

# Contabilidad Medioambiental Análisis de la Recomendación Europea y la Resolución Española

Belén Sénes García  
Manuel Pedro Rodríguez Bolívar







# **CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL ANÁLISIS DE LA RECOMENDACIÓN EUROPEA Y LA RESOLUCIÓN ESPAÑOLA**

**Belén Sénes García  
Manuel Pedro Rodríguez Bolívar**

CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL: ANÁLISIS DE LA RECOMENDACIÓN  
EUROPEA Y LA RESOLUCIÓN ESPAÑOLA.

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas  
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

Edición en línea: Año 2013  
N.I.P.O.: en línea: 724-13-003-8

Edición en CD: año 2003  
N.I.P.O.: 376-03-005-0  
Depósito Legal: M-46.021-2003  
Octubre 2003

## INDICE

	Páginas
RESEÑA .....	6
PROLOGO .....	7
1. Introducción .....	11
2. La concreción contable de las políticas medioambientales europeas .....	15
2.1. La evaluación del V Programa y sus connotaciones contables .....	17
2.2. Integración del Medio Ambiente en las políticas económicas y sociales: las vías de integración a través de la contabilidad .....	18
2.3. La participación social en la protección del Medio Ambiente: la supremacía de la voluntariedad y sus implicaciones contables .....	20
2.4. El avance de la legislación medioambiental: la necesidad de normativa contable medioambiental .....	22
2.5. La Recomendación de 30/05/2001 y sus antecedentes: contrastación y novedades .....	25
3. Análisis del contenido de la Recomendación de la Comisión Europea de 30/05/2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas (2001/453/CE) ..	29
3.1. Aspectos tratados a través de los Considerandos de la Recomendación de la Comisión Europea de 30/05/01 .....	31
3.2. El contenido contable de la Recomendación de 30/05/01 ...	82
3.2.1. Ámbito de aplicación de la Recomendación .....	82
3.2.2. Definiciones .....	83

3.2.3.	Criterios de reconocimiento y medición contable en la Recomendación Europea . . . . .	85
A)	El tratamiento contable de las responsabilidades medioambientales . . . . .	86
B)	Los criterios de reconocimiento contable del gasto medioambiental (consumible y capitalizable) . .	109
3.2.4.	Aspectos relacionados con la difusión de la información . . . . .	119
4.	Análisis del contenido de la Resolución del ICAC de 25/03/2002 para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales (BOE de 04/04/2002) . . . . .	125
4.1.	Introducción . . . . .	125
4.2.	Estructura . . . . .	127
4.3.	Ámbito de aplicación y definiciones de medio ambiente y actividad medioambiental . . . . .	129
4.4.	Responsabilidades medioambientales . . . . .	132
4.4.1.	Las responsabilidades legales y contractuales . . . . .	135
4.4.2.	La responsabilidad medioambiental tácita . . . . .	139
4.4.3.	Aspectos particulares de las responsabilidades medioambientales . . . . .	143
4.4.3.1.	Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental . . . . .	143
4.4.3.2.	Compensaciones a recibir de un tercero . . . . .	149
4.4.3.3.	Obligaciones a largo plazo de reparaciones al medio ambiente . . . . .	150
4.5.	Los gastos medioambientales, tanto consumidos como capitalizados . . . . .	154
4.5.1.	Gastos de naturaleza medioambiental (consumos) . . . . .	154
4.5.2.	Capitalización de los gastos de naturaleza medioambiental (activos medioambientales) . . . . .	156
4.6.	Información a suministrar en las Cuentas Anuales en referencia a las cuestiones medioambientales . . . . .	160
5.	Conclusiones . . . . .	169
	ANEXO . . . . .	176
	ANEXO I: La Recomendación de la Comisión Europea de 30 de mayo de 2001 (2001/543/CE) . . . . .	177

ANEXO 2: La Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002 (BOE 04/04/2002) .....	198
BIBLIOGRAFÍA .....	209



## RESEÑA

D<sup>a</sup>. Belén Senés García es profesora doctora del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Granada donde desarrolla su actividad docente e investigadora en el campo cultural, institucional e histórico de la contabilidad así como de la contabilidad medioambiental. Es autora de trabajos publicados en revistas nacionales e internacionales, capítulos de libros y ha participado en numerosos congresos a nivel nacional e internacional.

D. Manuel Pedro Rodríguez Bolívar es profesor doctor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Granada donde desarrolla su actividad docente e investigadora. Su ámbito investigador se encuentra dirigido al análisis de las bases conceptuales de la ciencia contable, de la difusión de la información financiera en Internet, de la aplicación del Cuadro de Mando Integral y de la contabilidad medioambiental. Es autor de diversos trabajos publicados en revistas nacionales e internacionales, así como de capítulos de libros y de aportaciones a congresos nacionales e internacionales.

Ambos autores conforman un grupo investigador donde se conjuga el conocimiento y la experiencia en la campo de la contabilidad medioambiental. De sus largas deliberaciones ha dado fruto la obra que los autores presentan al lector.



## PRÓLOGO

Por el Prof. J.M Fernández Pirla  
*Doctor en Economía y Derecho.- Catedrático de la UCM*

La Historia de la Civilización podría escribirse, al menos parcialmente, como la historia de la lucha del Hombre por el dominio de la Naturaleza. Dominio que muy tempranamente alcanzó la humanidad que inicialmente constituía, al igual que las demás especies vivientes del planeta, un peldaño en la pirámide trófica. Desde la Prehistoria, primero tallando la piedra, después trabajando los metales, el Hombre fue creando su derecho de dominio sobre los bienes naturales que fue evolucionando desde un lógico *jus utendi* a un ilógico *jus abutendi* como hoy se viene contemplando con el consiguiente deterioro de la Naturaleza. La preocupación por el peligro de destrucción de la Naturaleza viene siendo acusada por científicos de toda clase y aunque la cita puede resultar anecdótica merece una mención el filósofo inglés James Lovelock que en 1979 expuso una sugerente teoría que llamó *Teoría Gaya de la vida* en recuerdo a la mitológica diosa griega *hija de Caos y madre de la Tierra* según la cual la vida perduraría en el planeta por encima y a pesar de las actuaciones desorbitadas de los hombres pues la Tierra constituye un mecanismo autorregulador de la vida capaz de adaptarse a cualquier transformación de la misma, si bien las nuevas condiciones y circunstancias vitales resultantes de las transformaciones habidas pueden no ser las aptas para los humanos pero sí para otras especies vivientes. Así sucedería si ocurriera la desaparición del oxígeno por acción del hombre o por cualquier otra circunstancia: se extinguirían las especies vivientes aeróbicas y pasarían a dominar la tierra las especies anaeróbicas. Recientemente el politólogo Giovanni Sartori ha insistido en esta idea si bien haciendo gravitar en el aumento desmesurado de la población su creciente capacidad de consumo y destrucción de los recursos naturales, actualizando la conocida tesis formulada por Malthus hace más de 200 años.

Pero al margen de tales disquisiciones pesimistas lo cierto es que existe hoy una honda preocupación, lamentablemente sin embargo, no suficientemente gene-

realizada, sobre los peligros de la degradación del medio ambiente, degradación que va desde la contaminación de las tierras y las aguas hasta los cambios en la biosfera pasando por la explotación agotadora de los recursos marinos, la destrucción de la fertilidad natural de la tierra con el uso abusivo de productos químicos, la desaparición de masas arbóreas, la concentración poblacional en las grandes urbes o el crecimiento industrial incontrolado con la consiguiente emisión a la atmósfera de enormes cantidades de gases contaminantes, por citar las principales manifestaciones causantes del deterioro medioambiental.

Los efectos destructivos de la Naturaleza por la acción desordenada del Hombre son ya incontables y tristemente en muchos casos la Naturaleza quizás no sea ya recuperable. Se ha dicho — y no sin razón— que se trata del precio que la Humanidad está pagando por el desarrollo económico acelerado apoyado en la rápida y progresiva evolución de la tecnología y en el imparable e incontrolado consumo de las energías no renovables. Cabe entonces preguntarse si este proceso de degradación de los recursos naturales puede durar indefinidamente. La respuesta negativa nos pone en la senda de adoptar las medidas necesarias para frenar el proceso destructivo y encauzar las actividades del desarrollo económico en forma ordenada que constituya garantía de continuidad en las generaciones venideras. Esto es lo que se ha llamado el *desarrollo sostenible* que exige de una concienciación colectiva a nivel mundial.

En 1866 por vez primera el biólogo alemán Ernst Haeckel (1834-1919) describió bajo el nombre genérico de “*aecología*” el conjunto de las diversas relaciones existentes entre los seres vivos y el medio ambiente en el que se hallaban insertos constituyendo las mismas una multitud de estados de equilibrio mutuamente relacionados entre sí de tal modo que las acciones de modificación de cualquiera de dichos equilibrios repercutía en todos los demás. En 1923 el científico sudafricano Christians Smuts (1870-1950) desarrolló con más generalidad el principio llamado *holístico* o de la complejidad que dice que en todo sistema organizado (y el binomio *hombre-medio ambiente* lo es, evidentemente) se da la interrelación entre todos los elementos que lo componen con las influencias mutuas consiguientes. Ambas concepciones constituyen aportaciones importantes al *paradigma emergente de la complejidad* y el *caos* que hoy se encuentra en la base de la ciencia frente al *paradigma clásico mecanicista-determinista*.

La necesidad, por consiguiente, de conocer los sistemas ecológicos en su complejidad y en su funcionamiento y aún en sus expresiones cuantitativas —su medida— como premisa previa para la actuación sobre ellos es tan fundamental que en la actualidad en muchos Estados tanto a su nivel nacional y en sus relaciones internacionales vienen planteando el problema con urgencia. Recuérdese el Protocolo de

Kioto; la creación de la Agencia Europea del medio ambiente; la aparición de los Departamentos ministeriales específicos; la promulgación de normas y directivas tales como las emanadas de la Comunidad Europea, etc, etc. Y no se olvide tampoco la trascendencia de estas cuestiones en los ordenamientos jurídicos nacionales e internacionales incluso en los de carácter penal (en España nuestro código penal vigente se ocupa ampliamente de tipificar y castigar los delitos cometidos contra la Naturaleza, los recursos naturales y el medio ambiente en general, en los artículos 319 al 340 principalmente).

Resulta, pues, de todo lo expuesto la importancia que tiene la obtención de información sobre el complejo problema de las relaciones *hombre-recursos naturales-medio ambiente* como fundamental antecedente necesario para las actuaciones tendentes, primero, a la conservación de la Naturaleza y con posterioridad a la reparación de los daños causados a la misma por la acción del hombre o por movimientos internos ocurridos en la propia Naturaleza (seísmos). El desarrollo de la tecnología permite hoy en día actuaciones humanas muy positivas en previsión e incluso en evitación de catástrofes naturales con la reducción en todo caso de sus indeseados efectos. Cito a título de ejemplo el trabajo del meteorólogo E.Lorenz concretado en el modelo matemático que lleva su nombre (*el atractor de Lorenz*) capaz de prever el desarrollo de las variaciones atmosféricas, sus causas y su influencia en los movimientos del viento y las mareas con la posibilidad de adoptar medidas de protección.

Siempre he entendido que no es misión del prologuista entrar en el análisis detallado de la obra prologada. Ello constituye la tarea del lector. El prologuista debe ofrecer al lector una visión de conjunto de la obra y de la importancia de lo aportado por los autores en el tema tratado y yo es lo que he pretendido hacer en estas líneas introductorias al destacar el papel que incumbe a la contabilidad como eficaz medio de información y guía de actividades en el extenso y amplio panorama dibujado en las líneas precedentes.

La obtención de información sobre todas las cuestiones esbozadas es imprescindible y entre los distintos medios disponibles a tal fin puede contarse con la contabilidad de las empresas y del sector público si las mismas se adaptan adecuadamente para colaborar en dicho objetivo. Es en esta línea, pues, como discurre el trabajo de los profesores Belén Senés y Manuel Pedro Rodríguez a los que bien conozco y por ello puedo afirmar la seriedad y rigor con que han abordado las cuestiones que integran su obra. Quiero subrayar, por la importancia que tiene la cuestión, la claridad conceptual con que se desarrolla la obra y la magnífica sistematización de antecedentes y conclusiones. Apuntan los autores la importante idea de que la contabilidad viene a constituirse por su valor informativo y de control de

ejecuciones en un importante apoyo de la política medioambiental con una información continua y enraizada en la realidad. Los problemas de la medida del coste del deterioro medioambiental, del gasto medioambiental —que además es un auténtico coste de reposición en términos contables— y de las inversiones para la mejora del medio ambiente son otras tantas cuestiones tratadas que inducen a profunda reflexión.

El principio de la complejidad en los problemas considerados; el no menos importante principio de la voluntariedad en la adhesión de los sujetos públicos y privados a este quehacer común disponiendo adecuadamente el instrumento informativo contable, y destacando la adveración de las posibles responsabilidades medioambientales, son asuntos ampliamente tratados en el libro donde otras cuestiones como la muy importante de la concienciación generalizada sobre estos temas son examinadas con amplitud y rigor. Exponen los autores las actuaciones institucionales que a niveles nacionales e internacionales se están siguiendo en la materia considerada. Particularmente se refieren a lo que se viene haciendo en España y el grado de cumplimiento de los objetivos propuestos. Destacan acertadamente la importante labor que vienen realizando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y, en particular, analizan a propósito del cumplimiento del V Programa de Acción en materia de medio ambiente y la Recomendación del 30 de mayo de 2001 de la Comisión de la Comunidad Europea, la Resolución del ICAC del 25 de marzo de 2002, piezas claves ambas normas para que en las cuentas anuales y en los informes de gestión de las empresas quede reflejada permanentemente la problemática del medio ambiente y la colaboración que cada empresa viene prestando a su conservación e incluso mejora.

Si tuviéramos que emitir un juicio de valor sobre este libro no vacilaríamos en afirmar que se trata de una aportación decisiva acerca de cómo puede alcanzarse a través de la información contable el conocimiento del acontecer de los problemas del medio ambiente y de los recursos naturales. La contabilidad se ha enriquecido al asumir su nuevo papel como fuente de información en la expresión interpretada de la realidad que la incumbe. Podemos concluir así diciendo que los autores han elaborado un magnífico tratado de carácter técnico y por ello de inmediata utilidad para la praxis profesional pero —hay que destacarlo— con una base de profundo conocimiento científico de la temática tratada.

## I. INTRODUCCIÓN

La obra que tiene el lector en sus manos se inscribe en el ámbito contable y gira en torno a una idea inicial: *El medio ambiente no puede protegerse si no se tienen en cuenta los costes del deterioro medioambiental que produce la actividad económica.*

Como objetivo, pretendemos reflexionar sobre las circunstancias que condicionan la recogida informativa contable del uso de los recursos naturales en la actividad económica de las empresas y su efectiva cabida en las cuentas anuales de éstas. Cualquier efecto de las actividades económicas sobre los elementos de la naturaleza, ¿debería reconocerse en las cuentas anuales?. En caso de que se reconociera, ¿qué criterios aporta la ciencia contable para su medición?. Suponiendo un determinado tratamiento contable, ¿cómo se presentaría esta información en las cuentas anuales?. En este último caso, ¿sería necesario vincular esta información contable con otro tipo de informes llamados medioambientales?.

Resulta fácil defender la oportunidad del tema si pensamos que habrá de pasar bastante tiempo hasta que deje de ser noticia el naufragio del petrolero *Prestige* y la marea negra ocasionada por ello. Un vertido masivo con terribles efectos en la fauna marina, en los mamíferos y, en general, en el sistema económico y ecológico de la zona afectada por el mismo. Y aunque no militemos en la conciencia solidaria con el entorno natural, las empresas no pueden olvidar la presión de la opinión pública ni el cerco que se va cerrando en torno a aquellas actividades que persiguen el beneficio económico personal a corto plazo a expensas de la seguridad y del medio ambiente.

El tema también es oportuno por otras razones estrictamente contables. Una de ellas es que la Comunidad Europea publicó la Recomendación de la Comisión, de 30 de mayo de 2001, relativa a las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas, diciendo que los períodos con-

tables que comenzaran en Junio del año 2002 en cualquiera de los estados miembros de la Unión Europea, deberían aplicar el contenido de dicha Recomendación. Siendo así, no sólo es oportuno sino urgente crear un estado de opinión y de conocimiento sobre las cuestiones medioambientales en la contabilidad.

Quizás esta última afirmación induzca a pensar que nos halláramos ante la primera manifestación sobre contabilidad medioambiental, pero ello no es cierto. Lo que sí parece cierto es que no ha habido suficientes pronunciamientos contables medioambientales, al menos hasta que se emitió la Recomendación, circunstancia que cita la propia Recomendación cuando hace notar la ausencia de unas directrices explícitas, armonizadas y autorizadas, en relación con la cuestiones ambientales y la información financiera (párrafo 5 de los Considerandos).

Por ejemplo, en España el derecho contable contaba, desde 1998, con la obligación de incorporar en las cuentas anuales de las empresas toda información significativa en relación con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de su actividad (R.D. 437/1998 de 20 de Marzo, por el que se aprobaron las normas de la adaptación sectorial del PGC a las empresas del sector eléctrico). Es decir, las empresas españolas estaban obligadas a incluir información medioambiental en sus cuentas desde 1998.

En esa fecha, desde el ámbito europeo ya se habían vertido determinadas opiniones sobre cuestiones medioambientales. Uno de esos pronunciamientos fue la Comunicación Interpretativa de la Comisión, de 1997, sobre determinados artículos de la Cuarta y la Séptima Directivas del Consejo relativas a las Cuentas (DO C 143 de 21.I.1998), donde la Comisión abordó aquellos aspectos que parecieron precisar un comentario oficial. Otro documento importante, por constituir la base para la elaboración de la Recomendación, es el del Foro consultivo de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94), respecto del cual la Recomendación es una consecuencia directa.

Pero ciertamente la Unión Europea no ha tenido la exclusiva en la orientación acerca del tratamiento contable medioambiental; también diversas organizaciones profesionales, tanto nacionales como internacionales —como por ejemplo el *United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR) (1991 y 1998), el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) (1993 y 1994) en Canadá, el *Emerging Issues Task Force* (EITF) del *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (1990), la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1996) en España, el *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) (1996) en Reino Unido, la *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) (2000) o el IASB (1998a, 1998b y 1998c)—, habían ido delimitando unas guías a seguir en este campo.

Si observamos las referencias temporales de los diferentes pronunciamientos contables medioambientales que se acaban de exponer, podemos sostener que el tema medioambiental en la contabilidad europea es novedoso, potenciándose desde la segunda mitad de los noventa. En España, concretamente, la obligación de incluir información medioambiental en la contabilidad de las empresas se ha impulsado en la primavera del 2002 a través de la emisión de la Resolución de 25 de Marzo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Resolución que desarrolla las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales (BOE nº 81 de 4 de Abril de 2002).

Sin embargo, no se puede obviar que el vínculo Economía-Medio ambiente es previo a estos desarrollos. La consideración de los problemas medioambientales fue infiltrándose en la Economía, alcanzando su máxima concreción en el concepto de desarrollo sostenible, enunciado éste que defiende el no antagonismo entre crecimiento económico y medio ambiente, tratando de ligar ambos conceptos bajo una toma de conciencia global.

El camino recorrido hasta llegar al consenso que encierra el concepto “desarrollo sostenible” pasó, primeramente y en la época de los 60-70, por el tratamiento de los problemas medioambientales con un marcado carácter local, siendo en los ochenta cuando se percibe, de modo más nítido, que gran parte de los problemas eran comunes y afectaban a la población mundial. Los principales problemas se habían convertido en temas internacionales, cuya causa no era tanto puntual como, más bien, derivada de la propia naturaleza de la actividad humana, del carácter antropocéntrico de nuestra cultura como causa del deterioro ecológico. Se toma conciencia del necesario paso hacia la idea de que los recursos naturales tienen valor por sí mismos y no sólo por el servicio que pueden prestar a los hombres.

A partir de finales de los años ochenta, el concepto de “desarrollo sostenible”, enunciado en 1987 por la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo (grupo de expertos independientes constituido en 1983 por iniciativa de la ONU), viene jugando un papel central en los temas relacionados con el medio ambiente, coincidiendo con el periodo en el que la demanda de recursos comienza, por primera vez, a rebasar los límites regenerativos de la biosfera <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Se ha intentado cuantificar hasta qué punto la economía mundial incumple el objetivo de desarrollo sostenible, llegándose a determinar que en la actualidad la explotación de los recursos naturales del planeta supera ya en un 20% la capacidad regenerativa de los ecosistemas. Partiendo de una situación poco preocupante en 1961 (se demandaba un 70% de la capacidad regenerativa de la Tierra), la demanda se dispara a mediados de la década de los años 70 hasta llegar a la actualidad, cuando la biosfera necesitaría un año y tres meses para renovar lo que la Humanidad utiliza de ella en sólo un año. Esta ha sido la conclusión a la que ha llegado un estudio elaborado por científicos de Europa, México y Estados Unidos y publicado en “Proceedings”, de la Academia Nacional de Ciencias de EE.UU. [ABC (26/06/02)].

Concretamente en 1987, el informe “Nuestro Futuro Común” o “informe Brundtland” —por ser Gro Harlem Brundtland la presidenta de la Comisión y ex-primer ministra noruega— definió el desarrollo sostenible como una forma de desarrollo o progreso que *“satisfaga las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de futuras generaciones para satisfacer las propias”* [WCED; 1987].

En el terreno de la analítica contable, se trata de aceptar que el sistema económico es un subsistema perteneciente a otro más amplio que es el natural. Ello implica la incorporación de los activos medioambientales dentro de los pilares básicos de la contabilidad tradicional. El reto medioambiental necesita de respuesta que apunta a la toma de decisiones económicas y a la necesaria implicación contable (Larrinaga y Bebbington [2001]). La modelización contable constituye un instrumento analítico para el proceso de toma de decisiones en cualquier ámbito y situación, cuando precisamente se han delimitado opciones políticas que prioricen el objetivo de la estabilidad ambiental. No se trata tan sólo de planificar ante situaciones conflictivas sino, trascendiendo a ellas, diseñar un futuro más estable, económica, ecológica y humanamente hablando.

La viabilidad de la consideración ecológica en las medidas o indicadores empresariales depende de un nivel de concienciación social amplio sobre los temas ambientales, pero no sólo de eso. Son necesarios acuerdos sociales que se traduzcan en una economía normativa. Con ello, las aspiraciones sociales se traducirían a los métodos cuantitativos que apoyan y sostienen las decisiones empresariales. Y éste es uno de los caminos por los que transcurre la política europea, manifestado en un exponente del año 2001, como es la Recomendación citada, que pasamos a exponer, primeramente con breves comentarios basados en la evaluación del V programa comunitario del medio ambiente y, después, entrando en un análisis detenido de su contenido. Pero, como además, según hemos comentado, el Boletín Oficial del Estado número 81, de 4 de abril de 2002, publicaba la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002, la última parte de la presente obra se dedica al estudio de esta nueva Resolución contable que definitivamente obliga, con carácter de generalidad a todas las empresas españolas, a mostrar en sus cuentas anuales información medioambiental.

## 2. LA CONCRECIÓN CONTABLE DE LAS POLÍTICAS MEDIOAMBIENTALES EUROPEAS

En los últimos treinta años se han registrado grandes avances en la creación de un sistema global de controles medioambientales en la Unión Europea. En el año 2001 la Comisión adoptó una Comunicación relativa al Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente bajo el título “*Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos*”. A través de él se pretende aportar el impulso y los instrumentos necesarios para crear un medio ambiente sano y seguro, para lo cual se requiere la participación de ciudadanos y empresas.

También en el año 2001 se ha hecho pública la Recomendación de la Comisión, de 30 de mayo, relativa a las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas. Esta publicación parte del convencimiento, por parte de la Comisión, de que existe una necesidad justificada de lograr una mayor armonización sobre qué se publica en las cuentas y los informes anuales de las empresas en la Unión Europea por lo que respecta a las cuestiones medioambientales (párrafo 10 de los Considerandos). Asimismo estima que se ha de mejorar la cantidad, transparencia y la posibilidad de comparar los datos medioambientales, por lo que la Recomendación pretende prestar una asesoría global respecto a este tipo de información (párrafo 12). Tras reconocer las directrices al efecto, emanadas a escala comunitaria e internacional (párrafo 17), la Recomendación fomenta la adopción de determinadas soluciones referentes a las cuestiones medioambientales, pretendiendo con ello orientar sobre la aplicación de las disposiciones de la Cuarta y Séptima Directivas. Pero, como reza en el párrafo 13 de los Considerandos, “*para que sean efectivas las recomendaciones relativas a la difusión de información, han de ir acompañadas de definiciones prácticas de los conceptos en cuestión*”, por lo que la Recomendación incluye las definiciones de “medio ambiente” y de “gasto medioambiental”. De esta manera, la difusión de la información, a la que dedica la sec-

ción 4 del Anexo, debe tener en cuenta esas definiciones y recoger la información relativa a los gastos medioambientales en la medida en que sea coherente con las obligaciones de reconocimiento y medición, a las que dedica la sección 3 del Anexo.

El objetivo final de este documento medioambiental de la Comisión hace alusión a su nombre y “RECOMIENDA QUE los estados miembros:

1. *garanticen para los periodos contables que comiencen dentro del plazo de doce meses a partir de la fecha de adopción de la presente Recomendación y para todos los futuros periodos contables, que las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente) apliquen las disposiciones incluidas en el anexo a la presente Recomendación en la preparación de las cuentas anuales y consolidadas, así como del informe anual y del informe anual consolidado;*
2. *adopten las medidas adecuadas para promover la aplicación de la presente Recomendación;*
3. *notifiquen a la Comisión las medidas adoptadas”.*

La publicación en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de esta Recomendación (13.6.2001) está correlacionada con la propuesta del VI Programa de medio ambiente al que hacíamos alusión. En efecto, la Recomendación es una de las medidas de integración, apoyo y refuerzo mutuo de las políticas de medio ambiente y de mercado interior. Lo dijo claramente el anterior programa medioambiental, el V Programa, al exponer que la contabilidad desempeña una función crucial en la consecución del desarrollo sostenible. Fue tan importante la contribución del V Programa en los posteriores desarrollos de la Contabilidad Medioambiental, que la Resolución, en su primer considerando, empieza haciendo alusión al Quinto Programa de Acción en Materia de Medio Ambiente ya que allí se proponían iniciativas comunitarias de protección ambiental que reclamaban medidas contables. Por ello, “*el hecho de que se preste una atención creciente a los aspectos financieros podría contribuir al logro de los objetivos del programa; al garantizar que se tengan en cuenta los gastos y riesgos medioambientales podría aumentar la conciencia de la empresa sobre las cuestiones medioambientales*” (párrafo 1º de los Considerandos).

Igual que la Recomendación comenzó refiriéndose al V programa, por nuestra parte también vemos conveniente detenernos en primer lugar en ese documento, más precisamente en los comentarios sobre su evaluación, para encuadrar las medidas contables medioambientales propuestas por la Comisión en el marco de otras medidas comunitarias. Seguiremos con los antecedentes de la Recomendación porque éstos nos permitirán vislumbrar los cambios que han experimentado

las concepciones de activo, responsabilidad y gasto medioambientales en el periodo temporal de un lustro, así como la información que, sobre estos conceptos, debe incorporarse a las cuentas anuales y al informe anual. Así, estaremos preparando el camino que nos conduce específicamente a la Recomendación, la cual será comentada, siguiendo su formato y deteniéndonos en los conceptos fundamentales que maneja. Pero la comprensión en profundidad del alcance de su seguimiento requerirá acudir al ámbito del derecho para precisar, especialmente, uno de los conceptos fundamentales de la Recomendación: la responsabilidad medioambiental. Y cuando asentemos el alcance de las tres variantes de la responsabilidad que expone la Recomendación, del reconocimiento de los gastos y su posible capitalización, así como la conveniencia de informar, con esas premisas, en las cuentas anuales y en el informe de gestión, estamos en la confianza de que, al menos, habremos aportado una modesta colaboración a lo reclamado en el punto 2 de la Recomendación, aquél que solicitaba la promoción de ésta.

## **2.1. La evaluación del V programa y sus connotaciones contables**

El quinto programa de acción en materia de medio ambiente se publicó con el nombre *“Hacia un desarrollo sostenible”*, abarcando el periodo de 1992 a 1999. Sobre el contenido de este programa es destacable que, aunque el marco legislativo europeo sobre información financiera no aborda las cuestiones medioambientales de forma explícita, el V programa hacía referencia expresa a las medidas de fijación de precios que tuvieran en cuenta los costes ambientales, por una parte, y reclamaba, por otra, mayor información en las cuentas anuales. No obstante, el aspecto más significativo en el ámbito contable que nos ocupa, quedó evidenciado en el llamamiento que hacía *“a la definición de conceptos, normas, convenciones y metodología relacionados con la contabilidad... y a la definición clara de dichos gastos”*.

La evaluación global realizada a la finalización de este programa vino a decir que seguía habiendo problemas y que el medio ambiente iba a seguir deteriorándose a no ser que:

- Se diera nuevo impulso a las medidas destinadas a solucionar graves y persistentes problemas ecológicos y otros problemas nuevos que están empezando a aparecer.
- Se intensificara y profundizara la integración del medio ambiente en las políticas económicas y sociales que ejercen presiones medioambientales.

- Los ciudadanos y las partes interesadas se involucraran más en la labor de protección del medio ambiente.
- Se avanzara más en la aplicación de la legislación de medio ambiente en los Estados miembros.

De los cuatro puntos anteriores, nos vamos a detener a continuación en los tres últimos por las connotaciones que aportan al objetivo de la presente obra.

## **2.2. Integración del medio ambiente en las políticas económicas y sociales: las vías de integración a través de la contabilidad**

En relación con el segundo punto sobre medidas que eviten el deterioro, en 1997 el Tratado de Ámsterdam reconoció que un elemento fundamental para promover el desarrollo sostenible (art. 6 del Tratado CE) es el principio de integración de las obligaciones medioambientales en otras políticas.

El ordenamiento comunitario tiene una naturaleza sistémica, asumiéndose la calidad de vida como concepto suprasistémico y entendiendo al medio ambiente como subsistema de la calidad de vida o condiciones de vida y trabajo. A su vez, el medio ambiente está formado por tres subsistemas que son: el medio ambiente exterior, el laboral o seguridad e higiene en el trabajo y el doméstico o de los consumidores. Los tres subsistemas mantienen una relación interactiva y tienen estrategias integradoras sobre la base de programas de acción medioambientales como estrategias globales, plasmándose en las Directivas Marco como superior escalón de integración.

Realmente el medio ambiente pasó a ocupar un papel estelar en la Comunidad Europea con el Acta Única (1986). La contemplación del medio ambiente en el Acta Única es una de las más importantes decisiones de la Comunidad, dando paso a una nueva etapa en la Comunidad Europea que, entre otros objetivos, fijó un plazo para la creación de un mercado interior «unificado», concebido como un espacio sin fronteras en el que quedara garantizada la libre circulación de productos, personas, servicios y capitales a partir del 1 de enero de 1993.

La integración de las cuestiones medioambientales en el resto de políticas se ha visto de nuevo tratada en la Cumbre de Barcelona celebrada en marzo de 2002, donde se llegó a las propuestas que se sintetizan en el siguiente cuadro:

**ALGUNAS DE LAS PROPUESTAS VERIFICADAS EN LA CUMBRE DE BARCELONA  
“HACIA EL DESARROLLO SOSTENIBLE”. MARZO 2002**

- Firmar nuevos acuerdos eficaces que fomenten el desarrollo sostenible en la UE.
- Iniciar una revisión de los principales indicadores usados en el informe de síntesis de la comisión, de manera que el medio ambiente esté claramente presente y que TODOS los indicadores estén relacionados con objetivos y agendas que promuevan el desarrollo sostenible.
- Implantar una metodología eficaz para la evaluación del impacto de la sostenibilidad, aplicable a todas las políticas y toda la legislación de la UE.
- Reforzar el “proceso de Cardiff” sobre integración de las cuestiones medioambientales en las políticas de la UE.

*Se propone la ampliación de los siguientes aspectos:*

- Implantar una política estricta sobre fondos de financiación previos al ingreso; no se deben utilizar para actividades que tengan un impacto negativo en el medio ambiente.

*En materia de responsabilidad Medioambiental:*

- Ampliar el alcance de la directiva propuesta y el número de actividades peligrosas que pueden tener graves consecuencias para el medio ambiente; incluir en ella el acceso directo de las ONG a la justicia; incluir la inversión de la responsabilidad de presentar pruebas y la obligatoriedad de disponer de un seguro.

*En materia de Contratación pública*

- Asegurar que el medio ambiente está integrado en la política de contratación pública.
- Asegurar que la revisión de las directivas de contratación pública permitirá a las autoridades públicas: a) aplicar un enfoque de ciclo de vida a la hora de seleccionar sus criterios de compra y b) interiorizar costes externos y cumplir su obligación de proteger el interés público.

Estas propuestas ponen de manifiesto la progresiva integración de la política medioambiental en el resto de políticas comunitarias en pro de alcanzar el desarrollo sostenible como objetivo último comunitario.

La concreción de estas estrategias en el ámbito contable ha dado fruto con la Recomendación de la Comisión de 30 de Mayo de 2001 sobre cuestiones medioambientales en la información financiera, justamente intentando cumplir el objetivo de integración y de apoyo y refuerzo mutuo de las políticas de medio ambiente y el mercado interior. La Comisión opina que existe una necesidad justificada de lograr una mayor armonización sobre qué se publica en las cuentas y los informes anuales de las empresas en la Unión Europea por lo que respecta a las cuestiones medioambientales. También se pronuncia en el sentido de impulsar la mejora de la cantidad, transparencia y posibilidad de comparar los datos reflejados en las cuentas y los informes anuales de las empresas [CUE; 2001a: Considerando 10]. Era, asimismo, una de las recomendaciones surgidas de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en junio de 1992 en Río de Janeiro, la cual identificaba el derecho a la información como un aspecto prioritario para conseguir un desarrollo sostenible.

### **2.3. La participación social en la protección del medio ambiente: la supremacía de la voluntariedad y sus implicaciones contables**

La evaluación del V programa sostenía en su tercer punto que los ciudadanos y las partes interesadas han de involucrarse más en la protección del medio ambiente. Este punto es una llamada a la voluntariedad ciudadana en la preservación del entorno. Siguiendo esa idea, el VI programa dice que *“es posible orientar la demanda de mercados y consumidores hacia productos y servicios que, desde el punto de vista ecológico, son mejores que sus competidores, con información y educación, así como incluyendo en el precio de los productos los costes medioambientales reales, en la medida de lo posible. De esta manera se animará a las empresas a responder con iniciativas de gestión e innovación que estimulen el crecimiento, la rentabilidad, la competitividad y la creación de empleo. Así, también, se permitirá a los consumidores adoptar estilos de vida más ecológicos y tomar decisiones con conocimiento de causa”* (El subrayado es nuestro).

Es seguro que con una mayor información y educación ambiental se conseguirá avanzar en la protección del entorno; la ciudadanía pondría atención en el consumo de productos “limpios” y las empresas se esforzaría en producir con esos mismos criterios.

Ahora bien, conseguir que el precio de los productos incorpore los costes medioambientales es una tarea que no sólo va a depender de iniciativas basadas en la voluntariedad, aunque es constatable cómo, hasta el momento actual, se ha primado esa vía de la voluntariedad en la elaboración de los informes medioambientales.

La voluntariedad ha sido la característica del seguimiento empresarial tanto del Reglamento 1836/93, EMAS (reformado y ampliado en 2001), como de la ISO 14001. El sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS, *Environmental Management System*) anima a las empresas a crear, de forma voluntaria, sistemas de ecoauditoría y ecogestión a nivel de la compañía o el emplazamiento industrial y a publicar de forma periódica informes sobre el rendimiento ecológico, verificados por auditores independientes autorizados. Pasando del ámbito europeo al internacional, la gestión medioambiental de una organización puede someterse, también voluntariamente, a la norma internacional ISO 14001, de 1996. Ésta especifica los requisitos para la certificación, registro y autoevaluación de un sistema de gestión medioambiental en una organización determinada. Como conexión entre ambas, el Comité Europeo de Normalización ha previsto el camino a seguir para pasar de un sistema de certificación a otro. En cualquier caso se exige que la empresa establezca explícitamente una política de protección al medio ambiente, pro-

gramas y sistemas de gestión por centros, un procedimiento para la evaluación del sistema y un sistema de información al público, como etapa final.

Es de destacar que el Reglamento 1836/93 no establece un modelo de informe, ni su formato, aunque sí detalla los requisitos informativos que deberán acreditar las empresas que deseen obtener el certificado EMAS. En definitiva dichos informes tienen su punto de partida en la asunción de responsabilidad por parte de la empresa, tanto en lo que a gestión de los recursos medioambientales respecta como a la divulgación de los impactos y acciones empresariales relacionados con el medio ambiente.

Recientemente, la Comunicación relativa al VI Programa insiste en la voluntariedad. Pretende, como acciones a emprender en asociación con las empresas, impulsar acuerdos y compromisos voluntarios para alcanzar objetivos medioambientales claros (punto 2.3). Esta acción viene a redundar en la idea de asumir de manera voluntaria un mayor protagonismo en la toma de medidas empresariales que aumenten el rendimiento ecológico de la entidad. Otra medida de acción enunciada en el mismo punto consiste en fomentar una aplicación más amplia del sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS) y, además, elaborar medidas para aumentar el porcentaje de empresas que publican informes rigurosos y verificados por auditores independientes en los que se presentan sus resultados en materia de desarrollo sostenible y de rendimiento ecológico.

Pues bien, la Recomendación de 30-5-2001 supone que dichos informes serán primordiales en cuanto a la información medioambiental empresarial se refiere y, en este sentido, los datos medioambientales incluidos en las cuentas e informes anuales, habrán de servir *“de complemento de los informes medioambientales separados, más detallados y ambiciosos. Por consiguiente, el objetivo debería ser elaborar informes medioambientales separados y que las cuentas y los informes anuales fuesen más coherentes, cohesionados y estuviesen estrechamente relacionados entre sí”* (Párrafo 11 de los Considerandos).

Siendo así, cabe argüir que la Recomendación ha otorgado gran trascendencia a la responsabilidad autoasumida y publicada en los informes de cada empresa, es decir, a la forma específica de involucrarse que una organización estime como política propia de protección medioambiental. De esta manera, los informes medioambientales, con su contenido de intenciones de preservación del entorno natural, se convierten en el soporte que permite y exige el reconocimiento y medición de uno de los conceptos contables a incluir en las cuentas anuales como es, según veremos en extenso, la responsabilidad ambiental de naturaleza tácita, que *“...nace de las propias actuaciones de la empresa si ésta se ha comprometido a evitar, reducir o reparar el daño medioambiental y no puede sustraerse de tal acción porque, como*

*consecuencia de declaraciones de principios o intenciones publicadas o por sus pautas de actuación establecidas en el pasado, ha señalado a terceros que asumirá la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental” [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 1].*

Otro documento posterior de la Comisión vuelve a incidir en la voluntariedad. Muy poco tiempo después de publicarse la Recomendación, concretamente en Julio de 2001, la Comisión Europea [CUE; 2001b] emitió el “libro verde”<sup>2</sup>, el cual promueve un marco europeo para la responsabilidad social de la empresa, con la intención de abrir un amplio debate sobre cómo la Unión Europea puede promover la responsabilidad social empresarial tanto a nivel europeo como internacional. Delimita esencialmente la responsabilidad social empresarial como un concepto bajo el que las empresas deciden voluntariamente contribuir a la consecución de una mejor sociedad y a un medio ambiente limpio. En particular, busca animar, en este sentido, al buen hacer de las experiencias empresariales actuales, impulsar el desarrollo de iniciativas privadas y aumentar la transparencia y fiabilidad de los procesos de evaluación y de validación. No creemos necesario insistir en la necesidad de incorporar información medioambiental en los datos que maneja la información contable si realmente se pretende conseguir, con firmeza, dichos objetivos de la política ambiental europea.

#### **2.4. El avance de la legislación medioambiental: la necesidad de normativa contable medioambiental**

El VI programa de medio ambiente [2001c] reconoce que la reglamentación sobre medio ambiente ha sido decisiva en los éxitos de la política comunitaria de medio ambiente, por ejemplo en la disminución de la contaminación de las aguas y la atmósfera (punto 8.1). También argumenta que la reglamentación puede servir para estimular a las empresas a innovar de manera provechosa, tanto por lo que se refiere a su mercado como al medio ambiente. A continuación defiende que la legislación ha de tener por objeto fijar las normas que deberán alcanzarse, que han de ser rigurosas y adecuadas pero que se ha de tender a regular resultados en vez de prescribir los medios para alcanzar las metas establecidas.

En su punto 2.1, el VI programa declara como prioridad la plena aplicación, observancia y ejecución de toda la legislación vigente. La mejora de la aplicación legislativa viene propuesta a través de dos vías: a) la concesión de premios a las

<sup>2</sup> “Green Paper Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility”.

empresas cumplidoras para fomentar la promoción de las actuaciones de conservación medioambiental y b) la penalización de aquéllas que no cumplan dicha normativa. También, por otra parte, se pone mucho énfasis en la transparencia de la responsabilidad social de las empresas <sup>3</sup> como un poderoso instrumento para hacer avanzar a los Estados Miembros y autoridades que tardan en incorporar y poner en práctica la legislación comunitaria [CUE; 2001c: 13].

Como muestra del avance de la legislación medioambiental, resaltamos que en Febrero de 2002, salió a la luz una Propuesta de Directiva europea con la finalidad de convertirse en una ley marco de responsabilidad medioambiental en aras a la prevención y reparación de los daños causados a la biodiversidad, la contaminación de aguas, y la contaminación de tierras que causen serio perjuicio a la salud humana [CUE; 2002]. Con ello, la Comisión Europea cumple el compromiso hecho público en el libro blanco de la Comisión Europea <sup>4</sup> [CUE; 2000] que proponía contar con una legislación europea, en el marco de una Directiva, que delimitara la estricta responsabilidad asociada a un daño causado por aquellas actividades peligrosas que haya definido la Comunidad Europea. Estas medidas legislativas permiten observar que, aparte del impulso que desde Europa se le quiere dar a las medidas voluntarias, van precisándose unas estrictas responsabilidades medioambientales, sobre las cuales se ha empezado a actuar mediante las acciones propuestas por el Sexto Programa de Acción sobre el Medio Ambiente.

Sin embargo, cuando nos trasladamos al ámbito normativo contable, más que mejorar la aplicación legislativa, cabe sostener que hay que ir consolidando un cuerpo homogéneo de normativa contable medioambiental. La propia Recomendación de 2001 hace notar la ausencia de unas directrices explícitas armonizadas y autorizadas en relación con las cuestiones medioambientales. Esta exigua situación normativa específica obliga a remitirse a los principales instrumentos de armonización contable de la Unión Europea: la IV y VII Directivas, relativas al derecho de so-

---

<sup>3</sup> La transparencia puede consistir en ofrecer ejemplos positivos de aplicación especialmente acertada que pueden ser útiles para otros países. También se entiende por transparencia el desarrollo de estrategias como la información pública de cumplidores e infractores. Desde un punto de vista más general, también se favorecerá la transparencia a través de una mayor facilidad de acceso a la información legislativa mediante un cuadro de clasificación que se actualizará con regularidad.

<sup>4</sup> “*White paper on environmental liability*”. Elaborado por el Parlamento y la Comisión europea, presentado en febrero de 2000 por la Comisaria europea de Medio Ambiente, Margot Wallström. Documento que responde a las propuestas legislativas que regulen los daños causados a la naturaleza, y se basa en los principios de la Unión Europea en materia de medio ambiente: prevención, precaución y contaminador-pagador. Entre sus prescripciones destaca que cuando se trate de daños provocados por actividades consideradas peligrosas o potencialmente peligrosas, sean los responsables de los accidentes quienes asuman los costes, aunque no quede probada su culpabilidad.

ciudades. Estas Directivas no abordan las cuestiones medioambientales de forma explícita, sin embargo, ello ha sido en parte paliado por la estrategia de contabilidad de 1995 [CUE; 1995] cuando la pretensión de integrar la armonización contable europea dentro del contexto internacional, volcó el apoyo europeo en el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y en su objetivo de desarrollar un núcleo duro de normas internacionales de contabilidad (IAS) de gran calidad. Pendientes de que la calidad de las normas se concrete, entre otras, en el importante asunto de la racionalidad ecológica, hasta el momento presente hay que reconocer que entre las “International Accounting Standards” no abundan las directrices relacionadas directamente con la cuestión medioambiental, aunque varias IAS establecen disposiciones de principios contables pertinentes a la hora de abordar estas cuestiones (especialmente la IAS 36, sobre pérdidas de valor en los activos, la IAS 37, sobre provisiones e informaciones sobre activos y pasivos contingentes y la IAS 38, sobre inmovilizado inmaterial).

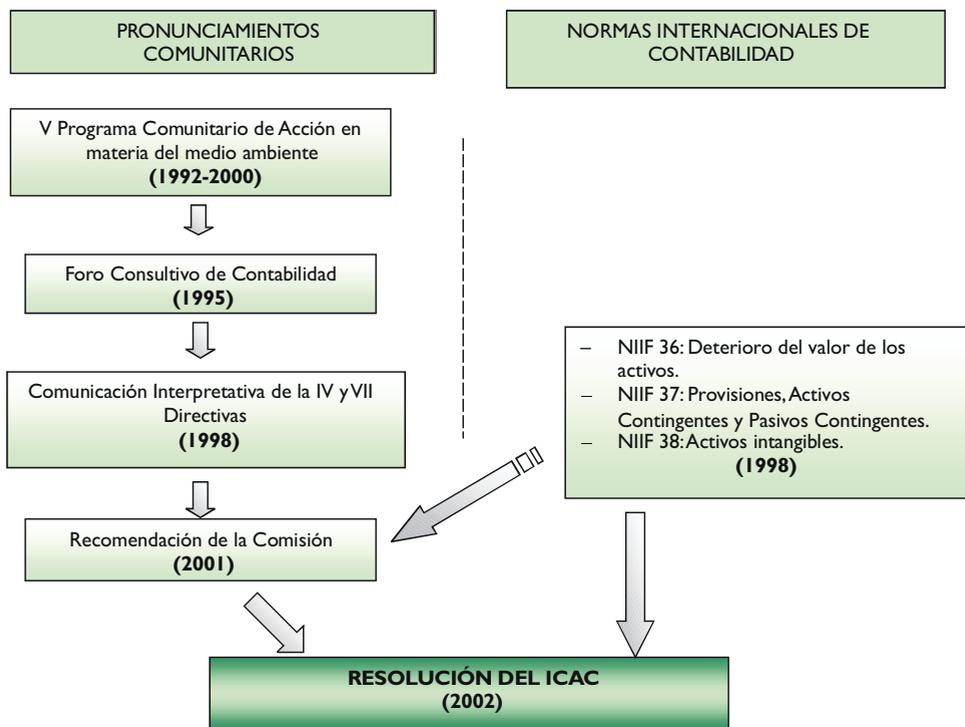
Mientras tanto, desde el ámbito europeo ya se han vertido fundamentalmente dos opiniones sobre cuestiones contable-medioambientales, la del Foro Consultivo de 1995 y la de la Comunicación Interpretativa de 1997. En ésta última, la Comisión abordó aquellos aspectos que parecieron precisar un comentario oficial, selección que tuvo en cuenta los debates del Comité de Contacto<sup>5</sup> sobre Directivas contables y del Foro Consultivo de Contabilidad<sup>6</sup>. Precisamente, éste último había emitido su pronunciamiento medioambiental dos años antes de la Comunicación interpretativa, luego claramente se ve reflejado en el tratamiento que, siguiendo las exigencias ambientales, la Comunicación de 1997 consideró oportuno y necesario añadir como complemento a determinados artículos de la IV y VI Directivas.

Gráficamente, la evolución del tratamiento contable de las cuestiones medioambientales en la Unión Europea y su inminente traslado a la normativa española, pretenden esquematizarse de la siguiente manera:

---

<sup>5</sup> El Comité de Contacto se creó con arreglo al artículo 52 de la Cuarta Directiva y está formado por representantes de los Estados miembros y la Comisión; entre sus funciones más importantes está la de facilitar una aplicación armonizada de las Directivas sobre cuentas, realizando para ello reuniones periódicas en las que se tratan en particular los problemas prácticos que plantea su aplicación. La aprobación en 1995 de un nuevo enfoque contable de acercamiento de las Directivas a las IAS, dio un nuevo empuje a esta función del Comité de Contacto.

<sup>6</sup> El Foro Consultivo de Contabilidad es un organismo consultivo creado por la Comisión en 1990, formado por representantes de organismos normativos en materia contable y de organizaciones representativas de los principales usuarios y elaboradores de cuentas.



Fuente: Senés y Rodríguez [2003a: 30].

## 2.5. La recomendación 2001 y sus antecedentes: contrastación y novedades

El siguiente cuadro esquematiza las opiniones que se plasmaron en la Comunicación Interpretativa de 1997, en referencia directa a las cuestiones medioambientales. Éstas ocuparon 5 de los 26 subepígrafes en los que se concretó la nueva interpretación de la IV y VII Directivas del Consejo relativas a las Cuentas. Fueron cinco puntos en los que, respectivamente, se dedicaron comentarios medioambientales en relación al Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, las Normas de Valoración, la Memoria y el Informe Anual, sobre los cuales pretendemos sintetizar a través del siguiente cuadro:

## TRATAMIENTO DE LAS CUESTIONES MEDIOAMBIENTALES EN LAS CUENTAS ANUALES SEGÚN LA COMISIÓN INTERPRETATIVA DE 1997

UBICACIÓN	TEMÁTICA	ARTÍCULOS IV DIRECTIVA(*)
Balance	Se dotarán Provisiones para riesgos y Gastos Medioambientales cuando la empresa esté obligada por ley, por contrato o por compromiso, tanto expresado internamente como externamente a la empresa, siendo el compromiso para prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental.	Artículo 20 (1) y (2) de la IV Directiva
Cuenta de Pérdidas y Ganancias	<i>Los gastos medioambientales pueden incluir el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias, o para la conservación de recursos renovables o no renovables.</i> Se defiende que, en general, deberán tratarse como gastos ordinarios.	No se explicaban en la IV Directiva
Normas de Valoración	Capitalización de Gastos medioambientales. Se Capitalizarán estos gastos cuando sirvan de forma duradera a la empresa y cumplan alguno de estos dos requisitos: — Generen futuros beneficios al medio ambiente y aumente la vida, capacidad, seguridad o eficacia de activos de la empresa. — Reduzcan o eviten contaminación medioambiental incluso de futuras actividades de la empresa.	Artículo 15 (2) de la IV Directiva
Memoria	Información medioambiental. Publicidad sobre: — Partidas extraordinarias. — Provisiones y sus pormenores. — Normas de Valoración aplicadas. — Pasivos Contingentes.	Artículos 29, 42 y 43 de la IV Directiva.
Informe Anual	Se potenciarán los aspectos medioambientales siguientes: — Descripción de éstos cuando sean importantes para la empresa. — Respuesta de la empresa. — Política empresarial y mejoras de protección del medio ambiente. — Incentivos públicos medioambientales como subvenciones y desgravaciones fiscales, medidas legales, aprobadas o en curso, de protección medioambiental. — Referencia al posible informe medioambiental separado de las cuentas.	Artículo 46 de la IV Directiva

(\*) Obsérvese que sólo se mencionan cuestiones medioambientales en la IV Directiva y no en la VII Directiva.

Esta Comunicación también decía que la Comisión pretendía publicar unas nuevas orientaciones por lo que respecta a la contabilidad medioambiental, en forma de Recomendación, viendo ésta la luz en mayo de 2001. La Recomendación menciona que es también consecuencia directa del documento del Foro consultivo de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera, de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94).

En efecto, la contrastación de ambos documentos, el de la Recomendación [2001a] y el del Foro [1995], muestra una estrecha relación entre ellos. No obstante las diferencias de matiz son auténticamente reveladoras de la mayor precisión conceptual contable que se está manejando ya en el presente y que se pretende abordar en los siguientes apartados.

Por ejemplo, el Foro Consultivo, en 1995, se refería a las responsabilidades medioambientales de forma casi exacta a como posteriormente lo hizo la Comisión interpretativa en 1997 (se puede observar en el cuadro anterior, en la fila del Balance). Sin embargo, ninguno de ellos utilizó la denominación “responsabilidad tácita”, lo cual indica que, al menos como nombre, supone una innovación en los enunciados de la Recomendación de 2001. Pero la redacción dada a este tipo de responsabilidad en la Recomendación omitió cierta parte de los enunciados de 1995 y 1997, resultando ser éste un aspecto auténticamente revelador que mostraremos más detalladamente al exponer la Sección 3 de la Recomendación.

Otro ejemplo de matiz en el que se pueden observar diferencias en las definiciones de la Recomendación, con respecto a los documentos europeos anteriores, es el de los gastos medioambientales. Si miramos de nuevo en el cuadro, al nivel de la fila de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, la Comunicación de 1997 sostenía que *“los gastos medioambientales pueden incluir el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de actividades ordinarias, o para la conservación de recursos renovables o no renovables”*. Tal cual, esta definición es coincidente con la que expuso el Foro Consultivo en 1995. Sin embargo, la Recomendación ha suprimido la última parte de la definición, es decir, la alusión a la conservación de los recursos renovables o no renovables. Textualmente en 2001, la definición de gasto medioambiental ha quedado de la siguiente manera: *“El concepto de ‘gasto medioambiental’ engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias”*.

