras generaciones, en relación con la vida, las comunidades y los territorios".

En los arts. 7º, 8º y 9º se establecen la autoridad de aplicación, las competencias y facultades. Por el art. 9º, la facultad para implementar la Estrategia Nacional de Educación Ambiental Integral (ENEAI) y las Estrategias Jurisdiccionales de Educación Ambiental Integral (EJEAI) (tanto en la educación formal, la no formal, las Tecnologías de Información y Comunicación —TIC— y los medios de comunicación), le corresponde al Ministerio de Educación de la Nación, al de las jurisdicciones provinciales y al de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en articulación con el Consejo Federal de Educación (CFE). Mientras que en el art. 10º se formula que la ENEAI "se hará operativa por medio de la articulación interministerial, interjurisdiccional e intersectorial permanente, a través de la Coordinación Ejecutiva de la Estrategia Nacional de Educación Ambiental Integral (CENEAI), asistida por un Consejo Consultivo integrado por organizaciones de la sociedad civil".

Por el art. 11º se crea la Coordinación Ejecutiva de la Estrategia Nacional de Educación Ambiental Integral (CENEAI), y en el art. 12º se expresa que la Coordinación Ejecutiva de la CENEAI "será compartida y coordinada sobre la base de sus competencias y estará integrada por representantes del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible de la Nación, del Ministerio de Educación de la Nación, del Consejo Federal de Medio Ambiente (COFEMA) y del Consejo Federal de Educación (CFE)." Se recomienda a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por el art. 13º, "crear en sus jurisdicciones la Coordinación Ejecutiva de la Estrategia Jurisdiccional de Educación Ambiental Integral (CEJEAI) como ámbito de gestión, coordinación e implementación de la Estrategia Jurisdiccional de Educación Ambiental Integral (EJEAI)". Por el art. 14º se crea el Consejo Consultivo de la Estrategia Nacional de Educación Ambiental Integral (CENEAI).

Concerniente al derecho a la información, el art. 24º expresa que:

"La autoridad de aplicación deberá garantizar en todas las políticas, acuerdos y acciones derivados de la presente ley el respeto de los derechos establecidos en el marco legal creado por la ley 25.831, Régimen de Libre Acceso a la Información Pública Ambiental, y el Acuerdo Regional sobre el Acceso a la Información, la Participación Pública y el Acceso a la Justicia en Asuntos Ambientales en América Latina y el Caribe (Escazú) aprobado por ley 27.566".

En Contenidos curriculares, por el art. 25º se incorpora "el inc. g) del art. 92 de la ley 26.206, de Educación Nacional", que queda redactado de la siguiente forma:

"g) La toma de conciencia de la importancia del ambiente, la biodiversidad y los recursos naturales, su respeto, conservación, preservación y prevención de los daños, en concordancia con el art. 41 de la CN, ley 25.675 y leyes especiales en la materia y convenios internacionales sobre el ambiente".

Sobre Financiamiento, en el art. 26º se expresa que los "gastos que demande la aplicación de la presente ley se asignarán anualmente a una partida específica asignada a tales efectos en

la Ley de Presupuesto General de la Administración Nacional".

IV. Contabilidad social y ambiental

Distintas iniciativas internacionales como la Global Reporting Initiative han realizado esfuerzos para elaborar lineamientos de informes para que las organizaciones económicas cuenten con información financiera y no financiera para gestionarse sosteniblemente.

La inclusión de la sostenibilidad en el ámbito universitario es cada vez más reconocida. Según una explicación de Vertigo Ventures (2019) los "Rankings de Impacto Universitario de THE miden el éxito de las instituciones de educación superior a nivel mundial en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas".

Desde lo contable y para la contabilidad social y ambiental, como segmento o especialidad, desde una perspectiva o enfoque financiero tradicional, en el marco de proyectos de investigación acreditados en la Universidad Nacional de La Plata, y en aras de contribuir con la sostenibilidad, se ha analizado la viabilidad de la disciplina contable para brindar información con un enfoque holístico de la realidad de las organizaciones económicas que contribuya a un gerenciamiento más sostenible.

Como una forma de complementar la tradicional perspectiva contable financiera, se han abordado diversos elementos relevantes del universo contable hacia un enfoque más amplio de la realidad concreta de las organizaciones económicas. Se ha observado que los denominados principios contables Devengado, Materialidad, Empresa en marcha, Uniformidad, otros, considerados en los marcos conceptuales normativos, y/o en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 Presentación de Estados Financieros, pueden ser adaptados o reformulados para un enfoque social y ambiental no centrado en lo financiero y enmarcados en la sostenibilidad.