Un tercer ejemplo de la evolución del tratamiento de la información medioambiental en las cuentas anuales y en el informe anual, según la Recomendación, se puede observar tras la lectura del apartado 4 del Anexo, donde se contiene lo referente a la difusión de la información. Cuando la Recomendación trata las conexiones de los informes medioambientales separados, por una parte, y el informe anual o en el informe anual consolidado, por otra, se puede observar que el documento de 2001 es mucho más abundante en este particular aspecto. Hay que decir que era de esperar, según lo que se lee en los Considerandos de la Recomendación, cuando argumenta que el objetivo sería elaborar informes medioambientales

separados y que las cuentas anuales fuesen más coherentes y estuviesen estrechamente relacionados entre sí (párrafo 11). A la vista de la preponderancia otorgada a los informes medioambientales separados, las exiguas referencias de 1995 y 1997 sobre este particular (“en caso de que se proporcione más información cuantitativa o cualitativa en un informe separado, se hará referencia al mismo”) se han convertido en dos párrafos largos (Anexo, sección 4, punto 2 e):

*“si la empresa publica un informe medioambiental separado que incluye información medioambiental detallada o adicional, de carácter cuantitativo o cualitativo, una referencia a dicho informe. Si el informe medioambiental incluye la información contemplada en la letra d), también se podría realizar una descripción resumida de la cuestión y una mención de que en dicho informe medioambiental se puede encontrar más información pertinente. La información que se facilite en un informe medioambiental separado deberá ser coherente con cualquier otra información afín que figure en el informe anual y en las cuentas anuales de la empresa. También se deberá señalar en el informe anual si el informe medioambiental se ha sometido o no a un procedimiento de verificación externo. Es conveniente informar a los usuarios del informe anual de si el informe medioambiental incluye datos objetivos y verificables de forma independiente.*

*El ámbito y los límites de la entidad informante deberían ser idénticos tanto en el informe anual como en el informe medioambiental separado. De no ser así, se deberían indicar claramente en el informe medioambiental, de tal modo que se pueda determinar en qué medida corresponde a la entidad informante en el informe anual. Además, la fecha de información y el periodo del informe medioambiental separado deberían ser los mismos que los del informe anual”.*

Con estos tres ejemplos sobre gastos, responsabilidad tácita e información medioambiental separada, no pretendemos sino avanzar algunos aspectos novedosos sobre el tratamiento de las cuestiones medioambientales en la información financiera, tal como se ha planteado a nivel europeo. A continuación entramos en un “recorrido de fondo” a través del documento de la Comisión. Decimos “recorrido de fondo” por dos motivos:

- Porque se trata de hacer un análisis pormenorizado y en extenso de cada una de las partes de la Recomendación.
- Porque, en la medida en que nuestras capacidades y posibilidades nos han permitido, hemos realizado un estudio detenido acerca de, prácticamente, todas y cada una de las frases expuestas en este documento de Mayo de 2001.

### **3. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 30 DE MAYO DE 2001 RELATIVA AL RECONOCIMIENTO, LA MEDICIÓN Y LA PUBLICACIÓN DE LAS CUESTIONES MEDIOAMBIENTALES EN LAS CUENTAS ANUALES Y LOS INFORMES ANUALES DE LAS EMPRESAS (2001/453/CE)**

El documento que lleva este título fue publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas con fecha 13 de junio de 2001. A través de él, la Comisión de las Comunidades Europeas dirige una recomendación a los Estados miembros para que adopten las medidas adecuadas para promover la aplicación de la Recomendación, para que notifiquen a la Comisión las medidas adoptadas y para que los Estados miembros garanticen que las empresas sometidas a la IV y VII Directivas apliquen las disposiciones de la Recomendación a partir de los doce meses de la adopción de la Recomendación.

La exposición argumental comienza diciendo que visto el Tratado consultivo de la Comunidad Europea, en especial su artículo 12, y vistas las IV y VII Directivas, considera una serie de ideas preliminares que ordena en párrafos numerados desde el 1 hasta el 17 para acabar exponiendo lo esencialmente recomendado a los Estados miembros, resumido en el párrafo anterior.

El contenido de los diecisiete párrafos de los Considerandos expresa un conjunto de ideas de tal riqueza para la completa comprensión del cómo y porqué se ha llegado a la Recomendación, que creemos resulta conveniente reproducir ciertos párrafos y comentar más explícitamente sus referencias. Por ello, en los siguientes epígrafes se abordan determinados párrafos y se abunda sobre su contenido. Pero antes de emprender dicho cometido y con el objetivo de que el lector tenga presente la estructura del documento que estamos estudiando, pre-

sentamos el siguiente cuadro donde se visualizan las partes de las que consta la Recomendación:

Título	RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas
Comienzo del texto	“LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS.”
“Vistos” (tres textos citados)	Tratado constitutivo de la Comunidad Europea Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1978 Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983
“Considerando lo siguiente:”	17 párrafos de consideraciones numerados correlativamente
“RECOMIENDA QUE: Los Estados miembros:” (tres puntos numerados)	<p><i>1. garanticen para los periodos contables que comiencen dentro del plazo de doce meses a partir de la fecha de adopción de la presente Recomendación y para todos los futuros periodos contables, que las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente) apliquen las disposiciones incluidas en el anexo a la presente Recomendación en la preparación de las cuentas anuales y consolidadas, así como del informe anual y del informe anual consolidado;</i></p> <p><i>2. adopten las medidas adecuadas para promover la aplicación de la presente Recomendación;</i></p> <p><i>3. notifiquen a la Comisión las medidas adoptadas.”</i></p>
ANEXO (cuatro secciones)	<p>1. ÁMBITO DE APLICACIÓN</p> <p>2. DEFINICIONES</p> <p>3. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— Reconocimiento de las responsabilidades medioambientales</li> <li>— Reconocimiento del gasto medioambiental</li> <li>— Medición de las responsabilidades medioambientales</li> </ul> <p>4. DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— Publicación en el informe anual y en el informe anual consolidado</li> <li>— Publicación en el balance</li> <li>— Publicación en la memoria de las cuentas anuales y consolidadas</li> </ul>

### 3.1. Aspectos tratados a través de los considerandos de la recomendación de la comisión europea de 30/05/01

#### A) La política ambiental y su reflejo en las iniciativas comunitarias

*“En 1992, la Comisión publicó su quinto programa de acción en materia de medio ambiente titulado “Hacia un desarrollo sostenible” [COM(92) 23](5). Entre una serie de propuestas en el campo de la protección ambiental, establece una iniciativa comunitaria en el ámbito de la contabilidad. Esta iniciativa debería hacer referencia primordialmente a los medios empleados por las empresas a la hora de comunicar los aspectos financieros relativos al medio ambiente. El hecho de que se preste una atención creciente a los aspectos financieros podría contribuir al logro de los objetivos del programa; al garantizar que se tengan en cuenta los gastos y riesgos medioambientales podría aumentar la conciencia de la empresa sobre las cuestiones ambientales. En 2001 la Comisión ha adoptado una Comunicación relativa al sexto plan de acción para el medio ambiente [COM(2001) 31 final de 24 de enero de 2001]” [CUE; 2001a: Considerando (1)].*

En los momentos actuales, la consecución de un desarrollo sostenible depende, fundamentalmente, de la voluntad política de los gestores de turno. Así lo expone Martínez Alier [1991: 38], lacónica y brillantemente: *“la economía del medio ambiente está imbricada en la política”*. En efecto, las Administraciones Públicas, como garantes últimas de la gestión del medio ambiente, han de determinar el marco de equilibrio ambiental en el espacio concreto donde se desarrolle un proyecto y velar por su materialización, trasladando el coste implícito hacia las empresas y generalizando entre la ciudadanía la toma de conciencia de preservación del patrimonio natural.

Las responsabilidades medioambientales han de incorporarse en el marco de la economía de mercado en la que se mueve la economía actual. A estos efectos, es imprescindible el desarrollo de una política ambiental, política que ha de combinar instrumentos de mercado y acciones preventivas y restauradoras. Esto deriva en la necesaria generalización de una serie de instrumentos contables, tanto desde el punto de vista microeconómico como macroeconómico, porque éstos hacen posible la cuantificación económica de las actuaciones a emprender y la evaluación de los resultados que se obtengan sobre dichas actuaciones y en referencia a objetivos de equilibrio ambiental. En palabras de Larrinaga [1997: 987], *“aún considerando que la contabilidad pueda jugar algún papel en la consecución de la sostenibilidad, es neces-*

*rio que deje lo que no sabe hacer —juicios de valor— en manos de otros órdenes de la razón como la política”. Ratificándose más adelante y afirmando que “la mera reformulación de la contabilidad empresarial actual no va a responder adecuadamente a las necesidades de la sostenibilidad” [Larrinaga; 1999: 669].*

En el ámbito europeo, diversas organizaciones internacionales como el Consejo de Europa, la OCDE y la Comunidad Europea, promueven políticas de protección del medio ambiente, pero destaca la política ambiental de la Comunidad Europea. Los Tratados constitutivos<sup>7</sup> de la CE (1951-1957) no previeron expresamente la existencia de una política común para proteger al medio ambiente. El origen de la decisión política de comprometerse en la protección del medio ambiente se halla en la Comunicación de la Comisión de 22 de julio de 1971, que subrayó la exigencia de tener en cuenta la calidad de los recursos naturales y de las condiciones de vida en la misma definición y organización del desarrollo económico. A través de esta Comunicación se invitó a las instituciones de la Comunidad al establecimiento de un programa de acciones sobre el medio ambiente. Ello desembocó en la aprobación del I Programa de acción de la CE sobre el medio ambiente, al que le han seguido cinco más.

Los dos primeros programas (1973-1976 y 1977-1981) establecieron los pilares para la consideración de los intereses ambientales en el ámbito comunitario, girando alrededor del gran objetivo de la utilización racional de los recursos naturales de forma compatible con el desarrollo económico, de manera que la expansión se pusiera al servicio del hombre. En los años abarcados por estos dos primeros programas se trató de aproximar las legislaciones estatales con la aprobación de un importante catálogo de directivas, las cuales generaban reticencias porque se consideraba que alteraban las reglas de la libre competencia, frenaban las exigencias del progreso científico y técnico e interrumpían ciertos intereses económicos. Derivado de ello, la estrategia comunitaria se vio forzada a buscar alternativas de actuación basadas en los mecanismos del mercado.

El III Programa comunitario de acción ambiental (1982-1986) continuó consolidando los intereses ambientales comunitarios pero fue a partir de él cuando se produjo un salto cualitativo ya que se pasó de las políticas específicas a una estra-

---

<sup>7</sup> Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), Comunidad Europea de la Energía Atómica (Euratom) y Comunidad Europea (CE), fueron el conjunto de las tres organizaciones formadas por países europeos que inicialmente se propusieron la progresiva integración de sus economías, cuya unificación institucional se produjo en 1965 como Comunidades europeas (Tratado de Bruselas, en vigor desde 1 de julio de 1967) y que a partir del Tratado de Maastricht (en vigor desde el 2 de noviembre de 1993) que creó la Unión Europea, se configuró como una entidad de convergencia monetaria y de las políticas económica, social y exterior.

tegia global: integrar las preocupaciones del medio ambiente en las demás políticas comunitarias. El medio ambiente se insertaba, así, en el corazón mismo de la economía europea. La consideración de la política ambiental como una función pública de las instituciones comunitarias quedó incorporada al Tratado de la Comunidad Europea a través de su artículo 130 (130.R a 130 T). Tras esta incorporación, el IV Programa (1987-1992) inició la creación de los instrumentos adecuados para el desarrollo estable de la política medioambiental, tanto elementos organizativos (Agencia Europea del Medio Ambiente) y de participación (Directiva de libertad de acceso a la información ambiental, 1990), como elementos financieros (Instrumento LIFE, 1992). El final del IV Programa trajo consigo nuevos procedimientos de actuación fundados en el fomento de la iniciativa privada.

El Quinto Programa Comunitario de Acción en materia de Medio Ambiente “Hacia un desarrollo sostenible” (1993-2000) fue, sin duda, el documento más ambicioso elaborado hasta entonces por la Unión Europea en materia de medio ambiente. Continuó y fomentó esas nuevas líneas basadas en la voluntariedad de actuación del mercado, con medidas como el Reglamento de eco-auditorías, de 1993. Particularmente destaca, desde la mirada de un contable, porque enunció expresamente la necesidad de que la contabilidad se interesara, como ciencia y como práctica, por las cuestiones medioambientales. Lo decía en el epígrafe titulado “Enfoque económico: fijar correctamente los precios”, lo cual, en otras palabras, quiere decir que hay que tratar de recoger el valor económico del medio ambiente a través de la asignación de precios.

Ciertamente, éste es un asunto fundamental, ya que se sostiene que el problema medioambiental surge como consecuencia de fallos en el sistema de precios [Tietenberg; 1994]. Los valores medioambientales no se han venido traduciendo en unos precios de mercado que actúen como señal de la escasez o abundancia del recurso. La hipótesis del agotamiento de un determinado recurso natural o ambiental, en un periodo más o menos amplio de tiempo, no era contemplada a través del mecanismo del mercado, ya que este instrumento opera ajustando oferta y demanda en el corto plazo, esto es, sin tener en cuenta al asignar los recursos, a las generaciones futuras, y por tanto, no se establece una tasa de descuento para los bienes no renovables. Tan sólo indirectamente incorpora la perspectiva del largo plazo, en la medida en que el agotamiento de algunos recursos hace técnicamente más compleja su obtención o utilización y, por tanto, eleva los costes de los mismos (o promueve su sustitución por un producto de características similares); lo que, en principio, cabe suponer que se trasladaría a los precios del recurso en cuestión, pero no establecería premisas firmes para evitar su extinción o degradación [Ruesga y Durán; 1995: 56].

Este es el problema de los costes sociales<sup>8</sup> o “externalidades” que son las desventajas y los perjuicios que soporta la economía a causa de las actividades privadas de producción. Se les trata como “costes externos” porque son soportados por agentes externos a la empresa o bien por la sociedad en general, bien la sociedad presente o bien la sociedad que heredará a la presente.

Ante esta situación, las empresas, como núcleo de la actividad económica, cobran un papel protagonista en la conservación o degradación de los recursos naturales ya que son las unidades básicas de producción y distribución de bienes y servicios. Por ello, el objetivo a conseguir sería buscar un índice de eficiencia ecológica para cada empresa que sumado al de todas las demás, determine una parte de la eficiencia ecológica de la sociedad en su conjunto. Es por ello que si las empresas han venido considerando su eficiencia a través de la confección de las cuentas de resultados, ahora estas medidas contables han de incorporar las externalidades medioambientales, es decir, han de “internalizar los costes medioambientales”<sup>9</sup>. Prescindir en la gestión de estos costes puede suponer [Fernández; 1994: 1015]: a) no calcular adecuadamente el coste del producto por omitir uno de los elementos de coste; b) no reconocer determinados costes hasta que no se emprendan las correspondientes acciones legales, y c) no detectar las repercusiones económico-financieras que todo lo anterior supone, hasta que la situación demanda cambios tecnológicos profundos y mucho más arriesgados.

En esta línea de pensamiento se inscribió el Quinto Programa Comunitario de Acción en materia de medio ambiente, estableciendo medidas de fijación de precios que tuvieran en cuenta los costes ambientales, por una parte, y reclamando, por otra, mayor información en las cuentas anuales (cuadro siguiente).

---

<sup>8</sup> El fenómeno de los “costes sociales” (y dentro de éstos se encuadran los costes medioambientales) ha sido objeto de profundos debates dentro de la economía. El trasfondo de dicho proceso se halla en el problema derivado de la maximización de los ingresos netos por parte de las unidades económicas, el cual conlleva la reducción de los ingresos en otras unidades. Cámara [1993: 260] definió los efectos externos como las diferencias existentes entre las consecuencias sociales —positivas o negativas (beneficios o costes)— de una actividad y sus consecuencias particulares —también positivas o negativas— que pueden considerarse privadas. El mismo autor comentaba [Cámara; 1993: 248] que fue Pigou, teniendo en cuenta como antecedente las enseñanzas de Stuart Mill, quien provocara un debate sobre el coste social a raíz de la publicación de su obra “Economía del Bienestar” en 1920, al codificar la noción de “efectos externos” como situación por la que por funcionar mal el mercado, los costes sociales son mayores que los costes del productor, o los beneficios sociales son menores que los beneficios del productor.

<sup>9</sup> Sobre la eficiencia empresarial y la productividad, puede verse el artículo de Picazo et al. [2003] titulado “Regulación ambiental, productividad y eficiencia empresarial”, que realiza un repaso bibliográfico entre las orientaciones de la literatura económica actual que incorporan los aspectos medioambientales en la medición de la productividad y la eficiencia empresarial.

## ASPECTOS CONTABLES DEL V PROGRAMA COMUNITARIO DE ACCIÓN SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

*El valor de muchos bienes ambientales es difícil de determinar en términos monetarios y, en el caso de elementos particularmente importantes o raros, no debería asignárseles nunca un "precio". No obstante, los mecanismos de valoración, fijación de precios y contabilidad desempeñan una función crucial en la consecución del desarrollo sostenible. Las valoraciones económicas pueden ayudar a los agentes económicos en la tarea de tener en cuenta los efectos sobre el medido ambiente cuando toman decisiones de inversión o consumo. Allí donde rigen los principios de la economía de mercado, los precios deberían reflejar, en su totalidad, el coste que la producción y el consumo que supone para la sociedad, incluyendo los costes ambientales.*

*Entre las medidas que se requieren para determinar los costes ambientales, con vistas a un mecanismo de fijación de precios más eficaz desde el punto de vista ambiental, figuran las siguientes:*

- La evaluación, en términos económicos, de los recursos naturales y ambientales de los Estados Miembros;*
- La obtención, para los Estados miembros (y, en su caso, para las regiones), de unos indicadores de los recursos renovables que reflejen las tasas de utilización y renovación de dichos recursos, incluyendo la disponibilidad y el uso de los recursos hídricos, la formación y la erosión del suelo, el crecimiento y la explotación de los bosques, las poblaciones regionales de peces y sus capturas, etc.*
- La ampliación y adaptación de las herramientas tradicionales de la estadística económica, basadas en la investigación nacional y europea, incluyendo la modificación de los indicadores económicos clave, tales como el PNB, de forma que reflejen el valor de los recursos naturales y ambientales en cuanto a la generación de ingresos actuales y futuros y tengan en cuenta las pérdidas y los daños al medio ambiente mediante unos valores monetarios asignados;*
- El desarrollo de metodologías útiles de análisis de coste/beneficio, y directrices con respecto a las medidas y las acciones y políticas que repercuten sobre el medio ambiente y la riqueza en recursos naturales;*
- La redefinición de los conceptos, normas, convenciones y metodología relacionados con la contabilidad, de tal modo que el consumo y uso de recursos ambientales intervenga como parte de los costes totales de la producción y quede reflejado en los precios de mercado. Estas medidas deben comprender una supervisión de unos controles apropiados para garantizar la transparencia del mercado y una competencia equitativa.*

*Para mantener y mejorar la concienciación de las empresas en relación con las cuestiones ambientales, para que se tomen en consideración todos los gastos y riesgos ambientales y para contribuir a que la contabilidad en materia de medio ambiente marque el curso de las actividades, las empresas deberían:*

- Revelar, en sus informes anuales, los pormenores de su política y sus actividades de medio ambiente, así como los efectos de éstas.*
- Revelar, en sus sistemas de contabilidad los gastos en programas de medio ambiente (lo cual requiere una definición clara de dichos gastos);*
- Tener en cuenta, en su contabilidad, los riesgos ambientales y los futuros gastos relacionados con la protección del medio ambiente.*

Era tan clara la apelación a la contabilidad realizada por el Quinto Programa que la Recomendación no podía dejar de citarlo en las primeras líneas de su exposición de motivos (primera frase del primer párrafo de las Consideraciones). Para terminar este primer párrafo de los Considerandos, la Recomendación hace una

somera referencia a la Comunicación relativa al VI Programa de medio ambiente, de enero de 2001. Y sólo lo refiere porque este nuevo programa plantea una estrategia para cumplir los objetivos medioambientales de la Unión Europea, de manera que le aporte el impulso y los instrumentos necesarios para crear un medio ambiente sano y seguro, no conteniendo referencia expresa a las medidas contables. Pero sí contiene referencias generales que implícitamente apelan a la información contable medioambiental como, por ejemplo, la siguiente expresada en el resumen inicial del documento:

*“La participación de las partes interesadas va a ser fundamental para el éxito de la aplicación del VI Programa, así como en cada una de las etapas del proceso político, desde la determinación de metas hasta la puesta en práctica de medidas. La elaboración, aplicación y evaluación de la política de medio ambiente se apoyarán en conocimientos científicos sólidos, datos e información sobre el medio ambiente actualizados y fidedignos y el uso de indicadores”.*

## **B) El sistema de protección medioambiental europeo: la preferencia por el enfoque horizontal**

*“El Tratado de Amsterdam reconoció que un elemento fundamental para promover el desarrollo sostenible (artículo 6 del Tratado CE) es el principio de integración de las obligaciones medioambientales en otras políticas. Con el fin de lograr este objetivo, el Consejo Europeo de Cardiff dio el visto bueno a una estrategia para la integración de los objetivos ambientales en todas las políticas y acciones comunitarias. Esta estrategia se confirmó y desarrolló en el Consejo Europeo de Viena que invitó al Consejo de Mercado Interior a plantearse cómo se podría lograr esta integración en este ámbito concreto” [CUE; 2001a: Considerando (2)].*

La protección del medio ambiente constituye uno de los grandes desafíos a los que se enfrenta Europa y, como tal, forma parte de los objetivos de la Comunidad. En la Unión Europea, los últimos treinta años han sido testigos de grandes avances en la creación de un sistema global de controles medioambientales. Ahora, la Unión Europea sostiene un enfoque horizontal de la política medioambiental, integrando esta política en todas las demás políticas comunitarias, ya que entendió que la estrategia comunitaria basada en un enfoque vertical (que consistía en adoptar una normativa medioambiental) sólo aportaba una respuesta parcial a los problemas existentes. Al margen de las preocupaciones medioambientales en Europa, también la Comunidad se ha comprometido a hacer frente a los problemas me-

dioambientales de carácter mundial, lo que indica que asume la idea de que es necesaria una toma de conciencia global.

Ya hemos mencionado en otro momento que el Acta Única Europea de 1986 dio comienzo a una nueva etapa <sup>10</sup> en la Comunidad Europea. Entre otros objetivos, el Acta Única fijó un plazo para la creación de un mercado interior «unificado», concebido como un espacio sin fronteras en el que quedara garantizada la libre circulación de productos, personas, servicios y capitales a partir del 1 de enero de 1993. La conciencia de que en Maastricht no se habían alcanzado ciertos objetivos, hizo reformar los tratados en octubre de 1997, con el tratado de Ámsterdam. Este Tratado reconoció que un elemento fundamental para promover el desarrollo sostenible (art. 6 del Tratado CE) es el principio de integración de las obligaciones medioambientales en otras políticas.

Al objetivo de integración de las estrategias medioambientales en otras políticas vino a contribuir el Consejo Europeo de Cardiff (1998) a través de la estrategia de integración de los objetivos ambientales en todas las políticas de acciones comunitarias. Quiso dar una aplicación práctica al artículo 6 del Tratado y solicitó a distintas formaciones del Consejo que prepararan estrategias y programas que tuvieran por objeto integrar la problemática ambiental en sus políticas respectivas. Ello se tradujo en la invitación cursada por el Consejo Europeo de Viena al Consejo de Mercado Interior, invitación que pretendía lograr dicha integración.

La necesidad de integrar las consideraciones medioambientales en las demás políticas de la Unión constituye una de las prioridades recogidas en el V Programa de Medio Ambiente [CUE; 1993], al que ya se ha hecho mención por suponer un

---

<sup>10</sup> El Acta Única introdujo en el Tratado CEE un conjunto de normas relativas al medio ambiente (arts. 130.R a 130.T), obedeciendo a la necesidad de “constitucionalizar” la materia. Los contenidos del Tratado CE en relación con el medio ambiente son tres: establecimiento de principios, distribución de competencias y procedimientos de actuación, de los cuales nos vamos a detener brevemente en los primeros. Los principios ambientales de la Unión Europea están listados en el artículo 130.R del Tratado y son los fundamentos del Derecho comunitario ambiental. Aunque se utilizan diversas expresiones para nombrar a los principios, cuando el Tratado utiliza la denominación directa de “principios” se refiere a los de prevención, corrección y “quien contamina, paga” (art. 130. R.2), que vienen a ser una secuencia de actuaciones requeridas por los problemas ambientales. Otra expresión utilizada en el Tratado CE es la de “objetivos” en el sentido de metas a alcanzar, como las de conservación, protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Otro principio sin denominación previa es el de vinculación ambiental de todas las políticas: “*las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad*” (art. 130.R.2 Tratado CE). Por otro lado, el principio de cooperación internacional recibe una atención específica en el art. 130.R.4 del Tratado.

impulso hacia la transparencia económico-informativa, por la llamada a la definición clara de los conceptos a utilizar y por la insistencia en el manejo de medidas de fijación de precios. Ahora bien, debemos tener presente que los programas comunitarios son declaraciones de intenciones cuyo seguimiento va a depender de la voluntariedad, por no gozar estos programas del carácter coercitivo.

La estrategia medioambiental en Europa ha continuado en la década actual con los siguientes pronunciamientos:

- En Febrero de 2000, la Comisión Europea [CUE; 2000] sacó a la luz el “libro blanco de la responsabilidad ambiental” que explora diversos caminos para configurar el régimen europeo de responsabilidad medioambiental, en orden a impulsar la aplicación de los principios medioambientales del Tratado de la Unión Europea, así como las leyes de la Unión Europea al respecto, todo ello con el fin de asegurar una adecuada restauración del medio ambiente. Este documento establece la estructura del futuro régimen de responsabilidad medioambiental europea que quiere implementar el principio contaminador-pagador (*polluter pays principle*) asumiendo que la responsabilidad ocasionada por un daño a la naturaleza constituye un prerrequisito para hacer responsables a los actores económicos de aquellos posibles efectos negativos derivados de sus actividades en el medio ambiente. Ello debe permitir un cambio de actitud que conduzca al incremento del nivel de prevención y precaución. El libro blanco <sup>11</sup> concluye señalando que la opción más apropiada se inscribiría en el marco de una Directiva <sup>12</sup> que delimitara la estricta responsabilidad asociada a un daño causado por aquellas actividades peligrosas que haya definido la Comunidad Europea.
- A principios del año 2001 la Comisión Europea adoptó una Comunicación relativa al Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente bajo el título “Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos” [CUE; 2001c]. A través de él se pretende aportar el im-

---

<sup>11</sup> “White paper on environmental liability”.

<sup>12</sup> Las directivas son el instrumento más comúnmente utilizado para la realización de la política comunitaria ambiental. La directiva “obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios” (art. 189.3 del Tratado CE). Pese a esa configuración, la práctica comunitaria ha generado en muy diversos sectores, entre ellos el ambiental, directivas de detalle, tan precisas y complejas, que parecen ahogar el posible ejercicio de la libertad estatal para elegir la forma y los medios de alcanzar el resultado [López Ramón; 1997].

pulso y los instrumentos necesarios para crear un medio ambiente sano y seguro, insistiendo en que para ello se requiere la participación de ciudadanos y empresas.

- En Julio de 2001, la Comisión Europea [CUE; 2001b] emitió el libro verde de la responsabilidad social que promueve un marco europeo para la responsabilidad social<sup>13</sup> de la empresa, con la intención de abrir un amplio debate sobre cómo la Unión Europea puede promover la responsabilidad social empresarial tanto a nivel europeo como internacional. Delimita esencialmente la responsabilidad social empresarial como un concepto bajo el que las empresas deciden voluntariamente contribuir a la consecución de una mejor sociedad y a un medio ambiente limpio. En particular, busca, animar en este sentido, al buen hacer de las experiencias empresariales actuales, impulsar el desarrollo de iniciativas privadas y aumentar la transparencia y fiabilidad de los procesos de evaluación y de validación.
- En Febrero de 2002, se emitió una propuesta de Directiva europea concerniente a la responsabilidad medioambiental en aras a la prevención y reparación de los daños medioambientales [CUE; 2002]. Con ello, la Comisión Europea cumple el compromiso hecho público en el libro blanco y en la Comisión para la Estrategia del Desarrollo Sostenible que proponía contar con una legislación europea que precisara una estricta responsabilidad medioambiental para el año 2003 y sobre la cual se ha empezado a actuar mediante las acciones propuestas por el Sexto Programa de Acción sobre el Medio Ambiente.

Este desarrollo de la política medioambiental europea se ha concretado en el ámbito contable en la Recomendación de la Comisión de 30 de Mayo de 2001 sobre cuestiones medioambientales en la información financiera, justamente intentando cumplir el objetivo de integración y de apoyo y refuerzo mutuo de las políticas de medio ambiente y el mercado interior.

---

<sup>13</sup> “Green paper promoting an european framework for corporate social responsibility”.

**C) La integración de las políticas medioambientales en la política económica: el camino hacia la recomendación europea sobre cuestiones medioambientales en la información financiera**

*“En 1999 la Comisión aprobó una Comunicación sobre el mercado único y el medio ambiente [COM(1999) 263 de 8 de junio de 1999], cuyo objetivo es contribuir a que las políticas de medio ambiente y mercado interior se apoyen y refuercen mutuamente, al tiempo que se desarrollan sinergias entre ambas. Esta Comunicación identifica una serie de políticas del mercado único en las que la Comisión tratará de lograr una mayor integración con la política medioambiental y establece una serie de medidas, entre las que se encuentra la de aprobar una Recomendación sobre cuestiones medioambientales en la información financiera. Esta Recomendación es también una consecuencia directa del documento del Foro consultivo de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94)” [CUE; 2001a: Considerando (3)].*

Como decíamos en los comentarios del considerando (2) (apartado B anterior), una de las grandes estrategias de la política de la Unión Europea es la de integrar el medio ambiente en la política económica, conjugando nuestras necesidades y nuestras responsabilidades. Con esa finalidad se acude a la utilización de instrumentos tales como los informes anuales de los Estados miembros sobre sus reformas estructurales y las orientaciones generales de las políticas económicas. Ciertamente, la adopción de normas medioambientales se percibe a menudo como un obstáculo que impide el acceso al mercado (en el caso de las normas técnicas estrictas), al igual que, en numerosas ocasiones, los mercados abiertos se consideran una amenaza a la calidad del medio ambiente. En la actualidad, la Comunidad Europea parte de la afirmación de que el crecimiento económico es totalmente compatible con el mantenimiento de un nivel aceptable de calidad del medio ambiente. Así pues, las medidas de integración del medio ambiente y de las políticas económicas deberían al mismo tiempo reducir la contaminación y mejorar el funcionamiento de la economía. De ahí que las políticas económicas hagan hincapié en la estabilidad económica y el funcionamiento de los mercados, pero cuidando la preservación del entorno.

Por lo que respecta a la relación entre competitividad y medio ambiente, la postura europea defiende que una mayor protección del medio ambiente no debería tener repercusiones negativas sobre la competitividad de la Comunidad a escala mundial. Por el contrario, una integración de los factores ambientales en la política

económica reforzaría la eficacia y, por tanto, la competitividad de la economía de la Unión Europea.

Ese objetivo requiere el manejo de una serie detallada de indicadores para la integración de las políticas medioambientales y económicas, indicadores que serán de diferentes tipos, pero, entre otros, se proponen aquellos:

- relativos al uso y la eficacia de los instrumentos económicos (por ejemplo, el total de ingresos derivados de los impuestos medioambientales, el uso de los permisos de emisión y de los acuerdos negociados);
- relativos a las políticas y medidas perjudiciales para el medio ambiente (por ejemplo, indicadores sobre la importancia y el impacto de las subvenciones);
- relativos al valor del medio ambiente (por ejemplo, medidas del ahorro y de la riqueza que reflejan el deterioro de los recursos naturales);
- relativos a las “industrias del medio ambiente” (datos sobre las actividades de reparación de los daños causados y sobre los servicios medioambientales).

La Unión Europea no cesa en el empeño de integrar el medio ambiente en sus políticas. En esa línea hay que situar la Comunicación de la Comisión al Consejo Europeo de 27 de mayo de 1998, celebrada en Cardiff, bajo la insistencia de instaurar un enfoque horizontal de la política medioambiental. En esta Cumbre, el Consejo Europeo propuso que cada Consejo sectorial pertinente elaborase sus propias estrategias a fin de determinar el principio general de integración de la dimensión medioambiental en todas las políticas de la Unión. En 1999, la Comisión presentó una Comunicación, con fecha de 8 de junio, al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el mercado único y el medio ambiente con el objetivo de potenciar las sinergias entre el mercado único y la política medioambiental comunitaria en el ámbito de la estrategia elaborada por el Consejo Europeo de Viena.

La Comisión considera esencial el hecho de potenciar las sinergias entre el mercado único y las políticas medioambientales a través de diversas iniciativas. Para ello era imprescindible tener en cuenta la valoración del Plan de Acción del mercado único, adoptado por el Consejo Europeo de Ámsterdam en junio de 1997. Dicho Plan de Acción supuso un programa ambicioso de 18 meses a las puertas de la introducción del euro. Su resultado fue considerado un éxito en la mayoría de los casos, si bien no se lograron todos los avances perseguidos por el Plan de Acción. Pero sí se valoró positivamente que la Comisión y los Estados miembros habían ini-

ciado la tarea de aplicar efectivamente el marco legislativo a la vez que se mejoraba su calidad, siendo especialmente destacable que, entre los objetivos del Plan de Acción, la creación de un mercado único al servicio de los ciudadanos otorgaba gran importancia a la protección del medio ambiente. Era una de las consideraciones del cuarto objetivo estratégico que pretendía conseguir un mercado único que beneficiase a todos los ciudadanos. Respecto a una de las medidas contempladas dentro de ese cuarto objetivo estratégico, la valoración que la Comisión hacía a finales de 1998 era la siguiente:

*“Se ha retrasado la Comunicación de la Comisión sobre mercado único y medio ambiente. Se finalizará, no obstante, a principios de 1999 y servirá, entre otras cosas, para determinar los ámbitos fundamentales sobre los que debe ampliarse el debate y las medidas para mejorar la interacción entre las áreas políticas, habida cuenta de que el Consejo Europeo de Viena instó a la integración de los aspectos ambientales en las políticas del mercado único”.*

Efectivamente se presentó la Comunicación de la Comisión sobre mercado único y medio ambiente, en junio de 1999. Como medidas a adoptar a fin de favorecer una integración más completa de los objetivos medioambientales en diversos ámbitos del mercado único, la Comisión presentó las medidas que se detallan a continuación, de entre las que queremos resaltar la que figura subrayada:

- publicar un manual sobre la aplicación de los artículos 28 (antiguo artículo 30) al 30 (antiguo artículo 36) del Tratado CE a las medidas medioambientales nacionales (que incluye ejemplos concretos basados en experiencias previas), así como una comunicación interpretativa que sirva para aclarar cómo pueden tenerse en cuenta los aspectos medioambientales en la contratación pública;
- evaluar, con la ayuda de análisis del impacto apropiados y de procedimientos de consulta, cómo contribuirán las medidas medioambientales propuestas a un mejor funcionamiento del mercado único;
- simplificar, dentro de la iniciativa SLIM, la legislación medioambiental y los procedimientos administrativos;
- actualizar la base de datos de que dispone actualmente la Comisión sobre impuestos y gravámenes medioambientales aplicados en el mercado único;
- desarrollar, junto con los organismos europeos de normalización, un programa que integre paulatinamente los aspectos medioambientales en sus actividades y

explorar las posibilidades de fomentar la participación de las ONG medioambientales en los procedimientos de normalización;

- potenciar el papel de los acuerdos medioambientales para lograr una mayor armonización de los niveles de actuación medioambiental del sector industrial en el mercado único;
- intensificar, en estrecha cooperación con las autoridades nacionales competentes, la función y la contribución del programa de concesión de la etiqueta ecológica;
- examinar periódicamente las normas técnicas nacionales de ámbito medioambiental notificadas de acuerdo con la Directiva 98/34/CE para determinar si se necesitan medidas armonizadoras;
- revisar el marco comunitario aplicable a las ayudas estatales para la protección del medio ambiente;
- contribuir a las iniciativas que tomen el Consejo de Transporte y el de Energía para integrar las consideraciones medioambientales en la política de transporte y de energía.

La medida que hemos subrayado dio pie a la aprobación de la Recomendación sobre cuestiones medioambientales en la información financiera, asunto central del presente trabajo.

Para terminar los comentarios del tercer párrafo de las Consideraciones de la Recomendación sobre cuestiones medioambientales de 2001, nos detenemos, brevemente y a continuación, en su última frase. Este tercer párrafo termina con la frase por la cual se hace saber que la Recomendación es fruto directo de un documento previo, elaborado en 1994, por el Foro Consultivo de Contabilidad. El Foro está formado por expertos de diferentes materias interesados por la contabilidad en la Unión Europea, pero no es un organismo de emisión de normas, sino que su misión es la de aconsejar a la Comisión sobre materias contables y las posibles vías que faciliten la armonización. Los miembros que componen el Foro son invitados sobre bases personales, por lo que no ha de suponerse que representen a los organismos de los cuales proceden, porque no es una invitación institucional. El documento titulado "*Cuestiones medioambientales en la información financiera*" se propuso estimular la discusión, sobre ese particular, entre los ciudadanos de los Estados Miembros que preparan las normas contables, sus usuarios y los que las auditan, examinando varias posibilidades de presentación de información comparable

y equivalente en el contexto de la Directivas contables europeas. En el documento presentado se reconocía, a través del 2º Anexo, que se habían consultado documentos medioambientales emanados tanto de las Naciones Unidas, como de la Federación de Expertos Contables Europeos, así como de Instituto de Auditores de Canadá, del grupo de investigación del Instituto de Auditores de Cuentas de Inglaterra y Gales y de la empresa de auditoría KPMG.

En la Introducción se admitía, igual que en los trabajos consultados, que la información sobre obligaciones medioambientales contingentes mostrada por las empresas era todavía escasa, limitada y con acusada falta de guías a seguir para elaborar dicha información. A la falta de guías a seguir se añadía la incertidumbre sobre las futuras legislaciones, la dificultad de estimación y el miedo a los pleitos si se revelaba cierta información sobre obligaciones medioambientales. Admitían que todo ello conducía a que se mostrara información sobre provisiones casi exclusivamente originadas por la exigencia, legal y cierta, de reparación de una situación determinada.

Por lo demás, y en términos generales, el contenido del documento del Foro fue asumido por la Recomendación, con las diferencias que hemos comentado en el epígrafe que contemplaba los antecedentes de la Recomendación, y que más adelante se verán citadas de nuevo en extenso.

#### **D) La escasez de información medioambiental en la información financiera: evidencias empíricas**

*“La inexistencia de normas explícitas ha contribuido a crear una situación en la que los distintos actores, entre los que se incluyen las autoridades normativas, los inversores, los analistas financieros y el público en general, pueden considerar que la información medioambiental facilitada por las partes es inadecuada o poco fiable. Los inversores han de saber cómo abordan las empresas las cuestiones ambientales. A las autoridades normativas les interesa supervisar la aplicación de las normas ambientales y los costes que llevan aparejados. No obstante, sigue siendo poco frecuente que las empresas incluyan datos medioambientales en sus cuentas e informes anuales, a pesar de que a menudo se observa cómo éstas han de hacer frente a costes ambientales cada vez mayores por lo que se refiere a los equipos de prevención y saneamiento de la contaminación y a los sistemas de saneamiento y supervisión de residuos, en particular aquellas empresas que operan en sectores que inciden de modo significativo en el medio ambiente” [CUE; 2001a: Considerando (4)].*

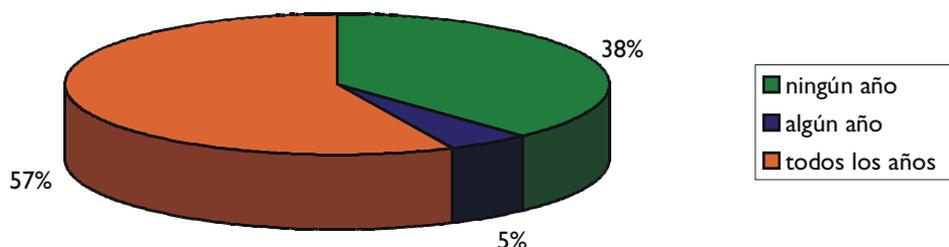
Podemos comprobar, a través de un trabajo empírico con 56 empresas españolas durante el periodo 1995-1998, la afirmación vertida en este cuarto párrafo acerca de lo poco frecuente que resulta ser la inclusión de datos medioambientales en las cuentas y en los informes anuales. Se trata de un trabajo [Archel y Lizarraga; 2000] que elaboró un índice de divulgación, para lo cual fue utilizado un cuestionario al que se le asignó una puntuación en función de la cantidad de información publicada para cada uno de los aspectos contemplados en el mismo. La puntuación asignada a cada elemento oscilaba entre 0 y 1, pudiendo adoptar valores intermedios si la información divulgada resultaba parcial o era insuficiente. La puntuación obtenida por cada firma se trasladó a un índice sin más que dividir la puntuación total por el número máximo de puntos asignados al cuestionario (10).

La muestra incluía tanto empresas cotizadas como no cotizadas, si bien los autores del estudio destacaban la mayor proporción de empresas cotizadas dado el carácter generalmente voluntario de este tipo de información, lo que conducía a que fueran las grandes empresas, cuyos títulos cotizan en los mercados de valores, las más propensas a divulgarla en secciones diferentes a la que recoge la información meramente financiera. La muestra incluyó empresas pertenecientes a los sectores energía (10), alimentación (8), químico – papel (8), petróleo (4), cemento y construcción (10), metal y automóvil (8) y servicios y comunicaciones (8).

La selección del período fue desde 1995 a 1998. Este último año precisamente coincide con el momento en que, en España, las empresas eléctricas y de abastecimiento de agua quedaron obligadas, por primera vez, a incluir información medioambiental en sus cuentas anuales. Sin embargo, hay que destacar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) hizo extensiva a todas las empresas, precisamente a través de la adaptación sectorial al sector eléctrico, la obligación de publicar información financiera medioambiental en las cuentas anuales.

Para localizar la información requerida se consultaron tanto las cuentas anuales como el informe de gestión y el informe anual, así como la carta del Presidente. A modo de resumen, el gráfico I representa el porcentaje de empresas que divulgaron algún tipo de información medioambiental entre 1995 y 1998. Resulta significativo el alto porcentaje de compañías (38%) que no presentó ningún tipo de información en ninguno de los años, lo que, dado el carácter de la muestra y el tipo de información analizada, permitió concluir que, por entonces, todavía nos encontrábamos ante una práctica poco generalizada. El gráfico muestra, también, que hay un 5 por 100 de compañías que difunden información medioambiental en alguno de los años de estudio. Se trata de empresas que en 1995 no divulgaban ninguna información medioambiental, pero que la han incorporado a lo largo del período estudiado.

**Gráfico I. Empresas que divulgan información ambiental**



La siguiente tabla I presenta, por sectores de actividad, los valores del índice para cada uno de los años de estudio. Según hacen notar los autores, los sectores potencialmente causantes de mayor impacto medioambiental (energía y petróleo) son los que, a lo largo del tiempo, divulgan mayor cantidad de información. Por el contrario, las empresas incluidas en el sector servicios y las del sector de alimentación son las que logran menores valores en el índice de divulgación.

**Tabla I. Valores del índice de divulgación por sectores de actividad**

EMPRESAS	SECTOR	1995	1996	1997	1998
10	ENERGÍA	0,115	0,125	0,190	0,297
8	ALIMENTACIÓN	0,041	0,044	0,078	0,085
8	QUIM – PAPEL	0,094	0,098	0,126	0,195
4	PETRÓLEO	0,156	0,234	0,227	0,389
10	CONSTRUCCIÓN	0,038	0,059	0,090	0,118
8	METAL – AUTOMÓVIL	0,092	0,178	0,192	0,219
8	SERV – COMU	0	0,015	0,015	0,015

A continuación, la siguiente tabla contienen los índices promedio. Aunque el índice se incrementa cada año, todavía 1998 tenía un valor muy escaso (un 38% presentaba una información medioambiental).

**Tabla 2. Índice general de divulgación medioambiental**

Año	1995	1996	1997	1998
INDICE	0,077	0,113	0,142	0,198

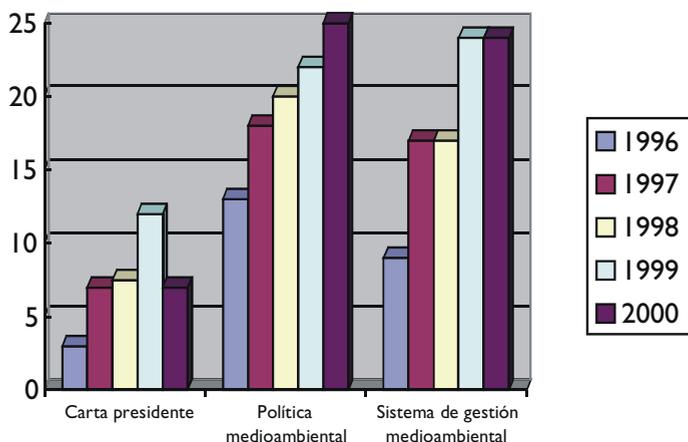
Como conclusión, el trabajo mostró el paulatino incremento del valor del índice, manifestado con más fuerza en el último año del estudio, es decir, 1998. Y, sin embargo, la tendencia cedió en 1999, según las evidencias obtenidas por otro estudio español que pasamos a comentar.

Buscando la evaluación de la relevancia para los inversores en bolsa de la información medioambiental publicada por las empresas españolas, Moneva y Cuellar [2001] seleccionaron 44 compañías que cotizaban en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid (excluyendo financieras y aseguradoras), examinando los Informes Anuales de los periodos 1996-2000. Por tanto, se trata de una muestra más cercana en el tiempo que la del estudio anterior.

En relación a la información voluntaria no financiera, estudiaron la presencia de referencias al medio ambiente contenidas en:

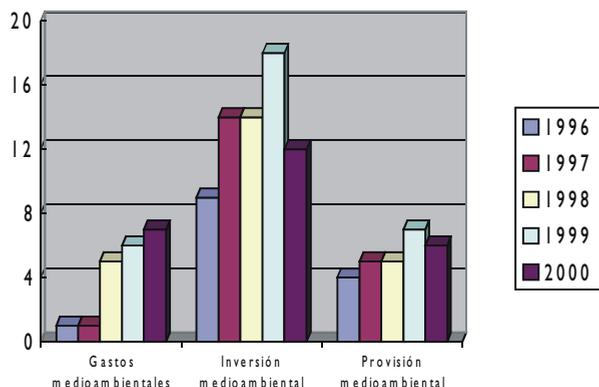
- La carta del presidente a los accionistas.
- La política medioambiental hecha pública.
- Los sistemas de gestión ambiental implantados.

Los resultados obtenidos se presentan en el gráfico siguiente:



Observando el gráfico anterior se nota una tendencia creciente en el número de empresas que suministran información medioambiental con carácter voluntario, especialmente hasta el año 1999. En el año 2000 se produce una pequeña involución en esta tendencia, excepto para la publicación de políticas medioambientales.

En cuanto a la información financiera (obligatoria, como se ha comentado desde 1998), los autores examinaron la presencia de gastos medioambientales, inversiones medioambientales y provisiones medioambientales. Los resultados obtenidos se presentan el gráfico siguiente:



Vuelve a presentarse una tendencia ligeramente creciente en el número de empresas que presentan información financiera medioambiental hasta 1999, año a partir del cual se invierte la tendencia, excepto para el caso de la información relativa a los gastos medioambientales.

En suma, el análisis de los resultados de este estudio reveló que el número de compañías que proporcionaban información medioambiental, voluntaria u obligatoria, no era muy elevado. Los autores observaron indicios de relevancia de la información medioambiental en el valor de mercado de las empresas, comprobando que los inversores valoran positivamente aquella información que se refiere a la adopción de una política medioambiental corporativa <sup>14</sup>. Pero a pesar de estos in-

<sup>14</sup> En el año 2001 se presentó un estudio que exploraba cómo valora el mercado de acciones español la gestión medioambiental de la empresa analizando las noticias publicadas en la prensa periódica durante el período 1988 y 1998, y afectando a empresas relacionadas con impactos concretos sobre el medio ambiente. La principal conclusión es que hay escasa significación en términos estadísticos para sostener que el mercado reacciona negativamente ante anuncios adversos para el medio ambiente y positivamente frente a anuncios de este último tipo [Verona y Deniz; 2001]. En general, la existencia de la contabilidad medioambiental cuando se intenta justificar mediante la relación de agencia entre el administrador y el propietario del capital viene presentando numerosas dificultades derivado de que, en palabras de Larrinaga [1997: 987-988], “la relación de agencia y todas las instituciones que tiene que ver con ella, como la contabilidad y el mercado de capitales, no se establecieron para tratar la responsabilidad medioambiental sino otra responsabilidad bien distinta”.

dicios, no dedujeron que la información medioambiental, financiera y obligatoria, fuera habitualmente tenida en cuenta por los inversores españoles, aunque los precios del mercado se vieran ligeramente influidos por cuestiones medioambientales, circunstancia que los autores atribuyeron más a la consideración de riesgos y beneficios futuros que a una actitud ecológica. En el trasfondo de este bajo nivel de presentación de información por parte de las empresas y de toma en consideración por parte de los inversores, puede estar el desconocimiento de ambos grupos, tanto de la obligación de suministrar información medioambiental en España desde 1998, como de relevancia de dicha información.

Antes de 1998, otro estudio, en este caso a nivel regional de Andalucía, exploró la llamada “inercia” por Laughlin [1991] llevada al contexto de la contaminación medioambiental, utilizado previamente por Gray *et al.* [1995]. El estudio (Baños *et al.* [1997]) se tradujo en la realización de una encuesta exploratoria, entre noviembre de 1996 y enero de 1997, acerca de las actitudes empresariales en Andalucía sobre cuestiones relacionadas con la sostenibilidad, los sistemas de gestión y la contabilidad medioambientales. Los resultados, los extractamos de la siguiente manera:

1. Es muy significativo el bajo índice de respuesta (4,4%) que los autores explicaron aduciendo que gran número de empresas se encontraban en un estado de “inercia”, ignorando la perturbación que suponía la cuestión medioambiental.
2. De las 40 empresas que respondieron, más del 85% no realizaban ninguna actividad informativa sobre aspectos medioambientales.
3. A la pregunta específica sobre contabilidad medioambiental (pregunta número 11 de la encuesta), un 75% de los encuestados se manifestaba incapaz de identificar, por ejemplo, los costes medioambientales o su asignación, las provisiones o las contingencias.
4. A pesar de lo anterior, las respuestas reflejaron una percepción positiva sobre la información medioambiental, asimilándola a una imagen de innovación, de mejor relación con el entorno y de responsabilidad de la empresa.

Estas últimas opiniones forman parte de un discurso en parte incongruente con las realizaciones que lleva aparejadas. Para clasificar las diferentes incongruencias producidas entre los discursos empresariales mantenidos y los comportamientos reales observados en relación a las cuestiones medioambientales, Massanet [2002] estudió un sector español con alto impacto ambiental, caracterizado, además, por

su dinamismo en la adopción de estrategias innovadoras. Hablamos del sector cerámico donde un estudio de diagnóstico inicial mostró que la gestión medioambiental se encuentra escasamente implantada; sólo aquellas empresas que configuraban los conglomerados más avanzados estaban procediendo a ello. El estudio de caso, realizado a lo largo del año 2001, en una empresa que tenía implantado un sistema de gestión medioambiental de manera formalizada, reveló, sin embargo, que no consideraban relevante el reflejo desagregado de las variables medioambientales en la contabilidad externa.

**E) La necesidad de normativa en relación a las cuestiones medioambientales y la información financiera y su incidencia en la comparabilidad de la información**

*“La ausencia de unas directrices armonizadas y autorizadas en relación con las cuestiones ambientales y la información financiera dificulta la posibilidad de establecer comparaciones entre las empresas. Cuando éstas facilitan datos ambientales, el valor de la información se ve a menudo seriamente perjudicado por la falta de un conjunto común y reconocido de datos que incluyan las definiciones y conceptos necesarios en relación con las cuestiones ambientales. A menudo la información medioambiental se facilita con arreglo a fórmulas heterogéneas dependiendo de las empresas y/o los períodos de información, en lugar de presentarse de forma integrada y coherente mediante las cuentas anuales y el informe anual” [CUE; 2001a: Considerando (5)].*

*“Los costes de acopio y difusión de los datos ambientales y la sensibilidad o confidencialidad, que en determinados casos puede estar relacionada con ellos, se consideran a menudo factores disuasorios de la difusión de la información ambiental en los estados financieros de las empresas. No obstante, estos argumentos no anulan la necesidad de fomentar la protección del medio ambiente. Los usuarios de los estados financieros necesitan información a propósito de la repercusión de los riesgos y responsabilidades medioambientales en la posición financiera de la empresa, su actitud frente al medio ambiente y su trayectoria ambiental, en la medida en que puedan repercutir en la salud financiera de la misma” [CUE; 2001a: Considerando (6)].*

Todas estas afirmaciones se desprenden de un estudio de principios del año 2001, elaborado con la finalidad de identificar las pautas que permitan la normalización y comparabilidad de la información medioambiental incluida en los informes financieros anuales [Jones; 2001]. Para ello se examinaron los datos medioambientales contenidos tanto en el informe anual como en el informe financiero. Se envió un cuestionario a ciertas compañías, organizaciones de expertos y asesores, y además

se abrió un debate en red. Los resultados de las discusiones y recomendaciones versaron sobre cinco puntos fundamentales [Jones; 2001: 7]:

1. Información medioambiental en los informes financieros y en el informe anual.
2. Ubicación de estas menciones en el informe anual.
3. Tipología de la información medioambiental incluida en el informe anual.
4. Ubicación la información medioambiental en los informes financieros.
5. Tipos de información medioambiental en los informes financieros.

Además se promovió una discusión sobre las relaciones entre la información financiera medioambiental en los informes financieros y en los informes medioambientales separados. Para ello se invitó a un total de 150 compañías, 88 de las cuales aceptaron la invitación a participar (aunque 33 no participaron en el debate en internet). Los requisitos que debían cumplir eran los siguientes [Jones; 2001: 9]:

- Que tuvieran su sede en la Unión Europea.
- Que operaran en la Unión Europea.
- Que tuvieran su sede u operaran fuera de la Unión Europea pero que ofrecieran ejemplos de buenas prácticas de información medioambiental.
- Que divulgaran informes medioambientales.