"La reformulación de los mencionados principios podrá establecer, para la contabilidad social [y ambiental], los fundamentos generales necesarios para la selección uniforme de criterios de acuerdo a los elementos componentes del universo de la disciplina contable. Para ello, se considera necesaria la apertura del contenido figurativo de tales principios, mayoritariamente centrados en un enfoque económico financiero" (Geba, 2003, p. 10).

Se realiza una adecuación básica a los denominados Principios de Contabilidad aprobados por la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad y la VII Asamblea Nacional de Graduados de Ciencias Económicas, según Biondi (1992). Dicha adecuación ha permitido suponer que si los marcos conceptuales para las normas contables consideraran los principios contables adaptados a la sostenibilidad podrían emitirse normas contables no restringidas a lo financiero para contribuir a conocer aportes y limitaciones de las organizaciones económicas a la sostenibilidad por medio de informes contables homogéneos.

Si bien la información financiera es importante, como no permite, por ejemplo, conocer la cantidad y tipo de emisiones, de residuos, de desforestación, de reciclado, de capacitaciones al personal, de trabajo infantil, entre otros, también se analiza la posibilidad de adaptar, no restringir o ampliar, el significado de las variables relevantes del modelo financiero y de diversos elementos componentes del discurso contable (incluidos los marcos conceptuales normativos, conceptos de activo, pasivo, patrimonio neto, resultados, capital, otros) hacia un denominado enfoque socioambiental no centrado en lo financiero.

Se han brindado "Pautas básicas" desde el modelo contable financiero al socioambiental, permitiendo considerar que el "Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero)". (Geba, BIFARETTI - SEBASTIÁN, 2008, p. 5). Para ello se ha entendido la necesidad de considerar "distintas unidades de medida... indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos

en cantidades y porcentajes", y, como la existencia de las organizaciones también depende de limitados recursos, la necesidad de contar con un capital socioambiental a mantener (p. 5).

En 2011 PAHLEN ACUÑA, GEBA, BIFARETTI - SEBASTIÁN entienden que:

"Integrar en los debates, proyectos y programas sobre cambio climático a expertos en teoría contable, más precisamente en contabilidad socioambiental, propiciaría sistematizar contablemente saberes relevantes de otros campos del saber para una gestión más inteligente de los recursos naturales" (PAHLEN ACUÑA, GEBA, BIFARETTI - SEBASTIÁN, 2011, p. 2).

Concluyen, entre otras consideraciones, que si las organizaciones económicas cuentan "con información contable interna, metódica, sistemática, ejecutiva y evaluable de la capacidad del sistema natural para generar recursos y absorber contaminantes sin arriesgar su capacidad de (re)generar dichos recursos año tras año", puede permitirles, dentro de un paradigma de desarrollo sustentable, "mitigar, evitar o resolver efectos del cambio climático y cumplir con marcos legales." (PAHLEN ACUÑA, GEBA, BIFARETTI - SEBASTIÁN, 2011, p. 17).

De considerar que para Argentina las memorias de sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (GRI) forman parte del balance social, luego de análisis críticos y comparativos, se han observado similitudes entre los principios para la calidad del informe según los Estándares GRI 2016 y los atributos de la información contenida en los estados contables, excepto por la característica de sistematicidad de la información contable.

Se interpreta que es propicio contar con normas contables para la sostenibilidad. Se diferencia a la contabilidad como disciplina científica de la práctica contable, se ha interpretado a las normas contables como tecnología contable y se las ha distinguido de las técnicas contables como la de registro y control. (GEBA - BIFARETTI, 2014).

Tales desarrollos, entre otros, han permitido inferir que la integración de conocimientos con enfoque socioambiental no financiero y financiero puede hacer posible "que las organizaciones a través de su proceso contable puedan articular variables relevantes de aspectos naturales y culturales, internos y externos, propiciando cierto diálogo entre las personas intervinientes." (GEBA - BIFARETTI, 2015, p. 84). También han sido base para fundamentar las respuestas brindadas por GEBA, BIFARETTI, LONGHI, PASCUZZI REY - ROVELLI (2020) al documento de consulta de la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS) sobre información de sostenibilidad, publicado por los Fideicomisarios en el contexto de su revisión de la estrategia quinquenal.

Ante las acuciantes consecuencias de fenómenos que impactan negativamente al planeta, la temática del cambio climático adquiere una connotación relevante, muchas de las cuales fundamentan la necesidad de un cambio cultural y la información contable social y ambiental financiera y no financiera podrían contribuir con este. A su vez, pueden fundamentar y enriquecer los desarrollos sobre contabilidad social y ambiental, con un enfoque socioambiental complementario del financiero tradicional, considerar que:

"La recuperación y la sostenibilidad van de la mano. Las decisiones que tomamos ahora pueden mejorar o empeorar el estado de nuestro planeta. La construcción de un entorno económico sostenible debe seguir figurando en el primer lugar de los programas de política mundial. Los actores públicos y privados deben aplicar sus habilidades y poderes para lograr un futuro mejor" (Accountancy Europe, 2021).

El documento de la Comisión Europea (2021) Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo (Directive of the European Parliament and of the Council) incluye en su plan de acción el financiamiento del crecimiento sostenible. Se interpreta que establece medidas para

reorientar los flujos de capital financiero hacia la inversión sostenible en aras de lograr un crecimiento sostenible e integrador, gestionar los riesgos financieros derivados del cambio climático, el agotamiento de los recursos, la degradación ambiental y los problemas sociales, y fomentar la transparencia y el largo plazo en la actividad económica y financiera. (Comisión Europea, 2021, p. 21).

El equipo, en sucesivos proyectos de investigación, ha denominado enfoque socioambiental a los desarrollos en contabilidad social y ambiental no centrados en lo financiero y los ha interpretado como complementarios de lo financiero tradicional por sus múltiples interacciones. Desde la Comisión Europea (2021) se entiende que muchas partes interesadas consideran como inexacto el término "no financiero", particularmente porque implica que la información en cuestión no tiene relevancia financiera. Sin embargo, la información en cuestión tiene cada vez más relevancia financiera y organizaciones, iniciativas y profesionales en este campo la refieren como información sobre "sostenibilidad". (p. 23).

En cuanto a los informes sobre sostenibilidad, si bien dentro de sucesivos proyectos I+D el equipo ha realizado investigaciones sobre entidades privadas lucrativas, de entender que la sostenibilidad nos abarca a todos, ha utilizado el término "organizaciones económicas" para diversos desarrollos por entenderlo más abarcativo, es decir, inclusivo de las entidades públicas, particularmente de las Instituciones de Educación Superior (IES) por ser actores fundamentales en la apropiación de conocimientos para profesionales comprometidos. La emisión generalizada de informes de sostenibilidad contribuye a brindar conocimiento explícito para una ciudadanía responsable, ello también impacta positivamente en distintas organizaciones económicas.

Del documento de la Comisión Europea (2021) también se interpreta que impulsado por la naturaleza cambiante de los riesgos para las empresas y por una mayor conciencia de los inversores sobre las implicaciones financieras de estos riesgos, en especial de los riesgos financieros relacionados con el clima, en los últimos años ha habido un aumento muy significativo de la demanda de información de sostenibilidad corporativa, particularmente por la comunidad inversora. (p. 23).

La información de sostenibilidad divulgada en los informes anuales de la empresa primero tiene que llegar a dos grupos principales de usuarios. (p. 23). El primer grupo de usuarios está formado por inversores, incluidos los gestores de activos, para comprender mejor los riesgos y oportunidades que plantean los problemas de sostenibilidad para sus inversiones y los impactos de esas inversiones en las personas y el medio ambiente. En el segundo grupo de usuarios contiene a organizaciones, incluidas organizaciones no gubernamentales e interlocutores sociales, que desean llevar mejor a las empresas para rendir cuentas de sus impactos en las personas y el medio ambiente. Los responsables de la formulación de políticas y las agencias ambientales pueden utilizar dicha información, en particular de forma agregada, para monitorear tendencias ambientales y sociales, contribuir a las cuentas ambientales e informar las políticas públicas. (p. 23).

Los ciudadanos individuales son los beneficiarios finales de una mejor presentación de informes de sostenibilidad por parte de las empresas. Los ahorradores que quieran invertir de forma sostenible tendrán su oportunidad de hacerlo, mientras que todos los ciudadanos deben beneficiarse de una situación estable, sostenible y un sistema económico inclusivo. (p. 23).