Los participantes fueron clasificados por países y sectores de acuerdo con la clasificación del Financial Times' Company Briefing ([http://www.globalarchive.ft.com/cb/cb\\_search.htm](http://www.globalarchive.ft.com/cb/cb_search.htm)). El mayor porcentaje de las compañías participantes en este proyecto provenían del Reino Unido, seguido de Estados Unidos, Suecia, Alemania, Finlandia, Holanda, Francia, Bélgica, Suiza, Dinamarca, Noruega, Canadá, Japón e Italia <sup>15</sup>, destacando las que operaban en el sector químico. Participaron, asimismo, 18 organizaciones de expertos y 11 organismos asesores.

---

<sup>15</sup> Nótese que no participó ninguna empresa española.

Del análisis de la información suministrada por las empresas del estudio, se derivaron las siguientes conclusiones:

1. *La localización de la información medioambiental dentro del informe anual y financiero.*

El estudio mostró que la principal localización de este tipo de información se contiene en una sección o subsección creada específicamente para tal fin, aunque también es práctica habitual su inclusión en el apartado dedicado a la descripción de las operaciones o unidades de negocios que posee la organización.

2. *Tipología de la información contenida en el informe anual.*

Sin tener en cuenta a las empresas que presentan un apartado específico para recoger a la información medioambiental, la información más comúnmente presentada por las mismas, fue la siguiente:

- Aquellas empresas que suministraban información en el informe anual a través de la sección de descripción de las operaciones o unidades de negocios de las empresas (lo que dio lugar al análisis únicamente de 45 empresas), presentaron como ítem más característico, la información medioambiental relacionada con los productos y procesos de producción. Destaca el hecho de que sólo 8 de las empresas dedicaran unas líneas para recoger comentarios sobre los Sistemas de Gestión Medioambientales y la normas aplicables.
- Aquellas empresas que suministraban información en el informe anual a través de la sección del estado ejecutivo del director (sólo 27 compañías), proporcionaban normalmente información mediante la elaboración de un estado general de compromisos de la organización.

3. *En cuanto a las empresas que suministraban información medioambiental dentro del correspondiente apartado o subapartado, se observaron las siguientes consideraciones:*

- No utilizaban la misma terminología a la hora de darle nombre al subapartado que recogía la información medioambiental.
- La importancia de esta sección respecto del informe anual era muy pequeña ya que oscilaba entre el 1% y el 4% del total del espacio del informe anual.

4. *Las respuestas al cuestionario que se les pasó a las distintas empresas se resumen en los siguientes puntos:*
- La importancia de recoger información de carácter medioambiental en los informes anuales y financieros atiende a diversas causas entre las que se encuentran:
    - La satisfacción de las necesidades de los accionistas.
    - Razones de publicidad.
    - Para proporcionar una visión de equilibrio de la empresa.
    - Porque existen guías o requerimientos legales para informar de los gastos medioambientales.
    - Por las implicaciones financieras que tiene.
    - Porque es bueno para la compañía en el futuro (a l/p).
  - Algunas empresas argumentaron que la no inclusión de información de carácter medioambiental en los informes anuales y financieros se debía a que el lugar idóneo para este tipo de información era el informe medioambiental separado. Además, una compañía añadió que no encontraba ningún valor añadido en duplicar la información en ambos informes ni tampoco su repetición en formato papel o en formato internet.
  - La mayoría de las empresas señaló que la publicación voluntaria de información medioambiental atendía principalmente a razones de publicidad (55% de las compañías). Ahora bien, esta idea era interpretada de distinta forma por las empresas. Así, una entidad bancaria indicaba que ofrecer, de manera voluntaria, información medioambiental, más que aportar una buena reputación, al menos, evitaba la mala publicidad. Una empresa química argumentó que la publicidad de estos datos podía servir para enviar un mensaje a la sociedad del grado de implicación de la empresa con el entorno.
  - Las empresas que no indicaban como principal causa las razones de publicidad, decían que las razones por las que incluían información medioambiental en los informes anuales y financieros atendían a causas dispares como por ejemplo: la tradicional información sobre estos temas en la empresa, la adecuación de estas cuestiones medioambientales con su objetivo

e incluso, para una compañía de salud, la razón se hallaba en el hecho de que era una de sus áreas clave de riesgo.

- La mayoría de las organizaciones analizadas señalaron que utilizaban las guías existentes para la elaboración de informes medioambientales publicadas por las principales organizaciones gubernamentales y no gubernamentales. Entre ellas se encuentran GRI y EMAS.
- En relación a la pregunta realizada a las empresas sobre los documentos e informes de contenido medioambiental que elaboraban eran, en orden de preeminencia, los siguientes:
  - El informe medioambiental separado.
  - El informe anual y financiero.
  - En el informe medioambiental específico de la unidad de negocios.
  - La información en internet.
  - En documentos gubernamentales.
  - En estados EMAS.
  - En noticias de prensa.
  - En noticias o documentos aparte.
- Respecto a la relación existente entre el informe financiero y anual y el informe medioambiental se señalaron las siguientes cosas:
  - El informe medioambiental presenta un mayor detalle.
  - El informe financiero y anual contienen más información estratégica.
  - El informe financiero y anual se refieren y conexionan con el informe medioambiental.
  - Son de carácter complementario.
  - Tienen diferentes usuarios de información.
  - Se basan en los mismos datos.

5. Por su parte, las organizaciones de expertos y de asesores también pensaron que la publicidad era el causante principal para que las empresas incluyeran información medioambiental voluntaria en los informes anuales y financieros. Solamente algunas de estas organizaciones no estaba de acuerdo con esta idea.
6. No existía un acuerdo unánime entre las respuestas dadas por las empresas, organizaciones de expertos y asesores respecto a la importancia del tipo de información a incluir en los informes medioambientales. La información que más se publicaba por las empresas hacía referencia a indicadores de ejecución medioambientales, seguida de aquella información que afecta a las cuentas anuales de la empresa, es decir, de la información sobre responsabilidades medioambientales, pasivos contingentes medioambientales, gastos medioambientales e inversiones medioambientales.

Teniendo presentes los resultados que se obtuvieron en el estudio realizado, se llevaron a cabo una serie de recomendaciones para mejorar la normalización en la forma de publicación de las cuestiones medioambientales tanto en los informes anuales y financieros como en los informes medioambientales separados [Jones; 2001: 60–130]. Estas recomendaciones se resumen en la siguiente tabla.

RECOMENDACIONES REALIZADAS FRUTO DEL ESTUDIO
RECOMENDACIÓN 1
Se recomienda que a la información medioambiental se le dé igualdad de oportunidades respecto a otros temas estratégicos y debería representar la imagen fiel, no sólo en palabras sino también apoyado con datos cuantitativos. Cuando se esté restringido por el espacio en el informe financiero y anual, debería enviarse al lector a un mayor detalle de la información en otra parte del mismo informe, dentro del informe medioambiental, o a otros documentos. Sin embargo, la presentación de la información medioambiental en el informe financiero y anual no debería hacer que las compañías dejaran de elaborar un informe medioambiental completo o viceversa. El período informativo del informe medioambiental debe sincronizarse con el del informe financiero y anual. Además, los temas relacionados con el medio ambiente deben publicarse en un contexto y de una manera más estandarizada para aumentar la comparabilidad entre las compañías y a lo largo del tiempo.
RECOMENDACIÓN 2
Se recomienda incluir información sobre aspectos medioambientales en: <ul style="list-style-type: none"> <li>— La sección de unidades de operaciones/negocios, en particular respecto al desarrollo y demanda de productos y procesos medioambientales, legislación y ejecución medioambiental, y los Sistemas de Gestión Medioambientales y sus normas asociadas. Sin embargo estos temas no son exclusivos o exhaustivos ya que no deberían restringir la publicación de otros temas medioambientales si se destinan a los desarrollos o las iniciativas específicas, por ejemplo, de las unidades de negocio individuales.</li> <li>— La declaración del presidente o jefe ejecutivo debería incluir las referencias a la existencia de políticas y principios medioambientales, Sistemas de Gestión Medioambientales, objetivos medioambientales y debería dirigirse al lector a las localizaciones dentro del informe anual, del informe medioambiental u otras publicaciones donde puede encontrarse una información más detallada.</li> </ul>

RECOMENDACIONES REALIZADAS FRUTO DEL ESTUDIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>— La descripción de la compañía, en particular un estado del compromiso corporativo hacia la mejora medioambiental, posiblemente, mencionando la existencia de la política medioambiental de la compañía.</li> <li>— La sección de valor de accionista debería incluir una referencia al informe medioambiental y a otras publicaciones relacionadas con el medio ambiente incluyendo el website, si es aplicable, junto con los detalles de cómo obtener copias de estos documentos en una variedad de formas (por ejemplo dirección, fax, teléfono e internet).</li> <li>— En la sección de destacados, en la que las publicaciones variarán de año a año dependiendo de las actividades individuales y el progreso dentro de cada compañía durante el año.</li> <li>— La sección de auditoría financiera que debería incluir, cuando sea significativa, la información financiera medioambiental que se revisa, acompañada por la información adicional que ha permitido calificar los datos presentados.</li> <li>— La sección de investigación y tecnología que debería contener información en relación a la investigación y desarrollo medioambiental.</li> </ul>
RECOMENDACIÓN 3
Se recomienda que las publicaciones medioambientales se hagan en un sección o subdivisión medioambiental separada dentro del informe anual en la que se dé un porcentaje pertinente de espacio con respecto a otros problemas estratégicos y que esté enumerada en los contenidos del informe anual.
RECOMENDACIÓN 4
Se recomienda que las compañías publiquen indicadores medioambientales en el informe anual. Los datos deberían presentarse de forma normalizada y en términos absolutos, utilizando estándares como la unidad de producción, la cifra de negocios o indicadores de servicios.
RECOMENDACIÓN 5
Se recomienda que las compañías comuniquen la existencia de cualquier Sistema de Gestión Medioambiental. Si tienen algunos aspectos certificados por una norma de Sistemas de Gestión Medioambiental deberían especificar qué certificado se ha logrado y cuantificar el número total de aspectos certificados así como el porcentaje sobre el número total de aspectos que representan.
RECOMENDACIÓN 6
Se recomienda que las compañías mencionen la existencia de metas y objetivos medioambientales, cuántos se están intentando lograr, cuántos se han logrado durante el año o están en proceso, están postpuestos o eliminados. Si se ha hecho un progreso significativo en una o dos metas, éstas deberían ser presentadas junto a información que relacione a las acciones emprendidas y al progreso hecho, posiblemente utilizando series de datos.
RECOMENDACIÓN 7
Se recomienda que las compañías mencionen la existencia de su política y principios medioambientales. Si se revisan o actualizan durante el año, explicar el por qué y cómo ha cambiado y señalar la consideración completa de la política revisada. Las compañías deberían señalar cómo pueden obtenerse copias de la política medioambiental.
RECOMENDACIÓN 8
Se recomienda que las compañías hagan referencia a la legislación medioambiental e información específica sobre el cumplimiento de la legislación actual y futura, así como de las acciones emprendidas para cumplir con dicha legislación, las penalizaciones y multas medioambientales y los procedimientos legales.
RECOMENDACIÓN 9
Deberían hacerse referencias al informe medioambiental a lo largo del informe anual, a las páginas específicas de éste, así como a otras informaciones específicas, cuando las hubiere. Esos documentos deben poder obtenerse de varias formas (por ejemplo, por correo tradicional, por teléfono, vía fax, mediante el correo electrónico, y a través de páginas web).

RECOMENDACIONES REALIZADAS FRUTO DEL ESTUDIO
<p style="text-align: center;"><b>RECOMENDACIÓN 10</b></p> <p>Se recomienda que las compañías elaboren información en relación a sus productos y procesos medioambientales y, donde sea posible, junto a datos cuantitativos que lo relacionen con la demanda de productos medioambientales o ventas de productos medioambientales destacando el vínculo financiero con los desarrollos del producto medioambiental.</p>
<p style="text-align: center;"><b>RECOMENDACIÓN 11</b></p> <p>Se recomienda que, siempre que sea posible, se cuantifiquen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los niveles de la emisión y/o reducciones.</li> <li>• El consumo de agua, eficiencia de energía y/o calidad de agua.</li> <li>• Los niveles desechos y/o reducciones.</li> <li>• Los niveles de reciclaje.</li> <li>• La eficiencia de energía y/o consumo.</li> </ul> <p>Debe presentarse esta información gráficamente o en tablas que permitan series de datos temporales así como presentar los objetivos. También debe acompañarse con información cualitativa que explique anomalías o tendencias y describa acciones tendentes a mejorar su actuación.</p>
<p style="text-align: center;"><b>RECOMENDACIÓN 12</b></p> <p>Se recomienda que las compañías atiendan a las definiciones de organismos como el EUROSTAT, a las recomendaciones de la Unión Europea sobre los temas financieros-contables y al informe de la ONU ISAR 15. Las publicaciones financieras medioambientales se examinan en un mayor detalle bajo los tipos de información medioambiental publicados en el informe financiero (vea las Recomendaciones 14 a 20).</p>
<p style="text-align: center;"><b>RECOMENDACIÓN 13</b></p> <p>Se recomienda que los datos medioambientales deban incluirse en las siguientes secciones del informe financiero:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El informe del director, en particular respecto a la legislación medioambiental y su cumplimiento, las provisiones medioambientales cuantificadas y/o gastos medioambientales o los pasivos contingentes medioambientales.</li> <li>• La política o principios contables, en particular respecto a la información contextual para explicar cuándo se incurren en provisiones medioambientales, qué cubren, cómo se determina su grado, y cómo se vinculan y a qué gastos medioambientales van dirigidos.</li> <li>• Estado de ingresos o notas al estado de ingresos, en particular, los gastos medioambientales cuantificados, si son materiales y razonablemente posibles.</li> <li>• El Balance o notas al balance contendrá las provisiones medioambientales cuantificadas si son materiales y razonablemente posibles.</li> <li>• Otras información no recogida en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias, particularmente los pasivos contingentes relacionados con el medio ambiente, la legislación medioambiental o los procedimientos legales en curso.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>RECOMENDACIÓN 14</b></p> <p>Se recomienda que las compañías informen si están envueltas en procedimientos legales incluso habiendo sido denominadas “PRP” (Potentially Responsible Parties- partes potencialmente responsables). Deben informar sobre el número de aspectos por los que han sido designados como PRP y si se espera tener el éxito en la corresponsabilidad.</p>
<p style="text-align: center;"><b>RECOMENDACIÓN 15</b></p> <p>Se recomienda que las provisiones por pasivos medioambientales se cuantifiquen cuando sean de cuantía significativa. Deben acompañarse junto a las políticas y principios contables con la siguiente información explicativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La declaración de por qué aparecieron las provisiones medioambientales y qué cubren.</li> </ul>

RECOMENDACIONES REALIZADAS FRUTO DEL ESTUDIO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La declaración sobre cuándo fueron incurridas las provisiones medioambientales, por ejemplo, cuando son “posibles” y “bastante probables”.</li> <li>• La cuantificación del nivel de las provisiones medioambientales al empezar el año, cuánto se adicionó a las provisiones durante el año, cuánto fue cancelado, y cuál es el balance al final del año. Si no hubo cambios entonces debe explicarse por qué.</li> <li>• La declaración de cómo se ha determinado el nivel actual de las provisiones medioambientales.</li> <li>• La declaración de cómo las incertidumbres han dado lugar a la contabilización de provisiones medioambientales, así como si podrían dar lugar a un aumento de los costos medioambientales y, por consiguiente, del nivel de obligaciones medioambientales.</li> <li>• La cuantificación de las provisiones medioambientales para el desmantelamiento, si es apropiado y trata-se separadamente, junto con las declaraciones respecto a cuándo se incrementaron, etc.</li> </ul>
RECOMENDACIÓN 16
<p>Se recomienda que los gastos medioambientales sean cuantificados cuando sean de cuantía significativa. Deben acompañarse a las políticas o principios contables con la siguiente información explicativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La definición de lo que se está incorporado como gasto medioambiental, la descomposición de ese gasto, por ejemplo, el gasto en la investigación y desarrollo medioambiental, los impuestos medioambientales, etc.</li> <li>• El estado de si los gastos medioambientales son realizados o capitalizados, preferentemente con la cuantificación de la cantidad realizada y capitalizada.</li> <li>• El estado de si los gastos “en proceso de fabricación” o “al final de la tubería” se incluían en el cálculo, y la justificación para esto. Si los gastos “en proceso de fabricación” se incluían en un estado donde se explique cómo se determinan.</li> <li>• El estado relativo a si la incurrencia en los gastos medioambientales se espera que produzca ingresos adicionales, por ejemplo a través de las ventas de productos lanzados al mercado con información de sus perfiles medioambientales, etc.</li> </ul>
RECOMENDACIÓN 17
<p>Se recomienda que los pasivos contingentes medioambientales se informen cuando sean de cuantía significativa. Deben acompañarse por un estado que explique dicho pasivo contingente y si se espera que tenga un impacto material en el balance consolidado de la compañía o en su posición financiera. Es más debería informarse de las acciones para reducir las obligaciones potenciales futuras.</p>
RECOMENDACIÓN 18
<p>Se recomienda que se informe sobre la compensación de terceras partes, acompañándose de un estado relativo a la existencia de la póliza de seguro para las obligaciones medioambientales y de lo que ésta cubre, las demandas hechas por la compañía y las compensaciones recibidas. También se deberá informar si las obligaciones medioambientales se han reducido por las posibles compensaciones futuras del seguro.</p>
RECOMENDACIÓN 19
<p>Se recomienda que las compañías consideren, de manera más amplia, las definiciones existentes y pautas relativas a la medida, monitorización, presentación e información financiera medioambiental en el informe financiero. Por ejemplo las definiciones de EUROSTAT sobre el gasto medioambiental, las recomendaciones de la Unión Europea sobre los temas financieros en la contabilidad y el informe ONU ISAR 15 deben ser considerados. Las compañías que utilizan otros criterios específicos deberán resaltar este hecho, cuándo se implantaron y si su aplicación tuvo un efecto en la posición financiera de la compañía.</p>
RECOMENDACIÓN 20
<p>Se recomienda que se informe de las diferencias entre las normas contables nacionales e internacionales que afectan a la información financiera medioambiental. Debería acompañarse con estados que relacionen el efecto sobre la información financiera medioambiental de las diferencias entre las normas contables nacionales y otras normas nacionales o internacionales, así como con de un estado de impacto de estos efectos.</p>

## **F) Los fundamentos de la información contable medioambiental: la IV y VII directivas y las normas IAS**

*“Aunque el marco legislativo europeo sobre la información financiera no aborda las cuestiones ambientales de forma explícita, son de aplicación los principios y disposiciones generales establecidos en la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente)” [CUE; 2001a: Considerando (7)].*

*“Formando parte de su Estrategia de contabilidad de 1995(6), la Comisión pretende integrar la armonización contable en el ámbito europeo dentro del contexto más amplio de armonización contable que se lleva a cabo a escala internacional. En consecuencia, la Comisión ha prestado su apoyo a la tarea desempeñada por el Comité de normas internacionales de contabilidad (International Accounting Standards Committee o “IASB”), que, a su vez, tiene como objetivo el desarrollo de un núcleo duro de normas internacionales de contabilidad (International Accounting Standards o “IAS”) de gran calidad. La Comisión se ha comprometido a trabajar para que se mantenga la coherencia entre el marco relativo a la información financiera de la Unión Europea y las normas internacionales de contabilidad desarrolladas por el IASB” [CUE; 2001a: Considerando (8)].*

*“El IASB ha publicado varias normas internacionales de contabilidad en las que se establecen las disposiciones y los principios contables pertinentes a la hora de abordar las cuestiones ambientales. No obstante, no abundan las directrices relacionadas directamente con estas cuestiones y no existe ninguna norma internacional de contabilidad que se centre exclusivamente en las cuestiones ambientales” [CUE; 2001a: Considerando (9)].*

La Unión Europea ha pretendido, desde sus comienzos, la configuración de un único área económico-financiera, donde se facilitara el mercado de bienes y servicios y financiero, así como la libre circulación de personas entre los Estados Miembros. Uno de los resultados más constatables ha sido la integración en el euro como moneda única.

A su vez, la internacionalización de la actividad de las empresas europeas ha ido incorporando cada día con más fuerza la idea de avanzar en el camino de conseguir una mayor armonización contable en el ámbito supranacional, con el fin de lograr la comparabilidad de los estados financieros de empresas de distintos países, así como poder entrar en los distintos mercados de valores con unas únicas normas contables, lo cual facilitaría, en gran medida, su proceso de captación de recursos.

Esta armonización contable en Europa se ha llevado a cabo a través de la emisión de Directivas contables que no intentaban desarrollar un nuevo sistema de contabilidad sino que se dirigían hacia el establecimiento de un compromiso aceptable entre las diferentes prácticas contables que existen. No obstante, la pretensión de buscar la

comparabilidad de la información contable, tan ansiada en el ámbito de la contabilidad (especialmente en el caso de los *global players*), no ha concluido con las Directivas contables como consecuencia de la gran diversidad de opciones que contienen.

Esta es la razón por la que la Comisión Europea publicó una Comunicación en 1995 [CUE; 1995] en la que proponía a los Estados Miembros que permitieran a los *global players* preparar sus estados financieros consolidados sobre las bases de las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS, siglas en inglés, NIIF, siglas en español), previa garantía de influencia y control sobre su elaboración. En esta Comunicación se sugiere que se otorgue una gran importancia al proceso de normalización contable bajo los criterios ya establecidos por las Normas Internacionales de Contabilidad, todo ello sin perjuicio de reservar a los organismos nacionales de regulación contable la última palabra en la adopción flexible de las NIIF. La preferencia por las IAS (o NIIF) se justifica por el amplio reconocimiento que ostentan estas normas contables en los mercados de capitales.

Al mismo tiempo, el acuerdo entre IOSCO e IASB supone la exigencia de las NIIF en las bolsas de valores europeas y de otros países, con lo que en la práctica se configura la asociación IASB-UE-IOSCO, como un formidable competidor de los principios contables norteamericanos (GAAP) y de sus bolsas de valores [Gabás, 2001: 58].

A tenor de lo comentado, hoy día el proceso de normalización contable europeo se traduce en un proceso de alineación con la información suministrada por las normas IAS. Y es justamente en este proceso de armonización en el que debemos enmarcar a la Recomendación emitida por la Comisión Europea en cuestiones medioambientales. Así se deja constancia en el Considerando octavo de la Recomendación de 2001 [CUE; 2001a] cuando señala, que la Comisión se ha comprometido a trabajar para que se mantenga la coherencia entre el marco relativo a la información financiera de la Unión Europea y las normas internacionales de contabilidad desarrolladas por el IASB.

Dado que son varias las normas internacionales que abordan cuestiones medioambientales, la Comisión se ha fundamentado en ellas para emitir sus propuestas y recomendaciones. Las más importantes son:

- IAS 36, que afecta a la medición de las responsabilidades medioambientales y a la depreciación de los activos medioambientales.
- IAS 37 que afecta al reconocimiento de las responsabilidades medioambientales.
- IAS 38, sobre inmovilizado inmaterial.

La IAS 37 adquiere un verdadero protagonismo ya que, a las tradicionales obligaciones nacidas como consecuencia de normativa jurídica o contractual, se añaden

den las obligaciones voluntariamente asumidas por las empresas (obligación tácita según el nombre adoptado por la Comisión Europea) en lo que supone un refuerzo contable al giro hacia la voluntariedad que auspició la política medioambiental de la Unión Europea. Esa forma de buscar la preservación del entorno ha provocado que pierda peso el tradicional sistema de castigos del principio “contaminador-pagador”, para pasar a la filosofía de fomentar que las empresas, de manera voluntaria, vayan adquiriendo un mayor protagonismo en la conservación del medio ambiente.

Pese a lo comentado, aún cuando se ha señalado la relevancia de la normativa contable internacional en relación a las cuestiones medioambientales, todavía “...no abundan las directrices relacionadas directamente con estas cuestiones y no existe ninguna norma internacional de contabilidad que se centre exclusivamente en las cuestiones medioambientales” (Considerando 9 de la Recomendación). Esta ha sido una de las motivaciones para la elaboración de la Recomendación que viene a integrar, en un solo texto, las cuestiones más relevantes para el correcto tratamiento contable del impacto medioambiental de las actividades de la empresa.

**G) La importancia de los informes medioambientales separados y su coherencia con la información financiera sobre cuestiones medioambientales: análisis de los sistemas de gestión medioambiental y de las guías para la elaboración de informes medioambientales**

*“La presente Recomendación reconoce que se ha producido un aumento gradual del número de informes medioambientales separados, especialmente por parte de empresas que operan en sectores con impactos medioambientales notables. La presente Recomendación no pretende señalar las razones que se esconden bajo esta tendencia. No obstante, esta Recomendación reconoce que los diferentes grupos de interesados tienen necesidades diferentes o les conceden diferentes grados de prioridad. Los informes medioambientales separados satisfacen las necesidades de información de los grupos de actores que sólo se cubren parcialmente con la información facilitada en las cuentas y los informes anuales de las empresas. Por consiguiente, el objetivo debería ser elaborar informes medioambientales separados y que las cuentas y los informes anuales fuesen más coherentes, cohesionados y estuviesen estrechamente relacionados entre sí. La finalidad de la presente Recomendación es promover este objetivo garantizando que se incluyen datos medioambientales en las cuentas e informes anuales, de forma que sirva de complemento de los informes medioambientales separados, más detallados y ambiciosos” [CUE; 2001a: Considerando (11)].*

La Recomendación contable de la Comisión Europea [CUE; 2001a] otorga una gran importancia a los informes medioambientales a través de su artículo 11, de manera que la información contable se convierte en un complemento de aquella estrictamente medioambiental. La Recomendación viene a contemplar en el párrafo objeto de comentario, la importancia que tienen los informes medioambientales separados para satisfacer las necesidades de información de los diferentes grupos interesados. Reconoce que la emisión de este tipo de informes ha ido aumentando paulatinamente en aquellas empresas que actúan en sectores económicos potencialmente peligrosos para el medio ambiente y admite la conveniencia de elaborar información medioambiental para grupos de interesados específicos.

Los informes medioambientales adquieren, de esta forma, una gran relevancia ya que, según acabamos de leer en el artículo 11, “*...el objetivo debería ser elaborar informes medioambientales separados y que las cuentas y los informes anuales fuesen más coherentes, cohesionados y estuvieran estrechamente relacionados entre sí. La finalidad de la presente Recomendación es promover este objetivo garantizando que se incluyen datos medioambientales en las cuentas e informes anuales, de forma que sirva de complemento de los informes medioambientales separados, más detallados y ambiciosos*”.

La información que puede recogerse en un informe medioambiental es muy abundante y variada. Por ejemplo, el informe medioambiental puede ser el producto informativo de una eficiente política medioambiental llevada a cabo por una empresa. Cada vez son más las empresas que optan por implantar sistemas de gestión que hagan posible documentar, de forma sistemática y ordenada, la información relativa al sistema productivo. El Sistema de Gestión Medioambiental (SGM) requiere unos pasos para su implantación y para su validación, y además, con una periodicidad determinada, se someterá a una auditoría medioambiental que también da lugar a la emisión de un informe. Ello hace necesario que conozcamos y podamos manejar este tipo de documentos que condicionarán los conceptos contables medioambientales a incluir en las cuentas anuales.

La importancia adquirida por los informes medioambientales de las empresas, sean o no fruto del SGM, ha venido reclamando esfuerzos que conduzcan a la conceptualización del contenido de los informes medioambientales. Algunas organizaciones han seguido ciertas líneas directrices que abordan los componentes más esenciales a incluir dentro de este tipo de informes. En los últimos años ha adquirido una gran importancia el *Global Reporting Initiative* (GRI) como guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad y que presentó una nueva versión en Abril de 2002. Pero también contamos con una propuesta española de 1996 que partió de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). A continuación, nos dirigimos a analizar ambas propuestas (GRI y AECA) previo paso por el Sistema de Gestión Medioambiental (SGM).

## **Sistemas de Gestión Medioambiental (SGM)**

La implantación de un Sistema de Gestión Ambiental (SGM) constituye el instrumento que la empresa utiliza en orden a combinar la protección del medio ambiente con la obtención del máximo rendimiento económico.

Cuando una organización decide implantar su SGM, el objetivo principal es obtener información sobre su situación medioambiental, para poderla mantener bajo control. La implantación de cualquier SGM y su validación ante un organismo certificador, implica que aquél se ha de desarrollar con unos “Objetivos Generales” que son básicamente los siguientes:

- El SGM debe garantizar el cumplimiento de la legislación medioambiental vigente, tanto en el ámbito local como en el autonómico, en el nacional y en el internacional.
- El SGM ha de fijar las políticas y procedimientos operativos internos necesarios para alcanzar los objetivos medioambientales fijados por la organización.
- El SGM debe identificar, interpretar, evaluar y prevenir los efectos medioambientales derivados de la actividad, gestionando los riesgos en los que la organización empresarial incurre como consecuencia de aquellos.
- El SGM ha de determinar el volumen de recursos y la cualificación del personal apropiado en función de los riesgos medioambientales existentes y de los objetivos medioambientales marcados por la organización empresarial.

La implantación de un SGM sigue una secuencia lógica que parte de la decisión de la Dirección de la empresa que establecerá una política medioambiental de mejora continuada compatible con la política de la organización. Una vez establecida ésta, es conveniente realizar una evaluación de la situación de la organización, para establecer su posición actual respecto del medio ambiente. Es éste el punto de partida de todo SGM para poder determinar exactamente qué aspectos medioambientales se van a tratar y qué acciones serán necesarias para mantener los impactos medioambientales significativos bajo control.

A partir del conocimiento real de la situación, se establecen unos objetivos y unas metas medioambientales, cuantificables y dimensionadas en el tiempo. Para alcanzar estas metas se establece un programa medioambiental escrito, que recoge las actividades, las estrategias, los medios, los recursos y los plazos necesarios para la consecución y puesta en práctica de los objetivos inicialmente fijados.

Con una periodicidad determinada, se establecen auditorías medioambientales como mecanismos para la evaluación de la eficacia del SGM, para la verificación de la consecución de los objetivos medioambientales marcados y para la corrección de posibles desviaciones de la situación en un momento dado, según lo establecido por el compromiso escrito de la empresa recogido en el programa y en su política medioambiental.

En caso de que los objetivos marcados por la empresa se alcancen con éxito, y ello quedase claramente demostrado por la auditoría <sup>16</sup> del SGM, se deben definir nuevos objetivos, comenzando de nuevo el proceso (Mejora Continua). Los objetivos medioambientales deben perseguir un progreso gradual que se traduzca en una mejoría de los resultados en lo que se refiere a protección medioambiental. De esta forma se consigue ajustar el rumbo de la organización a lo establecido en las sucesivas declaraciones medioambientales que se presenten, lo que será de suma importancia frente a posibles inspecciones medioambientales.

Por último, una vez diseñado, implantado y revisado el SGM, la organización inicia el proceso de certificación o verificación ante el organismo correspondiente, pudiendo finalizar, por ejemplo, con la acreditación de una marca.



La implantación de un SGM varía en lo que se refiere a procedimiento y complejidad en función del sistema de certificación escogido. Efectivamente, la implantación

<sup>16</sup> Las Auditorías Medioambientales son el instrumento que permite a la empresa analizar la situación medioambiental, al mismo tiempo que le ayuda a implantar una sólida política de medio ambiente. Nacen como consecuencia de la preocupación de la empresa por la protección al medio ambiente, asociada a la responsabilidad de evitar impactos medioambientales negativos. Son múltiples los modos de elaborar la auditoría y los objetivos de la misma; no obstante la determinación del alcance de la auditoría, la determinación del cumplimiento de la normativa contable y del cumplimiento de la política medioambiental asumida por la empresa así como el establecimiento de medidas correctoras de impactos que pudieran establecerse, quedarán constatadas a través de informes.

de un SGM puede realizarse de acuerdo con las reglas o normas técnicas pertinentes, solicitando el reconocimiento por un ente certificador, aunque también podría implantarse sin solicitar reconocimiento alguno por parte de la administración.

La primera norma sobre SGM fue la desarrollada por la *British Standard Institution (BSI)* en el Reino Unido, la Norma BS 7750, que se aprobó experimentalmente en 1992 (versión definitiva en 1994). Por lo que se refiere a España, la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) diseñó una norma sobre SGM muy similar a la británica, la norma UNE 77 801 94 “*Reglas generales para la implantación de un Sistema de Gestión Medioambiental*”. Dicha norma se aprobó con carácter experimental en 1993 y con carácter definitivo en 1994.

En el ámbito regional europeo, en 1991 se presenta a la Comisión Europea el primer borrador de un Reglamento europeo sobre gestión y auditorías medioambientales, que compartía muchas de las ideas y de la filosofía del primer borrador de la Norma BS 7750 británica. Fue aprobado definitivamente en 1993 como Reglamento CEE 1836/93, *por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditorías medioambientales*, más comúnmente conocido bajo las siglas de EMAS (Eco-Management Audit Scheme) <sup>17</sup>. No se trata de

---

<sup>17</sup> Los elementos que deben reunir las empresas para registrar un centro EMAS (la participación sólo es en base a centros, y no a empresas) son los siguientes [Baños et al.; 1997]:

- a) Adoptar una política medioambiental, que haga énfasis en el cumplimiento de la normativa y en la mejora continua.
- b) Llevar a cabo una revisión inicial del centro, con el fin de alcanzar una representación adecuada de todos sus impactos ecológicos.
- c) Como resultado de la revisión anterior, implantar un programa medioambiental bajo la filosofía de la mejora continua, así como un sistema de gestión medioambiental adecuado para llevar a cabo el programa. En el anexo I del Reglamento se establecen toda una serie de requisitos que debe cumplir el Sistema de Gestión Medioambiental, relativos a la política, objetivos y programa, a la definición de responsables con autoridad, a la comunicación con el personal, a los aspectos medioambientales que debe registrar la empresa para luego controlar, tomar medidas, etc.
- d) Llevar a cabo una auditoría medioambiental en cada centro, con una periodicidad que determinará la empresa en función de las repercusiones medioambientales de la actividad, pero que en cualquier caso será en intervalos iguales o menores a tres años.
- e) Como resultado de la auditoría se deben revisar la política y el programa medioambiental de la empresa. De esta forma se cumple la filosofía de la mejora continua, haciendo el sistema circular. La diferencia entre el reglamento europeo y una auditoría medioambiental es su circularidad. Es decir, mientras que una auditoría se agota en el momento de su finalización, el esquema es un proyecto de gestión, que tiende a la mejora continua.
- f) Preparar un informe medioambiental, de forma específica para cada centro, y anualmente (con excepciones). Dicho informe medioambiental, una vez validado, será enviado a la autoridad competente en cada país y dado a conocer entre el público.

una norma aunque el propio Reglamento hace numerosas menciones a las normas internacionales. Se trata de un reglamento con carácter voluntario. Una de sus características, hasta su reciente versión, era su carácter de aplicación exclusiva al sector industrial. Sin embargo, la reciente versión del Reglamento nº 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, ha ampliado el campo de aplicación como hacía el resto de normas, hacia las organizaciones en general.

A nivel internacional, a mediados de 1991, la Organización Internacional de Normalización <sup>18</sup> (ISO) convocó a sus miembros en busca de asesores voluntarios (alrededor de 25 países respondieron) y formaron un grupo asesor llamado el *Strategic Advisory Group on the Environment- SAGE* (Grupo Asesor Estratégico sobre el Medio Ambiente). Con motivo de la Conferencia de Río, la ONU solicitó la participación y compromiso de crear normas ambientales internacionales, que se hizo por parte de las Naciones Unidas (ONU) a los dirigentes del Secretariado General de ISO.

SAGE decidió a mediados de 1992 que era apropiado que ISO desarrollara normas para el control del medio ambiente e hizo pública esta decisión durante la UNCED. Para enero de 1993, ISO creó el Comité Técnico 207 (TC 207), encargado precisamente de la normalización de ciertos aspectos medioambientales (etiquetas ecológicas, auditorías medioambientales, análisis del ciclo de vida, sistemas de gestión medioambiental, etc.). En octubre de 1996, ISO aprueba una norma internacional sobre SGM, la Norma ISO 14001: 1996, *Sistemas de Gestión Medioambiental. Especificaciones y directrices para su utilización*. Ésta especifica los requisitos para la certificación, registro y autoevaluación de un sistema de gestión medioambiental en una organización determinada.

Asimismo, la Comisión Europea encargó al Comité Europeo de Normalización (CEN) la elaboración de una norma europea (EN) sobre SGM. La decisión de este comité fue la de no elaborar ninguna norma propia, ya que existía un Reglamento Europeo y la Norma ISO 14001. En 1997 la Norma ISO 14001 fue aprobada íntegramente por el CEN como norma europea (Norma EN ISO 14001:1997), lo cual

- g) Un último y muy importante aspecto del esquema es la verificación. La empresa deberá auditar, a través de un verificador medioambiental acreditado, la política medioambiental, el sistema de gestión medioambiental, la revisión inicial y las posteriores auditorías y, finalmente, los datos y las informaciones que se ofrezcan en el informe medioambiental.

<sup>18</sup> La *International Organization for Standardization* (ISO) es un organismo internacional no gubernamental con sede en Ginebra, conformado por más de 111 agrupaciones o países miembros, que tuvo sus comienzos poco después de la Segunda Guerra Mundial. No está afiliada a las Naciones Unidas ni a ninguna organización europea, sino que los países están representados por autoridades designadas dentro de esos países (España está representada por AENOR —Asociación Española de Normalización y Certificación—). Las labores de ISO son desempeñadas en comités técnicos establecidos por el Consejo de Administración Técnica (TMB) y todas sus normas son voluntarias.

implicó la adquisición del rango de norma nacional en todos los países miembros del CEN, en los que tras un tiempo prudencial, se retirarían las normas nacionales sobre SGM para ser sustituidas por la norma EN ISO 14001. Así, en España, la Norma 77 801 94 fue anulada y sustituida por la Norma UNE-EN ISO 14001: 1997.

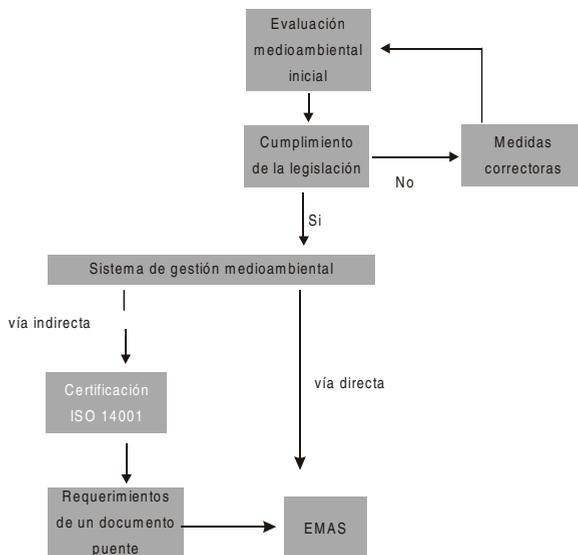
Ahora bien la Regulación EMAS de 1993 y la ISO 14001 no fueron coincidentes debido, sobre todo, al diferente momento de elaboración de cada una. Las diferencias más sobresalientes entre estas normas se representan en la siguiente tabla:

<b>DIFERENCIAS BÁSICAS ENTRE EMAS 1993 E ISO 14001</b>		
<b>ASPECTO</b>	<b>EMAS 1993</b>	<b>ISO 14001</b>
<b>Estructura</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reglamento comunitario.</li> <li>• Estructura básica de Reglamento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Norma internacional.</li> <li>• Mantiene la estructura de ISO 9000.</li> <li>• Mayor tradición.</li> </ul>
<b>Alcance geográfico</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ámbito europeo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ambito internacional.</li> </ul>
<b>Ámbito de aplicación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sólo a centros industriales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A todo tipo de organización.</li> <li>• Más genérica.</li> </ul>
<b>Política medioambiental</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Más exigente (aspectos de anexo IC y principios de anexo ID).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requisitos mínimos.</li> </ul>
<b>Mejora continua</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vinculada a la EVABAT (aplicación económicamente más viable de la mejor tecnología disponible).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La EVABAT no es un requisito.</li> </ul>
<b>Revisión medioambiental inicial.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La evaluación medioambiental es obligatoria y tiene que ser validada por el verificador.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La revisión no es un requisitos pero se recomienda.</li> </ul>
<b>Efectos medioambientales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emplea el término efecto medioambiental.</li> <li>• Exige registro de los efectos medioambientales significativos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utiliza el término aspecto medioambiental.</li> <li>• No exige su registro.</li> </ul>
<b>Requisitos legales</b>	Exige registro de requisitos legales.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No exige su registro.</li> </ul>
<b>Objetivos medioambientales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deben estar a disposición pública.</li> <li>• Siempre que sea posible deben cuantificarse para un periodo de tiempo definido.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No obliga a que sean públicos.</li> <li>• Siempre que sea posible han de planificarse en el tiempo, pero no hay plazo.</li> </ul>
<b>Auditoría del SGM</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audita, además del SGM, el comportamiento medioambiental según los requisitos del anexo IC.</li> <li>• Limita su periodicidad a un máximo de tres años.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audita únicamente el SGM.</li> <li>• Son periódicas pero no especifica frecuencia alguna.</li> </ul>
<b>Declaración medioambiental</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exige declaración medioambiental.</li> <li>• Ha de ser validada por el verificador para certificar el SGM.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No exige declaración.</li> </ul>
<b>Verificador medioambiental</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Crea la figura del verificador medioambiental acreditado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No existe esta figura.</li> </ul>
<b>Comunicación externa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deben estar a disposición del público una descripción de la política, del programa y del sistema. La comunicación externa se realiza básicamente mediante la declaración medioambiental.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No exige declaración. Obliga a que la política esté disponible al público. Se recomienda más comunicación externa pero el contenido de la comunicación queda a criterio de la propia organización.</li> </ul>

Las diferencias entre estos sistemas de gestión medioambiental y la voluntad decidida de su mejora y ampliación a otro tipo de organizaciones, ha dado lugar en el año 2001, a la aprobación del Reglamento (CE) n° 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS).

El Reglamento 761 partió de la experiencia del EMAS 1993 pero tiene una divergencia significativa en el ámbito de aplicación. La norma aprobada en el 2001 se dirige a cualquier tipo de organización, mientras que la de 1993 se destinaba exclusivamente a las empresas industriales. Ahora se busca integrar en la protección medioambiental a toda la sociedad. Así se refleja en el considerando número séptimo cuando se señala: *“El EMAS debe estar abierto a todas las organizaciones que produzcan efectos sobre el medio ambiente, ofreciéndoles los medios para gestionar esos efectos y mejorar su comportamiento medioambiental general”*.

Además, con el Reglamento 761 se produce un acercamiento a la norma EN ISO 14001: 1996 ya que el Reglamento EMAS de 2001, en el apartado A del Anexo I, asume plenamente los requisitos establecidos sobre procedimientos para llevar a cabo un buen sistema de gestión medioambiental de ISO 14001, sección cuarta .



En definitiva, las organizaciones interesadas en adherirse al sistema deben cumplir lo siguiente:

- Aplicar una política medioambiental que establezca los objetivos generales y los principios de acción de la empresa respecto al medio ambiente.

- Proceder a una evaluación medioambiental del centro.
- Introducir un programa y un sistema de gestión medioambiental.
- Hacer que se realicen, auditorías medioambientales.
- Efectuar una declaración medioambiental que tendrá carácter público y que, en su caso, será validada por un verificador medioambiental acreditado, lo que permitirá el acceso del centro al registro oficial.

Para finalizar nuestro comentario sobre los “Sistemas de Gestión Ambiental”, señalar que el EMAS 2001 establece también unos requisitos para la elaboración de información medioambiental que recoge en el punto 3.3 del Anexo 3 del Reglamento, si bien sólo se establecen unas guías mínimas para la elaboración de este tipo de información, diciendo:

*“La información bruta obtenida a partir del sistema de gestión medioambiental puede utilizarse de varias maneras para mostrar el comportamiento medioambiental de una organización. Para ello, las organizaciones podrán utilizar los indicadores pertinentes de comportamiento medioambiental existentes velando porque los indicadores seleccionados:*

- a) *ofrezcan una valoración exacta del comportamiento de la organización;*
- b) *sean comprensibles e inequívocos;*
- c) *permitan efectuar una comparación año por año para evaluar la evolución del comportamiento medioambiental de la organización;*
- d) *permitan establecer una comparación a escala sectorial, nacional o regional, según proceda;*
- e) *permitan una comparación adecuada con los requisitos reglamentarios”.*

## **GRI: Global Reporting Initiative**

Uno de los sistemas de información medioambiental que ha adquirido una gran relevancia y que se ha venido implantando, por su carácter de generalidad, ha sido el *Global Reporting Initiative* (GRI) o “Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad”. Aunque puede decirse que el GRI constituye una de las propuestas de contenido medioambiental mayormente aceptadas, existen otros pronunciamien-

tos que han delimitado unas guías a seguir para la publicación de informes medioambientales. A este particular se refiere el documento de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) [2000: pños. 7.1 – 7.6], que recoge, como pronunciamientos más interesantes, los siguientes (nótese que entre ellos cita al GRI):

<b>SIGLAS</b>	<b>ORGANIZACIÓN</b>	<b>TÍTULO Y AÑO DEL DOCUMENTO</b>
ACBE	(UK Government's) Advisory Committee on Business and the Environment	Environmental Reporting and the Financial Sector - An Approach to Good Practice (1997)
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants (UK)	Guide to Environment and Energy Reporting and Accounting (1997)
CBI	Confederation of British Industry (UK)	Introducing Environmental Reporting – Guidelines for Business (1993)
CIA	Chemical Industries Association (UK)	Reporting to Your Local Community (1995)
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants (Canada)	Reporting on Environmental Performance (1994)
D&T	Deloitte & Touche (Denmark)	Assessor's manual for the Analysis and Evaluation of Corporate Environmental Reporting (1996)
EFFAS	European Federation of Financial Analysts' Societies	Eco-Efficiency and Financial Analysis - The Financial Analyst's Views (1996)
EMAS	EC Eco-Management and Audit Scheme	Requirements for the environmental statement (1998 revision)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens	Towards a generally accepted framework for environmental reporting (2000)
FEEM	Fondazione ENI Enrico Mattei (Italy)	Company Environmental Reports - Guidelines for Preparation (1995)
GEMI	Global Environmental Management Initiative (USA)	Environmental Reporting in a Total Quality Management Framework (1994)
GRI	Global Reporting Initiative	Sustainability Reporting Guidelines (1999/2000). Última versión de 2002.
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (UK)	Environmental Issues in Financial Reporting (1996)
ICC	International Chambers of Commerce	The Business Charter for Sustainable Development (1991)
IASR	United Nations	Conclusions on Accounting and Reporting by Trans-national Corporations (annual)
I00 Group	The I00 Group of Finance Directors (UK)	Environmental Reporting: the Hundred Group Statement of Good Practice (1991)
PERI	Public Environmental Reporting Initiative (USA)	The PERI Guidelines (1992)
UNEP	United Nations Environment Programme (& Sustainability)	Engaging Stakeholders; 2nd International Progress Report on Company Environmental Reporting (1996)
WICE	World Industry Council for the Environment (now part of WBCSD)	Environmental Reporting - a Managers Guide (1994)

Quizás sea ahora el momento de aclarar, tal como hace Larrinaga [2002], que las respuestas contables al reto medioambiental son variadas siendo el GRI una de ellas. Bien entendido que esta respuesta no se limita al modelo tradicional contable porque contiene principalmente información no financiera también llamada “*reporting*” medioambiental, o simplemente, información medioambiental.

Centrándonos en el *Global Reporting Initiative* (GRI), éste viene considerando tres elementos de sostenibilidad a distinguir en una organización [GRI; 2000: 1]:

- *Económico*: Incluye, los gastos por nóminas, productividad laboral, creación de empleo, gastos en servicios externos, gastos en investigación y desarrollo, en inversiones en formación y otras formas de capital humano. El aspecto económico incluye, aunque no se limita sólo a ello, los estados financieros y declaraciones relacionadas.
- *Medioambiental*: Incluye el impacto de los procesos, productos y servicios sobre el aire, agua, tierra, biodiversidad y salud humana.
- *Social*: Incluyendo, por ejemplo, salud y seguridad en el lugar de trabajo, estabilidad de los empleados, derechos laborales, derechos humanos, salarios y condiciones laborales.

En la última versión del GRI, estos tres aspectos se tratan ampliamente como elementos individuales en la elaboración de memorias. No obstante se considera que han de formar un marco integrado de información. La nueva guía propuesta por el GRI en Abril de 2002 está encaminada a la consecución de este objetivo estableciendo un marco comprensivo de la información necesaria para la toma de decisiones medioambientales. Así, el informe medioambiental se amplía notablemente intentando abarcar los distintos aspectos que deben tenerse presentes en la evaluación de la ejecución medioambiental de una corporación, conteniendo documentos como los siguientes [GRI; 2002: 12]:

- La guía del informe de sostenibilidad.
- Los suplementos específicos del sector.
- Los suplementos de temáticas específicas.
- Los protocolos técnicos.

Señalar brevemente que el primero contiene el verdadero informe medioambiental siendo los otros tres un complemento para la comprensión completa de la

magnitud de las actividades medioambientales emprendidas por la organización. Así, los suplementos del sector reflejan las características principales del sector de actividad en el que la organización se desenvuelve. Por su parte, los suplementos de temáticas específicas recogen aquéllos tópicos necesarios para alcanzar una entera comprensión de las actividades de la organización y las posibilidades de la misma ante determinadas situaciones. Por último, los protocolos técnicos se dirigen al establecimiento específico de una serie de indicadores, su explicación y formas de aplicación.

En cualquier caso, la guía del año 2000 ha sido reformada tanto en su forma, como en su fondo. En referencia a la forma, es constatable el cambio en cuanto al contenido de la memoria de sostenibilidad y en cuanto al orden a seguir en su elaboración. Así, la Guía GRI 2000 señalaba que la estructura a presentar en la memoria de sostenibilidad, en orden a facilitar la comparabilidad de la misma, debería ser, la siguiente <sup>19</sup>:

ORDEN A SEGUIR EN LA ELABORACIÓN DE LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD SEGÚN EL GRI 2000
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Declaración del presidente.</li> <li>2. Perfil de la organización informante.</li> <li>3. Documento de síntesis e indicadores de referencia.</li> <li>4. Visión y estrategia.</li> <li>5. Políticas, organización y sistemas de gestión.</li> <li>6. Actuaciones.</li> </ol>

Sin embargo, la nueva versión del GRI 2002 prefiere una estructuración en cinco secciones, cada una de las cuales contempla la siguiente temática:

ORDEN A SEGUIR EN LA ELABORACIÓN DE LA MEMORIA DE SOSTENIBILIDAD SEGÚN EL GRI 2002
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Visión y estrategia.</li> <li>2. Perfil de la organización informante.</li> <li>3. Estructura del Gobierno Corporativo y sistemas de dirección.</li> <li>4. Indicadores de ejecución.</li> <li>5. Contenido del índice del GRI.</li> </ol>

El GRI propone que los informes sobre la sostenibilidad sigan las pautas presentadas en la memoria como documento síntesis. No obstante, también contempla que una organización decida presentar la información en un orden diferente si considera que es mejor para las necesidades de los usuarios.

Respecto a las cuestiones de fondo, el GRI 2002 ha reorganizado y complementado los conceptos subyacentes que daban sustento al informe de sostenibili-

<sup>19</sup> Sobre el contenido del informe sobre sostenibilidad puede verse un resumen en Larrinaga y Moneva [2002: 84 - 86].

dad. En la versión GRI 2000 se recogían ciertos principios fundamentales y características cualitativas propias del ámbito contable. Sin embargo, en la guía de sostenibilidad del GRI 2002, tanto unos como otros se encuadran dentro de los denominados principios de la información. Según establece el GRI 2002, los principios de información ayudarán a asegurar que los informes GRI (página 21):

- Presenten una imagen fiel de la ejecución económica, medioambiental y social y la contribución al medio ambiente asociada a la corporación empresarial.
- Faciliten la comparación a lo largo del tiempo.
- Faciliten las comparaciones a través de las distintas organizaciones y
- Contengan información creíble sobre aspectos que preocupen a los accionistas.

Estos principios se complementan con otros adicionales diseñados exclusivamente para la información medioambiental como, por ejemplo, el principio de transparencia o el de contexto de sostenibilidad. Se han eliminado otros principios típicamente contables como el principio de devengo o el de compromiso continuo.

En el siguiente cuadro representamos una interrelación entre los principios y características cualitativas presentadas en la versión del 2000 con respecto a los principios contenido en la versión de 2002.

<b>GRI 2000</b>	<b>GRI 2002</b>
<i>PRINCIPIOS FUNDAMENTALES</i>	<i>PRINCIPIOS DE LA INFORMACIÓN</i>
Principio de entidad.	Carácter completo.
Principio de alcance de la memoria.	Carácter completo.
Principio de devengo.	
Principio de compromiso continuo.	
Principio de precaución.	
Principio de materialidad o trascendencia.	Inclusividad.
<i>CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS</i>	
Relevancia.	Inclusividad.
Veracidad.	Neutralidad
Claridad.	Claridad.
Comparabilidad.	Consistencia.
Periodicidad.	Oportunidad.
Verificabilidad.	Auditabilidad.
	<i>OTROS</i>
	Exactitud.
	Transparencia.
	Contexto de sostenibilidad.

## Los Informes Medioambientales en la propuesta de AECA

En España, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) emitió en 1996 un documento denominado “Contabilidad de Gestión Medioambiental”, que detallaba gráfica y minuciosamente, los distintos aspectos que conformarían una buena información medioambiental con carácter de generalidad. A través de distintos epígrafes, proporcionó una serie de cuadros a incluir en un informe medioambiental. AECA dejaba claro que estos informes son meras propuestas orientativas que, con el formato propuesto o con las variantes que resultaran convenientes, podrían resultar útiles para la información y la gestión medioambiental de las empresas. Sin embargo, este documento tiene una clara orientación hacia la gestión interna de la empresa. Así parece desprenderse del tratamiento otorgado al contenido informativo de sus propuestas que fueron encuadradas en la serie “Principios de Contabilidad de Gestión” como “*documento número trece*”.

En cualquier caso, resulta interesante detenerse en los modelos de informes, normalmente presentados en forma de cuadros, mostrando información como la siguiente:

- a) Informe para la evaluación de alternativas medioambientales, donde se confrontan los ingresos y costes que tengan relevancia desde la perspectiva medioambiental.
- b) Cuadro presupuestario medioambiental, cuyo objetivo es mostrar, de una forma integral, el conjunto de partidas contables que tienen en mayor o menor medida una dimensión medioambiental.
- c) Partidas del Balance con significación medioambiental, de manera que se facilite la elaboración de un índice de significación medioambiental del conjunto del patrimonio contable de la empresa.
- d) Partidas medioambientales de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, que permitirán elaborar un índice o grado de penetración medioambiental de estas partidas.
- e) Indicadores monetarios medioambientales, diferenciándolos por indicadores de costes, de ingresos y de margen o rentabilidad.
- f) Indicadores no monetarios medioambientales, donde se reflejarían magnitudes relativas a variables o elementos relacionados con la dimensión medioambiental de la empresa. Por ejemplo, el consumo de agua, la contaminación del suelo, la contaminación atmosférica, etc., y diferenciando según estadios del proceso productivo.

- g) Distancia a la norma legal que, a modo de compendio, mostraría la desviación a través de indicadores con respecto a la legislación nacional, autonómica o local e incluso supranacional.
- h) Evolución temporal de las magnitudes, para mostrar la tendencia de evolución en el tiempo de los indicadores medioambientales, tanto monetarios como no monetarios.
- i) Comparaciones internas a nivel de grupo, que tratan de servir de instrumento de comparación, para cada uno de los indicadores medioambientales (monetario o no monetarios), entre las distintas empresas que forman un grupo de sociedades, así como del grupo en su conjunto, o incluso de los distintos centros de producción de una misma empresa, cuando resulte de interés su comparación.
- j) Relativización de los costes medioambientales, que mide la importancia relativa de los costes medioambientales con otras variables como el volumen de ventas o los gastos totales o el número de trabajadores.
- k) *Benchmarking* de indicadores, que es una comparación con los indicadores de las mejores empresas del sector o bien de las mejores empresas en general, o bien del conjunto de un determinado sector.

A continuación reproducimos los informes medioambientales que, en forma de cuadros, propuso AECA en este documento número trece de la serie de Principios de Contabilidad de Gestión:

a) *Informe para la evaluación de alternativas medioambientales*

	ALTERNATIVA XYZ	
<b>+INGRESOS RELEVANTES</b>		<b>A</b>
I. 1. Obtención de ventajas comparativas al actuar por encima de los requisitos	a	
I.2. Incentivos adicionales por actuaciones medioambientales positivas	a	
I.3. Ahorros de costes	a	
I.4. Ahorros de primas de seguro de responsabilidad civil medioambiental	a	
I.5. Facilidades crediticias	a	
I.6. Ahorros de sanciones	a	
I.7. Mejor imagen	a	
<b>-COSTES RELEVANTES</b>		<b>B</b>
C.1. Sanciones por incumplimiento de la normativa	b	
C.2. Reparación del daño causado	b	
C.3. Cierres de las instalaciones	b	
C.4. Modificación y traslado de actividades por denuncias	b	
<b>=RESULTADO MEDIOAMBIENTAL</b>		<b>C</b>

Informe que pone de manifiesto los efectos medioambientales, tanto positivos (ingresos) como negativos (costes), que tengan relevancia desde la perspectiva medioambiental.

b) Cuadro presupuestario medioambiental

	Año N-1	Año N		
		Previsión	Realidad	Media Sector
<b>Inversiones en gestión medioambiental</b>				
*Inmovilizado inmaterial				
- I+D				
- Patentes				
- Marcas				
- Software				
*Inmovilizado material				
- Terrenos				
- Construcciones				
- Instalaciones técnicas				
*Inmovilizado financiero				
*Existencias				
- Materias primas				
- Envases				
*Deudores				
<b>Acreeedores de origen medioambiental</b>				
*Provisiones para riesgos y gastos				
*Ingresos a distribuir en varios ejercicios				
*Deudas a largo plazo				
*Deudas a corto plazo				
<b>Costes de Gestión Medioambiental</b>				
*Costes medioambientales de ciclo anual				
- Costes derivados de la obtención de información				
- Costes derivados de la implantación medioambiental				
- Costes derivados de la gestión de residuos, emisiones y vertidos				
- Costes derivados de producción medioambiental				
- Costes derivados de las exigencias administrativas				
- Costes derivados de la auditoría medioambiental				
* Costes Medioambientales no recurrentes				

continuación tabla

	Año N-1	Año N		
		Previsión	Realidad	Media Sector
- <i>Sistemas de información y prevención</i>				
- <i>Inversiones e instalaciones</i>				
- <i>Conservación y mantenimiento</i>				
- <i>Interrupción en el proceso</i>				
- <i>Accidentes</i>				
- <i>Nuevas existencias del entorno</i>				
- <i>Mejora de la imagen medioambiental</i>				
- <i>Sistemas de control y medición</i>				
- <i>No desembolsables</i>				
- <i>Costes jurídicos</i>				
- <i>Otros costes</i>				
*Ingresos por disminución de riesgos				
*Mejor gestión de residuos				
*Menores daños y molestias				
*Ahorros operativos				
*Mejora de la imagen público				
*Otros				

El objetivo de este cuadro sería mostrar de una forma integral el conjunto de partidas contables que tienen en mayor o menor medida una dimensión medioambiental, tanto en lo referente a las inversiones o activos como a las partidas del pasivo, así como los ingresos inducidos por este tipo de gestión.

c) *Partidas medioambientales del Balance*

Balance de situación	Total				Partidas específicas de gestión medioambiental				Otras partidas			
	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...
<b>ACTIVO</b>												
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>PASIVO</b>												
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

El cuadro anterior trata de presentar las partidas del Balance de situación en relación a las que representan con significación medioambiental, facilitando así la elaboración de un índice de significación medioambiental del conjunto del patrimonio contable de la empresa.

d) *Partidas medioambientales de Pérdidas y Ganancias*

Pérdidas y Ganancias	Total				Partidas específicas de gestión medioambiental				Otras partidas			
	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...
<b>INGRESOS</b>												
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>GASTOS</b>												
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>RESULTADO</b>												
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Pretende poner de manifiesto el índice o grado de penetración medioambiental de las partidas de la Cuenta de pérdidas y ganancias, ofreciéndose, en primer lugar, una visión integral de todas ellas, y desglosando, en las correspondientes columnas, aquellas partidas relacionadas en mayor o menor medida con la perspectiva medioambiental de la empresa.

e) *Indicadores monetarios medioambientales*

INDICADORES MA= medioambientales	Año N- 1	Año N		
		Previsión	Realidad	Media Sector
*Indicadores de costes Costes MA <sub>n</sub> /Costes MA <sub>n-1</sub> Costes Calidad MA/Ventas Costes no Calidad MA/ Ventas Costes MA de ciclo anual /Ventas Costes MA no recurrentes /Ventas				
*Indicadores de Ingresos Ingresos MAN/Ingresos MAN-1				
*Indicadores de rentabilidad Resultado MAN/Resultado MAN-1 Resultado MA/ Ventas Resultado MA/ Inversión MA Resultado MA/ Capitales propios B° Neto/Capital propio				
*Rentabilidad de la inversión MA Ingresos MA/Beneficios MA				
*Ingresos de la inversión MA Ingresos MA/Inversión MA				
*Margen de los ingresos MA Beneficios MA/Ingresos MA				

Este cuadro de indicadores o ratios monetarios es una propuesta de AECA sobre un conjunto de indicadores medioambientales que, entre otros muchos, podría diseñar la empresa, bien con la estructura que se expone, o bien con otra más o menos diferente.

f) *Indicadores no monetarios medioambientales*

<b>Fase ciclo vida Elementos medioambientales</b>	<b>Antes del proceso productivo</b>	<b>Producción</b>	<b>Empaquetado y distribución</b>	<b>Utilización</b>	<b>Eliminación</b>
Consumo de agua					
Contaminación del suelo					
Contaminación atmosférica					
Ruido					
Consumo de energía					
Consumo de recursos naturales					
Impacto en ecosistemas					

El cuadro de indicadores no monetarios contempla una serie de magnitudes relativas a variables o elementos relacionados con la dimensión medioambiental de la empresa, con magnitudes tales como el consumo de agua, la contaminación del suelo, la contaminación atmosférica, etc., ofreciendo así información relativa a los diferentes momentos de un proceso productivo concreto.

g) *Distancia a la norma legal*

<b>INDICADORES</b>	<b>EMPRESA</b>	<b>MÁXIMO LEGAL</b>	<b>DESVIACIÓN</b>		<b>MÍNIMO LEGAL</b>	<b>DESVIACIÓN</b>	
			<b>Cifras Absolutas</b>	<b>%</b>		<b>Cifras absolutas</b>	<b>%</b>
<i>Indicadores Monetarios (IM)</i>							
<i>IM1...</i>							
<i>IM2...</i>							
<i>IM3...</i>							
<i>...</i>							
<i>...</i>							
<i>...</i>							
<i>IMN...</i>							
<i>Indicadores no Monetarios (IN...)</i>							
<i>IN1...</i>							
<i>IN2...</i>							
<i>IN3...</i>							
<i>...</i>							
<i>...</i>							
<i>...</i>							
<i>INN...</i>							

En este cuadro se refleja la situación de los diferentes indicadores, ya sean monetarios o no, en función de los límites que para cada caso, se establezcan normativamente a nivel nacional, autonómico o local e incluso, las magnitudes o cifras relativas a la legislación supranacional.

*h) Evolución temporal de las magnitudes*

<b>Indicadores</b>	<b>Período N</b>	<b>N - 1</b>	<b>N - 2</b>	<b>N - 3</b>	<b>....</b>	<b>Media X períodos</b>
<i>Indicadores Monetarios (IM)</i>						
IM1 ...						
IM2 ...						
IM3 ...						
...						
...						
IMN ...						
<i>Indicadores no Monetarios (IN)</i>						
IN1 ...						
IN2 ...						
IN3...						
...						
...						
INN ...						

El cuadro relativo a la evolución temporal de las magnitudes no es sino una tabla indicativa de la evolución temporal de cada uno de los indicadores medioambientales, monetarios o no monetarios, que desee o pueda evaluar la empresa, con el fin de valorar la evolución temporal de dichas magnitudes.

*i) Comparaciones internas a nivel de grupo*

<b>Indicadores</b>	<b>Grupos</b>	<b>Filial X</b>	<b>Filial Y</b>	<b>...</b>	<b>Fábrica A</b>	<b>Fábrica B</b>	<b>...</b>
<i>Indicadores Monetarios (IM)</i>							
IM1 ...							
IM2 ...							
IM3 ...							
...							
...							
IMN ...							
<i>Indicadores no Monetarios (IN)</i>							
IN1 ...							
IN2 ...							
IN3...							
...							
...							
INN ...							

El cuadro relativo “Comparaciones Internas de grupo” trata de servir de instrumento de comparación, para cada uno de los indicadores medioambientales (monetario o no monetarios), entre las distintas empresas que forman un grupo de sociedades, así como con las cifras relativas al grupo en su conjunto. Existe la posibilidad de recoger las cifras relativas a los distintos centros de producción de una misma empresa, cuando resulta de interés su comparación.

j) *Relativización de los costes medioambientales*

<b>Costes Medioambientales (CM)</b>	<b>CM/Volumen de Ventas</b>	<b>CM/Gastos totales</b>	<b>CM/N° Trabajadores</b>	<b>...</b>
<b>Costes ecológicos (CE)</b>				
CE <sub>1</sub> ...				
CE <sub>2</sub> ...				
CE <sub>3</sub> ...				
....				
....				
....				
CE <sub>N</sub> ...				
<b>Costes medioambientales inducidos (CMI)</b>				
CMI <sub>1</sub> ...				
CMI <sub>2</sub> ...				
CMI <sub>3</sub> ...				
....				
....				
....				
CMI <sub>N</sub> ...				

Se ofrece información que permita apreciar la importancia relativa de dichos costes medioambientales en relación a otras variables. A modo orientativo, se presentan algunos ratios o indicadores derivados de la comparación de los costes ecológicos (CE), en relación a los costes medioambientales inducidos (CMI). El formato de este Cuadro es flexible, pudiéndose incluir a este respecto todas las relativizaciones que la empresa desee hacer con respecto a estas magnitudes medioambientales.

k) *Benchmarking de indicadores*

En esta propuesta de Cuadro se trata de reflejar la situación de la empresa —en cada uno de los indicadores medioambientales (monetarios y no monetarios)— en relación con lo que se considera la mejor referencia al respecto (benchmarking), esto es, los indicadores de las mejores empresas del sector, o bien de las mejores

empresas en general, pudiéndose incluir en el estudio varios sectores, o los indicadores generales de un determinado sector.

INDICADORES	EMPRESA	Mejor empresa del sector	Desviaciones		Mejores empresas	Desviaciones		Media del sector	Desviaciones	
			Cifras Absolutas	%		Cifras Absolutas	%		Cifras Absolutas	%
Indicadores Monetarios (I)										
I <sub>19</sub> ...										
I <sub>12</sub> ...										
I <sub>13</sub> ...										
...										
...										
I <sub>102</sub> ...										
Indicadores Monetarios (IN)										
IN1...										
IN2...										
IN3...										
...										
...										
INN...										

### 3.2. El contenido contable de la recomendación de 30 de mayo de 2001

El Anexo de la Recomendación es el encargado de recoger el contenido estrictamente contable de este documento, por tanto no es de extrañar que a éste se le dediquen las dos terceras partes del total del documento. En el Anexo se encuentra el ámbito de aplicación de la Recomendación, las definiciones y los criterios de reconocimiento y medición y, también, el conjunto de medidas en torno a la publicación de esta información medioambiental tanto en el informe anual como en el balance y en la memoria. Todo esto se ordena en un total de cuatro secciones con desigual extensión:

Sección 1: Ámbito de aplicación (aproximadamente un 10%).

Sección 2: Definiciones (aproximadamente un 10%).

Sección 3: Reconocimiento y medición (aproximadamente un 50%).

Sección 4: Difusión de la información (aproximadamente un 30%).

#### 3.2.1. Ámbito de aplicación de la recomendación

Vamos a ordenar el contenido de esta sección primera del Anexo de la Recomendación respondiendo a las típicas preguntas: ¿qué? ¿para qué? ¿quién?.

- *¿Qué es la Recomendación?*. Es un conjunto de condiciones de reconocimiento, medición e información de los gastos medioambientales, las obligaciones y riesgos medioambientales y los activos afines que se derivan de transacciones y acontecimientos que afectan, o es probable que afecten, a la posición y los resultados financieros de la entidad que facilita los datos.
- *¿Para qué se emite la Recomendación?*. Para orientar aquella información facilitada en las cuentas anuales y consolidadas y en los informes anuales y los informes anuales consolidados de las empresas por lo que respecta a las cuestiones medioambientales. Identifica el tipo de información medioambiental que se considera oportuno difundir con respecto a la actitud de la empresa frente al medio ambiente y a la actuación de ésta desde un punto de vista medioambiental, en la medida en que pueden repercutir en la situación financiera de la empresa. No se ocupa de los informes con fines específicos, tales como los informes medioambientales, salvo en aquellos casos en los que se considere oportuno relacionar los informes financieros anuales y los informes medioambientales separados con objeto de que su contenido informativo sea coherente.
- *¿Quiénes se ven afectados por esta Recomendación?*. Tanto empresas individuales como consolidadas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas y también los bancos, otras instituciones financieras y las compañías de seguros, aunque se aborden en otras Directivas, ya que las implicaciones financieras de las cuestiones medioambientales no son diferentes para estos tipos de empresas.

### **3.2.2. Definiciones**

En esta sección se aportan dos definiciones: la de “medio ambiente” y la de “gasto medioambiental”, que son las dos que, asimismo, presentó el documento del Foro Consultivo.

- Medio ambiente es el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.
- Gasto medioambiental es el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias.

Con estas definiciones principales, en especial con la de gasto medioambiental, podrían plantearse demasiadas dudas sobre si determinadas inversiones empresariales habrían de ser nombradas como medioambientales o no. Por ello hemos de conocer lo que no considera la Recomendación bajo el concepto de gasto medioambiental. Como después de la definición, la propia Recomendación propone varias actividades que quiere contemplar expresamente entre las incluidas, el siguiente cuadro pretende dejar constancia de ambas, las incluidas y las excluidas:

**Cuadro I**

<b>GASTO MEDIOAMBIENTAL</b>	
Se incluye en la definición	Se excluye de la definición
<p>El coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos gastos incluyen, entre otros:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La gestión de residuos.</li> <li>• La protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas.</li> <li>• La protección del aire libre y el clima.</li> <li>• La reducción del ruido.</li> <li>• La protección de la biodiversidad y el paisaje.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los costes que, aunque puedan influir favorablemente en el medio ambiente, se destinen principalmente a cubrir otras necesidades tales como incrementar la rentabilidad, las relativas a la seguridad e higiene en el trabajo, el uso seguro de los productos de la empresa o la eficacia de la producción.</li> <li>• Los costes en que se haya incurrido como consecuencia de sanciones o multas por inobservancia de la normativa ambiental y compensación a terceros por pérdidas o perjuicios causados por la contaminación ambiental generada.</li> </ul>

El primer punto de la columna de exclusión puede ser difícil de concretar en determinadas inversiones empresariales que cumplan, simultáneamente, con los objetivos de evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente y, además garantizan, por ejemplo, la seguridad de alguno/os de los productos fabricados y vendidos por la empresa. Para esos casos en los que el objetivo de la inversión sea medioambiental y algo más, la Recomendación propone hacer un cálculo. Lo expresa con las siguientes palabras:

*“En caso de que no sea posible separar el importe de los costes adicionales del resto de costes en que se pueda integrar, se puede calcular en la medida en que el importe resultante cumpla la condición de destinarse prioritariamente a evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente”.*

Pues bien, hasta aquí queremos resaltar varias condiciones esenciales que son precisas para utilizar la denominación de gasto medioambiental, según la Recomendación:

- Ha de tratarse de gastos que en, su totalidad o bien prioritariamente, eviten, reduzcan o reparen daños al medio ambiente.
- El gasto ha originarse por actividades ordinarias.
- El gasto medioambiental no será ni la multa, ni la sanción, ni la compensación, aunque éstos sean por motivos medioambientales.
- El gasto y, en ciertas ocasiones, la responsabilidad medioambiental como contrapartida, han de cumplir las obligaciones de reconocimiento y medición (éstas figuran en la sección 3, que se comenta a continuación).

### **3.2.3. Criterios de reconocimiento y medición contable en la Recomendación Europea**

Esta sección tercera es la más larga del Anexo (ocupa aproximadamente un 50% de él), mezclándose el reconocimiento y la medición de los gastos medioambientales, por un lado, y de las responsabilidades medioambientales, por otro. Sin embargo, éstas últimas no habían sido previamente definidas en la Sección 2, luego el primer cometido de esta parte del Anexo consiste en precisar el concepto de responsabilidad medioambiental. Como acabamos de ver en el epígrafe anterior dedicado a la sección de las definiciones, allí se expusieron las definiciones de “medio ambiente” y “gasto medioambiental” pero no la correspondiente al concepto de “responsabilidad medioambiental”. En este sentido se nota que la Recomendación es fruto directo del documento del Foro Consultivo, el cual, después de definir al medio ambiente y a los gastos medioambientales, seguía con el título “Recognition and measurement” para adentrarse, primeramente, en “Provisions for environmental liabilities and risks”. Sin embargo, ésta última palabra, riesgos, ha desaparecido como concepto fundamental tanto de los subtítulos de la Sección 3 como del contenido de ella.

La Sección 3, o el reconocimiento y la medición, se extiende a lo largo de 34 párrafos numerados desde el 1 hasta el 34, pero agrupados en tres apartados presididos, a su vez, por una denominación que hemos llamado subtítulo. Esos tres subtítulos son:

- Reconocimiento de las responsabilidades medioambientales.
- Reconocimiento del gasto medioambiental.

— Medición de las responsabilidades medioambientales.

Esta forma de ordenar la exposición del contenido de esta sección tercera induce a la confusión —al menos al abordarla por primera vez—, ya que primero se exponen las responsabilidades, luego los gastos, y seguidamente se vuelve con las responsabilidades. Pero también se produce confusión respecto al contenido esperado, que era “reconocimiento y medición” y resulta que se dedican subtítulos al reconocimiento y medición de las responsabilidades medioambientales pero, con respecto a los gastos medioambientales, sólo se tratan los aspectos del reconocimiento y no los de medición.

Hay que decir que la Recomendación, en este punto del reconocimiento y la medición, abunda mucho más que el documento del Foro Consultivo. Y, además, la ordenación es, asimismo diferente. El documento en el que la Recomendación se ha basado ordenaba la exposición de este apartado de la siguiente manera:

- Provisions for environmental liabilities and risks (párrafos del 12 al 17).
- Provisions for long-terms de-commissioning cost (párrafo 18).
- Capitalisation of environmental expenditures (párrafos 19, 20 y 21).
- Offsetting of liabilities and expected recoveries (párrafo 22).
- Asset impairment and provisions for repair cost (párrafo 23).

Entramos, a continuación, en el primer subtítulo de la sección 3 de la Recomendación de 30-5-01.

A) El tratamiento contable de las responsabilidades medioambientales

A.1) *Criterios de reconocimiento de las responsabilidades medioambientales*

Hablando del reconocimiento de las responsabilidades medioambientales, lo más necesario, para empezar, será definir las. Así lo hace la Recomendación en el párrafo 1º de la sección tercera del Anexo<sup>20</sup>, aunque abunda y matiza sobre ello en

<sup>20</sup> La definición de responsabilidad medioambiental no se recoge bajo la sección de definiciones, sino dentro de esta sección 3ª de Reconocimiento y Medición.

el párrafo 2°. También recurre la Recomendación a la definición por exclusión, dedicándole el párrafo 3°. Hasta aquí, se han definido unas responsabilidades ciertas que han de figurar en el balance de la compañía. A partir del párrafo siguiente se le da entrada a la incertidumbre, caso que se ilustra con un ejemplo de responsabilidad por operaciones de saneamiento, las cuales pueden acarrear incertidumbres sobre la fecha o el importe derivadas de la permanente evolución de la tecnología de saneamiento o de la naturaleza y magnitud de las operaciones a realizar. En el párrafo 3° se expone que, en casos como éste, siempre que se puedan estimar de forma fiable los costes derivados de la obligación, estaríamos ante una provisión, que también debe figurar en el balance.

Continuando con la casuística, el párrafo 5° trata sobre unas responsabilidades que no se incluirán en el balance; éstas son las responsabilidades medioambientales contingentes, título específico que preside este párrafo. Son los casos en los cuales la obligación queda pendiente de confirmar en espera de que ocurra un acontecimiento incierto. Se deberá informar sobre estas responsabilidades en la memoria, salvo cuando la posibilidad de que la empresa incurra en ese gasto medioambiental sea remota o cuando dicho gasto fuera de cuantía escasa.

Los restantes párrafos (del 6° al 9°) de esta primera parte de la sección tercera del Anexo de la Recomendación, denominada “Reconocimiento y Medición”, se agrupan bajo el título “Compensación de responsabilidades y reembolsos previstos”. Casos como los que se exponían a este respecto y a título de ejemplo en el documento del Foro, pero que después no se han reproducido en la Recomendación, son las indemnizaciones esperadas, las coberturas de seguros o los acuerdos para compartir costes, relacionadas con cuestiones medioambientales. Como regla general (párrafo 9°), la empresa reconocerá una responsabilidad medioambiental si es que ha de responder de la totalidad de ella, porque, en caso contrario, debe imputarse la parte que le corresponda. Pero cuando la empresa espere que al liquidar una obligación ambiental, un tercero le reembolse una parte o la totalidad de los gastos, entonces reconocerá ese reembolso si es que no le cabe “casi ninguna duda” de ello (párrafo 6°). En este último caso, la empresa no debe realizar una compensación contable de la provisión medioambiental y del activo esperado en relación con ese pasivo, sino que reconocerá un activo cuyo importe no supere la provisión afín y ésta última figurará por su importe total en el pasivo del Balance. Ahora bien, si existiera un derecho legal que la empresa tenga intención de hacer valer, en ese caso, sí puede compensar la responsabilidad, aunque deberá consignar en la Memoria tanto el importe completo de la responsabilidad como el reembolso previsto (párrafo 7°). Otro caso posible es que la empresa tenga previsto vender un activo estrechamente ligado a una provisión medioambiental; este hecho no condicionará la valoración de la provisión (párrafo 8°).

Una vez comentado el contenido general del “Reconocimiento de las responsabilidades medioambientales”, nos introducimos, a continuación en el eje capital de esta parte de la Recomendación. Nos referimos a la definición de la responsabilidad medioambiental, expuesta en el párrafo primero en los siguientes términos:

*“Se reconoce una responsabilidad ambiental cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental ocasionada por hechos acaecidos en el pasado vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldrá dicha obligación. Se ha de definir con claridad la naturaleza de la obligación que puede ser de dos tipos:*

- *Legal o contractual: la empresa tiene una obligación legal o contractual de evitar, reducir o reparar un daño medioambiental, o*
- *Tácita: la obligación tácita nace de las propias actuaciones de la empresa si ésta se ha comprometido a evitar, reducir o reparar el daño medioambiental y no puede sustraerse a tal efecto porque, como consecuencia de declaraciones de principios o intenciones publicadas o por sus pautas de actuación establecidas en el pasado, ha señalado a terceros que asumirá la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental”.*

En definitiva, la naturaleza de una responsabilidad puede ser doble, por un lado legal o contractual, y por otro lado tácita, si bien el origen podemos decir que es triple, según recoge el siguiente cuadro:

**Cuadro 2**

<b>RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES</b>	
<b>NATURALEZA</b>	<b>ORIGEN</b>
Legal o contractual	Ciertas leyes que obliguen a la empresa a cumplir determinados requisitos medioambientales.
	Compromisos medioambientales que la empresa haya suscrito por medio de contrato.
Tácita	Obligaciones medioambientales asumidas por la empresa que la comprometen, bien por haberlas hecho públicas o bien por haberlas señalado a terceros.

La responsabilidad ambiental definida en la Recomendación cumple los criterios de reconocimiento de pasivos exigibles establecidos en el marco conceptual privado de AECA, ya que implica la obligación de desprenderse en el momento de su vencimiento de recursos que incorporan la posibilidad de obtener rendimientos futuros [AECA; 1999: pfo. 271], puede medirse con fiabilidad [AECA; 1999: pfo. 271], proviene de hechos pasados (es una obligación actual [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 1]) [AECA; 1999: pfo. 209] y, por último, la obligación es firme.

Estamos viendo, seguramente, el aspecto capital de la Recomendación. Cuando se debate sobre contabilidad medioambiental y se traen a colación, desde el ámbito

de la Economía, las “externalidades” como problemática económica fundamental a solucionar, es decir, a “internalizar”, muchas veces parece observarse la tendencia a pensar casi exclusivamente en ciertos activos o gastos que se “olvida” incluir en los datos contables. Y, ciertamente, las mejores actuaciones con el medio ambiente, que son las de prevención, requieren la internalización a través del reconocimiento de activos. Pero lo que no es cierto es que una vez definido un gasto medioambiental quede solucionada esta cuestión, porque también hay que precisar la contrapartida de dichos gastos a la que es obligado acudir porque trabajamos en partida doble. Es tan importante, o más, precisar, en los casos necesarios, si el pasivo que planteamos va a ser reconocido o no en el consenso contable bajo el calificativo de “medioambiental”. Pero como sabemos por el principio contable del Registro, procederá anotar la obligación medioambiental cuando nazca, y, sin duda alguna nacerá cuando se haya precisado jurídicamente la responsabilidad medioambiental, hecho que condicionará, definitivamente, el registro de ésta.

Sobre este particular, conviene tener presente que en Febrero de 2002 se emitió una propuesta de Directiva europea sobre responsabilidad medioambiental, en aras a la prevención y reparación de los daños medioambientales [CUE; 2002]. Con ello, la Comisión Europea cumple el compromiso hecho público en el libro blanco y en la Comisión para la Estrategia del Desarrollo Sostenible que proponía contar con una legislación europea que precisara una estricta responsabilidad medioambiental para el año 2003 y sobre la cual se ha empezado a actuar mediante las acciones propuestas por el Sexto Programa de Acción sobre el Medio Ambiente. Si la legislación europea consiguiera precisar la estricta responsabilidad medioambiental, resultaría inevitable que las empresas, a partir de su trasposición a la legislación nacional, reconocieran contablemente estas responsabilidades.

Cuando, según lo que acabamos de comentar, la legislación medioambiental haya precisado la estricta responsabilidad medioambiental, la ciencia contable no tendrá duda alguna en cuanto a su incorporación a las cuentas anuales. Sin embargo, las responsabilidades medioambientales no son sólo las legales sino también las contractuales y las tácitas.

Las responsabilidades contractuales se generan en un marco explicitado en un contrato amparado en el Código Civil. Esta circunstancia ayuda a la precisión del concepto y la valoración a asignar a dicha responsabilidad empresarial. No queremos decir con esto que no se plantearan posibles incertidumbres sobre el importe de la responsabilidad o el momento de su exigencia, en especial si estas responsabilidades fueran a ser exigidas en función del dictamen de un Tribunal Civil. En estos casos de incertidumbre, la contabilidad aporta soluciones que pasan por el uso

de cuentas de provisiones en el balance o de pasivos contingentes sobre los que se informará en la memoria.

Las responsabilidades tácitas, como concepto contable, tienen más enjundia al basarse en información publicada (por ejemplo en los informes medioambientales) o en actuaciones reiterativas del pasado empresarial. La incorporación a la información contable de este tipo de responsabilidad medioambiental, requiere, de partida, una activa concienciación empresarial sobre la necesidad de cuidar al entorno natural. Sin embargo, observemos que, una vez precisada en sus aspectos de reconocimiento y medición, una responsabilidad de naturaleza tácita no difiere contablemente de una responsabilidad legal o contractual, es decir, se trate de un origen legal, contractual o tácito, la contabilidad recogerá una responsabilidad medioambiental como un pasivo cierto, una provisión o una responsabilidad contingente en la memoria.

Esperamos aclarar con ejemplos estas diatribas contables en las que finalmente el hecho de llegar a un apunte medioambiental va a depender de la existencia o no de un pasivo cierto o contingente, o de una provisión medioambiental. Pero no olvidemos que, en Partida Doble, cualquier incorporación tiene su contrapartida, luego una responsabilidad, también. La aparición de una responsabilidad medioambiental lleva de la mano la recogida contable de un gasto, ya sea consumible o capitalizable. Sobre estas relaciones del debe y el haber de un asiento medioambiental, hay una frase en la sección 2, “Definiciones”, que no habíamos citado ya que esperábamos este momento para hacerlo y es la siguiente (Sección 2, final del párrafo 4):

*“...se recomienda a las empresas que tengan en cuenta estas definiciones detalladas para hacer pública la información relativa a los gastos medioambientales contemplada en la sección 4 del presente anexo en la medida en que sea coherente con las obligaciones de reconocimiento y medición que figuran en la sección 3”* (el subrayado es nuestro).

Y, aunque sea redundante, digamos de nuevo que en la sección 3 no sólo se habla del reconocimiento de un gasto medioambiental, sino también del reconocimiento y, además de la medición, de una responsabilidad medioambiental. Es decir, las cuestiones medioambientales en la información financiera precisan de los criterios de reconocimiento y medición de un gasto y de una responsabilidad y, en muchas ocasiones, actuando conjuntamente, de cara a la correcta recogida informativo–contable de un hecho contable medioambiental.

Sigamos, pues, con las responsabilidades medioambientales. Si comparamos, en la cuestión de las responsabilidades medioambientales, los dos textos europeos anteriores a la Recomendación con lo expresado en ésta última, encontramos una reveladora novedad, expresiva de la mayor precisión conceptual contable a la que se

ha llegado en la Recomendación derivada, asimismo, de haber asumido las pautas marcadas por la IAS 37. Nos referimos específicamente al enunciado de la responsabilidad tácita, porque tanto la responsabilidad legal como la contractual se han mantenido en la redacción de sendos documentos, el del Foro Consultivo [AAF; 1995] y el de la Comunicación Interpretativa de 1997 [CUE; 1998], por lo que hacemos una llamada a la atención del lector para que se detenga en la responsabilidad tácita (ver cuadro 3).

**Cuadro 3**  
**El concepto de responsabilidad tácita en sendos documentos,**  
**el del foro, de 1995, y el de la recomendación, de 1997**

FORO CONSULTIVO	COMUNICACIÓN INTERPRETATIVA
Recognition and measurement Provisions for environmental liabilities and risk (pfo. 14)	2.3. Balance 2.3.5. Provisiones para riesgos y gastos medioambientales (pfo. 21)
Environmental liabilities or risks, which result from past transactions or events, qualify for recognition as a provision in the balance sheet, it: <ul style="list-style-type: none"> <li>• the company has a legal or contractual obligation to prevent, reduce or repair environmental damage; or</li> <li>• the company's management is committed to prevent, reduce or repair environmental damage. Such commitment would exist, for instance, where management has little discretion to avoid action on the basis of statements of policy or intention, industry practice or public expectations or where the company's management has decided to prevent, reduce or repair environmental damage and has communicated this decision either internally to another company organ or externally.</li> </ul>	En el balance puede constituirse una provisión para los riesgos y gastos medioambientales que tengan su origen en transacciones o acontecimientos pasados cuando: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la empresa esté obligada, por la ley o por un contrato, a prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente; o</li> <li>• la dirección de la empresa tiene el compromiso de prevenir, reducir o reparar un daño medioambiental, por ejemplo cuando su política de objetivos, la práctica del sector, o las expectativas públicas, dejan a la dirección poco margen de maniobra para no intervenir, o cuando ésta ha comunicado que prevendrá, reducirá o reparará un daño al medio ambiente, bien internamente a otro órgano de la empresa. o bien externamente.</li> </ul>

Centrándonos en la responsabilidad tácita, podemos comprobar que estos dos documentos no utilizaron la denominación “responsabilidad tácita”, lo cual indica que, al menos como nombre, supone una innovación en los enunciados de la Recomendación. Y, sin embargo, lo más destacable es que la definición de responsabilidad tácita enunciada en 2001 por la Recomendación, ha omitido las referencias a aquella responsabilidad internamente asumida y comunicada a algún órgano de la propia empresa. La Recomendación entiende que aparecerá la responsabilidad ambiental de naturaleza tácita cuando la empresa haya señalado a terceros que asumirá la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental, pero no cuando la comunicación se produzca con efectos internos a la propia empresa. Detrás de esta omisión hay un esfuerzo por precisar cuándo ha de entenderse que surge una obligación para la empresa.

Pues bien, a la vista de la definición de responsabilidad ambiental tácita, la empresa quedará obligada cuando no pueda sustraerse a tal obligación (parece evidente), circunstancia que no se cumple si la bondad medioambiental<sup>21</sup> de la compañía, expresada en forma de compromiso para evitar, reducir o reparar el daño medioambiental, ha sido comunicada exclusivamente a algún otro órgano de la propia empresa. Visto de otra forma, si una empresa hace saber en su ámbito interno que va a llevar a cabo actuaciones para reducir, reparar o evitar daños al medio ambiente más allá de las obligaciones legales o contractuales, posteriormente podría incumplir dicho comunicado sin consecuencias mayores. Sin embargo, sí podrían originarse consecuencias negativas para la empresa si se incumpliera una actuación medioambiental que previamente se hubiera comunicado al exterior, es decir, se hubiera hecho pública.

Estas consideraciones permiten entender el párrafo que sigue a la definición de la responsabilidad tácita (nº 2, sección 3), que suena a “enmendar la plana” a lo enunciado por la Comisión Interpretativa y por el Foro de Discusión:

*“La práctica habitual que la industria ha seguido en el pasado o sigue en la actualidad sólo desemboca en una obligación tácita para la empresa en la medida en la que la dirección de la misma no pueda sustraerse a tomar medidas. Sólo se producirá este hecho cuando la empresa haya aceptado la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental mediante una declaración específica publicada o unas pautas de actuación constante en el pasado”* [COM; 2001a: secc. 3 pfo. 2] (el subrayado es nuestro).

Las palabras subrayadas nos dicen que el nacimiento de una obligación de la que sea imposible sustraerse se entenderá producido cuando la empresa haya aceptado la responsabilidad, bien como consecuencia de principios o intenciones publicadas, bien por pautas de actuación pasadas. Y ¿por qué en ambos casos?. La respuesta a esta pregunta nos hará pasar por los terrenos jurídicos.

La primera de las alternativas para el nacimiento de una obligación tácita medioambiental, esto es, la existencia de principios o intenciones publicadas, hace que aparezcan medios de prueba válidos en derecho para interponer, con cierto éxito de partida, una reclamación ante los tribunales, con el objetivo de exigir a la empresa los daños medioambientales no reparados, no reducidos o no evitados. Las intenciones publicadas se convierten así, desde el momento en el que se publican, en un equivalente de obligación contractual para la empresa, con respecto a las otras partes interesadas. Nace una obligación que lleva implícita una responsabili-

---

<sup>21</sup> Bondad, entendida en el sentido de superar los límites de una estricta responsabilidad legal o contractual.

dad hacia los terceros interesados por tales declaraciones hechas públicas por la organización.

La segunda causa de la aparición de una obligación tácita viene configurada por pautas de actuación (léase actuaciones buenas para el medio ambiente) que la empresa viene haciendo de forma constante. Se sobreentiende que estas actuaciones no han sido explícitamente publicadas, pero que se venían desarrollando por un compromiso autoasumido por la empresa. Lo importante es, según la definición de responsabilidad tácita, que si no se han publicado, al menos dichas pautas constantes de actuación en el pasado han sido “señaladas a terceros”. Es decir, debe existir un compromiso de la organización en el sentido de proteger al medio ambiente y, para ello, debe haberse señalado a terceros esta voluntariedad de la empresa. Pero insistamos en que esta asunción de la empresa consistirá, por decirlo en palabras sencillas, en ser más proteccionistas con el medio ambiente que la propia legislación o que los contratos de contenido medioambiental suscritos por la empresa, ya que en otro caso estaríamos ante una obligación legal.

En resumen, la aparición de una responsabilidad tácita es el fruto de una manifiesta voluntad empresarial. La responsabilidad tácita aparece cuando la entidad reconoce una cuota de obligatoriedad por encima de la exigible legalmente y asume esa responsabilidad, explícita o implícitamente, según los casos siguientes:

- *Explícitamente*
  - en la política que implanta en la organización, o
  - a través de informes medioambientales en orden a satisfacer las necesidades de información de terceros interesados.
- *Implícitamente*
  - cuando viene poniendo en práctica, de forma habitual, unos procedimientos y unas prácticas que son mejores con el medio ambiente que la propia ley o los contratos suscritos por la empresa de contenido medioambiental.

#### Recapitulando sobre el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales en la Recomendación:

- ◆ La empresa ha de conocer las circunstancias que dan origen a la aparición de una responsabilidad ambiental: surgen cuando la empresa tiene obligación de evitar, reducir o reparar daños medioambientales como consecuencia de sus actividades ordinarias.

- ◆ Las obligaciones medioambientales de la empresa son consecuencia del desarrollo de actividades ordinarias que presenten un claro riesgo de contaminación del medio ambiente en cualquiera de sus expresiones (acústica, paisajística, de vertidos, etc.).
- ◆ La responsabilidad ambiental definida en la Recomendación cumple los criterios de reconocimiento de pasivos exigibles establecidos en el marco conceptual privado de AECA.
- ◆ La Recomendación fija para las responsabilidades ambientales dos posibles naturalezas, legal y contractual, por un lado, y tácita, por otro.
- ◆ Las responsabilidades ambientales legales y contractuales se originan por el deber que tiene la empresa de cumplir la ley sobre medio ambiente o los contratos que ella suscriba en relación con la protección ambiental.
- ◆ La responsabilidad ambiental tácita surge de compromisos voluntariamente asumidos por la empresa y de los cuales no puede sustraerse porque la sociedad podría exigirles, en derecho, dicha responsabilidad.
- ◆ La clave que marca la aparición de una obligación ambiental tácita depende de la propia empresa y viene determinada por buenas actuaciones medioambientales a las que se obliga, bien por la publicación de declaraciones de principios o intenciones al respecto, o bien por venir realizando dichas actuaciones de forma constante y habiéndolas señalado a terceros.
- ◆ La obligación tácita supone un compromiso de conservación del medio ambiente por encima de lo establecido en la legislación medioambiental existente y no es fruto de la obligación que marcaría la suscripción de un contrato con un tercero. Puede entenderse que la obligación tácita nace de un contrato en el que la parte obligada sería la empresa y la parte que recibe los derechos fuera la sociedad.

#### *A.2) Criterios de medición de las responsabilidades medioambientales*

La medición de las responsabilidades medioambientales es el tercer apartado del Anexo 3 de la Recomendación. Ocupa trece párrafos, numerados desde el 22 hasta el 34. Recordemos que en esta parte de la Recomendación se vuelve a hablar de las responsabilidades medioambientales sobre las que comenzó el Anexo 3 (en

cuanto a los criterios de reconocimiento). Ahora procede comentar, una vez reconocidas las responsabilidades, los aspectos que van a condicionar la cuantía por la que éstas van a ser incorporadas a las cuentas anuales.

Las responsabilidades medioambientales no escapan a la común problemática contable de cualquier elemento de los estados financieros, esto es, su definición y sus criterios de reconocimiento, problemática que no ha sido abordada con solución de continuidad en la Recomendación sino que se ha intercalado el reconocimiento del gasto medioambiental, como gráficamente podemos comprobar a continuación. Sin embargo, a efectos de una mejor continuidad expositiva que creemos favorecerá la comprensión conjunta de las responsabilidades medioambientales, hemos optado por abordar los gastos medioambientales más adelante bajo el epígrafe B).



Definitivamente, sobre las responsabilidades medioambientales hemos visto su definición (dentro del reconocimiento) y ahora entramos en los aspectos de su medición. La definición es una condición necesaria pero no suficiente para la incorporación de la responsabilidad medioambiental a los estados contables. Así, una responsabilidad medioambiental puede no ser incluida en los estados financieros si no cumple, a su vez, los criterios de reconocimiento. He ahí la importancia atribuida en el marco conceptual de la contabilidad a los criterios de reconocimiento. Criterios que se encuentran en íntima relación con las características que tradicionalmente han sido consideradas como básicas, a saber: la relevancia y la fiabilidad. De manera que las condiciones esenciales para el reconocimiento de una partida en los estados financieros pasan por ser las siguientes [AECA; 1999: pfo. 248]:

- I. Que las expectativas de realización de la obtención o sacrificio de recursos que representen los eventuales elementos de Balance y cuentas de resultados sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con un grado razonable de fiabilidad.

2. Que la partida tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Ambos puntos quedaron recogidos en el apartado anterior dedicado al reconocimiento de las responsabilidades medioambientales. Ahora se procede a la determinación de la valoración correspondiente a estas responsabilidades manteniendo presente la fiabilidad como condición para la presentación de estas responsabilidades en las cuentas anuales.

Antes de entrar a ello, diremos que el cálculo de la cuantía de una responsabilidad medioambiental comprenderá, según los casos, el coste derivado de los siguientes conceptos [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 26]:

1. Los costes marginales directos de las medidas de reparación.
2. El coste de compensación y los subsidios para aquellos empleados de los que se espera consagren un tiempo considerable directamente a las medidas de restauración.
3. Las obligaciones de supervisión posteriores a la reparación.
4. Los avances tecnológicos, en la medida en que sea probable que las autoridades públicas los aprueben.

Incluyendo tales conceptos, la medición de las responsabilidades medioambientales, según la Recomendación, se basa en la realización de una estimación fiable del gasto destinado a liquidar la obligación [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 22]. De no ser así, aparecerá una responsabilidad contingente que deberá informarse en la Memoria [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 25]. La estimación fiable, según el párrafo 23 del texto, configurará el importe de la responsabilidad. Dicho importe “..deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del Balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evolución futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución” [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 23] (el subrayado es nuestro).

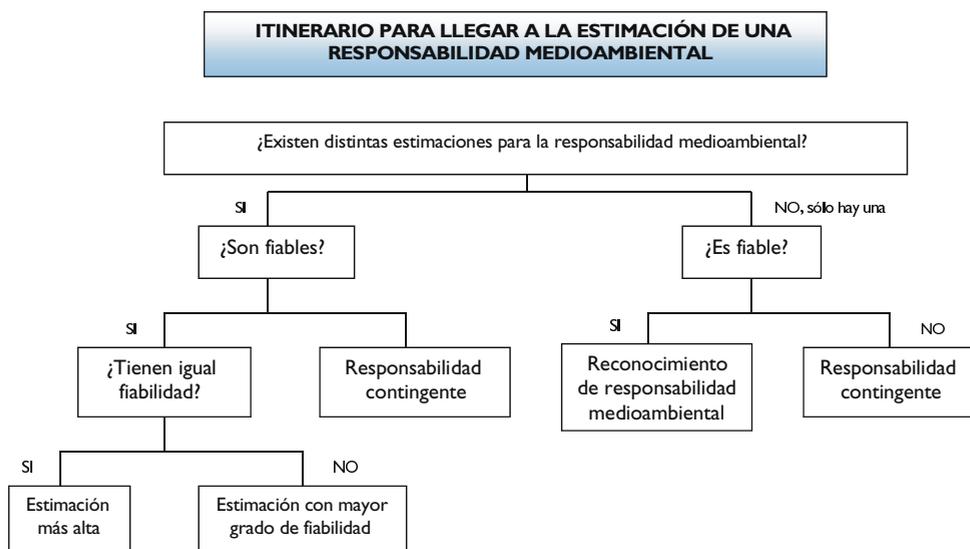
Pasamos seguidamente a comentar las tres ideas subrayadas, esto es, qué entiende la Recomendación por mejor estimación, por una parte, qué implicaciones pueden derivarse del concepto “obligación actual”, por otra, y por último, cómo reflejar contablemente el devenir tanto técnico como legislativo.

En primer lugar, el importe de la responsabilidad medioambiental debe ser la mejor estimación para liquidar a la fecha de Balance la obligación actual, estimación que cuando implica la posibilidad de obtener resultados diferentes, se concreta en

la cantidad más elevada de todas las disponibles [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 25]. Esta inclinación por la estimación más elevada está en sintonía con la característica cualitativa de prudencia, incluida tradicionalmente en los distintos marcos conceptuales como un requisito asociado a la fiabilidad. Así, según establece el marco conceptual español de AECA [1999: pfo. 155], “El análisis de la incertidumbre con un criterio prudente implica optar por las estimaciones menos optimistas, cuando su probabilidad sea la misma. No es adecuado seleccionar estimaciones que correspondan a situaciones menos probables, sólo porque sean estimaciones más conservadoras”.

Trasladando esos comentarios de AECA al contenido de la Recomendación de la Comisión Europea, cabe sostener que cuando existan distintas estimaciones sobre una responsabilidad medioambiental y tengan similares niveles de fiabilidad, se deberá tender a la estimación más alta [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 25]. Si las estimaciones presentan distintos niveles de fiabilidad, la responsabilidad medioambiental deberá valorarse por la estimación más fiable siempre que sea probable. Por último, si las distintas estimaciones no son fiables, la responsabilidad medioambiental se tratará como una responsabilidad contingente. En este último caso, será procedente informar de ella en la Memoria, exponiendo las causas que motivan la no fiabilidad de la medición.

En el siguiente gráfico se representa esta manera de proceder de la Recomendación para la medición de las responsabilidades medioambientales:



Pensemos, como resumen, en un ejemplo como el siguiente:

**Ejemplo 3:** Una empresa dedicada a la minería, que produce contaminación en el suelo donde se desarrolla la actividad minera, opera en un país donde existe una legislación medioambiental que obliga a la restitución posterior del suelo dañado por este tipo de actividades. La empresa estima que los desembolsos de recursos que debe realizar para la reposición del suelo contaminado a la situación previa al desarrollo de su actividad sería de 1.000.000 €. No obstante, cabe la posibilidad de que, en circunstancias excepcionales y casos extremadamente raros, dicho importe pueda ser elevado a la cantidad de 1.200.000€ por la dificultad que pueda ofrecer la restitución del terreno a su estado original.

**Solución:** La empresa minera deberá valorar la responsabilidad medioambiental por 1.000.000€ en lugar de 1.200.000€ por el carácter de excepcionalidad que presenta esta última estimación ya que, en caso contrario, se estaría procediendo a una sobrevaloración de la responsabilidad medioambiental cuando la estimación de incurrir en un gasto de 1.200.000€ parece improbable.

Pasamos seguidamente a comentar el segundo aspecto subrayado del párrafo 23. En él se hacía referencia al importe de la responsabilidad medioambiental, importe que se entendía como el gasto necesario para liquidar la obligación actual. Nos detenemos en la definición de obligación actual y en las posibilidades de su valoración.

Respecto al significado del concepto “obligación actual”, a falta de su definición en la Recomendación, podemos acudir a la denominada “obligación presente” en la IAS 37: *“En algunos casos raros no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que un suceso ocurrido en el pasado ha dado origen a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, existe una probabilidad mayor de que se haya incurrido en la obligación, en la fecha del Balance de Situación general, que de lo contrario”* [IASB;1998b: pfo. 15]. También conviene seguir exponiendo lo que la IAS 37 considera como “suceso pasado” porque en esta definición se observa la convergencia entre la Recomendación y la IAS 37: *“El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que la empresa no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Éste será el caso sólo si (a) el pago de la obligación viene exigido por ley, o bien (b) al tratarse de una obligación asumida, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia empresa) haya creado una expecta-*

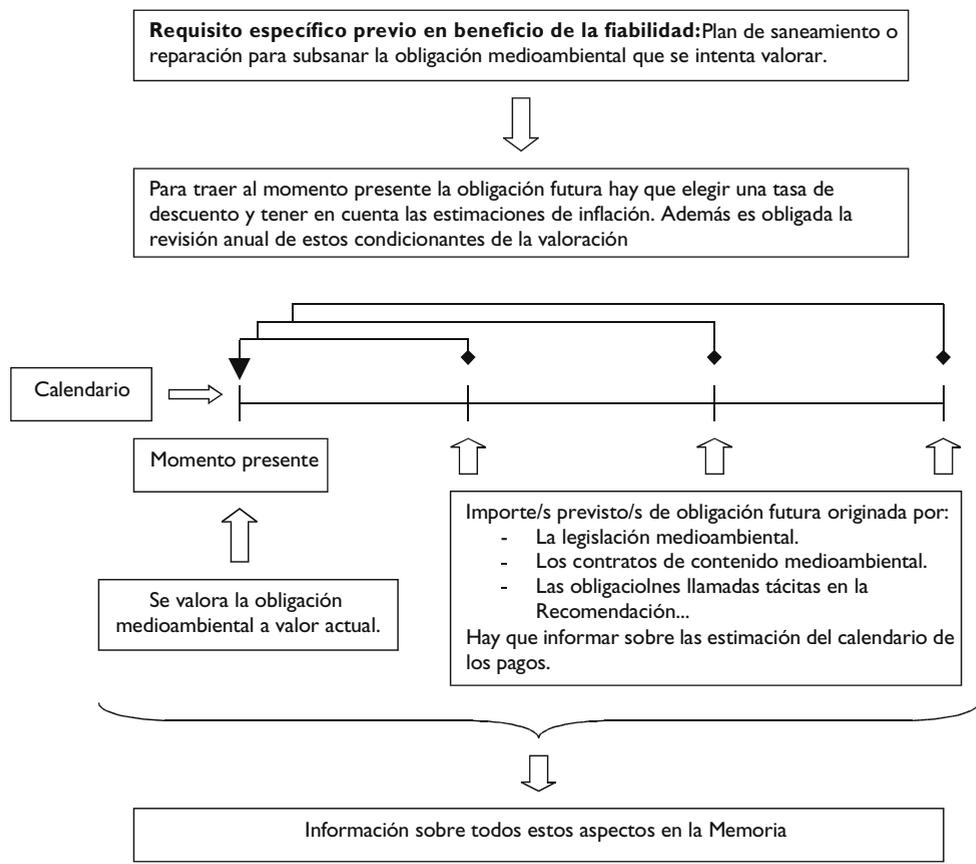
*tiva válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades” [IASB; 1998b: pfo. 17]. Vemos cómo la IAS 37 ya reconocía como obligación presente a la obligación autoasumida por la empresa siempre que, respecto a la misma, se hubiera producido alguna forma de señalamiento a terceros. Este aspecto constituye otro ejemplo de acercamiento de la Recomendación a las IAS.*

En cuanto a las posibilidades de valoración de la “obligación actual”, la Recomendación dedica al análisis de este particular los párrafos del 30 al 34, bajo el título de “Descuento de responsabilidades medioambientales a largo plazo”. En estos párrafos se destaca al criterio de descuento de los flujos de caja como criterio valorativo principal aunque también considere lícito acudir a la valoración a costes actuales (es decir, costes estimados sin descuento). No obstante, en caso de que el valor temporal del dinero sea elevado, calcular las responsabilidades a valor actual, es decir, utilizando el descuento financiero, constituye un tratamiento más apropiado, según se expone en el párrafo 30.

Hablando sobre el criterio preferido, es decir, el valor actual (descontado), el párrafo 334 del marco conceptual de la información financiera de AECA [1999] llama la atención sobre las dificultades que el criterio de valor actual comporta de cara al cumplimiento de la característica de fiabilidad. Seguramente tratando de salvar estas dificultades, la Recomendación hace referencia a la importancia de la determinación del importe y calendario de los pagos y a la incidencia del valor temporal del dinero (párrafo 30), a la información a suministrar en la memoria y al sustento de la valoración basada en un plan de saneamiento o de reparación específico (párrafo 31) y a la estimación de la inflación que operará en dicho período de descuento (párrafo 32).