En 2021 Sant'anna, auditor independiente y presidente del consejo de administración de IBRACON [\(2\)](#), expresa:

"Las demandas de información no financiera son cada vez mayores, porque en la

actualidad, a juicio de los inversores y usuarios de informes corporativos, la información contenida en los informes corporativos ya no es suficiente para demostrar que una empresa es rentable si no tiene además un impacto positivo en su gente, la comunidad y el medio ambiente. Además, los valores y misiones de muchas empresas están vinculados a cuestiones no financieras, como los compromisos sociales y climáticos. Estos son factores adicionales y sensibles para comprender y aceptar cómo se crean y mantienen los valores de una entidad" (SANT'ANNA, 2021).

Ante distintas expresiones de destacados referentes, las autoras, entre otras, han entendido como necesario incluir la sostenibilidad en el perfil del profesional contable e investigar sobre su grado de inclusión.

V. Conclusiones

Del desarrollo realizado es posible inferir que, ante la viabilidad de la disciplina contable de utilizar un enfoque holístico, la disciplina contable no limitada a lo financiero de la amplia realidad objetiva de las organizaciones económicas permitiría contribuir a satisfacer la necesidad de información sobre sostenibilidad y problemáticas referidas al cambio climático, así como a diversas demandas sobre la temática realizadas por los inversores.

Desde la contabilidad social y ambiental es posible contribuir con la formación de profesionales para que incluyan aspectos sociales y ambientales relacionados al cambio climático en distintas unidades de medida, considerando un capital socioambiental a mantener para las presentes y futuras generaciones y Principios de la educación ambiental integral.

La contabilidad social y ambiental, como segmento o especialidad, ayuda a un abordaje interpretativo y holístico, permitiría tener en cuenta riesgos sobre la sostenibilidad, los ecosistemas y las culturas, relacionados con la calidad de vida de las personas y de las comunidades. Es una postura innovadora que considera el cuidado del patrimonio natural y cultural y promueve la formación de personas, interrelacionando factores económicos, financieros, sociales, ecológicos y la ética.

Las normas contables son necesarias para homogeneizar los informes contables básicos hacia usuarios externos al ente. Aunque las normas contables se limitan a un enfoque financiero de aspectos de la realidad objetiva de las organizaciones económicas, la apertura de los marcos normativos puede propiciar la elaboración de normas contables para la sostenibilidad, no limitadas a lo financiero.

Si bien los desarrollos pueden ser perfeccionados con su aplicación práctica, entendemos que la información contable sobre aspectos sociales y ambientales no centrada en lo financiero puede contribuir a conocer y mitigar aspectos del cambio climático.

VI. Referencias bibliográficas

Accountancy Europe (2021). Porque la recuperación verde cuenta.

<https://www.accountancyeurope.eu/good-governance-sustainability/because-green-recovery-counts/>.

BIONDI, M. (1992). "Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior". Ediciones Macchi.

Comisión Europea (2021). Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifican la Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.o 537/2014, en lo que respecta a la información sobre sostenibilidad de las empresas (Texto pertinente a efectos del EEE) (Directiva sobre información sobre sostenibilidad de las empresas - CSRD) [COM(2021) 189 final / 2021/0104 (COD)] (actualizado el 2 de julio de 2021).

<https://service.betterregulation.com/document/501410>.

Consejo Internacional de Informes Integrados (2019). Comprender el valor de la transparencia y la rendición de cuentas.

<https://corporatereportingdialogue.com/publication/understanding-the-value-of-transparency-and-account>

DANCEY, K. (2021). "Sentir el calor: los CEOs que ignoran el cambio climático lo hacen bajo su propio riesgo". <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/feeling-heat-ceos-who-ign>

GEBA, N. (2003). "Propuestas para desarrollar la Contabilidad Social y la Emisión de Balances Sociales de Entidades Lucrativas". XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad, Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, Instituto de Estudios Contables. Argentina.

GEBA, N. - BIFARETTI, M. - SEBASTIÁN, M. (2008). "Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable Patrimonial Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales". IIIas Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad, Universidad de la República Oriental del Uruguay, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración. República Oriental del Uruguay.

GEBA - BIFARETTI, (2014). "Diferencias y similitudes entre disciplina contable y tecnología contable". Trabajo presentado en el 20° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del área Contable y 10° Simposio Regional de Investigación Contable. Encuentro y Simposio llevados a cabo en la Universidad Nacional de La Plata, Facultad de Ciencias Económicas, La Plata, República Argentina.