En concreto, el párrafo 32 de la Recomendación señala que los flujos de caja estimados deberán ser los importes previstos que se espera abonar en las fechas de liquidación (incluidas estimaciones de inflación), siendo necesaria la utilización de hipótesis para el establecimiento de las tasas de descuento. A estos efectos, la Recomendación establece la necesidad de informar sobre los factores que puedan influir en el calendario y en los importes de los flujos de caja con los que se cancelará la obligación. Una vez concretado el efecto de todos estos factores en el momento inicial de la valoración, posteriormente debe procederse a su revisión cada año (párrafo 34). Además, la valoración de las responsabilidades siempre debe ir acompañada de un plan de saneamiento o de reparación específico para el lugar contaminado, aspecto necesario para dotar a la valoración actual de la suficiente fiabilidad para el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales en la contabilidad de las empresas (párrafos 30 – 32). Proponemos observar la repre-

sentación gráfica de la valoración actual en el siguiente esquema basado en un eje temporal:



Por otro lado, la Recomendación quiere garantizar la coherencia de la información contable medioambiental para el caso de que existiese un activo que permitiera, bien parcialmente o bien totalmente, la recuperación de una responsabilidad medioambiental. Con ello la Recomendación abunda de nuevo sobre la posibilidad de compensación de la responsabilidad medioambiental, aspecto que ya consideramos al exponer los párrafos 6 al 11 de la sección tercera del Anexo. Ahora, se nos quiere hacer caer en la cuenta de que cuando sea posible que una responsabilidad se compense con ciertos cobros a recibir, si la responsabilidad medioambiental se hubiera valorado a valor actual, los activos relacionados con su recuperación total o parcial se deberían valorar, asimismo, a valores actuales [CUE; 2001a: secc. 3 pfo.

33]. Y, por su parte, el posible deterioro del valor de estos activos deberá estimarse atendiendo al importe recuperable que deberá ser el valor descontado de los flujos de caja que se espera recibir [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 33].

El tercer aspecto que subrayábamos en el párrafo 23 decía que había que tener en cuenta la evolución futura para calcular el importe de una responsabilidad. Dicha evolución había de contemplar tanto el punto de vista técnico como el legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución. Esta declaración conlleva el planteamiento de dos cuestiones diferentes. Por un lado, desde el punto de vista técnico, la Recomendación quiere hacer notar la necesidad de asociar la responsabilidad derivada de los daños producidos al medio ambiente con los beneficios sociales que podría haber generado el entorno natural de no haber sufrido ese daño. Es decir, el importe de la responsabilidad debe asegurar que se reponga la capacidad productiva o de prestación de servicios que tendrían los bienes medioambientales.

Si los daños al medio natural pudieran ser corregidos con un solo acto posterior al daño causado, los efectos del daño no se extenderían a lo largo del tiempo. Sin embargo, una mala actuación sobre el medio ambiente suele provocar efectos nocivos. En los felices casos en los que se pueda reponer la situación inicial, el coste de llevar a cabo las tareas de reposición debe contemplar tanto los daños actuales como los daños que aún habiendo realizado la reparación, pudiesen persistir en el tiempo. En el trasfondo de esta actuación se está contemplando que el medio ambiente es un factor más de producción y que no se puede (o más bien no se debe) olvidar ningún aspecto del consumo que la empresa ha realizado del mismo.

Trasladando la anterior afirmación a los criterios valorativos contables, cabe sostener que es el criterio de mantenimiento de capital físico el que está operando cuando se apela a la consideración de la evolución futura. Como señalábamos en otro momento en Senés y Rodríguez [2001], la valoración más acorde con este criterio de mantenimiento de capital, para el caso particular de los daños sufridos por los bienes medioambientales, vendría representada por su coste de reposición siempre y cuando sea posible obtener tal valoración con fiabilidad. A mayor abundancia, otro aspecto que resalta el espíritu de la Recomendación en cuanto a la reposición de los bienes medioambientales dañados se observa cuando la Recomendación incluye, dentro del importe de la responsabilidad medioambiental, los costes de supervisión posteriores a la reparación [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 26]. Ello se sitúa en la línea que establece el marco conceptual de AECA [1999: pfo. 337], cuando se expresa en los siguientes términos: *“La elección de un criterio de mantenimiento de capital depende de las necesidades de los usuarios que pretenden ser*

*satisfechas la evaluación del mantenimiento de la capacidad productiva supone la elección de criterios de mantenimiento de capital físico”. Parece claro, según el tratamiento de la Recomendación, que prima la satisfacción de las necesidades de los usuarios y éstas se concretan en el ámbito del medio ambiente, en su conservación.*

Centrémonos ahora en la futura evolución legislativa. Cuando se tiene en cuenta la evolución futura desde el punto de vista legislativo, la Recomendación quiere dejar constancia de que, a la hora de realizar la medición, es necesario tener presente el estado de desarrollo de futuras legislaciones sobre medio ambiente, las cuales, una vez promulgadas, pueden afectar al desenvolvimiento de la actividad empresarial y a la calificación o a la valoración de los daños. Proponemos el siguiente ejemplo:

**Ejemplo 4:** Una empresa industrial vierte elementos contaminantes a un río, que pasa bordeando la planta de fabricación, sin establecer un mecanismo que limpie tales vertidos antes de su salida de la fábrica o incluso sin establecer mecanismo alguno de posterior limpieza del río, salvo cuando la legislación del lugar donde opera obligue a realizar tal tipo de actividad. Hasta el presente se conoce que el lugar donde opera no cuenta con una legislación que imponga el saneamiento de los vertidos realizados. Sin embargo, es prácticamente seguro que para este año se aprobará una ley, ahora en proyecto, que obligará a la empresa a sanear el río ya contaminado.

**Solución:** La empresa, teniendo presente el avance legislativo existente sobre la contaminación fluvial, debería reconocer una responsabilidad medioambiental por la mejor estimación de los costos de saneamiento del río ya contaminado por el desarrollo de sus actividades.

Para finalizar el apartado dedicado a la medición de las responsabilidades medioambientales queda pendiente hacer referencia a los párrafos 27, 28 y 29, los tres agrupados bajo el título de “Provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento”.

En estos párrafos, la Recomendación permite una doble vía para el reconocimiento de las responsabilidades ocasionadas por la limpieza de lugares contaminados o el desmantelamiento de activos utilizados para el desarrollo de la actividad productiva de la empresa. Por una parte, establece que la responsabilidad debería reconocerse por su cuantía total, desde el momento inicial de la actividad y con independencia del momento en el que cese dicha actividad o se vaya a saldar la responsabilidad. Por otra parte, en aplicación de apartado primero del artículo 20 de

la IV Directiva <sup>22</sup>, se permite también el reconocimiento gradual de la responsabilidad a lo largo del período en el que la empresa desarrolla la actividad dañina para el medio ambiente.

De la aplicación de estas dos posibles vías al caso de la restauración de lugares contaminados, eliminación o cierre, se deduce que si la actividad que realiza la empresa conlleva el desmantelamiento o la posterior eliminación de un determinado activo que ha utilizado para el desarrollo de su actividad ordinaria, los costes asociados a estas operaciones de desmantelamiento y eliminación deberían ser reconocidos, en el momento inicial y por su total cuantía, como un mayor valor del activo afín [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 28], creando, de manera simultánea y como contrapartida, una responsabilidad medioambiental. Con posterioridad, los costes incluidos en el activo se irán amortizando al ritmo especificado para el activo en el que se integran.

Ahora nos planteamos si esta forma de proceder encaja con los criterios de reconocimiento y valoración incluidos en el marco conceptual de AECA. Es decir, si los gastos de desmantelamiento y de eliminación de los activos, que se realizan una vez terminada la actividad, podrían incluirse, desde un punto de vista conceptual, como un mayor valor del activo tal como propugna la Recomendación. Para ello, debe tenerse presente que la característica principal de todo activo viene configurada por su capacidad para contribuir, directa o indirectamente, a la obtención de rendimientos económicos futuros [AECA; 1999: pfos. 197 – 198].

Sin embargo, los gastos de desmantelamiento o eliminación del activo no influyen en la capacidad del activo para mejorar su rendimiento económico ni alargan su vida útil ni suponen tampoco una mejora de los bienes sobre los que se aplica. Tampoco son gastos en los que se incurra antes de que el bien entre en funcionamiento. Pero la empresa sí tiene que comprometerse a realizar estos gastos para poder iniciar la actividad. Entonces, según señala el marco conceptual de AECA [1999: pfo. 266], *“El reconocimiento de un activo debe realizarse cuando, cumpliendo con la característica de fiabilidad, se perfeccione la transacción, de manera que la entidad adquiera el derecho a la percepción de los rendimientos futuros asociados con el activo en cuestión”*. Ello nos lleva a pensar que esta característica se cumple cuando, para adquirir la capacidad de desarrollar la actividad productiva, la empresa se obliga, desde el inicio, al desmantelamiento del activo o a su eliminación.

Si ya hemos argumentado que la activación de estos gastos cumple con el requisito de la obtención de beneficios económicos futuros (si no se compromete a

---

<sup>22</sup> Según este artículo, *“Las provisiones para riesgos y cargas tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción”*.

realizarlos, no puede iniciar la actividad productiva), detengámonos ahora en lo referente a la fiabilidad de su medición. Dado que la empresa controla las actividades que ocasionarán el desmantelamiento o la eliminación, pensamos que la empresa maneja suficiente información como para estimar esos costes de manera fiable.

Ahora bien, si la empresa no se ve sometida, desde el inicio de la actividad, a la obligación de desmantelar y/o eliminar el activo, tales gastos no podrían ser reconocidos contablemente como activo. Podría darse el caso de que a la finalización de la actividad productiva, la empresa decidiera hacerse cargo de los gastos de desmantelamiento o eliminación del activo. Ello se resolvería contablemente mediante la consideración de un gasto, gasto que conformaría parte del debe de la cuenta de resultados del ejercicio en el que desmantela y/o elimina.

Pero, ¿qué pasaría si la empresa, aunque no fuera obligada por ley o por contrato a desmantelar o eliminar el activo, unilateralmente hubiera hecho pública antes del inicio de la actividad su intención de llevar a cabo estas actividades?. Estaríamos ante un ejemplo de responsabilidad tácita y pensamos que la solución contable no diferiría de la ya argumentada para el caso de las obligaciones legales o contractuales.

Con el objetivo de discriminar las situaciones en las que procedería activar, provisionar o considerar un gasto, proponemos el siguiente ejemplo:

**Ejemplo 5:** Una empresa dedicada al rescate subacuático de los restos de embarcaciones hundidas debe construir, para determinados casos especiales, una pequeña plataforma para facilitar el levantamiento de un buque y reflotarlo hacia la superficie. Actualmente, ni existe ninguna legislación que obligue al desmantelamiento de la plataforma utilizada ni se está en proceso de elaboración futura de una ley con este contenido. Además, la empresa tampoco ha optado, hasta ahora, por comprometerse, ni contractualmente ni tácitamente frente a terceros, a su desmantelamiento, de forma que en las anteriores operaciones que ha desarrollado siempre ha dejado montada la plataforma en el fondo marino. Esto era considerado un mal menor ya que, debido a su escaso valor económico y a su pequeña dimensión, se obviaba que dejando la plataforma en el fondo marino, se producía un daño ecológico. Con esas premisas, en el presente ejercicio, y una vez finalizado ya un trabajo donde ha necesitado la utilización de la plataforma, la empresa ha decidido y comunicado públicamente el deseo de cambiar de política y desmantelar la plataforma una vez concluido su trabajo. Esta declaración ha dado lugar a que sus clientes exijan desde este momento, contractualmente, que dicho desmantelamiento se lleve a cabo por parte de la empresa como requisito para la contratación de su servicio.

**Solución:** Como se señala, la empresa ya ha desarrollado la actividad de reflote y, una vez finalizada, decide, por primera vez, desmantelar la plataforma utilizada para

desarrollar su trabajo. Como inicialmente no estaba comprometida, ni legal ni contractual ni tácitamente, para realizar la operación de desmantelamiento, el coste necesario para llevarla a cabo debería ser considerado como un gasto medioambiental de ese ejercicio. En futuras operaciones, el coste de desmantelamiento formará parte de las cláusulas de contratación de la empresa. Como, a partir de entonces, el desmantelamiento se le va a exigir contractualmente, en este caso, el coste de desmantelamiento deberá incorporarse como mayor valor de la plataforma utilizada.

Antes de terminar los comentarios del Anexo 3 de la Recomendación queda pendiente analizar el contenido del párrafo número 29 del apartado que nos está ocupando, esto es, la “Medición de la responsabilidad medioambiental”. Por ser el párrafo 29, a nuestro entender, un párrafo de muy difícil comprensión, proponemos al lector su lectura antes de recibir comentario alguno. La Recomendación indica en este párrafo lo siguiente:

*“Con arreglo al punto 14 de la norma internacional de contabilidad IAS 37<sup>23</sup>, en el caso de los costes de restauración de lugares contaminados y de desmantelamiento de operaciones a largo plazo, se prefiere el tratamiento contable mencionado en el punto 28 anterior. Este tratamiento contable se permite en cualquier caso sobre la base de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de la Cuarta Directiva<sup>24</sup>, junto con un incremento gradual de la provisión para tales costes, que es la otra opción. La empresa puede reconocer costes de cierre de instalaciones a largo plazo a lo largo del período relativo a las operaciones. Una parte de los costes se imputa como gasto en cada período de información, mostrando el balance resultante como responsabilidad separada”.*

En este párrafo nos sigue hablando de la activación de los gastos de desmantelamiento pero nos introduce en la posibilidad de dotación gradual de provisiones. Por nuestra parte, hemos interpretado el párrafo 29 haciendo previamente una distinción

<sup>23</sup> “Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- (a) La empresa tiene una obligación presente (ya sea legal o asumida) como resultado de un suceso pasado;
- (b) Es probable que la empresa tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y
- (c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

De no cumplirse las tres condiciones indicadas, la empresa no debe reconocer la provisión”.

<sup>24</sup> Según el apartado 1 del artículo 20 de la IV Directiva, “Las provisiones para riesgos y cargas tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción”.

entre aquellos elementos controlados económicamente por la empresa y aquellos otros sobre los que no se ejerce ningún tipo de control. Partiendo de esta distinción, entendemos que las actividades de desmantelamiento, eliminación o cierre de activos <sup>25</sup> se llevan a cabo sobre elementos controlados por la empresa mientras que las actividades de restauración de lugares contaminados operan incidiendo en elementos sobre los que la empresa no tiene control económico. Siendo así, cuando la empresa desmantela, elimina o cierra activos bajo su control económico, el coste asociado a estas operaciones, a cuya realización estaba obligada desde el inicio de la actividad, debe capitalizarse como mayor valor del activo. Este tratamiento es el que prefiere la Recomendación, aunque puede ser alternativo, o incluso complementario, a la creación de provisiones, de manera gradual y a lo largo de los distintos ejercicios económicos cuando, además, sea necesaria la restauración de los lugares contaminados al final del desarrollo de la actividad [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 29].

También podría ocurrir que se produjeran esporádicamente daños medioambientales no previstos, bien durante el transcurso de la actividad bien al final de la misma. Para estos casos, la obligación de restauración nacería, para la empresa, en el momento en el que se produzcan tales daños [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 28]. Esto último no es óbice para la consideración contable de responsabilidades contingentes que informen sobre la salida estimada de recursos que podría ocasionar el hecho de atender, en un futuro, a las responsabilidades medioambientales, toda vez que las actividades desarrolladas presentan riesgo medioambiental en potencia <sup>26</sup>.

Cuando, desde el momento inicial, la empresa está obligada a la desmantelación, eliminación o cierre de activos que no están bajo su control económico, no cabría otra opción, desde un punto de vista conceptual, que la de dotación gradual de provisiones para atender, en el futuro, a los costes de esta naturaleza.

---

<sup>25</sup> Las actividades de desmantelamiento, eliminación o cierre serían asimilables a las de restauración de todos aquellos activos sobre los que la empresa posea control económico. En este sentido, la restauración de un activo propiedad de la empresa (por ejemplo, un terreno contaminado) tendría un tratamiento contable equiparable a las de las actividades de desmantelamiento, eliminación o cierre que se trata de ver cómo se considerarán en la información contable.

<sup>26</sup> Según establece la IAS 37 [1998b: pfo. 10], “*Un pasivo contingente es:*

- a) *Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien*
- b) *Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:*
  - (i) *No es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien*
  - (ii) *El importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad”.*

Para discernir, a través de un único supuesto, sobre estas cuestiones medioambientales, proponemos el siguiente ejemplo:

**Ejemplo 6:** Una empresa aeroespacial pretende realizar el lanzamiento de un satélite desde un lugar que ha sido seleccionado por su óptima localización para el objetivo científico que se pretende alcanzar con dicho lanzamiento. Para ello debe instalar una plataforma que servirá de base a la lanzadera espacial la cual debe ser finalmente desmantelada, según la legislación dictada al efecto.

Asimismo, la deflagración del combustible en el momento del lanzamiento del satélite provoca la desertización de un área circular del suelo que debe ser posteriormente saneada y, además, es posible, pero no seguro, que se desprendan partes componentes superficiales de la lanzadera que, aún cuando no presentan peligro alguno para el desarrollo de la misión espacial, sí pueden causar destrozos naturales en el lugar donde caigan. Casi siempre estos componentes superficiales suelen desprenderse una vez que el satélite se encuentra en órbita y se desintegran automáticamente al entrar en rozamiento con la atmósfera, sin llegar a alcanzar el suelo.

Solución: Según lo establecido en los párrafos 28 y 29 de la Recomendación, el reflejo contable de esta actividad empresarial aeroespacial, en referencia a su comportamiento medioambiental, debería ser como sigue:

- Los costes de desmantelamiento de la plataforma de lanzamiento deberían ser considerados como un mayor valor de la plataforma y deberían amortizarse siguiendo el ritmo marcado para dicho activo.
- Los costes destinados al saneamiento de la desertización del lugar de lanzamiento deberían ir dotándose con una provisión a lo largo del período necesario para el desarrollo del lanzamiento espacial.
- Los costes que esporádicamente pudieran producirse como consecuencia del desprendimiento de los componentes superficiales en la Tierra, produciendo un daño ecológico, deberían recogerse como responsabilidades medioambientales en el momento en el que se produzcan.

No obstante, a nuestro parecer, se podría recoger en la memoria una estimación de las obligaciones de carácter contingente a las que se podría ver sometida la empresa por los posibles desprendimientos.

Seguidamente, y para cerrar el apartado que analiza la “medición de las responsabilidades medioambientales”, presentamos un gráfico que trata de compendiar el contenido expuesto en la Recomendación sobre este particular:

# Medición de las responsabilidades medioambientales

Procedimiento

Contenido

Es la valoración fiable?

NO

SI

Contenido [CUE; 2001: pfo. 26]:  
 1. Los costes marginales directos de las medidas de reparación  
 2. El coste de compensación y los subsidios para aquellos empleados de los que se espera consagren un tiempo considerable directamente a las medidas de restauración.  
 3. Las obligaciones de supervisión posteriores a la reparación.  
 4. Los avances tecnológicos, en la medida en que sea probable que las autoridades públicas los aprueben.

Responsabilidad contingente [CUE; 2001: pfo. 25]

Informar en Memoria

¿Se va a saldar la responsabilidad en un futuro próximo?

SI

NO

Estimación más alta [CUE; 2001: pfo. 25]

Importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha de Balance [CUE; 2001: pfo. 23], o para transferirla a un tercero en esa fecha [IASB; 1998: pfo. 37].

¿Es elevado el valor temporal del dinero?

SI

NO

Valor actual [CUE; 2001: pfo. 30]

Valor actual [CUE; 2001: pfo. 30]

Costes actuales (costes estimados sin descuento) [CUE; 2001: pfo. 30]

Informar en Memoria el criterio elegido [CUE; 2001: ]

Condiciones:

1. El calendario de pagos debe estar fijado o puede determinarse fiablemente [CUE; 2001: pfo. 30].
2. El importe o flujos de caja estimados deben incluir la estimación de la inflación y reflejarse en los planes de saneamiento y reparación [CUE; 2001: pfo. 32].
3. Su utilización obliga a descontar cualquier activo relacionado con la misma y a utilizar el descuento de flujos de caja para calcular el importe recuperable [CUE; 2001: pfo. 33].
4. Se debe revisar todos los años [CUE; 2001: pfo. 34].

B) Los criterios de reconocimiento contable del gast medioambiental (consumible y capitalizable)

Recordemos que de los tres subtítulos contenidos en la Sección 3 del Anexo de la Recomendación, hasta ahora hemos contemplado el primero y el tercero, y nos encaminamos a comentar el segundo, titulado “Reconocimiento del gasto medioambiental”. A diferencia del tratamiento de las responsabilidades medioambientales a cuyo tema se dedican dos epígrafes (sobre su reconocimiento y sobre su medición), a los gastos medioambientales se les dedica éste único epígrafe que nos ocupa. Como idea preliminar, es conveniente saber que el reconocimiento del gasto trata tanto de los gastos medioambientales consumidos (realizados, según el texto en español de la Recomendación) como de los no consumidos y, por tanto, considerados contablemente como elementos del Activo del Balance.

El “Reconocimiento del gasto medioambiental” ocupa 12 párrafos, numerados desde el 10 hasta el 21. En los dos primeros párrafos encontramos la máxima general a considerar cuando se aborde la anotación contable del coste de aquellas actividades ordinarias en las que la empresa (u otra en nombre de ésta) incurre para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente, que recordemos eran los requisitos para considerar a un gasto bajo el calificativo de “medioambiental”. Esta regla primera dice que los gastos medioambientales deberán reconocerse como gastos en el periodo en el que se hayan efectuado, incluso aunque procedan de un periodo anterior. Eso sí, serán gastos a imputar en la cuenta del Pérdidas y Ganancias, siempre que no proceda capitalizarlos, circunstancia a la que dedica el grueso del contenido del “Reconocimiento del gasto medioambiental”, es decir, de los 12 párrafos, siete de ellos, concretamente del nº 12 al nº 18, se exponen bajo el título “capitalización del gasto medioambiental”. Era de esperar que la Recomendación “cargara tintas” en la activación de actividades medioambientales porque si, como se apunta por diversos documentos emitidos por la Comisión y el Parlamento de la Unión Europea, las empresas deben asumir, cada vez más y de manera voluntaria, un mayor protagonismo en la conservación del medio ambiente, las actividades de prevención habrán de tomar el papel protagonista que vele por el buen estado del entorno. Y una actividad de prevención extiende sus efectos a lo largo de un periodo temporal amplio, luego contablemente será un activo.

Antes de conocer las circunstancias dispuestas en la Recomendación para la activación de un gasto, mantengamos en mente las tres variedades de actividad contempladas en la definición del gasto medioambiental: evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente. Así, cuando leamos el primer párrafo de la capitalización, podremos deducir un aspecto fundamental de la posible activación de dichos gas-

tos. Nos referimos al párrafo 12, donde se exponen los criterios para que un gasto medioambiental sea reconocido como activo:

*“Los gastos medioambientales pueden capitalizarse si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos, si aportan beneficios económicos para el futuro y si cumplen la condición establecida en el apartado 2 del artículo 15<sup>27</sup> de la Cuarta Directiva”.*

Como se observa, los tres verbos, evitar, reducir y reparar, han pasado a ser, en cuanto a la posible capitalización del gasto, los siguientes: evitar, reducir y conservar. Es decir, las actividades de reparación no podrán activarse, porque se entiende que todo gasto capitalizable ha de producirse con anterioridad a la presentación del daño. Si el daño ya se ha producido, hay que repararlo, dando lugar a un gasto, nunca a un activo. A continuación tratemos de separar el conjunto de esas cuatro actividades en función de su posible adscripción a la cuenta de Pérdidas y Ganancias o al balance (como activo), o bien a ambas:

Actividades/Gastos	Gastos realizados (P y G)	Gastos capitalizables (Activo)
Evitar daños	♦	♦
Reducir daños	♦	♦
Reparar daños	♦	NO
Conservar recursos	NO	♦

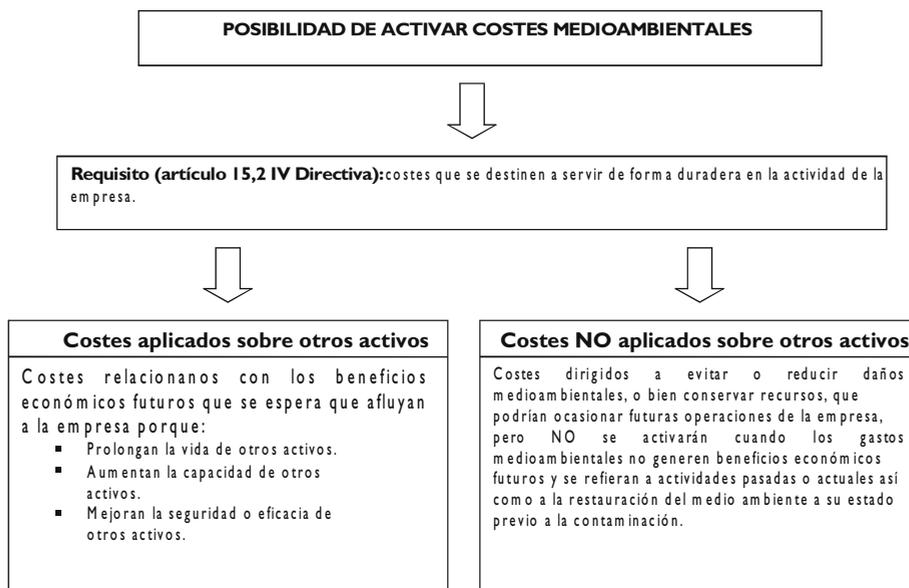
Insistiendo en la exclusión de las actividades de reparación de la posibilidad de capitalización, pensemos que si la actuación que ocasiona el gasto sólo aportara el remedio de daños ya producidos, no estaría contribuyendo de forma duradera a las actividades de la empresa, según lo preceptuado en el artículo 15.2 de la IV Directiva. Pero a las exigencias de este artículo de la IV Directiva, la Recomendación ha querido añadir dos criterios más —apartados a) y b) del párrafo 13— que se han de observar para poder activar un gasto medioambiental, de los cuales se ha de cumplir al menos uno de ellos:

- a) Los costes medioambientales que se pretenda activar deben estar relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluayan a la empresa y prolongar la vida, aumentar la capacidad o mejorar la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente).

<sup>27</sup> Según el artículo 15 de la IV Directiva, “El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa”.

- b) Los costes han de reducir o impedir la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.

Tratamos, a continuación, de expresar estas ideas en forma gráfica de la siguiente manera:



Observando estos últimos dos cuadros del gráfico, podemos comprobar cómo en el de la izquierda se ve expresamente recogida una de las circunstancias necesarias para que aparezca un activo, esto es, su relación con la posibilidad de obtener beneficios económicos futuros. Es indudable que cuando se invierte en un activo para prolongar su vida, aumentar su capacidad o mejorar su seguridad o eficacia, se está realizando una inversión que se espera recuperar en el futuro a través de los mayores ingresos que llegarán a la empresa derivados de contar con mejores activos. Cuestión lateral sería si esa inversión adicional habría de llevar o no el apellido “medioambiental”, pero la Recomendación aporta la solución en el párrafo 17 cuando lo termina diciendo que no deberán ser reconocidos separadamente<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> Párrafo 17 del “Reconocimiento del gasto medioambiental”: “Hay casos en los que no se prevé que los gastos medioambientales, por sí mismos, produzcan beneficio económico alguno en el futuro, sino que este beneficio proceda de otro activo que se emplee en las operaciones de la empresa. En caso de que los gastos medioambientales reconocidos como activos estén relacionados con otro activo ya existente, deberán incluirse como parte integrante del mismo y no deberán ser reconocidos separadamente”.

Ahora bien, si nos detenemos en el cuadro de la derecha, seguramente nos planteemos si las actividades destinadas a conservar recursos, a evitar o a reducir daños futuros, podemos considerar que van a generar beneficios futuros. Pues bien, para que las actividades de conservación, reducción o evitación puedan activarse, irremediablemente han de asociarse a un pasivo. Tratamos de explicarnos más detenidamente a continuación.

Entendemos que la Comisión Europea ha vinculado implícitamente el concepto de gasto capitalizable medioambiental con el concepto de responsabilidad medioambiental, al menos en el párrafo 13.b) del apartado de capitalización del gasto <sup>29</sup>. Entendido de otra manera, el cuadro último de la derecha del anterior gráfico no podría considerarse activable según el marco conceptual contable, porque, por ejemplo, esos recursos que se invierten para evitar contaminación no podríamos considerar que fueran a generar beneficios económicos futuros pero sí pueden ser capaces de reducir pasivos en el futuro. ¿Y qué pasivos evitarían?. Aquellos derivados de incurrir en futuras responsabilidades medioambientales, sean legales, contractuales o tácitas. En otras palabras, el criterio del párrafo 13.b) pretende cubrir a la gestión empresarial, mediante determinadas inversiones actuales, de la posibilidad de incurrir en futuras responsabilidades medioambientales que, en caso de presentarse, supondrían salida de flujos de caja de la empresa, consecuencia de los daños medioambientales provocados al entorno.

Entonces, volviendo a los criterios generales expuestos en el párrafo 12, vamos a reproducirlo de nuevo; pero transformado, a la luz de las consideraciones anteriores:

*“Los gastos medioambientales pueden capitalizarse si*

- a) se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos,*
- b) si aportan beneficios económicos para el futuro*

---

<sup>29</sup> Reproducimos de nuevo el párrafo 13 y subrayamos el apartado b) al que nos referimos:

*“Los gastos medioambientales efectuados para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos sólo pueden ser reconocidos como activos si, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de la Cuarta Directiva, van a ser empleados de forma permanente a efectos de las actividades de la empresa y si, además, se cumple uno de los criterios siguientes:*

- a) los costes están relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluyan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o*
- b) los costes reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa”.*

- c) *y si cumplen la condición establecida en el apartado 2 del artículo 15 de la Cuarta Directiva*”.

El apartado a) no aportaría futuros flujos de recursos a la empresa pero evitaría la aparición de responsabilidades futuras, y, por tanto, de salidas de recursos en un futuro (CUADRO DE LA DERECHA ANTERIOR). El apartado b) generaría la posibilidad de obtención de beneficios económicos futuros (CUADRO DE LA IZQUIERDA ANTERIOR). En cualquier caso, tanto en los apartados a) como en el b), se habría de cumplir el apartado c), es decir, el artículo 15.2 de la IV Directiva, que dice: *“El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa”*.

Estas argumentaciones son necesarias para poder entender el párrafo 15 de la capitalización del gasto medioambiental, cuando se expresa de la siguiente forma:

*“Los gastos medioambientales no deberán capitalizarse sino cargarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, si no generan beneficios económicos en el futuro. Esta situación se produce cuando los gastos medioambientales se refieren a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación (por ejemplo, tratamiento de residuos, costes de saneamiento relativos a actividades actuales de explotación, saneamiento de los daños ocasionados en períodos anteriores, costes de gestión medioambiental o auditorías medioambientales)”*. (El subrayado es nuestro).

El comienzo del párrafo parece, en principio, excluir la activación de las actividades que no incrementan la capacidad, la vida o la seguridad o eficacia de los activos empresariales, que son las que provocarán la aparición de beneficios económicos futuros derivados precisamente de esa mayor capacidad, vida de los activos o mejora de la seguridad o eficacia. Para comprender que esas otras actividades que consisten en evitar o reducir daños al medio ambiente o conservar recursos (se sobreentiende recursos medioambientales) pueden hacer obtener, asimismo, rendimientos futuros, recordemos el párrafo 198 del Marco Conceptual de AECA para la Información Financiera en España. Dicho párrafo se refería a los activos y a sus rendimientos de la siguiente forma:

*“Los rendimientos futuros, que determinan la existencia de un activo, consisten en su potencial para contribuir, directa o indirectamente, por sí sólo o en unión con otros elementos, a los flujos de tesorería y de otros equivalente líquidos de la entidad. Este potencial puede derivarse de las actividades de explotación de la entidad económica, de su convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o de su capacidad para reducir pasivos en el futuro”*. (El subrayado es nuestro).

La reducción de pasivos en la temática del medio ambiente se concreta en la reducción (o evitación de que aparezca) de la responsabilidad medioambiental. Analicemos seguidamente cómo las actividades que consistan en evitar o reducir daños futuros, o en conservar recursos, se pueden activar porque van a evitar o reducir la aparición de una posible responsabilidad medioambiental en el futuro. Recordemos que las responsabilidades medioambientales tenían dos naturalezas, legal y contractual, por un lado, y tácita, por otro. Veamos cada uno de esos tres orígenes de la responsabilidad por separado, pensando que podríamos, antes de que surgiera cada una de esas responsabilidades, incurrir en unos gastos para evitarlas o reducirlas y planteándonos su posibilidad de activación.

*1. Se incurre en gastos con la finalidad de evitar o reducir una responsabilidad legal*

El incumplimiento de la legislación medioambiental vigente supone una obligación ineludible para la empresa de restitución del medio ambiente. Además podría darse lugar a la aparición de unas cargas adicionales derivadas de la imposición de multas, sanciones, etc., que por ley se establezcan. Siendo así, las consideraciones conceptuales para reconocer como activos a los elementos adquiridos para preservar el medio ambiente y que vayan a servir de manera duradera en la empresa, se cumplen sin condición ya que se están evitando futuras salidas de caja.

*2. Se incurre en gastos con la finalidad de evitar o reducir una responsabilidad contractual.*

Si una empresa se compromete contractualmente a la realización de una actividad y además a la preservación del medio ambiente, adquiriendo para ello un determinado elemento patrimonial que va a permanecer en la empresa a largo plazo, este elemento debería ser considerado como un activo de carácter medioambiental ya que evita la posible salida de flujos de caja derivada de la responsabilidad contractual de restauración del medio ambiente así como de la restitución de daños producidos a terceros como consecuencia del incumplimiento contractual que se produce.

*3. Se incurre en gastos con la finalidad de evitar o reducir una responsabilidad tácita.*

Si una empresa ha señalado a terceros, a través de cualquier medio, (típicamente los informes medioambientales), la intención de preservar el medio ambiente durante el desarrollo de su actividad, todo elemento adquirido cuya permanencia en la empresa vaya a ser duradera y que permita cumplir con las especificaciones medioambientales autoasumidas por ella, podrá ser considerado como un activo medioambiental, ya que el incumplimiento de la declaración de principios realizada por la empresa puede traducirse en una exigencia legal de responsabilidad a la empresa.

En definitiva, cualquier activación contable-medioambiental plateada por incurrir en el coste de actividades que reduzcan o eviten la contaminación o conserven recursos medioambientales, debe fundamentarse en la existencia previa de una responsabilidad medioambiental, ya sea legal, contractual o tácita. Si no partimos de la existencia de dicha responsabilidad, los costes incurridos para evitar, reducir o conservar, ni incorporarían la posibilidad de obtener beneficios económicos futuros ni estarían evitando una futura salida de recursos financieros para subsanar obligación medioambiental alguna.

Ese sería el caso en el que una empresa se encuentra liberada de toda obligación de evitar/reducir los daños causados al medio ambiente, o conservar recursos medioambientales por la realización de su actividad productiva, bien porque la legislación medioambiental no se lo exige, bien por la inexistencia de lazos contractuales, bien por no habérselo autoimpuesto ella misma. En ese caso, la adquisición de equipos tecnológicos con destacada característica ecológica dedicados a servir de manera duradera a la empresa, según el marco conceptual de AECA, toda vez que la característica ecológica del elemento adquirido no implica tener una mayor potencialidad para la obtención de rendimientos futuros ni tampoco la capacidad para reducir pasivos en el futuro [AECA; 1999: 198], la sobrevaloración por motivos ecológicos de dicho bien no debería ser capitalizada.

Así, el hecho de adquirir un equipo ecológico por un coste mayor respecto a la adquisición de otro equipo de similares características salvo la ecológica, no siempre implica el reconocimiento de un gasto capitalizable medioambiental por la cuantía incurrida, sino que la diferencia entre el mayor valor del equipo ecológico y el menor valor de un equipo tradicional, debería ser considerada como una pérdida en la empresa que ha adquirido el equipo ecológico pues esta característica no le supone un beneficio adicional al que obtendría de adquirir el no ecológico<sup>30</sup>.

De lo anterior cabría concluir que para que el reconocimiento de gastos capitalizables medioambientales se adecue a las pautas marcadas para el reconocimiento de activos contables en la mayoría de los marcos conceptuales, sería necesario

---

<sup>30</sup> Según establece el marco conceptual de AECA tanto en los aspectos de la definición de activo [AECA; 1999: 200 - 202] como en los criterios de reconocimiento [AECA; 1999: 267], la vida de un activo se encuentra asociada a su capacidad para la obtención de rendimientos futuros, de manera que su valoración se encuentra asimismo ligada a esta característica. De manera análoga, el Plan General de Contabilidad Español señala en su norma de valoración 2ª, apartado quinto, que *“cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor correspondiente”*. Además no permite la valoración de activos por importe superior al mercado tal como se desprende de distintos puntos del Plan como, por ejemplo, el relativo a la inclusión de las diferencias de cambio como mayor valoración de los elementos de inmovilizado (norma de valoración 14ª apartado sexto).

identificar la capitalización de gastos medioambientales expuesta en el apartado 13 b) de la Recomendación con la posibilidad de evitar flujos de salida de recursos por parte de la empresa, pues en caso contrario, la Recomendación sentaría un precedente para ampliar, de manera notable, los criterios de reconocimiento de activos en las normas contables generalmente aceptadas.

Para terminar el contenido de la “Capitalización del Gasto Medioambiental”, la Recomendación se detiene en el párrafo 18 y último de la capitalización. Este párrafo contiene la referencia a los activos medioambientales inmateriales. Como no observamos ninguna circunstancia especial que nos haga detenernos en comentarla, simplemente reproducimos dicho párrafo, en el que nos sitúa ante activos inmateriales tales como las patentes, licencias medioambientales o permisos de contaminación y derechos de emisiones:

*“Puede haber derechos o elementos de naturaleza similar adquiridos en relación con el impacto de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente (por ejemplo, patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones). Si, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del punto 2 de la sección I de la parte C de los artículos 9 y 10 de la Cuarta Directiva, se han adquirido a título oneroso, y, además, se ajustan a los criterios para ser reconocidos como activo contemplados en los puntos 12 y 13 anteriores, han de capitalizarse y amortizarse sistemáticamente a lo largo de su duración de utilización prevista. En caso contrario, deberán imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en calidad de realizados” [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 18].*

Abandonando la “Capitalización del Gasto Medioambiental”, los tres últimos párrafos de la Sección 3 que estamos comentando, se agrupan bajo el título de “Deterioro del valor de los activos”. Son los párrafos 19, 20 y 21 de la sección tercera del Anexo de la Recomendación. Empieza el párrafo 19 haciendo alusión al posible deterioro del inmovilizado existente en la empresa, cuando ese deterioro se debiera a acontecimientos o factores medioambientales y cita, como ejemplo, el caso de la contaminación de lugares. Dicha circunstancia daría lugar a un cargo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias siempre que el importe recuperable del uso del lugar se hubiera situado por debajo del valor en libros del activo inmovilizado y siempre que esta circunstancia fuera considerada duradera, en consonancia con el artículo 35, punto 1, letra c) subletras bb) de la IV Directiva que dice lo siguiente:

*“Sea su utilización limitada o no en el tiempo, los elementos del activo inmovilizado deberán ser objeto de correcciones de valor con el fin de dar a estos elementos el valor inferior que se les debe atribuir en la fecha de cierre del balance, si se prevé que la depreciación será duradera”.*

Pero también la IV Directiva hace una llamada de atención en el artículo 20, apartado 3, para no confundir aquellos casos en los que es procedente la depreciación frente aquellos otros conducentes a la dotación de una provisión para riesgos y gastos: “Las provisiones para riesgos y cargas no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo”.

Entonces, debemos diferenciar los casos en los cuales procede dotar provisión de aquellos otros para los que está prescrita la dotación a la amortización, siempre refiriéndonos a causas de deterioro medioambientales. Veámoslo a través de dos ejemplos.

**Ejemplo 7:** Si un terreno agrícola está expuesto potencialmente a ser contaminado por los vertidos químicos de una instalación cercana, su valor disminuirá y esta pérdida deberá ser reflejada en la contabilidad afectando a la valoración del terreno.

**Ejemplo 8:** Si una empresa petrolífera realiza una prospección en un terreno de su propiedad para explotarlo durante un período largo de tiempo, después del cual tendrá que limpiar el terreno, los costes de limpieza para reponerlo a su estado inicial deberán ser distribuidos gradualmente a lo largo del período de explotación a través de la dotación de una provisión para riesgos y gastos.

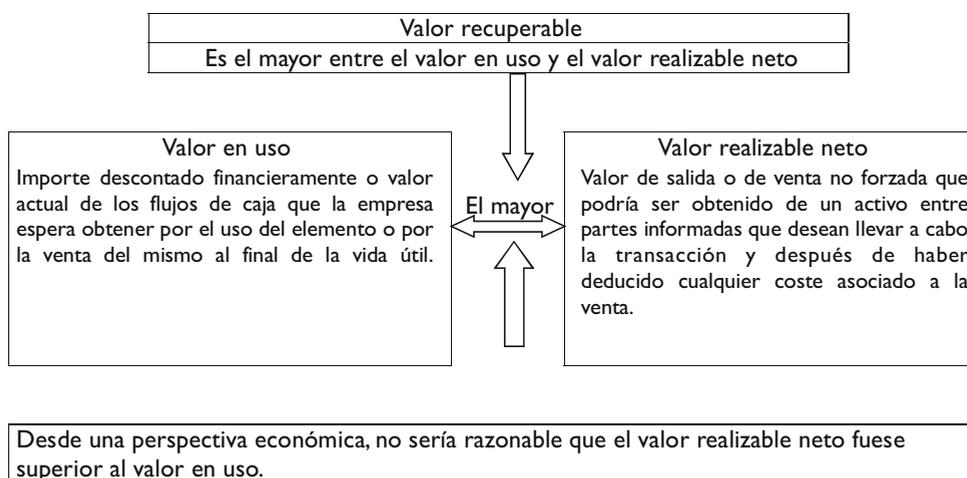
En definitiva, según el párrafo 19, deben realizarse correcciones valorativas que se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando el importe recuperable <sup>31</sup> de utilización sea inferior al valor en libros. Maticemos, al igual que lo hace la Recomendación, que si el gasto medioambiental activado hubiera sido reconocido como parte añadida al valor de otro activo, entonces se deberá comprobar la recuperabilidad del activo combinado (párrafo 20) <sup>32</sup>.

Y, ¿qué es el valor recuperable?. Se entiende por valor recuperable el mayor entre el valor en uso y el valor realizable neto [IASB; 1998b: pfo. 15]. El primero es

<sup>31</sup> El importe recuperable de un activo fue un concepto introducido por el *Accounting Standards Board* (ASB) británico derivado del concepto de valor de privación o “*deprival value*” adoptado previamente por el *Sandilands Committee* [1975]. Este último fue definido como el importe neto de los desembolsos evitados a causa de la posesión de un activo. Partiendo de este concepto, el *Accounting Standards Board* desarrolló el denominado valor para el negocio o “*value to the business*” que establece como necesario, para su cálculo, la conjugación del coste de reposición y el valor recuperable de un bien.

<sup>32</sup> Párrafo 20 del “Reconocimiento y medición” o Sección 3: “*En caso de que, con arreglo al punto 17 anterior, se reconozcan los gastos medioambientales como parte integrante de otro activo, en cada fecha de cierre del balance se deberá comprobar la recuperabilidad del activo combinado y, cuando proceda, éste deberá reducirse hasta su importe recuperable*”.

el importe descontado financieramente o valor actual de los flujos de caja que la empresa espera obtener por el uso del elemento y por la venta del mismo al final de su vida útil. El valor realizable neto es un valor de salida e indica el valor de venta no forzada que podría ser obtenido de un activo entre partes informadas que desean llevar a cabo la transacción y después de haber deducido cualquier coste asociado a la venta. Desde una perspectiva económica, no sería razonable que el valor realizable fuese superior al valor en uso, porque en este caso la empresa tendría la oportunidad de vender de inmediato el activo ya que el valor de venta operaría como coste de oportunidad, más ventajoso para la empresa que su utilización en el proceso productivo. Esto mismo puede expresarse gráficamente de la siguiente manera:



El importe recuperable es el referente que toma la Recomendación para calcular las depreciaciones de valor de los activos, alineándose de esta forma con la normativa contable internacional establecida por la International Accounting Standards Board (IASB), que en su documento IAS 36, denominado “*Impairment of Assets*” dedica los párrafos 15 al 56 para abordar las reglas de cálculo del importe recuperable ya sea conformado por el valor en uso o por el valor de realización neto [IASB; 1998a: pfs. 15 - 56]. Ello confirma el acercamiento de este pronunciamiento europeo a las Normas Internacionales de Contabilidad, según se declara en el párrafo 8 de los considerandos de la Recomendación.

Para terminar el análisis de deterioro del valor de los activos, la Recomendación dedica el párrafo 21 a los casos en los que se capitalice un gasto realizado

como posterioridad a la inversión en un activo y con la finalidad de restaurar la pérdida sufrida por dicho activo y derivada de razones medioambientales. Para ese caso se establece lo siguiente: “*se podrá capitalizar el gasto posterior destinado a restaurar los beneficios económicos futuros a su nivel de rendimiento inicial siempre que el valor en libros resultante no supere el importe recuperable del activo*” [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 21] (el subrayado es nuestro).

El final del párrafo supone el establecimiento de un límite para la capitalización, es decir, no se podrá añadir valor a un activo por encima del importe recuperable de dicho activo. Precisamente este punto muestra una divergencia con lo establecido en la IAS 36 donde se indica que “*El nuevo valor en libros de un activo, tras la reversión de una pérdida por deterioro, no debe exceder al valor en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro para el mismo en períodos anteriores*” [IASB; 1998a: pfo. 102] (el subrayado es nuestro). Es decir, mientras que en la IAS 36 el límite de capitalización es el valor neto en libros, en la Recomendación es el importe recuperable del activo.

### **3.2.4. Aspectos relacionados con la difusión de la información**

La Recomendación de la Comisión Europea dedica la sección cuarta y última al tratamiento de la difusión de la información contable medioambiental. Esta sección se ve influida, forzosamente, por los criterios previamente establecidos en la IV y VII Directivas europeas donde se recogen las guías básicas para la representación de la información contable individual y consolidada.

Como criterio inicial, el párrafo primero de la sección cuarta de la Recomendación señala que “*Las cuestiones medioambientales deberán hacerse públicas en la medida en que sean pertinentes para la posición o el rendimiento financiero de la entidad informante. En función de los elementos de que se trate, esta información deberá incluirse en el informe anual y en el informe anual consolidado o en la Memoria de las cuentas anuales y consolidadas. En los puntos 2, 5 y 6 siguientes se aborda la cuestión de la publicación de elementos en el informe anual y en el informe anual consolidado o en la Memoria, mientras que en los puntos 3 y 4 se trata el problema de la presentación de los elementos en el Balance*” [CUE; 2001a: secc. 4 pfo. 1] (el subrayado es nuestro).

Por tanto, no toda la información medioambiental de la empresa se publica a través de la contabilidad sino sólo aquella que sea relevante para conocer la posición o el rendimiento financiero de la entidad que informa. Es decir, el proceso de internalización contable producido por la asunción, por parte de las empresas, de los daños causados por su actividad ordinaria en el medio ambiente, implica que los

estados financieros, como reflejo de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, deban recoger información sobre el tratamiento medioambiental, porque éste condiciona su posición financiera.

Se intenta así completar la información contable tradicional, pasando a determinar una posición financiera de la entidad y un cálculo de una cifra contable de beneficios “verdes”. En cualquier caso, no se refleja toda la política medioambiental de la empresa ya que no se incorporan a los estados financieros aquellas acciones de carácter medioambiental que no afectan a la situación patrimonial, financiera o de resultados de la organización. Es por ello que, en tanto que no se refleja toda la política medioambiental de la empresa, es necesario la realización de informes medioambientales más ambiciosos y detallados que sirvan de complemento a la información contable para conocer, con profundidad, la política medioambiental de la organización, tal como se señalaba en el punto 11 de las Consideraciones de la Recomendación.

El párrafo primero de esta sección 4ª del Anexo sostiene que la difusión de la información contable medioambiental se desarrolla, básicamente, a través de tres estados contables, a saber: el informe anual, el Balance y la Memoria, tanto en las cuentas individuales como consolidadas. Si bien en el Balance se representan los gastos medioambientales capitalizados y las responsabilidades medioambientales, cabría plantearse por qué la Recomendación no indica nada sobre los gastos medioambientales y su reflejo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a los que precisamente dedica casi todo el apartado de definiciones.

El informe anual hace referencia al denominado informe de gestión en nuestra legislación mercantil, introducido por el artículo 202 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Este documento es obligatorio para las sociedades que elaboren la versión normal de las cuentas anuales, estando exentas, por tanto, las sociedades que, por sus características económico-financieras, puedan optar y finalmente opten por la realización de los estados financieros abreviados (artículo 202, apartado tercero del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas). En el informe de gestión deberá informarse únicamente de aquellas cuestiones medioambientales que tengan incidencia en la posición y el rendimiento financiero de la empresa y deberá incluir una descripción de las mismas y la respuesta llevada a cabo por la organización.

En cualquier caso se recomienda que este documento recoja información sobre [CUE; 2001a: secc. 4 pfo. 2]:

- Principios generales y programas de protección medioambiental adoptados por la empresa.

- Mejoras introducidas en los ámbitos de protección ambiental a través de la publicación de datos comparativos, normalmente a través de objetivos cuantificados.
- La medida en la que la empresa, como consecuencia de la existencia de una legislación medioambiental o de un desarrollo de la misma debe adaptarse a la nueva situación jurídica en materia de protección ambiental.
- El rendimiento medioambiental de la empresa medido a través de la creación de indicadores de ecoeficiencia expresados básicamente a través de unidades físicas.
- Si la empresa publica, además de la información anual contable, un informe medioambiental separado, es necesario hacer referencia al mismo en las cuentas anuales; también habría que mencionar expresamente si este informe ha sido objeto, o no, de un proceso de verificación externa. En cualquier caso, la información contenida en el mismo debe ser coherente con la publicada a través de los estados contables. En concreto, debería tener el mismo ámbito de estudio, la misma fecha de información y el mismo período del informe medioambiental.

Respecto a la información medioambiental a suministrar en el Balance de Situación de la entidad, la Recomendación señala que las responsabilidades medioambientales, creadas de manera gradual mediante la dotación de provisiones, se registrarán en el apartado “otras provisiones” dentro de las provisiones para riesgos y gastos incluidas en el pasivo del Balance de situación, pudiendo desglosarse esta partida si los Estados Miembros de la Unión Europea lo estiman conveniente y obligan a ello [CUE; 2001a: secc. 4 pfo. 3]. Esta es la idea que parece prevalecer en la Recomendación, esto es, la de identificar claramente las responsabilidades medioambientales de los demás pasivos del Balance, siempre que sean de una cierta importancia. No obstante, apunta la necesidad de informar sobre ellas en la memoria cuando no figuren separadamente en el Balance de Situación [CUE; 2001a: secc. 4 pfo. 4].

El último epígrafe de la Recomendación se titula “Publicación en la memoria de las cuentas anuales y consolidadas” y se desarrolla en los párrafos 5 y 6 de la sección cuarta. En este apartado se aborda la temática referente al suministro de la información medioambiental en la memoria. En aplicación de las IV y VII Directivas contables a la información medioambiental, la memoria debería suministrar información relativa a las siguientes cuestiones [CUE; 2001a: secc. 4 pfo. 5]:

- Descripción de los métodos valorativos aplicados a las cuestiones medioambientales y de los métodos aplicados para calcular los ajustes de valor de tales cuestiones.
- Los gastos medioambientales extraordinarios cargados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Difusión y pormenores de la partida “Otras provisiones”.
- Las responsabilidades medioambientales contingentes. Si existen incertidumbres significativas de medición que impidan calcular el importe de la responsabilidad medioambiental, se deberá indicar este hecho junto con las razones que lo provocan y, cuando sea posible, se debe acompañar de toda la gama de resultados posibles.

Debe comentarse necesariamente la referencia expresa que la Recomendación hace sobre la información a suministrar en relación a los gastos extraordinarios medioambientales, basándose para ello en el artículo 29 de la IV Directiva y en el artículo 17 de la VII Directiva. Según se establece en estos artículos, en las partidas de ingresos extraordinarios o gastos extraordinarios deben figurar, respectivamente, los ingresos y gastos que no correspondan a las actividades ordinarias de la actividad de las empresas. Sin embargo, un gasto medioambiental quedaba definido en la Recomendación como el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. En definitiva, la conceptualización del gasto medioambiental no contempla los gastos extraordinarios y, por tanto, éstos no podrían ser calificados como medioambientales. De esto se deduce que hay una incoherencia en el tratamiento del gasto medioambiental en cuanto a su definición, por un lado, y en cuanto a su reflejo contable en la memoria, por otro, al menos respecto a la consideración en esa cuenta anual de un “gasto extraordinario medioambiental”.

Además de la información que debe publicarse en aplicación de la IV y VII Directiva, también se deberá presentar en la memoria la siguiente información que atiende a los aspectos medioambientales [CUE; 200]a: secc. 4 pfo. 6]:

- Se deberá informar, para cada responsabilidad medioambiental de cierta importancia y de manera específica, de su naturaleza, haciendo referencia expresa del calendario y condiciones de pago de la misma. Asimismo, se atenderá a la explicación del daño medioambiental causado, la estimación

de su importe o el desarrollo de la normativa legal sobre temas medioambientales.

- Si para la medición se ha utilizado el valor actual se deberá precisar el importe de la responsabilidad medioambiental no descontado y el tipo de descuento utilizado.
- La política seguida en relación a los costes a largo plazo de restauración, clausura y desmantelamiento de lugares contaminados, dado que se podrían activar o provisionar.
- El importe del gasto medioambiental que debe reconocerse en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y sobre qué base se parte para calcular dicho importe.
- Siempre que se pueda calcular de manera fiable, el importe del gasto medioambiental capitalizado durante el período de información. En la medida en la que sea posible y relevante, es oportuno facilitar un desglose del gasto capitalizado por ámbito medioambiental.
- Siempre que sean significativos, se deberán indicar separadamente, si no se ha indicado ya como partidas extraordinarias, los costes relativos a las multas y sanciones por inobservancia de las normativas medioambientales y a las compensaciones abonadas a terceros.
- Los incentivos fiscales relativos a la protección ambiental recibidos por la empresa o a los que tiene derecho.

Además, otras opiniones sostiene que cabría informar en la Memoria de otros riesgos que podrían afectar a la continuidad de la empresa y que estuvieran relacionados con materias medioambientales como la imposibilidad de obtener recursos financieros necesarios para acometer las inversiones obligatorias según la legislación medioambiental, las pérdidas de mercado por realizar actividades contaminantes, los costes de abandono o cese de actividades económicas por reconversión o multas, etc. [López; 1999: 7-8].

Mención especial requiere el comentario que se hace en la Recomendación acerca de la información a suministrar sobre las multas y sanciones impuestas por inobservancia de las normativas medioambientales y por las compensaciones abonadas a terceros, siempre y cuando no se hayan especificado como partidas extraordinarias. Como se señaló, la Recomendación excluía estas partidas del concepto de gasto medioambiental. Sin embargo quiere darles la misma importan-

cia que a los gastos medioambientales extraordinarios y los incluye como buena información medioambiental, asegurando su tratamiento separado de la demás información contable que elabore la empresa.

## **4. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DEL ICAC PARA EL RECONOCIMIENTO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN DE LOS ASPECTOS MEDIOAMBIENTALES EN LAS CUENTAS ANUALES (BOE DE 04/04/2002/)**

### **4.1. Introducción**

Con fecha de 4 de Abril de 2002 se ha publicado la Resolución 25 de Marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) titulada “Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales”. Con este documento<sup>33</sup> se viene a responder al llamamiento comunitario de la Recomendación cuando en el párrafo 17 de las Consideraciones decía: “La Comisión está convencida de que, para lograr los objetivos de la Recomendación, los estados miembros han de participar activamente y por ello les deja un margen y les alienta para que adopten medidas a escala nacional”. Con ello se trata, asimismo, de dar cumplimiento a la primera de las tres específicas recomendaciones de la Comisión Europea, aquélla que decía que los estados miembros garantizarán, para los períodos contables que comiencen dentro del plazo de doce meses a partir de la fecha de la adopción de la Recomendación y para todos los futuros períodos contables, la aplicación de las disposiciones incluidas en el Anexo en cuanto a la preparación de las cuentas anuales y consolidadas.

Puede decirse que con la Resolución española se culmina en nuestro país el proceso de gestación de normativa contable medioambiental que venimos comentando en esta obra, si bien es cierto que la Resolución tiene como referente inmediato la Recomendación. Gráficamente podemos expresar este proceso en el siguiente eje temporal:

---

<sup>33</sup> Puede verse en el Anexo.



La Resolución del ICAC es de obligatorio seguimiento desde el día siguiente a su publicación, es decir, desde el 5 de abril de 2002, bien entendido que nuestro derecho contable incorporó la obligatoriedad de mostrar información significativa en relación con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental a través del Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprobaron las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad al Sector Eléctrico. Es decir, las empresas españolas están obligadas a presentar información medioambiental en sus cuentas anuales desde 1998 pero ahora la Resolución ha desarrollado las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales.

No cabe duda de la oportunidad de estas normas contables. Decían Moneva y Cuéllar [2001: 39] que para que la empresa española pueda facilitar información medioambiental era preciso que dispusiera de guías que orientaran su elaboración y reclamaban que el ICAC aportara criterios sobre los aspectos medioambientales a incluir en la información contable. De esa forma, entendían que se reduciría el grado de incumplimiento de la obligación enunciada en 1998, incumplimiento contrastado por estos autores en un trabajo ya comentado anteriormente en esta obra. Efectivamente se ha dado un paso más en la información financiera medioambiental que supone una nueva etapa en el desarrollo y normalización contables. Con ello se responde a los variados llamamientos en aras a la normalización de este tipo de información — Céspedes [1993], Masanet [2001], Moneva y Cuéllar [2001]—, que bien puede denominarse *Contabilidad Financiera medioambiental* [Larrinaga et al.; 2002: 16].

Al mismo tiempo, el derecho ambiental, como parcela legal de creciente importancia y en constante aumento, hace aún más importante la concreción de las técnicas contables destinadas a tratar con ella (Ruiz [2002: 8]), llegándose a afirmar que el futuro del derecho ambiental esta ligado a leyes de responsabilidad muy probablemente unidas al desarrollo de la contabilidad medioambiental (Jordano [2001]).

Cabría pensar que las normas españolas fueran coincidentes con las contenidas en la Recomendación de la Comisión Europea, pero lo cierto es que la Resolución es un documento bastante menos extenso y presenta algunas divergencias con respecto al pronunciamiento europeo en el que se ha fundamentado. Una de ellas se observa

en el propio título de ambos documentos: la Resolución del ICAC no contiene ni en su título, ni en su contenido, referencia alguna al informe anual o de gestión <sup>34</sup>. Es posible que la Reforma que se debate en la actualidad sobre la Contabilidad en España haga mención a este punto, ya que el “Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España. Líneas básicas para abordar su reforma” (más conocido como libro blanco [AA.VV.; 2002]), en su punto 7.5., dice textualmente que:

*“Aparte de la información que debe incluirse en las Cuentas Anuales, en el informe de gestión deberían contenerse algunos aspectos relacionados con la situación de las cuestiones medioambientales y las políticas seguidas por el sujeto informante. En tal sentido parece conveniente que se introdujese como información obligatoria la mención de las declaraciones medioambientales que realice la empresa, si éstas han sido objeto de verificación por un tercero y registro en que han sido depositadas”* (el subrayado es nuestro).

De momento, la Resolución de 25 de marzo de 2002 es el marco para el desarrollo de normativa contable medioambiental en España y consta de diez normas cuyo contenido vamos a analizar diferenciando los cinco bloques siguientes:

- a) Estructura.
- b) Ámbito de aplicación y definiciones medioambientales.
- c) La problemática contable correspondiente a las responsabilidades medioambientales.
- d) El tratamiento contable de los gastos medioambientales, ya sea consumidos o capitalizables.
- e) La información a suministrar en las cuentas anuales relativa a cuestiones medioambientales.

## **4.2. Estructura**

La “Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales” consta de un preámbulo y diez normas, cuyo título y un breve resumen de su contenido puede observarse en el siguiente cuadro.

---

<sup>34</sup> Otras divergencias en cuanto a posibilidades de activación, en cuanto al concepto de gasto medioambiental y en cuanto a los orígenes de responsabilidad medioambiental y a la fiabilidad de su medición, dieron contenido a un cuadro de conclusiones de nuestro artículo publicado en la Revista Técnica Contable [Senés y Rodríguez; 2003a].

## Normas de la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002

Norma	Título	Resumen del Contenido
1ª	<b>Aplicación</b>	Aplicación de carácter general para el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas.
2ª	<b>Responsabilidades de naturaleza medioambiental</b>	Las responsabilidades de naturaleza medioambiental vienen determinadas por: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una disposición legal o contractual.</li> <li>• Una obligación implícita o tácita.</li> <li>• La evolución probable de la regulación medioambiental de la que la sociedad no podrá sustraer-se.</li> </ul>
3ª	<b>Definición</b>	Aparecen dos definiciones: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Medio ambiente: Entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.</li> <li>• Actividad medioambiental: Cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.</li> </ul>
4ª	<b>Gastos de naturaleza medioambiental</b>	Se definen como los <i>“...importes devengados de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable”</i> . También se recoge su distinción entre gastos de explotación y gastos extraordinarios.
5ª	<b>Activos de naturaleza medioambiental</b>	Se definen como <i>“Los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad”</i> .
6ª	<b>Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental</b>	En esta norma se distingue entre provisiones medioambientales y obligaciones de carácter contingente. Una provisión de naturaleza medioambiental viene motivada por <i>“...los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”</i> . Su importe será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en al fecha de cierre del Balance. Sobre las obligaciones contingentes solamente se informará en la memoria.
7ª	<b>Compensaciones a recibir de un tercero</b>	Esta norma aborda la problemática contable originada por la existencia de un derecho de cobro que compense, por un vínculo legal o contractual, a un pasivo medioambiental.
8ª	<b>Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente</b>	Según esta norma, las obligaciones a largo plazo por reparaciones al medio ambiente relativas a las actividades de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, darán lugar a una dotación gradual de provisiones medioambientales.
9ª	<b>Información a suministrar en la memoria</b>	Describe la información que debe suministrarse en la memoria con respecto a las cuestiones medioambientales y en relación al contenido de las normas anteriores. En particular se refiere al apartado núm. 4, al núm. 15 y añade un nuevo y último apartado de la memoria, con el núm. 22, donde se recogerá información sobre el medio ambiente.
10ª	<b>Cuentas a emplear para el registro de los efectos medioambientales</b>	Las cuentas de reparaciones y conservación (622) y de servicios profesionales independientes (623) se redefinen y desagregan para incluir en cada una de ellas sendas subcuentas específicamente medioambientales: 6223. <i>Reparaciones y conservación del medio ambiente</i> y 6233. <i>Servicios medioambientales</i> . Además se recoge la nomenclatura y la definición de una nueva cuenta del subgrupo 14 para el reflejo de las obligaciones medioambientales dentro del Balance (145. <i>Provisión para actuaciones medioambientales</i> ).

FUENTE: Senés y Rodríguez [2002: 45].

Observando esta ordenación podemos comprobar, primeramente, que no se ha seguido la misma estructura que la utilizada por la Recomendación Europea. La Resolución establece la obligación de informar sobre las cuestiones relacionadas con el medio ambiente en las cuentas anuales individuales y consolidadas del sujeto contable (**Norma 1ª**) y, por tanto, es extensible a las entidades sin ánimo de lucro. El capítulo de definiciones se aborda en la **Norma 3ª**, centrándose únicamente en dos definiciones básicas: medio ambiente y actividad medioambiental. La responsabilidad medioambiental se define en la **Norma 2ª**, deteniéndose en particularidades sobre ciertas responsabilidades en las **Normas 6ª, 7ª y 8ª**. Otra definición imprescindible en el ámbito de la contabilidad medioambiental es la de “gasto de naturaleza medioambiental” a lo que se dedica la **Norma 4ª**, gasto que se entiende consumido porque del caso contrario, es decir, cuando se trata de gasto capitalizable, hay que dirigirse a la **Norma 5ª** donde se define al “activo medioambiental”. Finalmente, los aspectos de publicidad, con la denominación y el número de las cuentas específicas a utilizar así como su ubicación, dan contenido a las **Normas 9ª y 10ª**.

#### **4.3. Ámbito de aplicación y definiciones de medio ambiente y actividad medioambiental**

En la Norma primera se expone el ámbito de aplicación de la Resolución. En ésta se señala que *“la presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales que sean necesarias para que las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable”*.

La aplicación tanto a las cuentas anuales individuales como consolidadas sigue los dictados de la Recomendación. Las Directivas que se ocupan de ellas, como sabemos, son la IV y la VII respectivamente, y recordemos que, afectando a ambas, se emitió una Comisión Interpretativa en 1998 [CUE; 1998]. Sin embargo, es curioso observar cómo esta Comunicación, que se destaca desde el ámbito medioambiental por crear opinión sobre la inclusión en las cuentas anuales y en el informe anual de la temática relacionada con el medio ambiente, únicamente hizo mención a las cuestiones medioambientales cuando interpretaba la IV Directiva<sup>35</sup>. Pero queda claro, en esta primera norma, que la obligación de mostrar información medioambiental es extensiva tanto a las cuentas individuales como consolidadas.

Pasando del ámbito de aplicación subjetivo al objetivo, en la Norma tercera aparecen dos definiciones: la de medio ambiente y la de actividad medioambiental.

---

<sup>35</sup> Véase cuadro de la página 26.

Respecto a la primera, la Resolución ha transcrito la definición de la Recomendación, aunque se contempla expresamente la posibilidad de ampliar el concepto de medio ambiente en función de las necesidades futuras que vayan surgiendo. Es una consideración que se decía en el preámbulo de la Resolución con bastante conocimiento de causa porque la idea de medio ambiente ha ido evolucionando.

Desde el punto de vista ecológico, el medio ambiente es “*el conjunto de elementos (bióticos o abióticos)*”<sup>36</sup> que rodean a un individuo o a una especie, algunos de los cuales contribuyen a satisfacer sus necesidades” [GEL, tomo 15].

El Tribunal Constitucional se enfrentó a la definición de medio ambiente [STC 102/1995] llegando a la siguiente expresión: “*el conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas ofreciéndoles un conjunto de posibilidades de vida*”. Esta definición da la clave de la historicidad de la noción de medio ambiente: el medio ambiente tiene un componente temporal ligado al cambio de las circunstancias que afectan a la vida.

Sin embargo la definición del ICAC ha sido más restrictiva, al entender por medio ambiente “*...el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales*”, olvidándose de las connotaciones culturales y reduciendo el medio ambiente empresarial al medio ambiente natural.

Como consecuencia, y en palabras de Fernández y Cabezas [2002: 3], esta definición prescinde de una gran parte de los factores ambientales que intervienen en la actividad empresarial ya que no consideran los efectos, positivos o negativos, de la actividad empresarial sobre el ser humano, es decir, los efectos sobre la población (dinámica poblacional, estructura de ocupación, características culturales, etc.), los factores económicos (renta, actividades y relaciones económicas), el poblamiento (infraestructuras y servicios, estructura espacial de núcleos y estructura urbana), etc., llegando a excluir expresamente las responsabilidades relativas al medio ambiente interno a las instalaciones o las derivadas del uso seguro de los productos de la empresa.

Una definición tan restrictiva del concepto de medio ambiente provoca la persistencia del fundamental problema de las externalidades medioambientales. Bajo esta definición no se contempla la internalización contable del uso de muchos factores afec-

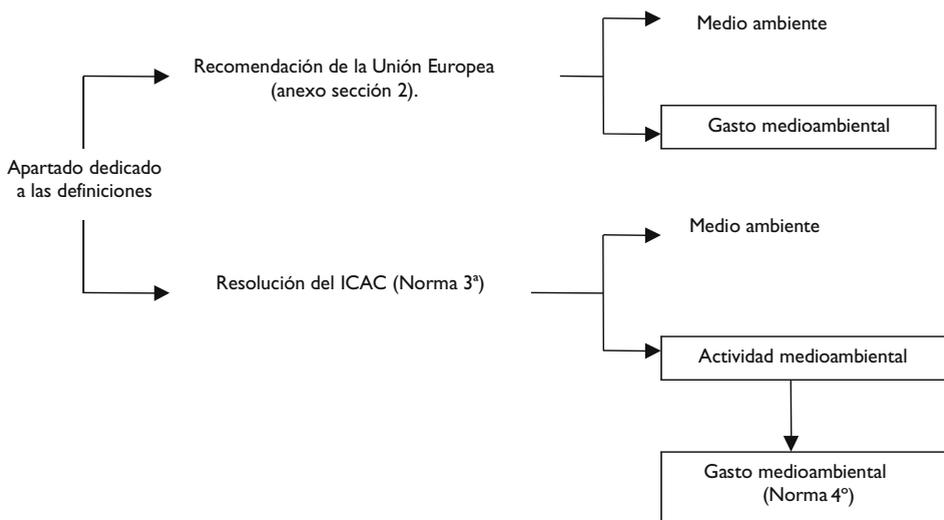
---

<sup>36</sup> El factor biótico es la acción de uno o varios organismos vivos sobre otras especies. Los factores bióticos se contraponen a los *factores abióticos*: clima, sol, etc. Sin embargo, a veces se da, por generalización, el nombre de factor biótico a todo factor que condiciona el desarrollo de las especies vivas, incluyendo los factores abióticos. Ambos factores determinan la distribución de las especies en la Tierra, las migraciones, la expansión o la decadencia de una especie. [Definición del término “*Biótico*,” en GEL, Tomo 3].

tados por las empresas en el desarrollo de sus actividades productivas. Como muestra, pensemos en los ejemplos que continúan exponiendo Fernández y Cabezas: la desaparición de una parte significativa de nuestro patrimonio románico bajo las aguas de diversos embalses, la eliminación de las actividades para combatir el ruido en los aeropuertos próximos a los núcleos de población, la ignorancia de los yacimientos arqueológicos en la localización de las empresas, los efectos de la lluvia ácida sobre la salud humana, la financiación empresarial de una extensa actividad cultural, etc.

Aunque es loable que el ICAC se refiera a la posibilidad de ampliación futura a otras actividades, como reflexión general, pensamos que es, cuando menos paradójico, que se apele a las actividades de prevención del medio ambiente y éste se circunscriba únicamente a la definición que se aporta. No obstante, se atisban cambios en la legislación europea al respecto como, por ejemplo, en la “*Propuesta de Directiva sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y remedio de los daños medioambientales*” [CUE; 2002]. Según esta propuesta de Directiva, las actividades que son objeto de su ámbito de aplicación (recogidas en el Anexo I de la misma), se amplían notablemente.

La otra definición contemplada en la Norma tercera es la de actividad medioambiental, mientras que el apartado de definiciones de la Recomendación Europea se completaba con la de gasto medioambiental. Se evidencia aquí otra diferencia entre ambos pronunciamientos (véase gráficamente). Obsérvese que en la Resolución española se llega a la definición de “gasto medioambiental” previo encuadre como actividad medioambiental.



La definición de actividad medioambiental es la siguiente:

*“...cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente” [ICAC; 2002: Norma tercera].*

Al definir la actividad medioambiental como “cualquier actividad”, se da entrada a la consideración tanto de las actividades ordinarias como extraordinarias, de manera que se incluyen, entre los gastos medioambientales, a los costes de las medidas empleadas para evitar, reducir o reparar el daño medioambiental aunque resulten de actividades extraordinarias. Observemos, por tanto, que se ha ampliado la delimitación del concepto medioambiental respecto a lo establecido por la Recomendación de la Comisión Europea. Recordemos que ésta definía el gasto medioambiental como *“el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias”* [CUE; 2001a: secc. 2 pfo. 2] (el subrayado es nuestro). Recordemos también, sin embargo, que a pesar de esta definición, como información a suministrar en los estados contables, se señalaba que en la Memoria debía incluirse información de gastos medioambientales extraordinarios.

#### **4.4. Responsabilidades medioambientales**

En el apartado anterior hemos analizado las normas primera y tercera de la Resolución del ICAC. En este epígrafe, vamos a centrarnos en las responsabilidades de naturaleza medioambiental, las cuales dan título a la Norma segunda pero se extienden también a través de las normas sexta, séptima y octava de la Resolución española.

Es destacable que el ICAC exponga la definición de responsabilidad medioambiental (Norma segunda) antes que los conceptos de medio ambiente y actividad medioambiental contemplados en la Norma tercera. De ello parece desprenderse el puesto destacado que, en efecto, tienen las responsabilidades medioambientales frente a los gastos medioambientales y, por supuesto, al activo medioambiental <sup>37</sup> en la propuesta española.

---

<sup>37</sup> A este respecto recordemos lo que argumentábamos en la página 88, *“cuando se debate sobre contabilidad medioambiental y se traen a colación, desde el ámbito de la Economía, las «externalidades» como problemática económica fundamental a solucionar, es decir, a «internalizar», muchas veces parece observarse la tendencia a pensar casi exclusivamente en ciertos activos o gastos que se «olvida» incluir en los datos contables. Siguiendo con ese razonamiento, una vez definido el gasto medioambiental quedaría solucionada la cuestión. Sin embargo, no es así. Antes bien, la mayor dificultad de la «internalización» se encuentra en la contrapartida de dichos gastos a la que es obligado acudir porque trabajamos en partida doble. Es tan importante, o más precisar, en los casos necesarios, si el pasivo que planteamos va a ser reconocido o no en el consenso contable bajo el calificativo de «medioambiental»”.*

Textualmente, al definir el concepto de responsabilidad de naturaleza medioambiental, la Resolución se expresa, en el punto primero de la Norma segunda, en los siguientes términos:

*“A efectos de la información a incorporar en las cuentas anuales, se consideran responsabilidades de naturaleza medioambiental las obligaciones actuales<sup>38</sup> que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente”.*

A continuación, en el punto segundo se concreta la responsabilidad medioambiental en varios orígenes: 1) legal o contractual, 2) implícita o tácita y 3) de evolución probable de la regulación medioambiental. En el siguiente cuadro mostramos una comparativa del documento europeo y español en cuanto a la tipología de estas responsabilidades:

<b>RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES</b>		
<b>NATURALEZA</b>	<b>RECOMENDACIÓN EUROPEA</b>	<b>RESOLUCIÓN ESPAÑOLA</b>
	DEFINICIONES	DEFINICIONES
Legal	<i>Ciertas leyes que obliguen a la empresa a cumplir determinados requisitos medioambientales.</i>	No se define.
Contractual	<i>Compromisos medioambientales que la empresa haya suscrito por medio de contrato.</i>	No se define.
Tácita o implícita	<i>Obligaciones medioambientales asumidas por la empresa que la comprometen, bien por haberlas hecho públicas o bien por haberlas señalado a terceros.</i>	<i>Obligación cuyo nacimiento se sitúa en la expectativa creada por la entidad frente a terceros al amparo de la actitud a favor y defensa del medio ambiente y a la que la entidad no puede sustraerse.</i>
Cambios legislativos	<i>No se contempla junto a la definición sino en el apartado dedicado a la medición de las responsabilidades medioambientales (pfo. 23): 23. El importe de la responsabilidad deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evolución futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución (el subrayado es nuestro).</i>	<i>La evolución probable de la regulación medioambiental, en particular, proyectos y propuestas normativas, de la que la entidad no podrá sustraerse.</i>

Como puede observarse, el contenido de la Resolución del ICAC se encuentra en línea con lo establecido en la Recomendación Europea. No obstante, aparentemente existen divergencias respecto al origen de las responsabilidades medioambientales. Precisemos que, por una lado, tanto el ICAC como la Comisión Europea

<sup>38</sup> Sobre las obligaciones actuales véanse los comentarios a partir de la página 96.

concretan la existencia de responsabilidades medioambientales de origen legal, contractual y tácito. Sin embargo, en la Resolución española se ha añadido expresamente otro origen como es la evolución probable de la regulación medioambiental de la que la entidad no podrá sustraerse. Este origen de la responsabilidad no constituía en la Recomendación de la Comisión una naturaleza independiente en la categorización de la responsabilidad medioambiental sino que se suponía incluida en la obligación de tipo legal haciéndose referencia expresa a su medición a través del párrafo 23 del Anexo 3, al señalar lo siguiente:

*“El importe de la responsabilidad deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evolución futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución”* (el subrayado es nuestro).

La IAS 37 también reconocía el desarrollo de la futura legislación como un componente del carácter de suceso pasado [IASB; 1998b: pfs. 17-22], concepto incluido en la definición de los pasivos de distintos marcos conceptuales tradicionales (por ejemplo, en el párrafo 209 del documento conceptual de AECA de 1999). En general, se recomienda la incorporación de estas obligaciones futuras de carácter legal sólo cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto de ley conocido [IASB; 1998b: pfo. 22]. La Resolución del ICAC, sin embargo, permite una mayor flexibilidad al componente de la evolución futura de la legislación, al señalar únicamente la evolución probable como condicionante para la aparición de esta responsabilidad medioambiental<sup>39</sup>.

En definitiva, el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales en la Resolución puede condensarse en los siguientes aspectos:

- ◆ La empresa ha de conocer las circunstancias que dan origen a la aparición de una responsabilidad ambiental: surgen cuando la empresa tiene obligación de evitar, reducir o reparar daños medioambientales como consecuencia de sus actividades.
- ◆ Las obligaciones medioambientales de la empresa son consecuencia del desarrollo de cualquier actividad que presente un claro riesgo de contaminación del medio ambiente en sus diferentes expresiones (acústica, paisajística, de vertidos, etc.).

---

<sup>39</sup> Véase, al respecto, el ejemplo 4 y los comentarios que sobre este particular exponíamos en la página 102.

- ◆ La Resolución fija para las responsabilidades ambientales tres posibles naturalezas, legal y contractual, por un lado, tácita, por otro, y, por último, de evolución legislativa probable.
- ◆ Las responsabilidades ambientales legales y contractuales se originan por el deber que tiene la empresa de cumplir la ley sobre medio ambiente o los contratos que ella suscriba en relación con la protección ambiental.
- ◆ La responsabilidad ambiental tácita surge de compromisos voluntariamente asumidos por la empresa y de los cuales no puede sustraerse porque la sociedad podría exigirles, en derecho, dicha responsabilidad.
- ◆ La clave que marca la aparición de una obligación ambiental tácita depende de la propia empresa y viene determinada por buenas actuaciones medioambientales a las que se obliga, bien por la publicación de declaraciones de principios o intenciones al respecto, o bien por venir realizando dichas actuaciones de forma constante y, a causa de ello, haber causado expectativas frente a terceros.
- ◆ La obligación tácita supone un compromiso de conservación del medio ambiente por encima de lo establecido en la legislación medioambiental existente y no es fruto de la obligación que marcaría la suscripción de un contrato con un tercero. Puede entenderse que la obligación tácita nace de un contrato en el que la parte obligada sería la empresa y la parte que recibe los derechos fuera la sociedad.

Pero como sabemos por el principio contable del Registro, procederá anotar la obligación medioambiental cuando nazca, y, sin duda alguna nacerá cuando se haya precisado jurídicamente la responsabilidad medioambiental, hecho que condicionará, definitivamente, el registro de ésta. Por ello pasamos a recorrer el escenario jurídico-medioambiental español, a través de los subepígrafes siguientes.

#### **4.4.1. Las responsabilidades legales y contractuales**

La Responsabilidad legal y/o contractual que reconoce la Recomendación hemos de entenderla referida al incumplimiento de una obligación que nace de la ley o de los contratos. Es sabido que las relaciones contractuales tienen fuerza de ley en virtud del artículo 1091 del Código Civil, donde se contempla que “*las obligacio-*

*nes que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse a tenor de los mismos*". Las responsabilidades medioambientales, tanto legales como contractuales, quedan específicamente tasadas a través del régimen de infracciones y sanciones que establece la normativa de aplicación vigente en el momento del incumplimiento.

El Derecho es cada vez más sensible a la demanda social de protección del medio ambiente y trata de dar cobertura a través de la positivización de la protección ambiental. La legislación protectora del medio ambiente se halla dispersa en multitud de normas. La misma pluralidad de causas que afectan al medio ambiente explican la diversidad de contenido de las reglas jurídicas que se engloban bajo el "Derecho del Medio Ambiente". En realidad es el fin última de la norma (la protección del medio ambiente) lo que permite encuadrarla bajo ese calificativo. La interpretación del "derecho al medio ambiente" al que todos "tienen derecho" se deriva del artículo 45 de la Constitución española, donde se proclama que *"todos tienen derecho a disfrutar del medio ambiente adecuado, así como el deber de conservarlo"* y *"para quienes lo violen...se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de repararlo"*.

Las técnicas de tutela ambiental se circunscriben a los tres órdenes jurisdiccionales siguientes:

- Civil, que protege los intereses privados frente a las agresiones medioambientales (véase cuadro 4).
- Administrativo, que trata de mantener el orden social y la protección del medio ambiente (véase cuadro 5).
- Penal<sup>40</sup>, que pretende la represión imponiendo sanciones privativas de libertad o de carácter pecuniario al autor de la conducta medioambiental ilícita (véase cuadro 6).

---

<sup>40</sup> Según señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1992, el derecho penal actúa de forma accesoria y subsidiaria del derecho administrativo mas en una materia como la medioambiental que está sujeta a una especial protección, lo que da lugar a la previa infracción de normas administrativas antes de dar paso a la sanción penal que, por otra parte, supomne atentados medioambientales de cierta gravedad [Citado por Enériz; 1996: 55].

#### **Cuadro 4**

### **La tutela del medio ambiente desde el punto de vista del Derecho Civil**

La responsabilidad ambiental de tipo civil se regula a través de la normativa sectorial (aguas, atmósfera, residuos, flora y fauna...) así como a través de las relaciones contractuales que tienen fuerza de ley. No obstante, cuando la comisión de un ilícito no pueda sancionarse en virtud del incumplimiento contractual o a través de una norma tasada, se recurre a la responsabilidad extracontractual preceptuada en el artículo 1902 del Código Civil.

Abundando en el marco jurídico de la responsabilidad ambiental en España, el Ministerio de Medio Ambiente ha preparado un anteproyecto de Ley de Responsabilidad Civil derivada de actividades con incidencia ambiental. Esta norma complementa al Código Penal y afecta a todas las actividades relacionadas con la problemática medioambiental.

Con independencia de la forma de reparación, la responsabilidad civil prevista en la futura Ley por los daños y por el deterioro del medio ambiente, causados por una misma acción u omisión, se cuantificará económicamente y tendrá como límite máximo para cada uno de los sujetos responsables la cantidad de 90.151.816 euros (artículo 7 del Anteproyecto de Ley).

#### **Cuadro 5**

### **La tutela del medio ambiente desde el punto de vista del Derecho Administrativo**

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su título IX, regula la potestad sancionadora de la administración pública, estableciendo los principios que informan el ejercicio de la misma (Capítulo I) y los principios del procedimiento sancionador (Capítulo II). El Reglamento del procedimiento sancionador se hizo público a través del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

Sin perjuicio del procedimiento general, la tipificación de infracciones y sanciones se fija, de manera complementaria, en las propias leyes especiales y en los procedimientos específicos sectoriales. Por ejemplo en las Leyes sobre Aguas, Costas, Conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestre, de montes, de Residuos, etc., que establecen y detallan, para cada caso, las faltas leves, graves o muy graves y las consecuencias sancionatorias a que den lugar. Como muestra de la concreción sancionadora para un ámbito material específico, la Ley 4/1998 establece el régimen relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono.

## **Cuadro 6**

### **La tutela del medio ambiente desde el punto de vista del Derecho Penal**

El Código Penal, aprobado por L.O. 10/1995 de 23 de noviembre, en su Título XVI regula los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente, haciendo referencia expresa a las emisiones, vertidos, radiaciones, extracciones o excavaciones, aterramiento, ruidos, vibraciones, inyecciones o depósitos, en la atmósfera, el suelo, subsuelo o aguas terrestres, marítimas o subterráneas, incluso para los espacios transfronterizos. También se contemplan las captaciones de aguas que puedan perjudicar gravemente el equilibrio de los sistemas naturales (Artículo 325 del Código Penal). Los delitos cometidos contra la flora y la fauna se regulan en el Capítulo IV, Título XVI (artículos 332 y ss.). Así mismo, se regulan ciertos aspectos que guardan relación con el medio ambiente en el Título XVII, dedicados a delitos contra la seguridad Colectiva. (Capítulo I: delitos de riesgo catastrófico, relativos a la energía nuclear y radiaciones ionizantes. Capítulo II: incendios forestales).

Por otro lado, en cada Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Autónomas y dependiendo de la Fiscalía General del Estado, existen Fiscalías de Medio ambiente con competencias para iniciar, de oficio, denuncias ante los Tribunales por presuntos delitos ecológicos.

El régimen de infracciones y sanciones sobre medio ambiente en España viendo ampliando el campo de actuación a cada vez más actividades y ámbitos. Prueba de ello es el *Proyecto de Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación* (conocido por las siglas IPPC, que responden a su título en inglés). Con esta futura ley se habrá conseguido trasponer la *Directiva para la Prevención y control integrados de la contaminación, 91/61 CE* de la Comisión Europea. Hay que reconocer que gran parte de la reciente normativa española en materia medioambiental tiene su origen en la adaptación de las cada vez más importantes, cuantitativa y cualitativamente, normas medioambientales comunitarias.

La finalidad de esta futura Ley IPPC es alcanzar una elevada protección del medio ambiente en su conjunto, para evitar que el control de emisiones por separado contribuya a que la contaminación se transfiera de un medio a otro, es decir, se pretende conseguir la mejora de la calidad del medio ambiente general. Su objetivo es prevenir, evitar, reducir y controlar la contaminación de la atmósfera, el agua y el suelo, provocada por determinadas actividades industriales.

No cabe duda de que dicho objetivo se conseguirá en la medida en la que se aplique la Resolución del ICAC, es decir, cuando las empresas pongan en práctica

el hecho de reconocer, valorar e informar sobre las cuestiones medioambientales en sus cuentas. Así, la incorporación de un gasto o de un activo medioambientales habrá sido ocasionada, por ejemplo, por el esfuerzo económico realizado al tratar de reducir las emisiones contaminantes o por el empeño de mejorar la tecnología de manera que se preserve el entorno. Con ello, la empresa estará contribuyendo a la lucha contra procesos como el cambio climático, la lluvia ácida, la contaminación de mares y ríos, etc., tal como pretende la Ley IPPC <sup>41</sup>.

La Ley contiene un régimen específico de infracciones muy graves, graves y leves y sus respectivas sanciones, sin perjuicio de las infracciones que, en su caso, pudieran establecer las Comunidades Autónomas y del régimen sancionador previsto en la normativa sectorial aplicable. Como infracciones muy graves destacan la de ejercer la actividad sin la autorización ambiental integrada o la de incumplir las condiciones establecidas en la autorización, siempre que se haya producido daño al medio ambiente. La sanción correspondiente puede consistir en una multa desde 200.001 euros (33.277.366 pesetas) hasta 2.000.000 euros (332.772.000 pesetas), en la clausura definitiva o temporal de las instalaciones y en la inhabilitación para el ejercicio de la actividad por un periodo no superior a dos años.

#### **4.2.2. La responsabilidad medioambiental tácita**

La divulgación voluntaria de información medioambiental responde a la responsabilidad social corporativa donde se ha producido un cambio hacia una mayor conciencia social como ya vislumbraba Giner [1992: 691]. La incorporación a la información contable de la responsabilidad medioambiental tácita, requiere, de partida, una activa concienciación empresarial sobre la necesidad de cuidar el entorno natural más allá de las responsabilidades legales. La responsabilidad ambiental de origen tácito surge cuando la entidad reconoce una cuota de obligatoriedad por encima de la exigible legalmente y lo materializa por diversos medios, entre los que podemos incluir la política implantada en la organización, los procedimientos y prácticas asumidas, o los informes medioambientales publicados en orden a satisfacer las necesidades de información de terceros interesados. En casos como éstos,

---

<sup>41</sup> La futura Ley crea la figura de la autorización ambiental integrada que coordina los permisos y controles ambientales anteriores, lo que da lugar a una ventanilla única ambiental. El permiso lo concede el órgano competente de la Comunidad Autónoma en la que se ubica la instalación. En él se establecen las condiciones ambientales necesarias para explotar la instalación y se especifican los valores límites de emisión de sustancias contaminantes a cada uno de los medios: aire, agua y suelo. Se estima que se verán afectados por esta Ley cerca de 4.000 centros productivos. Por sectores, los más afectados son el agroalimentario (42 por 100), el químico (21,3 por 100), el de industrias minerales (10,7 por 100) y el de producción y transformación de metales (9,2 por 100).

la contabilidad reflejará una responsabilidad porque en el supuesto de incumplir estas “autoasunciones”, los terceros interesados pueden reclamar a la empresa que cumpla con sus compromisos. Por ejemplo, las obligaciones señaladas a través de informes medioambientales se entiende que llevan implícita, para el caso de incumplimiento, una responsabilidad de carácter tácito. Ésta es definida de la siguiente manera por la Resolución (Norma 2ª, punto 2):

*“Una obligación implícita o tácita, cuyo nacimiento se sitúa en la expectativa creada por la entidad frente a terceros al amparo de la actitud a favor y defensa del medio ambiente y a la que la entidad no puede sustraerse. Se entiende que se ha creado esta expectativa cuando la entidad ha aceptado una responsabilidad ambiental en una declaración pública o su actuación tradicional ha sido la asunción de dicha responsabilidad”.*

La responsabilidad tácita, como era de esperar, aparece en términos prácticamente similares a los recogidos en la Recomendación de la Comisión Europea [CUE; 2001a: secc. 3 pfs. 1-2]. Y era de esperar porque este concepto resulta de vital importancia para promover la preservación del medio ambiente por parte de las empresas, no sólo con actividades de reparación sino también de mejora y, especialmente, si estas actividades parten de la voluntariedad empresarial, tan reclamada desde Europa en el último decenio.

El concepto de Responsabilidad Ambiental tácita, quedaría materializado, con otro ejemplo, a través de las obligaciones que las organizaciones asumen con la implantación de un sistema de gestión ambiental y desde el momento por el que, al emitir tal información, se le crean expectativas a terceros interesados: personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, proveedores o clientes. Bien entendido que a través de esta asunción por parte de la empresa, ésta quedará obligada de forma más estricta que la normativamente exigible, ya que el cumplimiento de la normativa ambiental aplicable tanto a nivel estatal, regional o local, será siempre inapelable (obligación legal).

La Resolución habla de “expectativa creada”, de “declaración pública” y de “actuación tradicional”, términos no reproducidos literalmente si se coteja la definición de responsabilidad con lo expresado en la Recomendación europea. Sin embargo, aunque las palabras empleadas en la definición de ambos pronunciamientos difieran ligeramente, el significado es coincidente. Por ejemplo, en la definición de responsabilidad medioambiental tácita de la propuesta del ICAC se omite la referencia al “señalamiento a terceros” que hacía la Recomendación aunque entendemos que se encuentra implícitamente contemplada al indicar que el nacimiento de esta obligación se sitúa en la “expectativa creada” por la entidad frente a terceros. Por ello, podemos sostener en idénticos términos las consideraciones que, en torno a este tipo de responsabilidad, realizábamos al

estudiar la Recomendación <sup>42</sup>. En resumen, decíamos, la aparición de una responsabilidad tácita es el fruto de una manifiesta voluntad empresarial. La responsabilidad tácita aparece cuando la entidad reconoce una cuota de obligatoriedad por encima de la exigible legalmente y asume esa responsabilidad, explícita o implícitamente, según los casos siguientes:

- *Explícitamente*
  - en la política que implanta en la organización, o
  - a través de informes medioambientales en orden a satisfacer las necesidades de información de terceros interesados.
- *Implícitamente*
  - cuando viene poniendo en práctica, de forma habitual, unos procedimientos y unas prácticas que son mejores con el medio ambiente que la propia ley o los contratos suscritos por la empresa de contenido medioambiental.

Ordenando los puntos anteriores en atención a la definición de responsabilidad tácita, podemos sintetizar las circunstancias que hacen aparecer una responsabilidad tácita en las cuentas anuales de la siguiente manera:

	<b>EXPECTATIVAS CREADAS POR LA EMPRESA</b>	
	<b>Actuación tradicional</b>	<b>Declaración pública</b>
<b>Explícitamente</b>	Políticas de la empresa	Informe medioambiental
<b>Implícitamente</b>	Prácticas empresariales	No existe

Aunque parezcan claras las circunstancias que originan la obligación contable-medioambiental tácita, en ciertos casos una obligación que en principio fue voluntaria (tácita contablemente), termina siendo legal. Por ejemplo, las medidas voluntarias propuestas por un promotor de cara a la ejecución de un proyecto. En ese caso concreto y tal como preceptúa la Ley 6/2001 <sup>43</sup>, de “Evaluación de Impacto Ambiental”, el promotor tiene que elaborar un informe medioambiental donde evalúe las repercusiones que sobre el medio ambiente tendrá su proyecto, bien se

<sup>42</sup> Léase al respecto desde la página 90 hasta 93 de este documento.

<sup>43</sup> Ley 6/2001 de 8 de mayo de modificación del Real Decreto legislativo 1302/1986, de 28 de junio.

trate de un proyecto público o privado. En este caso, si bien el promotor de una determinada actuación, podría asumir de forma voluntaria determinadas medidas de protección, prevención y mejora de impactos ambientales en la ejecución del proyecto; toda vez que la Administración Competente dicte resolución favorable condicionando la realización del proyecto a la adopción de las medidas propuestas por el promotor, estas medidas, en principio voluntarias, se convierten en obligaciones legales para el promotor. Ello es así dado que en caso de incumplimiento sería de aplicación el régimen de infracciones y sanciones legalmente establecido. Por otro lado, aprovechamos el caso expuesto para aclarar que el informe medioambiental elaborado por el promotor en esta circunstancia se distingue de los informes medioambientales separados que mencionaba la Recomendación, cuyas declaraciones y prescripciones estarían sometidas al régimen de responsabilidad calificado de tácita.

Para finalizar el estudio de la distinción entre las responsabilidades medioambientales y con la pretensión de delimitar el ámbito de la responsabilidad tácita respecto de la legal o contractual, entendemos que:

- Desde el momento que una organización cumple toda cuanta normativa a nivel estatal, regional o local le es de aplicación,
- Asume obligaciones más estrictas de las normativamente tasadas, y
- Que por su proceder, crea expectativas a terceros,

podemos afirmar la existencia de una responsabilidad de carácter tácito exigible a la referida entidad, tanto extrajudicial como judicialmente a través del ejercicio de las acciones legales pertinentes. Sin embargo, observemos que, una vez precisada en sus aspectos de reconocimiento y medición, una responsabilidad de naturaleza tácita no difiere contablemente de una responsabilidad legal o contractual, es decir, ya se trate de un origen legal, contractual o tácito, la contabilidad recogerá una responsabilidad medioambiental como un pasivo cierto, una provisión o una responsabilidad contingente en la memoria, según el caso.

La voluntariedad ha sido la característica del seguimiento empresarial tanto del Reglamento 1836/93, EMAS (reformado y ampliado en 2001), como de la ISO 14001. Recientemente, la Comunicación relativa al VI Programa insiste en la voluntariedad. Pretende, como acciones a emprender en asociación con las empresas, impulsar acuerdos y compromisos voluntarios para alcanzar objetivos medioambientales claros (punto 2.3). Esta acción viene a redundar en la

idea de asumir de manera voluntaria un mayor protagonismo en la toma de medidas empresariales que aumenten el rendimiento ecológico de la entidad.

El V programa sostenía en su tercer punto que los ciudadanos y las partes interesadas han de involucrarse más en la protección del medio ambiente (punto 3º) primándose, de esta manera, la voluntariedad en la elaboración de los informes medioambientales, de políticas o programas empresariales o de actuaciones continuadas en el buen hacer empresarial para con el medio ambiente. Los informes medioambientales, los programas o sistema de gestión medioambiental y las prácticas continuadas, con su contenido de intenciones de preservación del entorno natural, se convierten en el soporte que permite y exige el reconocimiento y medición de uno de los conceptos contables a incluir en las cuentas anuales como es la responsabilidad ambiental de naturaleza tácita.

Un documento reciente que vuelve a insistir en la voluntariedad es el “libro verde” de la comisión Europea (julio de 2001) [CUE; 2001b] que delimita la responsabilidad social empresarial como un concepto bajo el que las empresas deciden voluntariamente contribuir a la consecución de una mejor sociedad y a un medio ambiente limpio. En particular, busca animar, en este sentido, al buen hacer de las experiencias empresariales actuales, impulsar el desarrollo de iniciativas privadas y aumentar la transparencia y fiabilidad de los procesos de evaluación y de validación. No creemos necesario insistir en la necesidad de incorporar información medioambiental en los datos que maneja la información contable si realmente se pretende conseguir, con firmeza, dichos objetivos de la política ambiental europea.

### **4.4.3. Aspectos particulares de las responsabilidades medioambientales**

#### **4.4.3.1. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental**

La Norma sexta de la Resolución del ICAC es la dedicada al estudio de las provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental. Según su apartado primero, *“motivarán el registro de una provisión de naturaleza medioambiental, los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”*. Efectivamente, la contabilidad recoge una provisión cuando surja de sucesos pasados que, en este caso, serán de naturaleza medioambiental, y cuando sea probable

que la entidad tenga que desprenderse de recursos o prestar servicios para satisfacer dicha obligación.

En este mismo sentido, según AECA [1999: pfo. 209], un pasivo o responsabilidad es “...una deuda u obligación de la entidad surgida de transacciones o hechos pasados, para cuya satisfacción es probable que la entidad se desprenda de recursos o preste servicios que incorporen la obtención de rendimientos futuros”. Bien entendido que el reconocimiento de una responsabilidad medioambiental no exige la determinación fija de su vencimiento [AECA; 1999: pfo. 212], ni la de su cuantía exacta [AECA; 1999: pfo. 213], ni la de su exigibilidad legal [AECA; 1999: pfo. 212].

En el apartado segundo de la Norma sexta se habla de la medición de la provisión medioambiental diciendo, en términos generales, que ésta será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance. Para llegar a la medición el ICAC nos hace pensar en cuatro circunstancias concretas que aluden, resumidamente a lo siguiente:

- (1) Cuantificación de la provisión con independencia de activos afines a dicha provisión.
- (2) Revisión de la estimación en cada ejercicio.
- (3) Consideración del efecto financiero en el cálculo de la provisión, cuando sea significativo.
- (4) Reconocimiento y medición de la provisión, al menos por un importe mínimo, cuando se den circunstancias de incertidumbre.

La tres primeras reflejan resumidamente algunos aspectos que la Recomendación de la Comisión Europea trataba con más extensión (véase el siguiente cuadro de relación).

## CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS PARA LA MEDICIÓN DE LA PROVISIÓN MEDIOAMBIENTAL

RESOLUCIÓN DEL ICAC	RESOLUCIÓN DEL ICAC
<p>El producto que se espere obtener de la venta de propiedades afines no deberá servir para compensar una responsabilidad medioambiental ni tenerse en cuenta a la hora de calcular una provisión, aunque la venta prevista esté estrechamente ligada al hecho que dé lugar a la provisión [CUE; 2001a: secc.3 pfo. 8].</p>	<p>1. Su cuantificación no vendrá afectada, en principio, por el importe que se espere obtener de la venta de elementos del activo de la entidad directamente relacionados con el origen de la obligación.</p>
<p>La medición del valor actual exige la determinación de un tipo de descuento e información sobre los factores que pueden afectar al calendario y el importe de los flujos de caja necesarios estimados. Además, <u>cada año se deberá revisar el importe de la responsabilidad y corregir en función de todo cambio que se produzca en las hipótesis</u> [CUE; 2001a: secc.3 pfo 34].</p>	<p>2. La indicada estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores en función de la nueva información disponible.</p>
<p>Por lo que respecta a las responsabilidades medioambientales que no se vayan a saldar en un futuro próximo, es lícito calcularlas al valor actual (por ejemplo, mediante descuento), aunque no es obligatorio, si la obligación y el importe y calendario de los pagos está fijado o se puede determinar de manera fiable. También es lícito realizar el cálculo a costes actuales (es decir, coste estimado sin descuento). No obstante, en caso de que el valor temporal del dinero sea elevado, calcular las responsabilidades a su valor actual constituye un tratamiento más apropiado [CUE; 2001a: secc.3 pfo. 30]</p>	<p>3. Asimismo, cuando sea significativo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión.</p>

El punto [1] contempla el caso de la enajenación de un activo asociado a una responsabilidad medioambiental, o sea, uno de los casos de posible compensación de responsabilidades. Se trata de clarificar si se minorará una provisión o si se recoge por su importe completo, determinándose que la cuantía de la provisión no debería tener presente la posible enajenación de un activo estrechamente ligado al hecho que da lugar a la provisión medioambiental. Circunstancias similares, como son las compensaciones a recibir de un tercero, serán tratadas en el apartado siguiente.

Respecto al contenido de los puntos [2] y [3], hemos de reconocer que el ámbito europeo lo trató con un mayor detalle. En concreto, el párrafo 32 del Anexo de la Recomendación Europea [CUE, 2001a: secc. 3] señalaba que el valor de una provisión medioambiental en el momento presente vendrá conformado por los flujos de caja estimados en atención a los importes previstos que se espera abonar en las fechas de liquidación (incluidas estimaciones de inflación), siendo necesaria la

utilización de hipótesis para el establecimiento de las tasas de descuento. A estos efectos, la Recomendación establecía la necesidad de informar sobre los factores que pudieran influir en el calendario y en los importes de los flujos de caja con los que se cancelaría la obligación. Una vez concretado el efecto de todos estos factores en el momento inicial de la valoración, posteriormente debería procederse a su revisión cada año (pfo. 34). Además, la valoración de las responsabilidades siempre debería ir acompañada de un plan de saneamiento o de reparación específico para el lugar contaminado, aspecto necesario para dotar a la valoración actual de la suficiente fiabilidad para el reconocimiento de las responsabilidades medioambientales en la contabilidad de las empresas (pfos. 30–32)<sup>44</sup>. Otros pronunciamientos internacionales como el FASB [1990] o el CICA [1993], sólo se refieren a los pasivos ciertos o al descuento sólo ante importes elevados, respectivamente.

Hemos dejado al margen del anterior cuadro la cuarta circunstancia específica que nos propone la Resolución (punto [4]) en cuanto a la determinación de la medición del importe de la provisión medioambiental. Este cuarto punto se centra en la problemática de la incertidumbre y sus efectos sobre la medición y el reconocimiento de la provisión, afirmando que:

*“La incertidumbre relacionada con la determinación de este importe no justificará su falta de reconocimiento. Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación”.*

La primera frase exige el reconocimiento de la responsabilidad obviando el criterio expuesto en la Recomendación de la Unión Europea que requería una estimación fiable para llegar a reconocer una responsabilidad medioambiental<sup>45</sup>. También a este respecto conviene recordar el párrafo 271 del marco conceptual para la información financiera de AECA [1999]: *“Un elemento será reconocido como un pasivo exigible cuando sea probable que implique la obligación, a su vencimiento, de prescindir*

<sup>44</sup> Remitimos la lector al esquema que, basado en un eje temporal, proponíamos como representación gráfica de la valoración actual de la provisión medioambiental en la página 100.

<sup>45</sup> La medición de las responsabilidades medioambientales, según la Recomendación, se basa en la realización de una estimación fiable del gasto destinado a liquidar la obligación [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 22]. De no ser así, aparecerá una responsabilidad contingente que deberá informarse en la Memoria [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 25]. La estimación fiable, según el párrafo 23 del texto, configurará el importe de la responsabilidad. Dicho importe *“deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del Balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evolución futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución”* [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 23].

de recursos que incorporen la posibilidad de obtener rendimientos futuros y, además, su valor pueda ser determinado con fiabilidad”. Y a mayor redundancia, la IAS 37 [1998b: pfo. 10 y 26] no permite el reconocimiento, en esta situación, de una provisión, sino que apunta a la presencia de una responsabilidad contingente<sup>46</sup> que debe recogerse en la memoria de las cuentas anuales. De hecho de las tres causas que establece la IAS 37 [1998b: pfo. 10] para la creación de una obligación contingente, la Resolución del ICAC sólo contempla las dos primeras a través del apartado cuarto de esta Norma sexta, según el cual:

*“La obligación tendrá carácter contingente y por tanto se informará en la memoria de las cuentas anuales, en los casos siguientes:*

- *Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos*
- *Cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que confirma el origen de la obligación”.*

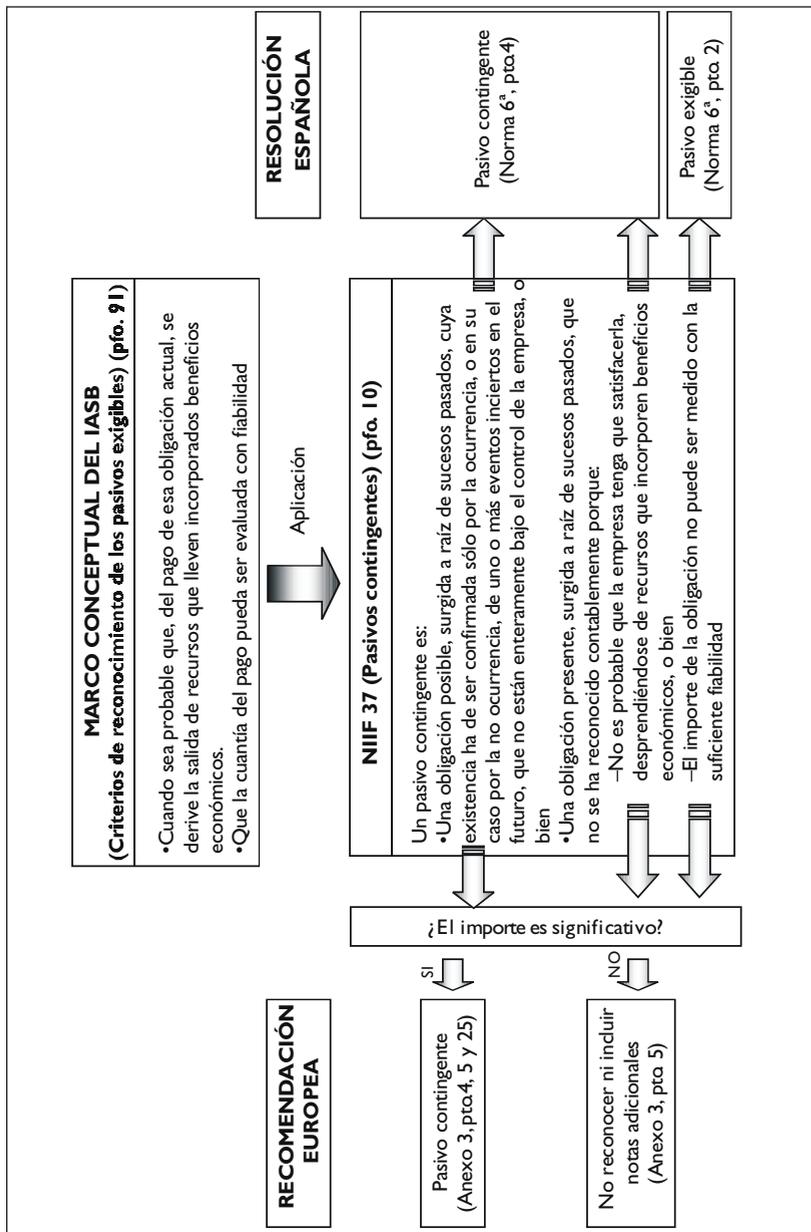
En otras palabras, las pautas obligatorias marcadas por la Resolución contable-medioambiental española han dejado de considerar el apartado (b) (ii) del párrafo diez de la IAS 37. Pero sí contempla los criterios expuestos en el apartado (a) y (b) (i) que son los que aluden a las responsabilidades de carácter contingente y a la necesidad de informar sobre ellas en la memoria.

Parece claro que la elaboración del documento del ICAC ha seguido una guía que fuerza la internalización de los costes medioambientales asegurando que aparezcan en el balance las responsabilidades para con el medio ambiente, seguramente de acuerdo con la opinión que sostiene que “el hecho sustantivo es la existencia de responsabilidad medioambiental” [Moneva et al.; 2002: 958]. Otra cosa es que esta determinación encaje en los criterios del marco conceptual español muy afín a otros documentos conceptuales como el de la International Accounting Standards Board (IASB) [1989].