GEBA, N. - BIFARETTI, M., con la colaboración de SEBASTIÁN, M. (2015). "El conocimiento y la comunicación de la dimensión natural dentro de una perspectiva de la especialidad contable socio-ambiental". Revista Contabilidad y Auditoría N° 41, año 21, 69-86.

GEBA, N. - BIFARETTI, M. - LONGHI, P. - PASCUZZI REY, A. - ROVELLI, P. (2020). "Documento de Consulta de Información sobre Sostenibilidad de la Fundación IFRS. Respuestas a las Preguntas para la Consulta". En International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS).

570_27924_NormaGebaResearchTeaminsocialandenvironmentalaccountingUNLPFCE_0_UNLPFCE.pdf (ifrs.org).

Gobierno de España, Departamento de Seguridad Nacional (DSN) (s.f.). Madrid - Cumbre del Clima COP25. <https://www.dsn.gob.es/es/actualidad/sala-prensa/madrid-cumbre-del-clima-cop25>.

Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC). (2020). El cambio climático y la tierra Informe especial del IPCC sobre el cambio climático, la desertificación, la degradación de las tierras, la gestión sostenible de las tierras, la seguridad alimentaria y los flujos de gases de efecto invernadero en los ecosistemas terrestres Resumen para responsables de política.

https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/sites/4/2020/06/SRCCL_SPM_es.pdf.

Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) (2021). IPCC en español. <https://www.ipcc.ch/languages-2/spanish/>.

International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS). (2021 a). Informes relacionados con la sostenibilidad. <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/>.

International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS). (2021 b). Update on sustainability reporting, Accounting Standards Advisory Forum meeting, June 2021, ASAF Agenda Paper 3.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/june/asaf/ap3-update-on-sustainability-reporting.pdf>

Ley 27.621 de 2021. Ley para la implementación de la Educación Ambiental Integral en la República Argentina. 3 de junio de 2021. Boletín Oficial de la República Argentina. 37.259/2021. <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/245216/20210603>.

Ministerio de Educación, Poder Ejecutivo Nacional (2017 b). Anexo I - Contenidos Curriculares Básicos, Referencia: Expte. N° 6547/2002. Anexos estándares Contador. <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/275000-279999/279433/res3400.pdf>.

Naciones Unidas (1992). Convención Marco de las Naciones Unidas Sobre el Cambio Climático.

https://unfccc.int/files/essential_background/background_publications_htmlpdf/application/pdf/convsp.pdf.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2012). Perspectivas Ambientales de la OCDE hacia 2050, Consecuencias de la inacción. Puntos Principales. <https://www.oecd.org/env/indicators-modelling-outlooks/49884278.pdf>.

PAHLEN ACUÑA, R. - Geba, N. - BIFARETTI, M. - SEBASTIÁN, M. (2011). "Teoría Contable y Cambio Climático". III Congreso Internacional sobre Cambio Climático y Desarrollo Sustentable Universidad Nacional de La Plata , ciudad de La Plata, Argentina.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). (2021). Objetivo 13: Acción por el clima.

<https://www1.undp.org/content/undp/es/home/sustainable-development-goals/goal-13-climate-action.html>.

SANT'ANNA, F. (2021). "Contadores profesionales: ahora es el momento de asumir nuestro papel como agentes de cambio". https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/professional-accountants-CAMPAIGN_2021_09_07_01_53&utm_medium=email&utm_term=0_c325307f2b-2c7cec736e-80686420.

Universidad Nacional de La Plata (UNLP), Instituto de Relaciones Internacionales (IRI). (2021). La Ley de Educación Ambiental: Una Iniciativa con mirada de Futuro, Opiniones IRI.

<https://www.iri.edu.ar/index.php/2021/05/21/la-ley-de-educacion-ambiental-una-iniciativa-con-mirada-de-fu>

VERTIGO VENTURES (2019). "The Times Higher Education (The) University Impact Rankings".

<https://www.vertigo-ventures.com/the-university-impact-rankings-2/#:~:text=The%20impact%20of%20the%20Impact%20Rankings%20The%20THE,80%20countries%20across%20six%20cont>

(1) Este artículo se realiza en el marco del Proyecto I+D E/173, acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata.

(2) IBRACON denomina al Instituto de Auditores Independientes de Brasil.