<sup>46</sup> Según establece la IAS 37 [1998b: pfo. 10], “un pasivo contingente es:

- (a) *Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa, o bien*
- (b) *Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:*
  - (i) *No es probable que la empresa tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien*
  - (ii) *El importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad”.*

Como resumen gráfico de los comentarios anteriores presentamos el siguiente cuadro:



FUENTE: Elaboración propia.

#### 4.4.3.2. Compensaciones a recibir de un tercero

La Norma séptima se dedica, en la Resolución del ICAC, a abordar la problemática contable de las compensaciones a recibir de un tercero. En cumplimiento de lo establecido en el artículo 7 de la IV Directiva europea, y en línea con la interpretación dada por la Comunicación Interpretativa de la Comisión de 1997 [CUE; 1998: pfo. 7–9], sólo se permite la compensación de un pasivo medioambiental con su derecho de cobro correspondiente como consecuencia de la legalidad de la compensación y, según apostilla la Recomendación de la Comisión Europea, siempre que la empresa tenga la intención de hacerla valer [CUE; 2001a: secc. 3 pfo. 7]. Según establece la Norma 7ª de la Resolución del ICAC:

- “1. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no deberá suponer una minoración del importe de la deuda y, en su caso, se reconocerá en el activo de la entidad el derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente.*
- 2. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado el riesgo medioambiental, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión”.*

La temática de la compensación de responsabilidades y los reembolsos previstos incluyen casos como las indemnizaciones esperadas, las coberturas de seguros o los acuerdos para compartir costes, siempre relacionados con cuestiones medioambientales. La empresa reconocerá una responsabilidad medioambiental si es que ha de responder de la totalidad de ella, porque, en caso contrario, debe imputarse la parte que le corresponda. Cuando la empresa espere que al liquidar una obligación ambiental, un tercero le reembolse una parte o la totalidad de los gastos, entonces reconocerá ese reembolso si es que no existen dudas de ello (Norma 7ª pto. 1). En este último caso, la empresa no debe realizar una compensación contable de la provisión medioambiental y del activo esperado en relación con ese pasivo, sino que reconocerá un activo cuyo importe no supere la provisión afín y ésta última figurará por su importe total en el pasivo del Balance<sup>47</sup>. Ahora bien, si existiera un vínculo legal o contractual que a la

<sup>47</sup> A título ilustrativo, es interesante el ejemplo que aporta Lull [2002: 4]: “Desgraciadamente, pese a que el principio de no-compensación es bien conocido, en la práctica real no siempre es respetado, tal vez porque a nadie le gusta dar malas noticias. Así, por ejemplo, en 1998, la rotura de la presa de residuos tóxicos en la mina de Aznalcóllar contaminó con aguas y lodos cargados de metales pesados muchos kilómetros del Río Guadiamar y el entorno del Parque Nacional de Doñana. En su informe de Resultados del último trimestre de 1998, la compañía Boliden publicó que había dotado una provisión extraordinaria de 34 millones de dólares, una vez descontado el importe cubierto por los seguros”.

empresa le haya permitido exteriorizar un riesgo medioambiental, en ese caso, sí puede compensar la responsabilidad, aunque deberá consignar en la Memoria tanto el importe completo de la responsabilidad como el reembolso previsto (Norma 9ª pto. 3 e)).

Otro caso posible es que la empresa tenga previsto vender un activo estrechamente ligado a una provisión medioambiental (por ejemplo, la tenencia de residuos peligrosos que originan una responsabilidad y, a su vez, se espera obtener ingresos fruto de su venta). Este caso queda afectado por la Norma 6ª pto. 2 que, en su primer guión, dice que la cuantificación de una provisión no vendrá afectada, en principio, por el importe que se espere obtener de la venta de elementos del activo de la entidad directamente relacionados con el origen de la obligación. Sin embargo, esta circunstancia no ha sido referida específicamente en la Norma 7ª de las compensaciones pero entendemos que quedaría sometida a la disposición general de la Norma 7ª pto. 1, es decir, que ese hecho no condicionará la valoración de la provisión.

#### **4.4.3.3. Obligaciones a largo plazo de reparaciones al medio ambiente**

Surgirían obligaciones medioambientales a largo plazo, por ejemplo, en los casos particulares de restauración de lugares contaminados, eliminación o cierre, ejemplos citados por la Recomendación de la Comisión Europea [CUE, 2001a: secc. 3, pfs. 27 - 29]. Ésta proponía que si la actividad que va a emprender una empresa conlleva el desmantelamiento o la posterior eliminación de un determinado activo que vaya a utilizar para el desarrollo de su actividad ordinaria, los costes asociados a estas operaciones de desmantelamiento y eliminación deberían ser reconocidos, en el momento inicial y por su total cuantía, como un mayor valor del activo aún (pfo. 28), apareciendo, como contrapartida y de manera simultánea, una responsabilidad medioambiental. Esto conlleva, en principio, que los costes que por este motivo se hayan incluido en el activo se vayan amortizando al mismo ritmo designado para aquel activo al que se han añadido.

También sostenía la Recomendación que este tratamiento de los costes de desmantelamiento puede complementarse con la creación de provisiones, dotadas gradualmente a lo largo de los distintos ejercicios económicos siempre que sea necesario restaurar los lugares contaminados al final del desarrollo de la actividad (pfo. 29).

Bien es verdad que los gastos de desmantelamiento o eliminación del activo no influyen en la capacidad del activo para mejorar su rendimiento económico, ni alargar su vida útil, ni suponen, tampoco, una mejora de los bienes sobre los que se

aplica. Tampoco son gastos en los que se incurra antes de que el bien entre en funcionamiento, condicionante general para activar. Cuando se plantea la posible activación de estos gastos, lo determinante va a ser que la empresa tenga que comprometerse a realizar dichos gastos si es que pretende iniciar la actividad. Si para hacerse con la capacidad de desarrollar la actividad productiva, la empresa se obliga, desde el inicio, al desmantelamiento del activo o a su eliminación, teóricamente sí se podrían activar dichas partidas. Ahora bien, cuando la empresa no se ve sometida, desde el inicio de la actividad, a la obligación de desmantelar y/o eliminar el activo, tales gastos no podrían ser reconocidos contablemente como activos.

En resumen, creemos que la propuesta de la Recomendación Europea a propósito del tratamiento de los recursos destinados a la eliminación o desmantelamiento del activo como mayor valor del mismo se encuentra en línea con los criterios generales contables. Ahora bien, insistamos en que este tratamiento supone que se le exija a la empresa aceptar este compromiso con carácter previo al desarrollo de la actividad.

A pesar de la argumentación anterior, la normativa española no ha permitido incrementar, para estos casos, el valor del activo aunque la empresa se haya comprometido a su desmantelamiento o eliminación. Éstas son dos circunstancias que se puede extender a otras afines citadas en la Norma 8ª donde, ampliando la casuística, se dice taxativamente que procede dotar provisión: “*Los gastos relativos a las actividades de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, requerirán dotar la correspondiente provisión hasta el momento en que la entidad tenga que atender dicha obligación*”.

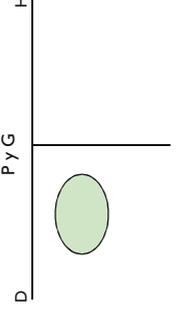
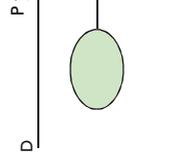
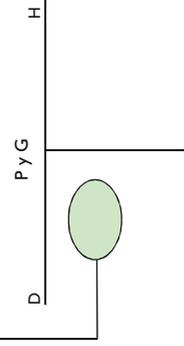
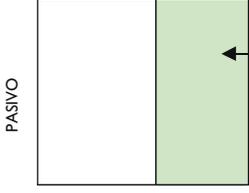
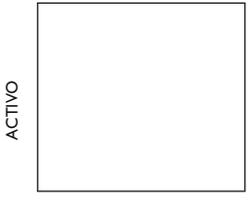
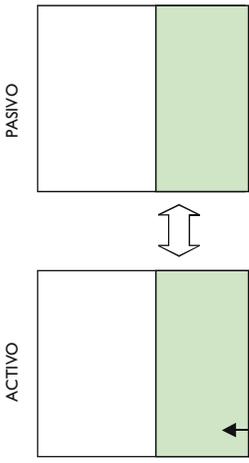
En definitiva, de las opciones que gráficamente representamos a continuación, el ICAC ha establecido que se siga la *opción B*, desmarcándose del tratamiento contable principal abordado en la Recomendación de la Comisión Europea representado por la *opción A* y, sabiendo, además, que siempre quedaría como opción menos deseable por su falta de previsión, la *opción C*.

ACTUACIONES MEDIOAMBIENTALES SOBRE:			
Lugares contaminados		Residuos	
Descontaminación	Restauración	Eliminación	Cierre
		Activos inmovilizados	
		Eliminación	



B A L A N C E

C U E N T A R T D O S



Tratamiento otorgado por la Resolución del ICAC

Del gráfico se desprenden una serie de implicaciones inherentes a cada opción:

- A) En la opción A, los costes totales previstos para el desmantelamiento o eliminación se capitalizan, de manera que este tratamiento contable incide, desde el comienzo de la actividad, tanto en el activo como en el pasivo del Balance.
- B) En la opción B, se produce una incorporación gradual y creciente en el Pasivo del Balance de Situación consecuencia de la distribución de los costes de desmantelamiento o eliminación de los activos en los ejercicios durante los que se lleva a cabo la actividad que origina dichos costes.
- C) En la opción C, la situación económico-patrimonial de la entidad no se ve afectada por este concreto caso medioambiental hasta aquel momento temporal en el que se acaba desarrollando la actividad de desmantelamiento o eliminación de los activos.

La opción contable que muestra desde el principio una evidencia mayor de la política económica de internalización ecológica seguida por la empresa, es la opción A. Por una parte, esta opción permite que los usuarios de la información financiera tengan conocimiento, desde el inicio de la actividad, de los compromisos medioambientales futuros adquiridos por la empresa para el desarrollo de la actividad. Por otra, a través de ella se manifiesta un proceso de incorporación de activos que muestran que la empresa ha optado por la anticipación y, con ello, está en el correcto camino de la prevención del entorno porque aún teniendo presente la producción futura de un daño, la empresa se compromete desde el principio a repararlo. Verdaderamente la preservación del entorno demandaría la inversión en activos que evitaran que el daño apareciera, en consonancia con la sentencia popular que defiende que *“no es más limpio el que más limpia sino el que menos ensucia”*.

En efecto, una activa concienciación ecológica por parte de la organización, debería comenzar con el desarrollo de actividades de prevención que permitan reducir al mínimo el impacto medioambiental de su actividad productiva. Desde este punto de vista, parece razonable inclinarse por actuaciones que supongan una inversión en el sentido económico y contable. Con ello se conseguiría tener bajo control los efectos medioambientales de la actividad productiva, incorporando al medio ambiente como un factor más de producción tal como propugna el concepto de internalización de los costes externos o sociales de la empresa.

Entonces, fundamentándonos en la anterior argumentación e inclinándonos por la anticipación y el suministro de una mayor cantidad de información a los usuarios externos de la información financiera, la opción A se revela como la más

adecuada de entre las posibilidades previstas en el gráfico anterior <sup>48</sup>. Además permite reflejar contablemente el mayor potencial que la organización posee para la obtención de beneficios económicos futuros [AECA, 1999: pfs. 197-198]. De camino digamos que la permanencia de este activo en el balance se ha de limitar al período de desarrollo de la actividad productiva [AECA, 1999: pfo. 200].

A tenor de lo comentado, es fácil defender que la opción menos recomendable de las tres anteriores, ante la ausencia de una adecuada previsión contable de los costes de reparación del entorno y, como consecuencia, del suministro de una información financiera sesgada a terceros referente a la gestión de la empresa, resulta ser la opción C.

Como medida intermedia entre la opción A y C, se sitúa la dotación gradual de provisiones medioambientales que es la opción contemplada por la Resolución Española —opción B del gráfico anterior—. La diferencia fundamental que esta opción presenta respecto a la opción A es que no muestra desde el principio la necesaria incurrancia en unos gastos de descontaminación y restauración de lugares contaminados, de eliminación de residuos, y de cierre y eliminación de activos inmovilizados. Sin embargo, la opción B sí permite repartir un gasto entre aquellos ejercicios económicos que lo generan. Y en este sentido, la opción del ICAC es preferible al tratamiento contable que hemos representado con la opción C.

## **4.5. Los gastos medioambientales tanto consumidos como capitalizables**

### **4.5.1. Gastos de naturaleza medioambiental (consumos)**

La Norma cuarta de la Resolución del ICAC define los gastos de naturaleza medioambiental como “...*los importes devengados, de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable*” (recordemos que la finalidad de las actividades medioambienta-

<sup>48</sup> También Lull [2002: 9] concluye a propósito de la medición y registro de las provisiones para la restauración de los lugares contaminados y costes de desmantelamiento considerando preferible la opción de “*incrementar en el momento inicial el valor de entrada del activo por su coste total estimado de restauración reconociendo simultáneamente una provisión como contrapartida, e informar de todo ello en la memoria*”. Sin embargo, Fernández et al. [2002: 35], sostienen que “*la alternativa española es más razonable no sólo desde el punto de vista contable, porque impide la incorporación de activos sin valor económico, sino también desde el punto de vista medioambiental, porque no infla los activos por los problemas medioambientales y ni enmascarando la naturaleza de las obligaciones de restauración a través de la amortización*”.

les era la de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental). Se citan como ejemplos, “los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión medioambiental o la auditoría medioambiental” (Norma 4ª.1).

Dice la Norma 4ª en su punto segundo que: “El importe de los gastos medioambientales derivados de las citadas actividades, se consideran gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida correspondiente; cuando su importe sea significativo, se creará una partida específica con la denominación «Gastos medioambientales» dentro de la agrupación «Otros Gastos de explotación» del debe de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias, incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre”. Y efectivamente la última Norma de la Resolución modifica dos cuentas del Plan General de Contabilidad, dentro del apartado “Otros gastos de explotación”. Es más, crea cuatro subcuentas específicas, como se comentará más adelante.

La posibilidad de reconocer parcialmente un gasto bajo el calificativo “medioambiental” es contemplada en el apartado tercero de la Norma cuarta cuando dice que “si en una determinada operación se incurre en gastos que, en parte, pudieran tener naturaleza medioambiental, deberá reconocerse separadamente su importe, siempre que sean significativos” [ICAC; 2002: Norma cuarta]. O sea, el sobrecoste por motivos ecológicos de cualquier adquisición puede calificarse como “gasto medioambiental”, según la normativa española. Nada se ha dicho sobre un matiz que excluye esta posibilidad en la Recomendación Europea. Nos referimos al punto 2 de la Sección 2ª del Anexo de la Recomendación donde se contempla que aunque una parte del gasto sea medioambiental y significativa, no se reflejará de tal modo si prioritariamente se destina a incrementar la rentabilidad, la seguridad e higiene en el trabajo, el uso seguro de los productos de la empresa o la eficacia de la producción.

El último apartado de la Norma cuarta de la Resolución, hace referencia a los denominados “gastos extraordinarios” aunque sobreentendemos que se habla de “gastos extraordinarios medioambientales”:

“Se calificarán como gastos extraordinarios aquellos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espere que no se produzcan con frecuencia. Entre estos gastos extraordinarios se incluyen las multas, las sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños medioambientales. Por el contrario, no tendrán la consideración de gastos extraordinarios aquéllos que surjan de actuaciones medioambientales que sea preciso acometer en la actualidad, o en un futuro, como consecuencia de hechos ocurridos en

*el pasado, salvo en los supuestos de cambio de criterio o corrección de un error contable de ejercicios anteriores”.*

Como gastos extraordinarios que son, quedan sometidos a la definición de la cuenta 678 del Plan General de Contabilidad, es decir, se trata de una pérdida o gasto de cuantía significativa que no debe considerarse periódica al evaluar los resultados futuros de la empresa y que, como regla general, cumple dos condiciones: a) caer fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa, y b) no esperarse, razonablemente, que ocurra con frecuencia.

La Norma cuarta expone claramente que entre los gastos extraordinarios se incluyen las multas, las sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños medioambientales. En cualquier caso, aún cuando estos conceptos están contenidos dentro de esta Norma, que se denomina “Gastos de naturaleza medioambiental”, no parece congruente este tratamiento con la definición de “actividad medioambiental”; recordemos que los gastos medioambientales son los importes devengados de las actividades medioambientales y éstas últimas se dirigen a evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente. Las multas, sanciones y compensaciones a terceros ni se dirigen a prevenir, ni a reducir, ni a reparar daños a terceros, por lo que no deberían estar encuadrados dentro de esta Norma cuarta. Ahora bien, en una interpretación amplia y argumentando en atención a los intereses de la sociedad en general, puede entenderse que el importe de la sanción o multa vendría a resarcir a la ciudadanía por los daños causados al medio ambiente, en consonancia con el objetivo de desarrollo sostenible.

En atención a la última frase de la Norma cuarta, apartado cuarto, podría ocurrir que el no reconocimiento por error de un gasto medioambiental de la explotación en un ejercicio pasado y, una vez decidida posteriormente la subsanación de dicho error contable, diera lugar a que se reconociera dicho gasto, bajo la calificación de extraordinario, en el ejercicio en el que se haga el apunte contable de rectificación. Ahora bien, si no se trata de corregir un error o de cambiar un criterio, todo gasto medioambiental ocasionado en el pasado y que se contabilice en el presente, será conceptuado como “gasto de explotación”.

#### **4.5.2. Capitalización de los gastos de naturaleza medioambiental (activos medioambientales)**

La Norma quinta de la Resolución del ICAC trata el tema de los activos de naturaleza medioambiental. Según la misma, *“Los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya fina-*

lidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la empresa, se contabilizarán en las correspondientes partidas de la agrupación B) Inmovilizado, del activo del balance de los modelos incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad” [ICAC; 2002: Norma quinta, pto. 1] (el subrayado es nuestro).

A continuación vamos a detenernos en las palabras subrayadas de la definición de activo de naturaleza medioambiental. Observemos que se citan cinco acciones referidas a tres ámbitos, los cuales dan títulos a las columnas.

Contaminación	Impacto ambiental	Medio Ambiente
(1) Reducción	(3) Minimización	(4) Protección
(2) Eliminación		(5) Mejora

Una primera cuestión que abordamos hace referencia a si esta definición de un concreto activo, el medioambiental, encaja en la definición de activos de AECA, acudiendo, para ello, al párrafo 198 del Marco Conceptual de AECA para la Información Financiera en España. Dicho párrafo se refería a los activos y a sus rendimientos de la siguiente forma:

*“Los rendimientos futuros, que determinan la existencia de un activo, consisten en su potencial para contribuir, directa o indirectamente, por sí sólo o en unión con otros elementos, a los flujos de tesorería y de otros equivalentes líquidos de la entidad. Este potencial puede derivarse de las actividades de explotación de la entidad económica, de su convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o de su capacidad para reducir pasivos en el futuro”.*

Según estas últimas palabras, la existencia de un activo quedará justificada si la posesión de dicho activo tiene el efecto de reducir posibles pasivos en un futuro. Pues bien, aquí encontramos la clave que permite activar ciertos gastos citados en la definición de activo medioambiental como son los derivados de las operaciones llevadas a cabo por la empresa para (1) reducir o (2) eliminar contaminación, o las que pretenden (3) minimizar el impacto medioambiental o (4) proteger al medio ambiente<sup>49</sup>. Los gastos derivados de incurrir en esas operaciones serán capitalizables bajo el apelativo “medioambiental” en consonancia con la definición de la Recomendación Europea que decía: “los gastos medioambientales podrán capitalizarse si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos”. Quizás estos tres verbos coinciden con los puntos (1), (2), (3) y (4).

<sup>49</sup> Obsérvese que hemos dejado al margen las actividades de mejora al medio ambiente o punto (4).

Defendíamos en otro momento de esta obra que, para que esas actividades pudieran activarse, habían de asociarse irremediamente a un pasivo. Cuando la empresa incurre en este tipo de gastos está evitando que aparezcan pasivos derivados de futuras responsabilidades medioambientales que podrían tener bien origen legal, bien contractual, o incluso tácito.

Pero recordemos que había un cuarto verbo, reparar, que no desembocaba, según la Recomendación, en un activo. La delimitación del conjunto de estas cuatro actividades como son las de evitar, reducir, conservar y, por último, reparar, era la siguiente:

Actividades/Gastos	Gastos realizados (P y G)	Gastos capitalizables (Activo)
Evitar daños	♦	♦
Reducir daños	♦	♦
Reparar daños	♦	NO
Conservar recursos	NO	♦

Y, ¿qué decir sobre las actividades de mejora del medio ambiente —punto (5)— que cita la Resolución?. Este aspecto no estaba contemplado en la Recomendación de la Comisión. Allí se hablaba de conservar recursos pero no de mejorar el medio ambiente.

Entendemos que el coste de los gastos medioambientales efectuados por la empresa para mejorar el medio ambiente permitiría cumplir los criterios establecidos para la definición de activo por AECA [1999; pfo. 198], siempre y cuando se pudiera argumentar que esos activos contarán con potencial para contribuir, de manera duradera, a los flujos de tesorería u otros equivalentes líquidos de la entidad. No parece justificable entender que estas actividades vayan a reducir pasivos en el futuro salvo que procedan de una obligación implícitamente asumida por la empresa, es decir, que estén vinculadas a una responsabilidad de origen tácito, o incluso a una responsabilidad de origen contractual.

Pensémoslo a través del siguiente ejemplo: una empresa adquiere, como parte de su política medioambiental a favor del medio ambiente, una depuradora de aguas para tratar las aguas de un río que baja contaminado. Según la Resolución se debería reconocer esta adquisición como un activo medioambiental en tanto que mejora el medio ambiente y la empresa está cumpliendo su política medioambiental. Sin embargo, según la Recomendación de la Comisión Europea, la inversión en la depuradora nunca sería capitalizable como activo medioambiental, porque según este documento [CUE; secc. 3 pfo. 13], este tipo de activos son los gastos me-

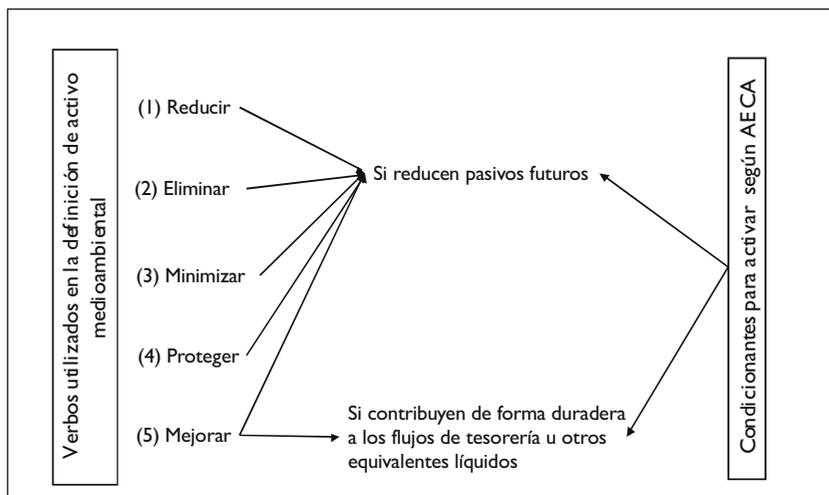
dioambientales capitalizados cuya finalidad es evitar y reducir, pero no de reparar, y ocurre que la depuradora se adquirió con la finalidad de reparar los daños ya causados al río.

No obstante, ¿cómo podemos entender que las actividades de mejora asociadas a un elemento adquirido por la empresa contribuyen de manera duradera a la obtención de recursos líquidos para la entidad?. A nuestro modo de ver, la respuesta pasa por relacionar estas actividades con los beneficios derivados de la buena imagen que la mejora del medio ambiente va a aportar a la empresa. Esta idea venía refrendada en el estudio encargado por la Comisión Europea [Jones; 2001: 39-40] antes de emitir la Recomendación cuando las compañías objeto del mismo señalaban (en un porcentaje del 55%) las razones publicitarias como motor impulsor del tratamiento medioambiental.

En cualquier caso, una vez incorporado el elemento que va a servir de manera duradera en la actividad medioambiental, éste debe ser objeto de revisión en los sucesivos ejercicios para comprobar su capacidad de seguir generando rendimientos futuros. También periódicamente habrá que plantearse la posible realización de correcciones valorativas sobre determinados activos como consecuencia de factores medioambientales que pudieran afectarles [ICAC; 2002: Norma quinta, apartado tercero].

Resumiendo, y en modo gráfico:

**Correspondencia de las definiciones de activo.  
Resolución de 25/03/2002-AECA**



Fuente: Senés y Rodríguez [2003b: 9].

#### 4.6. Información a suministrar en las cuentas anuales referente a cuestiones medioambientales

Las dos últimas normas de la Resolución (9ª y 10ª) se dedican a establecer las pautas para la presentación, en las cuentas anuales, de las cuestiones medioambientales previamente analizadas. Observemos, de nuevo, el resumen de su contenido:

Norma	Título	Resumen del Contenido
9ª	<b>Información a suministrar en la memoria</b>	Describe la información que debe suministrarse en la memoria con respecto a las cuestiones medioambientales y en relación al contenido de las normas anteriores. En particular se refiere al apartado núm. 4, al núm. 15 y añade un nuevo y último apartado de la memoria, con el núm. 22, donde se recogerá información sobre el medio ambiente.
10ª	<b>Cuentas a emplear para el registro de los efectos medioambientales</b>	Las cuentas de reparaciones y conservación (622) y de servicios profesionales independientes (623) se redefinen y desagregan para incluir en cada una de ellas sendas subcuentas específicamente medioambientales: 6223. <i>Reparaciones y conservación del medio ambiente</i> y 6233. <i>Servicios medioambientales</i> . Además se recoge la nomenclatura y la definición de una nueva cuenta del subgrupo 14 para el reflejo de las obligaciones medioambientales dentro del Balance (145. <i>Provisión para actuaciones medioambientales</i> ).

Llama la atención que se dedique la Norma 9ª a la información a suministrar en la memoria y no se dediquen otras dos normas específicas para recoger la información a presentar en el Balance y en la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Ahora bien, la Norma décima parece querer suplir esta carencia al introducir la definición y desagregación de tres cuentas, dos de ellas de gastos medioambientales (cuentas números 6223 y 6233) y una de Balance (cuenta número 145).

La Norma novena describe la información que debe suministrarse en la memoria con respecto a las cuestiones medioambientales. Se divide en tres epígrafes que abordan la información significativa a mostrar en los siguientes apartados:

1. Normas de valoración (punto 4 de la memoria).
2. Situación fiscal (punto 15 de la memoria).
3. Información sobre el medio ambiente (nuevo punto, con el número 22, de la memoria).

Los aspectos recogidos en esta Norma están acordes con lo establecido por la Recomendación de la Comisión Europea, si bien queremos destacar la información que debe suministrarse según esta norma en su punto 3 b), donde se hace mención a los gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio

ambiente, distinguiéndolos en gastos de carácter ordinario y gastos extraordinarios. De esta forma se le da coherencia a la definición de actividad medioambiental recogida en la Norma tercera donde señala que cualquier operación puede ser medioambiental. Ya tuvimos ocasión, previamente, de indicar que este aspecto suponía una importante divergencia entre la Resolución del ICAC y la Recomendación de la Comisión Europea, donde sólo se recogían como gastos medioambientales las medidas llevadas a cabo por las empresas para evitar, reducir o reparar el impacto medioambiental producido por las actividades ordinarias de la empresa. Aparte de los gastos medioambientales, el resto de los puntos que se recogen en la Norma novena están en concordancia con lo establecido en las normas anteriores a ésta. Asimismo destaca el hecho de que se haya añadido un nuevo apartado (el punto 22) como contenido de la memoria titulado “Información sobre el medio ambiente”.

En la décima y última Norma se recogen la nomenclatura y la definición de dos subcuentas de gastos (*6223. Reparaciones y conservación del medio ambiente* y *6233. Servicios medioambientales*) y de una cuenta para el reflejo de las responsabilidades medioambientales dentro del balance (*145. Provisión para actuaciones medioambientales*).

Queremos llamar la atención sobre la definición que se otorga a la subcuenta *6223. Reparaciones y conservación del medio ambiente*. Según establece la Resolución del ICAC, la cuenta *622. Reparaciones y conservación* recoge, en su nueva redacción, los gastos de “...sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2, así como los gastos para reducir o reparar los daños causados al medio ambiente, incluidos en este último caso los derivados del Sistema integral de Gestión de Residuos (Ley 11/1997, de 24 de abril, y Ley 10/1998, de 21 de abril)”<sup>50</sup> [ICAC; 2002: Norma décima]. Como puede observarse no incluye los gastos realizados por la empresa para la prevención y protección, minimización y reducción o eliminación de daños al medio ambiente e incluso para la mejora cuando no fuese posible activarla. Así, a título de ejemplo, el

<sup>50</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de residuos de envases y envases usados: los sistemas integrados de gestión tendrán como finalidad la recogida periódica de envases y residuos de envases, en el domicilio del consumidor o en sus proximidades, en orden al reciclado, reutilización, valoración y eliminación de los mismos, a través de acuerdos adoptados entre los agentes económicos que operen en los sectores interesados. Los sistemas integrados de gestión de residuos pretenden garantizar la protección de la salud humana y el medio ambiente. Tómese como ejemplo la iniciativa de sistema integrado de gestión de residuos implantado por *Telefónica Móviles de España*, con el fin de realizar una correcta gestión de los residuos generados y evitar que perjudiquen el medio ambiente y la salud. La experiencia cuenta, entre otras iniciativas con la retirada de pilas, baterías o teléfonos en desuso interviniendo en el ciclo de reciclaje empresas de transporte, gestores autorizados y una rigurosa documentación de control.

coste de los filtros adquiridos para incorporarlos a una maquinaria o a una chimenea a fin de evitar la contaminación y cuya duración sea inferior a los doce meses, no podría recogerse en la cuenta 6223, según la redacción de la misma.

Además, la cuenta 145. *Provisión para actuaciones medioambientales* sí recoge los costes de las actividades de prevención, reducción o reparación de daños al medio ambiente, por tanto, parece una incoherencia que la cuenta 6223 no contemple el coste de las actividades de prevención.

Creemos que esos gastos no explicitados en la cuenta 6223 requerirían, o bien la creación de una cuenta específica, o bien su inclusión en una cuenta ya existente en el Plan General de Contabilidad, pero en este último caso no estaría contemplado bajo el apelativo de medioambiental. La primera solución vendría a dispersar la información medioambiental y la segunda no permitiría un tratamiento separado de los gastos medioambientales en contradicción con la propia voluntad de la Resolución del ICAC, expresada a través de la Norma 4.3.

En el siguiente cuadro agrupamos los aspectos medioambientales que han tenido incidencia, según la decena de Normas de la Resolución española sobre medio ambiente, en las cuentas anuales y en referencia a los gastos, activos y pasivos medioambientales.

**RESUMEN DE LA INFORMACIÓN A SUMINISTRAR EN LAS CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS SOBRE GASTOS, ACTIVOS Y PASIVOS MEDIOAMBIENTALES**

	<b>Balance</b>	<b>Cuenta de Pérdidas y Ganancias</b>	<b>Memoria</b>
<b>Gastos medioambientales</b>	NO PROCEDE	<p>Cuando el importe de los gastos medioambientales sea significativo, se creará una partida específica con la denominación de "Gastos medioambientales", en el apartado "A) 6. Otros gastos de explotación" del subgrupo de la cuenta de P y G (Norma 4.2), donde se agruparán las cuentas creadas al efecto: 6.22.3. Reparaciones y conservación del medio ambiente y 6.23.3. Servicios medioambientales (Norma 10).</p>	<p><b>Apartado 4. Normas de valoración:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Criterios de valoración y de imputación de los gastos medioambientales a la cuenta de resultados. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio (Norma 9.1).</li> </ul> <p><b>Apartado 22. Información sobre medio ambiente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Gastos incurridos en el ejercicio para la protección y mejora del medio ambiente distinguiendo los gastos de carácter ordinario y extraordinario, indicando en todos los casos su destino (Norma 9.3).</li> <li>Donaciones realizadas durante el ejercicio a las provisiones de carácter medioambiental (Norma 9.3).</li> </ul> <p><b>Apartado 4. Normas de valoración:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Criterios de valoración y de imputación de los gastos medioambientales como mayor valor del activo correspondiente. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como mayor valor del activo correspondiente (Norma 9.1).</li> </ul> <p><b>Apartado 11. Supervisiones:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Activos medioambientales que aparecen en Balance y han dado lugar a la aparición de una subvención de naturaleza medioambiental (Norma 9.3).</li> </ul> <p><b>Apartado 15. Situación fiscal:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Información sobre las inversiones que reduzcan el impacto medioambiental y las deducciones por inversión en estos activos (Norma 9.2).</li> </ul> <p><b>Apartado 22. Información sobre medio ambiente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material y la protección y mejora del medio ambiente así como su correspondiente amortización acumulada siempre que pueda determinarse de forma individualizada (Norma 9.3).</li> <li>Importe íntegro de los activos desamortizados a compensar responsabilidades de carácter medioambiental (Norma 9.3).</li> </ul>
<b>Activos medioambientales</b>	NO PROCEDE	NO PROCEDE	<p><b>Apartado 4. Normas de valoración:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental (Norma 9.1).</li> <li>Políticas contables de descontaminación y restauración de lugares contaminados (Norma 9.1).</li> </ul> <p><b>Apartado 22. Información sobre medio ambiente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Riesgos y gastos de las provisiones correspondientes a las actuaciones medioambientales (lugares, indemnizaciones y otros). Se señalará, para cada ejercicio y el saldo final (Norma 9.3).</li> <li>Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental cuando se hubiera compensado ese pasivo con un activo (Norma 9.3).</li> <li>Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental (véase también Norma 6.4 de la Resolución) (Norma 9.3).</li> </ul>
<b>Pasivos medioambientales</b>	<p>Si el importe de las provisiones de carácter medioambiental no es significativo, figurará en la partida "3. Otras provisiones" de la agrupación "C Provisiones para riesgos y gastos" del pasivo del Balance (Norma 6.3).</p> <p>Si el importe de la provisión de carácter medioambiental es significativo, se creará una partida específica, denominada "14.5. Provisión para actuaciones medioambientales" de la agrupación "C Provisiones para riesgos y gastos" del pasivo del Balance (Norma 6.3 y Norma 10).</p>	NO PROCEDE	<p><b>Apartado 4. Normas de valoración:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental (Norma 9.1).</li> <li>Políticas contables de descontaminación y restauración de lugares contaminados (Norma 9.1).</li> </ul> <p><b>Apartado 22. Información sobre medio ambiente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Riesgos y gastos de las provisiones correspondientes a las actuaciones medioambientales (lugares, indemnizaciones y otros). Se señalará, para cada ejercicio y el saldo final (Norma 9.3).</li> <li>Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental cuando se hubiera compensado ese pasivo con un activo (Norma 9.3).</li> <li>Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental (véase también Norma 6.4 de la Resolución) (Norma 9.3).</li> </ul>

Para finalizar, cabría realizar algunas consideraciones respecto a la información que, sobre las cuestiones medioambientales, habría de suministrarse en las cuentas anuales:

- Habría que precisar si dentro del activo, apartado B) Inmovilizado, debiera utilizarse una denominación específica para recoger a los activos medioambientales.
- La cuenta de gasto medioambiental 6223. *Reparaciones y conservación del medio ambiente* se define incluyendo expresamente aquellos aspectos derivados de las actuaciones relacionadas con la reparación y reducción del daño medioambiental, pero no cita los recursos invertidos en tareas de prevención en consonancia con la definición del gasto de naturaleza medioambiental y con la definición de la cuenta 145. *Provisión para actuaciones medioambientales*, que sí recoge los costes de las actividades de prevención, reducción o reparación de daños al medio ambiente.
- Podría darse el caso, originado en la regulación administrativa medioambiental, de la adquisición por la empresa de derechos o elementos de naturaleza similar (patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones) en relación con el impacto medioambiental de sus actividades<sup>51</sup>. De hecho, la Unión Europea, a final del 2002, ha creado el primer mercado internacional de compra y venta de emisión de gases contaminantes por el que las empresas podrán recurrir al mercado de emisión de gases europeo a fin de cumplir el protocolo de Kioto. Esta circunstancia, no contemplada por la Resolución, debería dar lugar a la aparición de una partida medioambiental dentro de la agrupación de activo “B) II. Inmovilizaciones inmateriales”. Asimismo, los gastos de investigación y desarrollo de procesos de producción o de instrumentos que permitan reducir o eliminar la contaminación medioambiental de las actividades desarrolladas por la organización deberían ser contabilizadas como inmovilizados inmateriales.
- Si, según la Norma séptima, se debería reconocer en el activo un derecho de cobro que cumpla con la misión de resarcir a la entidad del importe total o parcial de una obligación medioambiental, parece lógico contemplar, entre los derechos de cobro, una cuenta con denominación específicamente

---

<sup>51</sup> La recurrencia a los permisos de emisión negociables es una de las vías junto con el uso de los impuestos sobre la emisión de contaminación utilizados en el ámbito de la política medioambiental a fin de disminuir la contaminación. Estas dos medidas son citadas por Buñuel y Henar [2003: 14] diciendo que a través de ellas puede conseguirse la minimización del coste total de disminuir la contaminación.

te medioambiental. Siendo de otra manera no se garantiza que el usuario de los estados financieros pudiera observar esta correspondencia.

- Sería lógico pensar, en este momento, que también pueden existir los ingresos medioambientales. Es prácticamente nula la referencia que la Resolución española realiza sobre dicho particular. Los ingresos que se produzcan sobre ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente son citados en la Norma 9ª.3 f), para decir que se deberá facilitar información sobre ellos, y de forma sucinta, en el apartado 22 de la memoria. Posiblemente una explicación a esta exigua referencia a los ingresos sea una de las limitaciones o aspectos a mejorar sobre la información medioambiental que se solicita que ciertamente tiene una esencia pesimista. Larrinaga y Llu [1999: 85] lo expresaban en los siguientes términos: “se solicita información sobre la inversión, gastos o provisiones que tienen un potencial de reducción del impacto de la empresa. No obstante, muchas actividades ecológicas a bajo o nulo coste (formación, creación de valores, sistemas de gestión medioambiental, etc.) tienen un beneficio ecológico que no por ser más intangible es menos relevante. Por ello sería de desear que se solicitase información sobre esas otras actividades”.

Todas estas consideraciones se verían reflejadas en el modelo normal de las cuentas anuales que presentamos a continuación con la finalidad de resaltar los puntos con posible contenido referente a las cuestiones medioambientales:

## BALANCE

ACTIVO	EJERCICIO 199X
A) Accionistas (socios por desembolsos no exigidos)	
B) Inmovilizado	
I. Gastos de establecimiento	
II. <i>Inmovilizaciones Inmateriales</i>	
III. <i>Inmovilizaciones Materiales</i>	
IV. Inmovilizaciones Financieras	
V. Acciones propias	
C) Gastos a distribuir en varios ejercicios	
D) Activo circulante	
I. Accionistas por desembolsos exigidos	
II. Existencias	
III. Deudores	
IV. <i>Inversiones financieras temporales</i>	
V. Acciones propias a corto plazo	
VI. Tesorería	
VII. Ajustes por periodificación	
<b>TOTAL GENERAL</b>	

<b>PASIVO</b>	<b>EJERCICIO 199X</b>
A) Fondos Propios <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Capital suscrito</li> <li>II. Prima de emisión</li> <li>III. Reservas de revalorización</li> <li>IV. Reservas</li> <li>V. Acciones propias</li> </ul> B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios C) <i>Provisiones para riesgos y gastos</i> D) <i>Acreeedores a largo plazo</i> E) <i>Acreeedores a corto plazo</i> <b>TOTAL GENERAL</b>	

<b>N° de cuenta</b>	<b>DEBE</b>	<b>EJERCICIO 199X</b>
	A) GASTOS <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</li> <li>2. Aprovisionamientos</li> <li>3. Gastos de personal</li> <li>4. <i>Dotación para amort. de inmovilizado</i></li> <li>5. Variaciones de provisiones de tráfico</li> <li>6. <i>Otros gastos de explotación</i></li> </ul> I BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN <ul style="list-style-type: none"> <li>7. Gastos financieros y gastos asimilados</li> <li>8. Variación de las provisiones de inversiones financieras</li> <li>9. Diferencias negativas de cambio</li> </ul> II RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS III BENEFICIOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS <ul style="list-style-type: none"> <li>10. <i>Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control</i></li> <li>11. <i>Pérdidas procedentes de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control</i></li> <li>12. Pérdidas por operación con acciones y obligaciones propias</li> <li>13. <i>Gastos extraordinarios</i></li> <li>14. <i>Gastos y pérdidas de otros ejercicios</i></li> </ul> IV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS V BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS <ul style="list-style-type: none"> <li>15. Impuesto sobre sociedades</li> <li>16. Otros impuestos</li> </ul> VI RESULTADOS DEL EJERCICIO (BENEFICIOS)	

Nº de cuenta	HABER	EJERCICIO 199X
	<p>B) INGRESOS</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Importe neto de la cifra de negocios</li> <li>2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</li> <li>3. Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado</li> <li>4. Otros ingresos de explotación</li> </ol> <p>I PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>5. Ingresos de participaciones en capital</li> <li>6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado</li> <li>7. Otros intereses e ingresos asimilados</li> <li>8. Diferencias positivas de cambio</li> </ol> <p>II RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS</p> <p>III PÉRDIDAS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>9. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control</li> <li>10. Beneficios por operación con acciones y obligaciones propias</li> <li>11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio</li> <li>12. Ingresos extraordinarios</li> <li>13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios</li> </ol> <p>IV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS</p> <p>V PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS</p> <p>VI RESULTADOS DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS)</p>	

Aunque este último epígrafe con el que estamos terminando esta obra se refiere a las cuentas anuales, no queremos dejar de referirnos a dos últimas cuestiones. Por una parte, la información medioambiental recogida en el informe de gestión y, por otra, el papel de la auditoría medioambiental.

La Ley de Sociedades Anónimas se refiere al informe de gestión en su artículo 202, obligando a su elaboración a aquellas empresas que formulen balance en versión normal. Este documento acompaña a las cuentas anuales y es objeto de verificación por parte del auditor y de depósito en el Registro Mercantil. Como información adicional y complementaria que es, habrá que concretar qué tipo de referencias medioambientales ha de contener ya que en la actualidad no se precisa contenido específico de este tipo. Sin embargo, las líneas básicas de la reforma contable enunciadas en el conocido como "Libro Blanco", contemplan que el informe de gestión ha de contener algunas cuestiones relacionados con la situación de los aspectos medioambientales y las políticas seguidas por el sujeto informante además de una información obligatoria sobre las declaraciones medioambientales que realice la empresa. Siendo así, es de prever que este informe va a adquirir una verdadera notoriedad en las cuestiones medioambientales.

Respecto a la auditoría medioambiental, debemos decir, en primer lugar, que es un concepto que provoca confusión terminológica al ser utilizada, al menos, en dos contextos diferentes. En definición de la Cámara Internacional de Comercio (CICA [1992]), la auditoría medioambiental es una auditoría interna que puede llevar a cabo la propia empresa, siendo "*una herramienta de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia de las instalaciones, la gestión y la organización medioambiental, con el propósito de salvaguardar el medio ambiente, (a) facilitando el control de las prácticas medioambientales; y (b) evaluando el cumplimiento de políticas empresariales, las cuales incluirán el cumplimiento de las regulaciones legales*" [Baños et al.; 1997: 18]. Aparte está la auditoría financiera que debe verificar la incidencia del medio ambiente en la información contenida en las cuentas anuales, para lo cual es posible que aplique como procedimiento sustantivo el manejo de la auditoría medioambiental primeramente comentada. Para aclarar la cuestión, digamos que existe una "auditoría medioambiental" y una "auditoría financiera medioambiental" y que ésta última se puede valer de la primera siempre que compruebe que satisface los criterios de evaluación necesarios para que tal utilización sea adecuada [Tua; 2000: 32]. La Declaración Complementaria de Auditoría 1010 de la *International Federation of Accountants* (IFAC) [1998] da respuesta a estos conceptos.

Terminamos diciendo que el auditor contable ha de ser conocedor de sus límites de formación respecto al amplio campo de la auditoría medioambiental y, si fuera su opción, cubrir mediante la formación medioambiental adecuada el campo que separa ambos terrenos de la auditoría. De cualquier modo, aunque sólo lo guiara la correcta preparación para el importante aspecto medioambiental de la auditoría financiera, el tratamiento contable de las cuestiones medioambientales, cada vez más implantadas, requiere la formación tanto de los contables como de los auditores en relación al medio ambiente y a su traslado a cifras contables en las empresas.

## 5. CONCLUSIONES

- I. Hasta hace muy pocas décadas, la actividad económica se ha contemplado, desde una perspectiva analítica, como un sistema cerrado en sí mismo, es decir, sin tener en cuenta las repercusiones que sus acciones tienen en el medio social y físico que les rodea. Últimamente, la consideración de los problemas medioambientales ha ido infiltrándose en la Economía, alcanzando su máxima concreción en el concepto de “desarrollo sostenible”, objetivo que necesita de la concienciación social, pero especialmente, requiere de la colaboración de las empresas y de una adecuada política medioambiental.

A través de este libro hemos pretendido poner de manifiesto la importancia otorgada en los últimos años a la información contable referente a las cuestiones medioambientales que se derivan del desarrollo de la actividad económica de las empresas. Desde el punto de vista de la analítica económico-contable, el desarrollo sostenible requiere incorporar los activos y las responsabilidades medioambientales dentro de los pilares básicos de la economía y de la contabilidad tradicionales. En ese empeño es imprescindible la delimitación de dichos conceptos medioambientales, tarea que se viene acometiendo en la Unión Europea y que, en el ámbito contable ha dado sus frutos a través de la Recomendación de 30 de mayo de 2001.

Esta Recomendación se enmarca en el llamado enfoque horizontal de la política medioambiental consistente en diseñar estrategias integradas en todas las políticas comunitarias que eviten respuestas parciales a los problemas medioambientales. Así se reconoce en el Acta Única Europea y constituye una de las prioridades recogidas en el V Programa de Medio Ambiente, documento claramente ambicioso en el que se establecían me-

didias de fijación de precios que tuvieran en cuenta los costes ambientales, por una parte, y se reclamaban, por otra, mayor información en las cuentas anuales, para lo cual se solicitaban unas definiciones claras que han quedado plasmadas en la Recomendación de 30 de mayo de 2001.

2. Partiendo del documento hecho público por la Comisión de las Comunidades Europeas en Junio de 2001, se ha hecho un trabajo de análisis en aras a facilitar la comprensión de esa Recomendación Europea porque así enmarcábamos la normativa española emanada del ICAC en el año 2002, fruto de la Recomendación Europea. Ahora bien, dado que los criterios de reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones medioambientales se encuentran sustentados, en mayor o menor medida, en las Directivas Europeas y en las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS), ha sido preciso acudir a la contrastación de este sustento teórico en el marco nacional, europeo e internacional. A su vez, la propuesta española ha sido comentada a la luz de los criterios de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Pero, como asimismo, las medidas contables están imbricadas en la política, se ha visto pertinente dedicar un capítulo a la necesaria comprensión —por encima del estricto objetivo contable— de la economía y la política medioambientales, las cuales han reclamado el tratamiento contable del uso del medio ambiente en la economía.
3. No hay duda de que la competitividad se mide hoy también en términos ecológicos. Ese cambio de política se plasma en unos informes cuya presentación está positivamente relacionada con la competitividad de las compañías. Grandes compañías españolas ya los elaboran: Agbar, Endesa, Ericsson España, Gas Natural, Hidroeléctrica del Cantábrico, Iberdrola, Iberia, Renfe, Repsol, Telefónica, Unión Fenosa, etc. La información medioambiental mostrada por las empresas puede obedecer —y de hecho obedece— a múltiples razones pero, además, su traslado a los sectores interesados y/o al público en general se ha venido realizando a través de documentación muy variada. Aún por diferentes motivaciones, cuando, en el mejor de los casos, las empresas elaboran información medioambiental, ésta se plasma en documentos de extensión muy variada y de contenido aún más variado si cabe. Son los llamados informes medioambientales, a los cuales la Recomendación se refiere para supeditar a éstos la información contable-medioambiental a mostrar por las empresas. A pesar del diferente contenido, extensión o formato, el contable —y, quizás todavía más, el auditor— no puede desconocer esta clase de informes porque la

inclusión de datos medioambientales en la información contable ha de mostrar coherencia, cohesión y relación con los más específicos y ambiguos informes medioambientales separados. Así lo contempla la Recomendación Europea, siendo destacable la ausencia de referencia a los informes medioambientales en la normativa contable medioambiental española, no estableciéndose nexo de causalidad entre la información financiera medioambiental y la del denominado en ocasiones *reporting* medioambiental. En tal sentido parece que la reforma que se debate en la actualidad sobre la contabilidad en España va a acabar haciendo mención a las declaraciones medioambientales que realice la empresa, al menos en el informe de gestión.

4. Es necesario manejarse en el conjunto de condiciones de reconocimiento, medición e información de los gastos medioambientales, de las obligaciones y riesgos medioambientales y de los activos de igual naturaleza que se derivan de los acontecimientos que afectan, o es probable que afecten, a la posición y los resultados financieros de la entidad que facilita los datos. Esas condiciones han dado contenido a la Recomendación de la Comisión Europea que reclamaba, mediado el año 2001, transposición a la normativa contable de los distintos Estados miembros, bien fuera con exigencia de su cumplimiento o bien manteniendo la esencia como recomendación. Las empresas con sede en los estados miembros habían de seguir los preceptos contenidos en la Recomendación a partir de junio de 2002, de manera que, en la confección de sus estados contables, aplicaran las disposiciones que permiten incorporar aquella información significativa en relación con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de sus actividades empresariales. No nos planteamos como objetivo para esta obra la comprobación acerca de si cada uno de los estados miembros realmente ha “cumplido los deberes” que se reclamaban en la Recomendación. Pero sí hemos querido profundizar en el caso de España que, como estado miembro, ha dado los pasos demandados y, fruto de ello, el organismo emisor de normas contables (ICAC) ha publicado una Resolución sobre los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. Por ello resulta fundamental que las empresas españolas se instalen en el convencimiento de que, pasado el día 5 de abril de 2002, han quedado obligadas a seguir los dictados de la contabilidad medioambiental de la Resolución 6389 (BOE nº 81 de 04/04/02).
5. La “internalización contable” requerida por las normas que se están implantando reclama la necesaria concienciación empresarial sobre el uso

que se hace del patrimonio natural pero, sin duda, la emisión de normas contables de obligado cumplimiento, como en el caso español, vendrá a añadirse a la tan demandada voluntariedad que ha sido factor común en la política medioambiental europea del último decenio. La delimitación, desde el ICAC u otros organismos normativo-contables transnacionales, de conceptos como gasto, responsabilidad, provisión y activo, todos ellos bajo el calificativo “medioambiental”, ayudará a la progresiva preservación del entorno. En ese entorno, se revela como concepto de capital importancia el de la “prevención” a través de la inversión de las empresas en activos solidarios con la conservación del medio ambiente. Es ésta la vía principal por la que, en la opinión manifestada en esta obra, debería producirse la tan ansiada “internalización” de los costes medioambientales. También la contabilidad ha de reflejar que la actividad empresarial promueve la conservación pero, sobre todo, la “prevención” ambiental y, por supuesto, siempre alerta a la “reparación”.

6. Tanto en la propuesta europea como en la normativa medioambiental española, el concepto de responsabilidad medioambiental se presenta a través de dos naturalezas destacadas, por un lado la naturaleza legal o contractual y, por otro lado, tácita o implícita. Las responsabilidades medioambientales, tanto legales como contractuales, quedan específicamente tasadas a través del régimen de infracciones y sanciones que establece la normativa de aplicación vigente en el momento del incumplimiento. El Derecho, tanto comunitario como español, es cada vez más sensible a la demanda social de protección del medio ambiente y trata de dar cobertura a través de la positivización de la protección ambiental. Es más, debemos tener presente el proceso de endurecimiento legal tendente a proteger el medio ambiente. Siendo así, está claro que la empresa no puede cerrar los ojos a esta inminente realidad legislativa, que desemboca en la obligatoriedad de reconocer provisiones, pasivos ciertos o pasivos contingentes medioambientales en los datos contables. Por su parte, la responsabilidad medioambiental tácita es verdaderamente llamativa porque permite incorporar a la información contable de la entidad económica empresarial, aquélla información internamente autoasumida, siempre que se haya hecho pública de algún modo (típicamente, mediante los informes medioambientales). La mirada contable no tendrá que ser dirigida sólo a los informes medioambientales, sino también los sistemas de gestión medioambiental, a las prácticas empresariales en este campo o a cualquier declaración manifestada a terceros por alguna vía (creciendo en difusión el GRI) y que comprometa a la empresa. Éstos son los novedosos caminos

por los que llegarán a las cuentas anuales del sujeto contable las nuevas responsabilidades medioambientales denominadas tácitas. Bien entendido que esta responsabilidad se caracteriza por crear una expectativa frente a terceros, ante la cual la entidad no puede sustraerse, expectativa que se fundamenta en la asunción de obligaciones más estrictas que las establecidas en la legislación vigente y/o en las estipulaciones determinadas contractualmente y aceptadas por las partes que suscriben un contrato.

7. La contrapartida a un pasivo medioambiental viene conformada por la aparición de un gasto medioambiental. El concepto de gasto medioambiental incluye el coste de actividades de reparación, reducción, prevención o evitación del daño producido al medio ambiente, ocasionado por las actividades de la empresa. Según la propuesta española, la aparición de un gasto medioambiental tendrá como consecuencia el reflejo, en la cuenta de pérdidas y ganancias, de la partida “gastos medioambientales” situada en el apartado “A) 6. Otros gastos de explotación”, donde figurarían agrupadas las cuentas 6223. *Reparaciones y conservación del medio ambiente* y 6233. *Servicios medioambientales*. Estas cuentas surgen al incurrir en gastos con el objetivo de prevenir, reducir o reparar posibles o ciertos daños ocasionados al medio ambiente. También se contempla el caso de los gastos extraordinarios de origen medioambiental aunque bien es verdad que no se ha explicitado cuenta específica para ello. Si el gasto incurrido va a producir efectos en más de un ejercicio económico, estaremos ante los “activos medioambientales”, o lo que es lo mismo, la inversión de recursos en tareas de prevención o reducción de daños con permanencia a largo plazo dará lugar a la incorporación de activos de naturaleza medioambiental. La Resolución española ha dado un paso más respecto a la postura europea al añadir en la precisión de los activos medioambientales la posibilidad de incorporar al patrimonio de la entidad aquellos elementos cuya finalidad sea mejorar el medio ambiente. Siempre quedarían fuera de la consideración como activo medioambiental las actividades de reparación de un daño ecológico que serían tratadas, en todo caso, como gasto medioambiental. En cualquier caso, la calificación “medioambiental” queda supeditada a la definición compartida de “Medio Ambiente”, siendo éste el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales. Pero, tengamos en cuenta que el concepto de “Medio Ambiente” está en constante evolución.
8. Además de las definiciones, el reconocimiento contable precisa acotar los condicionantes teóricos y normativos de la medición del importe por el

que se valorarán las partidas medioambientales a incorporar en los estados contables. Perfilando la casuística, hemos tratado en extenso, por ejemplo, los gastos de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de los subproductos de residuos acumulados, cierre o eliminación de activos inmovilizados. Sobre el caso particular de la restauración de lugares contaminados, eliminación o cierre, hemos podido comprobar que la Recomendación prefiere su activación, desde el inicio de la actividad que originará dichos costes en el futuro, si bien también admite que se dote provisión. Sin embargo, la Resolución española menciona únicamente esta segunda opción. Otro ejemplo específico es el de las compensaciones a recibir de un tercero por las obligaciones derivadas del medio ambiente (típicamente por los seguros por daños al medio ambiente), que se recogerán sin compensar, esto es, por un lado el derecho de cobro (si se tiene seguridad de que se va a cobrar) hasta el límite de la obligación y, por otro, la responsabilidad medioambiental que se reconocerá en el pasivo. Semejante tratamiento recibe el caso de la existencia de un activo afín a una provisión medioambiental. El producto que se espere obtener de la venta de dicho activo no deberá tenerse en cuenta a la hora de calcular la provisión, aunque la venta prevista esté estrechamente ligada al hecho que dé lugar a la provisión (como ejemplo, la tenencia de residuos peligrosos que origina una responsabilidad y, a la vez, se espera obtener ingresos fruto de su venta). Por otro lado, respecto a la valoración de las responsabilidades medioambientales a largo plazo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión, siempre que sea significativo (por ejemplo en el caso de que el valor temporal del dinero sea alto). Ejemplos como éstos han sido tratados en extenso en esta obra y obligan al contable a concentrar su atención en las variadas casuísticas medioambientales que obligatoriamente han de tener su traslado a la contabilidad de las organizaciones empresariales españolas y otras entidades sin fines de lucro.

9. Los aspectos de difusión de la información contable medioambiental son los definitivos, al contemplar los estados contables el resumen del concreto tratamiento que se haya contemplado en la normativa nacional o comunitaria, respecto a las cuestiones medioambientales, y al resumir la posición y el rendimiento financieros de la empresa en términos “verdes” o “negros”. Con referencia a los aspectos concretos de la difusión de la información contable-medioambiental, hemos observado que la Resolución del ICAC de 25 de marzo de 2002 muestra ciertas incoherencias, por una parte, y carencia de cuentas específicas, por otra, tanto en relación al

el Balance como a la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Un aspecto significativo es, según la Norma novena, que la Memoria contenga específicamente un punto informativo más, el apartado “22. Información sobre el medio ambiente”. Pero lo cierto es que, dedicando una norma específicamente a la información a difundir en la Memoria, se hace notar la ausencia de otra u otras dos dedicadas, así mismo y respectivamente, al Balance y a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Por ejemplo, en el Balance, el apartado B) Inmovilizado debería incluir una denominación específica tanto para los inmovilizados materiales como para los inmateriales, ambos de naturaleza medioambiental. Aunque al inmovilizado inmaterial no se le dedica mención alguna, no dudamos que irá en aumento la demanda de las empresas que, a título oneroso, traten de adquirir permisos de contaminación o derechos de emisiones. Piénsese en el mercado abierto, recientemente, de compra y venta de emisión de gases contaminantes por el que las empresas podrán recurrir al mercado de gases europeo, tal como venía ocurriendo en el Reino Unido con la puesta en práctica de un mercado de emisiones nacional.

10. No queremos terminar este libro sin apuntar futuras líneas de investigación no abordadas en esta ocasión pero que, atendiendo al amplio campo de la contabilidad medioambiental, estamos seguros que suscitarán una vasta literatura en nuestro área de estudio. En concreto, nos vamos a referir a la Contabilidad Nacional, la Contabilidad Pública y la Auditoría Financiera. La Contabilidad Nacional ya reconoce esta información en sus estados contables pero hay que reforzar los lazos de unión con la información proveniente de la Contabilidad Financiera que a partir de ahora es de esperar que recogerá información sobre las cuestiones medioambientales, las cuales pasan a ser de obligatorio suministro e igualmente cabe sostener la necesidad de interconexión con la Contabilidad Pública. En especial, la Contabilidad Pública no puede permanecer ajena al tratamiento del medio ambiente en sus cifras porque, a las necesidades de este tipo de información argumentadas en este trabajo para el caso de las empresas privadas, el ámbito público, como depositario de la custodia del patrimonio natural y a través del precepto constitucional (art. 45) de transparencia informativa en materias medioambientales, así como también en su papel de agente económico expuesto a los riesgos medioambientales, queda afectado de manera singular por la necesidad de manejar las cifras “verdes” y “negras”.



**ANEXO**



**RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 30 DE MAYO DE 2001  
RELATIVA AL RECONOCIMIENTO, LA MEDICIÓN Y LA  
PUBLICACIÓN DE LAS CUESTIONES MEDIOAMBIENTALES  
EN LAS CUENTAS ANUALES Y LOS INFORMES ANUALES DE  
LAS EMPRESAS [NOTIFICADA CON EL NÚMERO C(2001) 1495]  
(2001/453/CE)**

*La Comisión de las Comunidades Europeas,*

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 211,

Vista la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad(1), cuya última modificación la constituye la Directiva 1999/60/CE(2),

Vista la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas(3), cuya última modificación la constituye la Directiva 90/605/CEE(4),

*Considerando lo siguiente:*

(1) En 1992, la Comisión publicó su quinto programa de acción en materia de medio ambiente titulado “Hacia un desarrollo sostenible” [COM(92) 23](5). Entre una serie de propuestas en el campo de la protección ambiental, establece una iniciativa comunitaria en el ámbito de la contabilidad. Esta iniciativa debería ha-

cer referencia primordialmente a los medios empleados por las empresas a la hora de comunicar los aspectos financieros relativos al medio ambiente. El hecho de que se preste una atención creciente a los aspectos financieros podría contribuir al logro de los objetivos del programa; al garantizar que se tengan en cuenta los gastos y riesgos medioambientales podría aumentar la conciencia de la empresa sobre las cuestiones ambientales. En 2001 la Comisión ha adoptado una Comunicación relativa al sexto plan de acción para el medio ambiente [COM(2001) 31 final de 24 de enero de 2001].

(2) El Tratado de Amsterdam reconoció que un elemento fundamental para promover el desarrollo sostenible (artículo 6 del Tratado CE) es el principio de integración de las obligaciones medioambientales en otras políticas. Con el fin de lograr este objetivo, el Consejo Europeo de Cardiff dio el visto bueno a una estrategia para la integración de los objetivos ambientales en todas las políticas y acciones comunitarias. Esta estrategia se confirmó y desarrolló en el Consejo Europeo de Viena que invitó al Consejo de Mercado Interior a plantearse cómo se podría lograr esta integración en este ámbito concreto.

(3) En 1999 la Comisión aprobó una Comunicación sobre el mercado único y el medio ambiente [COM(1999) 263 de 8 de junio de 1999], cuyo objetivo es contribuir a que las políticas de medio ambiente y mercado interior se apoyen y refuercen mutuamente, al tiempo que se desarrollan sinergias entre ambas. Esta Comunicación identifica una serie de políticas del mercado único en las que la Comisión tratará de lograr una mayor integración con la política medioambiental y establece una serie de medidas, entre las que se encuentra la de aprobar una Recomendación sobre cuestiones medioambientales en la información financiera. Esta Recomendación es también una consecuencia directa del documento del Foro consultivo de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94).

(4) La inexistencia de normas explícitas ha contribuido a crear una situación en la que los distintos actores, entre los que se incluyen las autoridades normativas, los inversores, los analistas financieros y el público en general, pueden considerar que la información medioambiental facilitada por las partes es inadecuada o poco fiable. Los inversores han de saber cómo abordan las empresas las cuestiones ambientales. A las autoridades normativas les interesa supervisar la aplicación de las normas ambientales y los costes que llevan aparejados. No obstante, sigue siendo poco frecuente que las empresas incluyan datos medioambientales en sus cuentas e informes anuales, a pesar de que a menudo se observa cómo éstas han de hacer frente a costes ambientales cada vez mayores por lo que se refiere a los equipos de prevención y saneamiento de la contaminación y a los sistemas de saneamiento y

supervisión de residuos, en particular aquellas empresas que operan en sectores que inciden de modo significativo en el medio ambiente.

(5) La ausencia de unas directrices armonizadas y autorizadas en relación con las cuestiones ambientales y la información financiera dificulta la posibilidad de establecer comparaciones entre las empresas. Cuando éstas facilitan datos ambientales, el valor de la información se ve a menudo seriamente perjudicado por la falta de un conjunto común y reconocido de datos que incluyan las definiciones y conceptos necesarios en relación con las cuestiones ambientales. A menudo la información medioambiental se facilita con arreglo a fórmulas heterogéneas dependiendo de las empresas y/o los períodos de información, en lugar de presentarse de forma integrada y coherente mediante las cuentas anuales y el informe anual.

(6) Los costes de acopio y difusión de los datos ambientales y la sensibilidad o confidencialidad, que en determinados casos puede estar relacionada con ellos, se consideran a menudo factores disuasorios de la difusión de la información ambiental en los estados financieros de las empresas. No obstante, estos argumentos no anulan la necesidad de fomentar la protección del medio ambiente. Los usuarios de los estados financieros necesitan información a propósito de la repercusión de los riesgos y responsabilidades medioambientales en la posición financiera de la empresa, su actitud frente al medio ambiente y su trayectoria ambiental, en la medida en que puedan repercutir en la salud financiera de la misma.

(7) Aunque el marco legislativo europeo sobre la información financiera no aborda las cuestiones ambientales de forma explícita, son de aplicación los principios y disposiciones generales establecidos en la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente).

(8) Formando parte de su Estrategia de contabilidad de 1995(6), la Comisión pretende integrar la armonización contable en el ámbito europeo dentro del contexto más amplio de armonización contable que se lleva a cabo a escala internacional. En consecuencia, la Comisión ha prestado su apoyo a la tarea desempeñada por el Comité de normas internacionales de contabilidad (International Accounting Standards Committee o "IASB", que, a su vez, tiene como objetivo el desarrollo de un núcleo duro de normas internacionales de contabilidad (International Accounting Standards o "IAS") de gran calidad. La Comisión se ha comprometido a trabajar para que se mantenga la coherencia entre el marco relativo a la información financiera de la Unión Europea y las normas internacionales de contabilidad desarrolladas por el IASB.

(9) El IASB ha publicado varias normas internacionales de contabilidad en las que se establecen las disposiciones y los principios contables pertinentes a la hora de abordar las cuestiones ambientales. No obstante, no abundan las directrices relacionadas directamente con estas cuestiones y no existe ninguna norma internacional de contabilidad que se centró exclusivamente en las cuestiones ambientales.

(10) La presente Recomendación se ha elaborado con vistas a apoyar líneas de actuación relacionadas con el mercado único y contribuir a hacer posible que los usuarios de los estados financieros dispongan de información veraz y comparable por lo que respecta a las cuestiones ambientales, gracias a lo cual servirá de refuerzo a las iniciativas comunitarias en el ámbito de la protección medioambiental. La Comisión opina que existe una necesidad justificada de lograr una mayor armonización sobre qué se publica en las cuentas y los informes anuales de las empresas en la Unión Europea por lo que respecta a las cuestiones medioambientales. Asimismo, se ha de mejorar la cantidad, transparencia y la posibilidad de comparar los datos reflejados en las cuentas y los informes anuales de las empresas. Para lograr estos objetivos, y dada la importancia creciente que se da a las cuestiones medioambientales en la Unión Europea, la Comisión pretende aclarar las normas vigentes y asesorar de forma más específica sobre las cuestiones de reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas y los informes anuales de las empresas.

(11) La presente Recomendación reconoce que se ha producido un aumento gradual del número de informes medioambientales separados, especialmente por parte de empresas que operan en sectores con impactos medioambientales notables. La presente Recomendación no pretende señalar las razones que se esconden bajo esta tendencia. No obstante, esta Recomendación reconoce que los diferentes grupos de interesados tienen necesidades diferentes o les conceden diferentes grados de prioridad. Los informes medioambientales separados satisfacen las necesidades de información de los grupos de actores que sólo se cubren parcialmente con la información facilitada en las cuentas y los informes anuales de las empresas. Por consiguiente, el objetivo debería ser elaborar informes medioambientales separados y que las cuentas y los informes anuales fuesen más coherentes, cohesionados y estuviesen estrechamente relacionados entre sí. La finalidad de la presente Recomendación es promover este objetivo garantizando que se incluyen datos medioambientales en las cuentas e informes anuales, de forma que sirva de complemento de los informes medioambientales separados, más detallados y ambiciosos.

(12) Se considera que ofrecer la información adecuada es un factor de vital importancia que facilita la transparencia. Se estima oportuno proceder a ello en caso de que la información incida en la comprensión del usuario de los estados financieros.

ros. La presente Recomendación no pretende imponer injustificadamente pesadas obligaciones a quienes elaboran dichos estados financieros, sino prestar una asesoría global por lo que se refiere a la información. Además, identifica la difusión de datos pertinentes que permite la comparabilidad y coherencia de la información medioambiental presentada. Tal es el caso especialmente de la difusión de información en la Memoria de gastos medioambientales imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias o capitalizados, así como los gastos en que se incurre como consecuencia de las sanciones y multas impuestas por incumplimiento de las normas medioambientales y las compensaciones a terceros, con arreglo al punto 6 de la sección 4 del anexo de la presente Recomendación. En el punto 2 de la sección 4 de dicho anexo se aborda específicamente la cuestión de la publicación en el informe anual de la información oportuna por lo que respecta a las cuestiones ambientales, cuando sea pertinente para la situación financiera o la posición de la empresa o para su desarrollo.

(13) Para que sean efectivas las recomendaciones relativas a la difusión de información, han de ir acompañadas de definiciones prácticas de los conceptos en cuestión. A tal efecto, la presente Recomendación incluye un capítulo de definiciones.

(14) La presente Recomendación pretende orientar sobre la aplicación de las disposiciones de la Cuarta y Séptima Directivas (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente) con respecto a las cuestiones medioambientales. Por consiguiente, se recomiendan determinados tratamientos contables por lo que respecta a estas cuestiones ambientales con objeto de que quienes elaboran los estados financieros ofrezcan una información más significativa. Aunque fomenta la adopción de determinadas soluciones, este enfoque no pretende eliminar la posibilidad de aplicar tratamientos alternativos siempre que lo permitan las Directivas. Teniendo esto en cuenta, también se tienen en consideración la Comunicación interpretativa de la Comisión de 1997 sobre determinados artículos de la Cuarta y Séptima Directivas sobre contabilidad(7) y el documento del Foro consultivo en materia de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94).

(15) La Recomendación toma como fuente de referencia varias normas internacionales de contabilidad (IAS) que han sido publicadas por el IASB y son de especial relevancia para las cuestiones medioambientales, especialmente la IAS 36, sobre pérdidas inesperadas de valor en los activos, la IAS 37, sobre provisiones e informaciones sobre activos y pasivos contingentes, y la IAS 38, sobre inmovilizado inmaterial. Las disposiciones incluidas en la presente Recomendación pretenden

ser coherentes con estas normas internacionales de contabilidad en vigor, a menos que se especifique otra cosa.

(16) En la presente Recomendación también influye una declaración sobre contabilidad e información financiera relativa a los costes y obligaciones medioambientales elaborada por el Grupo de trabajo de las Naciones Unidas sobre normas internacionales de contabilidad e información(8).

(17) Como se ha señalado en los considerandos 14 a 16, en respuesta a la necesidad de integrar las consideraciones medioambientales en las informaciones financieras, se han elaborado algunas directrices a escala comunitaria e internacional. La presente Recomendación parte de ellas y al mismo tiempo trata de establecer un marco comunitario que permita la introducción de mejoras. La Comisión está convencida de que, para lograr los objetivos de la Recomendación, los Estados miembros han de participar activamente y por ello les deja un margen y les alienta para que adopten medidas a escala nacional.

*Recomienda que:*

*Los Estados miembros:*

1) garanticen para los períodos contables que comiencen dentro del plazo de doce meses a partir de la fecha de adopción de la presente Recomendación y para todos los futuros períodos contables, que las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente) apliquen las disposiciones incluidas en el anexo a la presente Recomendación en la preparación de las cuentas anuales y consolidadas, así como del informe anual y del informe anual consolidado;

2) adopten las medidas adecuadas para promover la aplicación de la presente Recomendación;

3) notifiquen a la Comisión las medidas adoptadas.

Hecho en Bruselas, el 30 de mayo de 2001.

Por la Comisión

Frederik Bolkestein

Miembro de la Comisión

(1) DO L 222 de 14.8.1978, p. 11.

(2) DO L 162 de 26.6.1999, p. 65.

(3) DO L 193 de 18.7.1983, p. 1.

(4) DO L 317 de 16.11.1990, p. 60.

(5) DO C 138 de 17.5.1993; Programa cuya última revisión del Parlamento Europeo y el Consejo la constituye la Decisión nº 2179/98/CE de 24.9.1998 (DO L 275 de 10.10.1998).

(6) “Armonización de la contabilidad: Una nueva estrategia frente a la armonización internacional” [Comunicación de la Comisión COM(95) 508 de 14 de noviembre de 1995].

(7) DO C 143 de 21.1.1998.

(8) ISAR, Td/B/COM.2/ISAR/3, de 12 de marzo de 1998.

## **Anexo**

### **I. Ámbito de aplicación**

1. La presente Recomendación se limita a la información facilitada en las cuentas anuales y consolidadas y en los informes anuales y los informes anuales consolidados de las empresas por lo que respecta a las cuestiones medioambientales. No se ocupa de los informes con fines específicos, tales como los informes medioambientales, salvo en aquellos casos en los que se considere oportuno relacionar los informes financieros anuales y los informes medioambientales separados con objeto de que su contenido informativo sea coherente.

2. La presente Recomendación abarca las condiciones de reconocimiento, medición e información de los gastos medioambientales, las obligaciones y riesgos medioambientales y los activos afines que se derivan de transacciones y acontecimientos que afectan, o es probable que afecten, a la posición y los resultados financieros de la entidad que facilita los datos.

3. La presente Recomendación identifica también el tipo de información medioambiental que se considera oportuno difundir en las cuentas anuales y consolidadas y/o en el informe anual y el informe anual consolidado con respecto a la actitud de la empresa frente al medio ambiente y a la actuación de ésta desde un punto de vista medioambiental, en la medida en que pueden repercutir en la situación financiera de la empresa. La presente Recomendación se aplica tanto a las cuentas individuales como a las consolidadas. En este último caso, la información

facilitada debería referirse a las cuentas atribuibles al grupo. Los requisitos de reconocimiento y medición deberían aplicarse de forma coherente a todas las entidades consolidadas.

4. La presente Recomendación se aplica a todas las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades, teniendo debidamente en cuenta las exenciones que se permite introducir a los Estados miembros para las pequeñas y medianas empresas de conformidad con los artículos 11 y 27 de la Cuarta Directiva.

5. Aunque los requisitos específicos de contabilidad para los bancos, otras instituciones financieras y las compañías de seguros se abordan en otras Directivas(1), la presente Recomendación también se aplica a los bancos, otras instituciones financieras y las compañías de seguros, ya que las implicaciones financieras de las cuestiones medioambientales no son diferentes para estos tipos de empresas.

## **2. Definiciones**

1. A efectos de la presente Recomendación, se entenderá por “medio ambiente” el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.

2. El concepto de “gasto medioambiental” engloba el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos gastos incluyen, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y el paisaje. Sólo deberán incluirse en esta definición los costes adicionales identificables cuya finalidad principal consista en evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente. Deberán quedar excluidos de la misma aquellos costes que, aunque puedan influir favorablemente en el medio ambiente, se destinen principalmente a cubrir otras necesidades tales como incrementar la rentabilidad, las relativas a la seguridad e higiene en el trabajo, el uso seguro de los productos de la empresa o la eficacia de la producción. En caso de que no sea posible separar el importe de los costes adicionales del resto de costes en que se pueda integrar, se puede calcular en la medida en que el importe resultante cumpla la condición de destinarse prioritariamente a evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente.

3. Quedan excluidos de la definición, como se debate en la letra f) del punto 6 de la sección 4 del presente anexo, los costes en que se haya incurrido como con-

secuencia de sanciones o multas por inobservancia de la normativa ambiental y compensación a terceros por pérdidas o perjuicios causados por la contaminación ambiental generada. Aunque están relacionados con el impacto de las operaciones de la empresa en el medio ambiente, estos costes no evitan, reducen o reparan el daño causado al medio ambiente.

4. Además, la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas (Eurostat) ha elaborado una serie de definiciones detalladas de gastos por ámbito medioambiental, que se incluye en los documentos de aplicación del Reglamento (CE, Euratom) nº 58/97 del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, relativo a las estadísticas estructurales de las empresas(2). Estas definiciones, sujetas a actualización periódica, constituyen la base de los requisitos estadísticos de información sobre los gastos destinados a la protección del medio ambiente en la Unión Europea. Por consiguiente, a la hora de emplear la definición general que se recoge en el anterior punto 2, se recomienda a las empresas que tengan en cuenta estas definiciones detalladas para hacer pública la información relativa a los gastos medioambientales contemplada en la sección 4 del presente anexo en la medida en que sea coherente con las obligaciones de reconocimiento y medición que figuran en la sección 3.

### **3. Reconocimiento y medición**

#### *Reconocimiento de las responsabilidades medioambientales*

1. Se reconoce una responsabilidad ambiental cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental ocasionada por hechos acaecidos en el pasado vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldrá dicha obligación. Se ha de definir con claridad la naturaleza de la obligación, que puede ser de dos tipos:

- legal o contractual: la empresa tiene una obligación legal o contractual de evitar, reducir o reparar un daño medioambiental, o
- tácita: la obligación tácita nace de las propias actuaciones de la empresa si ésta se ha comprometido a evitar, reducir o reparar el daño medioambiental y no puede sustraerse a tal acción porque, como consecuencia de declaraciones de principios o intenciones publicadas o por sus pautas de actuación establecidas en el pasado, ha señalado a terceros que asumirá la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental.

2. La práctica habitual que la industria ha seguido en el pasado o sigue en la actualidad sólo desemboca en una obligación tácita para la empresa en la medida en que la dirección de la misma no pueda sustraerse a tomar medidas. Sólo se producirá este hecho cuando la empresa haya aceptado la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental mediante una declaración específica publicada o unas pautas de actuación constantes en el pasado.

3. Los daños medioambientales que puedan estar relacionados con la empresa o puedan haber sido causados por ella, pero en relación con los cuales no exista una obligación legal, contractual o tácita de repararlos, no cumplen los requisitos para ser reconocidos como responsabilidad medioambiental en las cuentas anuales de la empresa de conformidad con los anteriores puntos 1 y 2. Ello se entiende sin perjuicio de la aplicación de los criterios establecidos en el punto 5 a propósito de las responsabilidades medioambientales contingentes.

4. Se reconoce una responsabilidad ambiental cuando se puede realizar una estimación fiable de los costes derivados de la obligación. Si, en la fecha de cierre del balance, existe una obligación cuya naturaleza ha sido definida con claridad y que puede generar un flujo de salida de recursos que impliquen beneficios económicos, aunque no se tenga certeza del importe o la fecha, en ese caso, se reconocería una provisión, siempre que se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación. Este tratamiento es conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20(3) y la letra bb) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva. Las incertidumbres sobre la fecha o el importe se deben, por ejemplo, a las tecnologías de saneamiento en permanente evolución y a la naturaleza y magnitud de las operaciones de saneamiento que se han de realizar. En los pocos casos en los que no se pueda realizar una estimación fiable de los costes, no se deberá reconocer la responsabilidad. Se deberá considerar una responsabilidad contingente, como se indica en el punto 26.

#### *Responsabilidades medioambientales contingentes*

5. Las responsabilidades contingentes no se deberán reconocer en el balance. En caso de que exista la posibilidad, menos que probable, de que se haya de reparar el daño en el futuro, aunque aún tenga que confirmarse la obligación por el acaecimiento de un acontecimiento incierto, se debería incluir en la memoria una responsabilidad contingente. En caso de que se trate de una posibilidad remota de que la empresa vaya a incurrir en un gasto medioambiental o de que dicho gasto sea de escasa cuantía, no es necesario que se difunda dicha responsabilidad contingente.

### *Compensación de responsabilidades y reembolsos previstos*

6. En caso de que la empresa espere que un tercero vaya a reembolsar una parte o la totalidad de los gastos relativos a una responsabilidad medioambiental, el reembolso sólo deberá reconocerse en caso de que no quepa casi ninguna duda de que vaya a recibirse si la empresa liquida la obligación.

7. La recuperación prevista de un tercero no deberá servir para compensar la responsabilidad medioambiental. Deberá indicarse separadamente en calidad de activo en el balance, por un importe que no supere el importe de la provisión afín. Sólo puede haber compensación por la responsabilidad ambiental si existe un derecho legal para dicha compensación que la empresa tenga la intención de hacer valer. Cuando, sobre la base de esta disposición, la compensación sea oportuna, se deberá consignar en la memoria tanto el importe completo de la responsabilidad como el reembolso previsto.

8. El producto que se espere obtener de la venta de propiedades afines no deberá servir para compensar una responsabilidad medioambiental ni tenerse en cuenta a la hora de calcular una provisión, aunque la venta prevista esté estrechamente ligada al hecho que dé lugar a la provisión.

9. Por regla general, la empresa ha de responder de la totalidad de la responsabilidad medioambiental. De no ser así, sólo la parte imputable a la empresa se registrará como responsabilidad medioambiental.

### *Reconocimiento del gasto medioambiental*

10. Los gastos medioambientales deberán reconocerse como gastos en el período en el que se hayan efectuado, a no ser que reúnan los criterios para ser reconocidos como activo con arreglo al punto 12.

11. Los gastos medioambientales que estén relacionados con daños que se hubiesen producido en un período anterior no reúnen los requisitos para que se les considere ajustes del período anterior, por lo que deberán contabilizarse en el período actual, es decir, el período en que se les reconoce.

### *Capitalización del gasto medioambiental*

12. Los gastos medioambientales pueden capitalizarse si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos, si aportan beneficios económicos para el futuro y si cumplen la condición establecida en el apartado 2 del artículo 15 de la Cuarta Directiva.

13. Los gastos medioambientales efectuados para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos sólo pueden ser reconocidos como activos si, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de la Cuarta Directiva, van a ser empleados de forma permanente a efectos de las actividades de la empresa y si, además, se cumple uno de los criterios siguientes:

a) los costes están relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluayan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o

b) los costes reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.

14. Si no se han cumplido los criterios para que se reconozcan como activos establecidos en los puntos 12 y 13, los gastos medioambientales deberán imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en calidad de realizados. Si se han cumplido, los gastos medioambientales deberán capitalizarse y amortizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en los períodos actuales y futuros pertinentes, es decir, sistemáticamente a lo largo de su período de vida económica útil previsto.

15. Los gastos medioambientales no deberán capitalizarse sino cargarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, si no generan beneficios económicos en el futuro. Esta situación se produce cuando los gastos medioambientales se refieren a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación (por ejemplo, tratamiento de residuos, costes de saneamiento relativos a actividades actuales de explotación, saneamiento de los daños ocasionados en períodos anteriores, costes de gestión medioambiental o auditorías medioambientales).

16. Es posible que se adquieran elementos tales como instalaciones técnicas y maquinas por motivos medioambientales, como por ejemplo instalaciones técnicas para el control o la prevención de la contaminación, con objeto de cumplir las normas o reglamentos medioambientales. Si reúnen los criterios establecidos en los puntos 12 y 13 para que se reconozcan como activos, han de capitalizarse.

17. Hay casos en los que no se prevé que los gastos medioambientales, por sí mismos, produzcan beneficio económico alguno en el futuro, sino que este beneficio proceda de otro activo que se emplee en las operaciones de la empresa. En caso de que los gastos medioambientales reconocidos como activos estén relacionados con otro activo ya existente, deberán incluirse como parte integrante del mismo y no deberán ser reconocidos separadamente.

18. Puede haber derechos o elementos de naturaleza similar adquiridos en relación con el impacto de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente (por ejemplo, patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones). Si, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del punto 2 de la sección I de la parte C de los artículos 9 y 10 de la Cuarta Directiva, se han adquirido a título oneroso, y, además, se ajustan a los criterios para ser reconocidos como activo contemplados en los puntos 12 y 13 anteriores, han de capitalizarse y amortizarse sistemáticamente a lo largo de su duración de utilización prevista. En caso contrario, deberán imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en calidad de realizados.

#### *Deterioro del valor de los activos*

19. Los acontecimientos o factores medioambientales pueden hacer que se deteriore el valor de un activo inmovilizado ya existente, como por ejemplo, en el caso de contaminación de lugares. Se deberían realizar correcciones de valor si el importe recuperable del uso del lugar ha descendido por debajo de su valor en libros. En el contexto de la subletra bb) de la letra c) del apartado I del artículo 35 de la Cuarta Directiva, esta situación se debería considerar duradera. El importe de estas correcciones de valor se deberá imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, las provisiones para riesgos y cargas, tal como se definen en el punto 4 anterior, no pueden compensar los valores de los activos.

20. En caso de que, con arreglo al punto 17 anterior, se reconozcan los gastos medioambientales como parte integrante de otro activo, en cada fecha de cierre del balance se deberá comprobar la recuperabilidad del activo combinado y, cuando proceda, éste deberá reducirse hasta su importe recuperable.

21. Si el valor en libros de un activo ya tiene en cuenta una pérdida de beneficios económicos por razones medioambientales, se podrá capitalizar el gasto posterior destinado a restaurar los beneficios económicos futuros a su nivel de rendimiento inicial, siempre que el valor en libros resultante no supere el importe recuperable del activo.

#### *Medición de las responsabilidades medioambientales*

22. Se reconoce una responsabilidad medioambiental cuando se puede realizar una estimación fiable del gasto destinado a liquidar la obligación.

23. El importe de la responsabilidad deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evolución futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución.

24. El importe deberá ser una estimación de la cuantía total de la responsabilidad, independientemente de la fecha en que cese la actividad o se vaya a saldar la responsabilidad. De conformidad con lo dispuesto en el apartado I del artículo 20 de la Cuarta Directiva, se permite un incremento gradual del importe total de la responsabilidad a lo largo del período de actividad de la empresa.

25. A la hora de realizar una estimación del importe de una responsabilidad medioambiental, son de aplicación las normas siguientes: si la responsabilidad que se mide implica la posibilidad de obtener resultados diferentes, con arreglo al punto 23 anterior, se deberá tener en cuenta la estimación más elevada. En aquellos casos muy infrecuentes en que no sea posible determinar la mejor estimación de la responsabilidad con la suficiente fiabilidad, ésta se deberá considerar como responsabilidad contingente, por lo que su existencia se deberá difundir en la memoria. Además, se deberán aclarar las razones por las que no se debería realizar ninguna estimación fiable.

26. Por otra parte, para calcular la cuantía de una responsabilidad medioambiental se deberá tener en cuenta lo siguiente:

- los costes marginales directos de las medidas de reparación, y
- el coste de compensación y los subsidios para aquellos empleados de los que se espera consagren un tiempo considerable directamente a las medidas de restauración, y
- las obligaciones de supervisión posteriores a la reparación, y
- los avances tecnológicos, en la medida en que sea probable que las autoridades públicas los aprueben.

#### *Provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento*

27. El gasto relativo a las tareas de restauración de lugares contaminados, eliminación de los subproductos de residuos acumulados y, cierre o eliminación de activos inmovilizados que la empresa esté obligada a realizar se deberá reconocer

con arreglo a los criterios establecidos en los puntos 1 a 4 anteriores. Si se reuniesen estos criterios, la obligación de realizar el gasto futuro habrá de imputarse como responsabilidad medioambiental.

28. De conformidad con el punto 24 anterior, esta responsabilidad medioambiental por restauración de lugares contaminados, eliminación o cierre se deberá reconocer en la fecha en que comienzan las operaciones de la empresa y, en consecuencia, nace la obligación. El reconocimiento de esta responsabilidad no se deberá posponer hasta que haya finalizado la actividad o se haya cerrado el lugar contaminado. Cuando se reconozca la responsabilidad, el gasto estimado se incluirá como parte del coste del activo afín que se ha de dismantelar o eliminar. Este gasto capitalizado se amortiza posteriormente como parte del importe amortizable del activo afín. Durante la explotación podrían producirse nuevos daños; la obligación de la empresa de restaurarlos nace cuando se produce el daño ambiental.

29. Con arreglo al punto 14 de la norma internacional de contabilidad IAS 37, en el caso de los costes de restauración de lugares contaminados y de dismantelamiento de operaciones a largo plazo, se prefiere el tratamiento contable mencionado en el punto 28 anterior. Este tratamiento contable se permite en cualquier caso sobre la base de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, junto con un incremento gradual de la provisión para tales costes, que es la otra opción. La empresa puede reconocer costes de cierre de instalaciones a largo plazo a lo largo del período relativo a las operaciones. Una parte de los costes se imputa como gasto en cada período de información, mostrando el balance resultante como responsabilidad separada.

#### *Descuento de responsabilidades medioambientales a largo plazo*

30. Por lo que respecta a las responsabilidades medioambientales que no se vayan a saldar en un futuro próximo, es lícito calcularlas al valor actual (por ejemplo, mediante descuento), aunque no es obligatorio(4), si la obligación y el importe y calendario de los pagos está fijado o se puede determinar de manera fiable. También es lícito realizar el cálculo a costes actuales (es decir, coste estimado sin descuento). No obstante, en caso de que el valor temporal del dinero sea elevado, calcular las responsabilidades a su valor actual constituye un tratamiento más apropiado.

31. El método escogido se deberá mencionar en la memoria. El coste previsto deberá basarse en un plan de saneamiento o de reparación específico para el lugar contaminado de que se trate. El importe y calendario de los pagos deberán basarse en información objetiva y verificable.

32. Los flujos de caja estimados no descontados deberán ser los importes previstos que se espera abonar en las fechas de liquidación (incluidas estimaciones de inflación) y se deberán calcular empleando hipótesis explícitas derivadas del plan de saneamiento y reparación, de tal forma que alguien con los conocimientos suficientes pueda comprobar el cálculo y coincidir con los flujos de caja estimados.

33. Si una empresa emplea el descuento en la medición de sus responsabilidades medioambientales, deberá hacerlo de forma coherente. Asimismo, se deberá descontar cualquier activo en relación con la recuperación de una parte o de la totalidad de una responsabilidad que se calcule sobre una base de descuento. Además, si las responsabilidades se miden sobre una base de descuento, el importe recuperable de activos también se deberá calcular sobre la base de los flujos de caja descontados.

34. La medición del valor actual exige la determinación de un tipo de descuento e información sobre los factores que pueden afectar al calendario y el importe de los flujos de caja necesarios estimados. Además, cada año se deberá revisar el importe de la responsabilidad y corregir en función de todo cambio que se produzca en las hipótesis.

#### **4. Difusión de la información**

1. Las cuestiones medioambientales deberán hacerse públicas en la medida en que sean pertinentes para la posición o el rendimiento financieros de la entidad informante. En función de los elementos de que se trate, esta información deberá incluirse en el informe anual y en el informe anual consolidado o en la memoria de las cuentas anuales y consolidadas. En los puntos 2, 5 y 6 siguientes se aborda la cuestión de la publicación de elementos en el informe anual y el informe anual consolidado o en la memoria, mientras que en los puntos 3 y 4 se trata el problema de la presentación de los elementos en el balance.

##### *Publicación en el informe anual y en el informe anual consolidado*

2. Sobre la base de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 46 de la Cuarta Directiva y en los apartados 1 y 2 del artículo 36 de la Séptima Directiva sobre los contenidos del informe anual y del informe anual consolidado de las empresas, cuando las cuestiones medioambientales sean pertinentes para la posición y el rendimiento financieros de la empresa o su desarrollo, en el informe anual se deberá incluir una descripción de las mismas y la respuesta de la empresa. Esta in-

formación deberá ofrecer una revisión ajustada del desarrollo de las actividades y la posición de la empresa en la medida en que pueda verse afectado directamente por las cuestiones ambientales. A tal efecto, se recomienda que se difunda la información siguiente:

a) los principios generales y los programas adoptados por la empresa en relación con medidas de protección ambiental, especialmente por lo que se refiere a la prevención de la contaminación. Para los usuarios del informe anual es importante poder evaluar en qué medida la protección ambiental es parte integrante de los principios generales y de las actividades de la empresa. En este ámbito, se ha de hacer referencia, cuando proceda, a la adopción de un sistema de protección ambiental y la observancia obligatoria de un conjunto de normas o certificaciones afines;

b) las mejoras que se han introducido en ámbitos básicos de la protección ambiental. Esta información resulta especialmente útil si, de forma objetiva y transparente, ofrece la evolución del rendimiento de la empresa con respecto a un objetivo cuantificado específico (por ejemplo, las emisiones en los cinco últimos años) y da las razones por las que podrían haber surgido diferencias importantes;

c) la medida en que, como consecuencia de la normativa vigente o de la evolución de los requisitos legales que se han adoptado, se han llevado a la práctica o se encuentran en fase de realización las medidas de protección ambiental;

d) cuando sea oportuno y pertinente en función de la naturaleza y magnitud de las actividades comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le son pertinentes, datos sobre el rendimiento medioambiental de la empresa, tales como uso energético, uso de materiales y del agua, emisiones y eliminación de residuos.

Esta información podría facilitarse mediante indicadores cuantitativos de ecoeficiencia, especificados, en su caso, por segmento de actividad. Resulta especialmente interesante facilitar datos cuantitativos, en términos absolutos de emisiones y consumo energético, de agua y materiales<sup>(5)</sup> por lo que respecta al período de información junto con datos comparativos relativos al período anterior. Estas cifras se deberían expresar preferentemente en unidades físicas en lugar de en términos monetarios; además, para comprender mejor su significación relativa y su evolución, las cifras expresadas en términos monetarios podrían compararse con elementos que aparezcan en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias;

e) si la empresa publica un informe medioambiental separado que incluye información medioambiental detallada o adicional, de carácter cuantitativo o cualitativo, una referencia a dicho informe. Si el informe medioambiental incluye la información contemplada en la letra d), también se podría realizar una descripción resumida de

la cuestión y una mención de que en dicho informe medioambiental se puede encontrar más información pertinente. La información que se facilite en un informe medioambiental separado deberá ser coherente con cualquier otra información afín que figure en el informe anual y en las cuentas anuales de la empresa. También se deberá señalar en el informe anual si el informe medioambiental se ha sometido o no a un procedimiento de verificación externo. Es conveniente informar a los usuarios del informe anual de si el informe medioambiental incluye datos objetivos y verificables de forma independiente.

El ámbito y los límites de la entidad informante deberían ser idénticos tanto en el informe anual como en el informe medioambiental separado. De no ser así, se deberían indicar claramente en el informe medioambiental, de tal modo que se pueda determinar en qué medida corresponde a la entidad informante en el informe anual. Además, la fecha de información y el período del informe medioambiental separado deberían ser los mismos que los del informe anual.

#### *Publicación en el balance*

3. Las provisiones deberán figurar en el balance en la partida “Otras provisiones”. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Cuarta Directiva, se autorizará una subdivisión más detallada de las partidas previstas en los artículos 9, 10 y 23 a 26 de la citada Directiva para los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que respete su estructura. Los Estados miembros podrán imponer tales subdivisiones.

4. En la medida en que sean de una cierta importancia, resulta más adecuado mostrar las responsabilidades medioambientales separadamente en el balance. De no ser así y siempre que sean de una cierta importancia, deberán precisarse separadamente en la memoria, de conformidad con el artículo 42 de la Cuarta Directiva y con el apartado 1 del artículo 29 de la Séptima Directiva.

#### *Publicación en la memoria de las cuentas anuales y consolidadas*

5. De conformidad con las disposiciones de la Cuarta y Séptima Directivas, en la memoria deberá precisarse la información siguiente:

a) descripción de los métodos de valoración aplicados a las cuestiones medioambientales y de los métodos aplicados para calcular los ajustes de valor de tales cuestiones, formando parte de la difusión de información que exige el punto 1

del apartado I del artículo 43 de la Cuarta Directiva y el apartado I del artículo 34 de la Séptima Directiva;

b) los gastos medioambientales extraordinarios cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias, de conformidad con el artículo 29 de la Cuarta Directiva y el artículo 17 de la Séptima Directiva;

c) difusión y pormenores de la partida “Otras provisiones”, en caso de que se hubieran precisado en el balance, en consonancia con el punto 4 anterior;

d) las responsabilidades medioambientales contingentes, de conformidad con el punto 7 del apartado I del artículo 43 de la Cuarta Directiva y el apartado 7 del artículo 34 de la Séptima Directiva, incluida la información de contenido con el detalle suficiente, de forma que se pueda conocer la naturaleza de la contingencia. Si existen incertidumbres significativas de medición que impiden calcular el importe de la responsabilidad medioambiental, se deberá indicar este hecho junto a las razones que lo provocan y, cuando sea posible, toda la gama de resultados posibles.

6. Además de los requisitos establecidos por la Cuarta y Séptima Directivas, se deberá publicar en la memoria la información siguiente:

a) para cada responsabilidad ambiental de cierta importancia, una descripción de su naturaleza y mención del calendario y las condiciones de pago. Una explicación del daño y de las normas o reglamentos que requiere su reparación y las medidas de restauración o prevención que se estén adoptando o se hayan propuesto. En caso de que la naturaleza y las condiciones de las partidas sean lo suficientemente similares, esta información podría difundirse de forma conjunta. Si el importe de los costes se calcula sobre la base de un conjunto de cuantías, una descripción de cómo se ha llegado a esa estimación, con indicación de cualquier cambio que se prevea en la normativa o en la tecnología existente que se refleje en los importes previstos;

b) en caso de que se haya empleado el método de valoración actual y el efecto de descuento sea de cierta importancia, se deberá precisar el importe no descontado de la responsabilidad y el tipo de descuento utilizado;

c) en el caso de costes a largo plazo de restauración, clausura y desmantelamiento de lugares contaminados, la política contable. Cuando la empresa utilice una acumulación gradual de una provisión con arreglo al punto 29 de la anterior sección 3, el importe de la provisión total que se necesitaría para cubrir tales costes a largo plazo. Asimismo, se deberán tener en cuenta las disposiciones de las letras d) y e) siguientes relativas a la indicación de gastos medioambientales

consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias y de gastos medioambientales capitalizados;

d) el importe del gasto medioambiental consignado en la cuenta de pérdidas y ganancias y sobre qué base se parte para calcular tal importe. Cuando proceda, una subdivisión detallada de las partidas que la empresa haya identificado como gasto medioambiental, de forma que sea adecuada en función de la naturaleza y el tamaño de las operaciones comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le sean pertinentes. En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno ofrecer un desglose del gasto por ámbitos medioambientales, como se indica en el punto 4 de la sección 2 anterior;

e) siempre que se pueda calcular de forma fiable, el importe del gasto medioambiental capitalizado durante el período de información. También se debería indicar, cuando proceda, qué parte del importe en cuestión se refiere a gastos destinados a eliminar contaminantes tras su creación y qué parte representa el gasto adicional para adaptar la instalación o el proceso productivo con vistas a generar menos contaminación (por ejemplo, que se refiere a tecnologías o prácticas destinadas a la prevención de la contaminación). En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno facilitar un desglose del gasto capitalizado por ámbito medioambiental, como se indica en el punto 4 de la sección 2 anterior;

f) siempre que sean significativos, se deberán indicar separadamente, si no se han indicado ya como partidas extraordinarias, los costes relativos a las multas y sanciones por inobservancia de las normativas medioambientales y a las compensaciones abonadas a terceros, como resultado, por ejemplo, de las pérdidas o perjuicios causados en el pasado por la contaminación ambiental;

g) los incentivos fiscales relativos a la protección ambiental recibidos por la empresa o a los que tiene derecho. Las condiciones de cada partida afectada o, en caso de que sean similares, un resumen de las condiciones. También se deberá precisar el tratamiento contable que se adopte.

(1) Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras instituciones financieras (DO L 372 de 31.12.1986, p. 1 a 17) y Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros (DO L 374 de 31.12.1991, p. 7 a 31).

(2) DO L 14 de 17.1.1997, p. 1; véase también el documento de aplicación ENV/96/10c. La Clasificación europea de actividades de protección ambiental (CEPA) distingue los ámbitos medioambientales siguientes: la gestión de residuos, la protección de la atmósfera y el clima; la gestión de las aguas residuales; la pro-

tección del suelo y las aguas subterráneas; la protección de la biodiversidad y el paisaje, y otras actividades de protección del medio ambiente.

(3) En caso de que, de conformidad con el punto 20 de la Comunicación interpretativa de 1998 de la Comisión relativa a determinados artículos de la Cuarta y Séptima Directivas contables, los Estados miembros se hayan decantado por la opción contemplada en el apartado 2 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, también será aplicable a los gastos medioambientales.

(4) El punto 45 de la norma internacional de contabilidad IAS 37 exige el descuento cuando el efecto del valor temporal del dinero es significativo.

(5) La Comisión Europea es una de las instituciones que participa en el proyecto “Indicadores de ecoeficiencia y difusión de la información” que está siendo desarrollado por el World Business Council for Sustainable Development. Este proyecto pretende desarrollar unos indicadores de ecoeficiencia normalizados. El objetivo es que algunos de ellos, los denominados “indicadores nucleares”, sean pertinentes para todas las empresas.



**Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales (BOE núm. 81 de 4 de abril de 2002)**

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su disposición final quinta establece que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

La presente Resolución trata de desarrollar los aspectos relativos a la contabilidad medioambiental incorporados a nuestro derecho contable a través del Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, y que modificaron el Plan en el sentido de hacer obligatoria la incorporación en las cuentas anuales de las empresas, de toda información significativa en relación con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de su actividad.

Dadas las repercusiones financieras que esta situación tiene en las entidades, es indudable que la contabilidad, como disciplina que se encarga de transmitir a través de las cuentas anuales información económica a terceros ajenos al sujeto contable, debe informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro a su posición financiera; de hecho existe una creciente demanda de dicha información por múltiples y diversos usuarios: sector financiero, principalmente empresas de seguros y crediticias, Administración Pública, inversores, clientes, proveedores, trabajadores...

Como precedente que en su momento se tuvo en consideración para introducir en nuestro derecho contable las anteriores informaciones, se debe citar lo señalado por el Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas de la Unión Europea, en el documento “Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la cuarta y séptima directivas del Consejo relativas a las cuentas”, publicado en el Boletín Oficial de este Instituto (BOICAC n° 33), así como los trabajos que en esta materia han elaborado otros Organos Internacionales (IASB, ISAR, etc..).

Actualmente, se ha aprobado una Recomendación en el seno de la Unión Europea (publicada en el BOICAC n° 46) que delimita las normas contables que la Comisión Europea ha considerado que los Estados Miembros deberían cumplir, si así lo consideran (ya que se trata de una Recomendación), para incorporar esta información en las cuentas anuales y en el informe de gestión. Dicho Texto ha sido tomado como referente para la elaboración de la presente Resolución.

En la norma primera se establece que la obligación de informar sobre las cuestiones relacionadas con el medio ambiente, afecta a las cuentas anuales individuales y consolidadas del sujeto contable. Por lo tanto, también es aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

La norma segunda “Responsabilidades de naturaleza medioambiental” incorpora una definición de lo que constituye el origen de las obligaciones medioambientales que se materializan en el nacimiento de este tipo de responsabilidades.

Un tema importante que acomete la norma tercera es la definición del concepto de medio ambiente. El acotar dicho concepto, restringiéndolo al medio ambiente natural, se realiza teniendo presente la Recomendación de la Unión Europea, de forma que si bien pudiera ampliarse su definición, parece razonable que dada la singularidad del tema, esta posible ampliación sea un proceso que en el futuro se adopte en función de las necesidades que vayan surgiendo. En ese sentido, y por lo que se refiere en concreto al concepto de gasto medioambiental incluye, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y el paisaje.

Una vez delimitado el concepto de medio ambiente, las normas cuarta “Gastos de naturaleza medioambiental”, quinta “Activos de naturaleza medioambiental”, sexta “Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental” y octava “Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente”, explicitan que si bien el tratamiento de las distintas operaciones que se derivan de la protección o reparación del medio ambiente no necesitan de normas contables específicas, sí se

deben incorporar a las normas generales los matices necesarios para recoger estas singularidades.

Un tema específico, ha sido el tratamiento de las “compensaciones a recibir de un tercero” como consecuencia de la liquidación de las obligaciones derivadas del medio ambiente, que se ha regulado en la norma séptima. Así, teniendo presente que es un criterio que tiene alcance general para las compensaciones a realizar por un tercero en relación con otras obligaciones, se ha incluido en la presente Resolución al incorporarse así en la Recomendación Europea. La cual, a su vez, debe ser valorada en el marco del proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos emanados del IASB (International Accounting Standards Board).

En particular, el criterio incorporado en esta norma dispone que si no existe un vínculo legal o contractual por el que dicho tercero asume la responsabilidad derivada de la obligación, no puede compensarse el importe a recoger como deuda; lo cual implica que la compensación a obtener, se registrará incorporando el correspondiente activo cuando se produzca el siniestro o acto que exija el desembolso, con el límite del importe provisionado. En cualquier caso, la presente Resolución desarrolla en este aspecto concreto el criterio introducido en nuestro Derecho contable a través de la norma de valoración 23<sup>a</sup>. Indemnizaciones por entidades de seguros, incluida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector vitivinícola, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía, de 11 de mayo de 2001, ya que si bien se trata de una norma sectorial, permite invocar la adecuada sistemática contable a la operación en su conjunto.

La norma novena, “Información a suministrar en la memoria”, incorpora la información mínima que debe incluirse, siempre que sea significativa, en la memoria de las cuentas anuales.

Por último, la norma décima describe las cuentas que con carácter voluntario pueden ser empleadas con objeto de facilitar el registro de las operaciones que se recogen en esta Resolución.

De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, teniendo en cuenta la necesidad de precisar y desarrollar la información que deben reflejar las cuentas anuales al respecto y con objeto de proporcionar una norma que recoja los criterios que este Instituto ha mantenido en diversas contestaciones a consultas recibidas, en virtud del artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y del apartado 3 de la disposición

final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente Resolución:

### **Primera. Aplicación.**

La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales que sean necesarias para que las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable.

### **Segunda. Responsabilidades de naturaleza medioambiental.**

1. A efectos de la información a incorporar en las cuentas anuales, se consideran responsabilidades de naturaleza medioambiental las obligaciones actuales que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.
2. Las obligaciones a que se ha hecho referencia vienen determinadas por:
  - Una disposición legal o contractual.
  - Una obligación implícita o tácita, cuyo nacimiento se sitúa en la expectativa creada por la entidad frente a terceros al amparo de la actitud a favor y defensa del medio ambiente y a la que la entidad no puede sustraerse. Se entiende que se ha creado esta expectativa cuando la entidad ha aceptado una responsabilidad ambiental en una declaración pública o su actuación tradicional ha sido la asunción de dicha responsabilidad.
  - La evolución probable de la regulación medioambiental, en particular, proyectos y propuestas normativas, de la que la entidad no podrá sustraerse.

### **Tercera. Definición.**

A los efectos de la presente Resolución, se considera actividad medioambiental, cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.

Así se entiende por medio ambiente, el entorno físico natural, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.

#### **Cuarta. Gastos de naturaleza medioambiental.**

1. Tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados, de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable. Entre ellos se sitúan los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión medioambiental o la auditoría medioambiental.
2. El importe de los gastos medioambientales derivados de las citadas actividades, se consideran gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida correspondiente; cuando su importe sea significativo, se creará una partida específica con la denominación “Gastos medioambientales” dentro de la agrupación “Otros Gastos de explotación” del debe de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias, incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
3. Si en una determinada operación se incurre en gastos que, en parte, pudieran tener naturaleza medioambiental, deberá reconocerse separadamente su importe, siempre que sean significativos.
4. Se calificarán como gastos extraordinarios aquellos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espere que no se produzcan con frecuencia. Entre estos gastos extraordinarios se incluyen las multas, las sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños medioambientales. Por el contrario, no tendrán la consideración de gastos extraordinarios aquéllos que surjan de actuaciones medioambientales que sea preciso acometer en la actualidad, o en un futuro, como consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, salvo en los supuestos de cambio de criterio o corrección de un error contable de ejercicios anteriores.

### **Quinta. Activos de naturaleza medioambiental.**

1. Los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad, se contabilizarán en las correspondientes partidas de la agrupación B) Inmovilizado, del activo del balance de los modelos incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.
2. A estos efectos, el registro de los activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar, se registrarán teniendo en cuenta las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, y en particular, según lo previsto en la Norma de valoración 3ª. Normas particulares sobre inmovilizado material, letra f), y, en su desarrollo, en la Norma tercera. Ampliaciones y mejoras del inmovilizado material, de la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material y en la Resolución de 9 de mayo de 2000, sobre determinación del coste de producción.
3. En cualquier caso, a efectos del cálculo de las correcciones valorativas a efectuar en determinados activos, deberán tenerse en cuenta los factores medioambientales que pudieran afectarles.

### **Sexta. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental.**

1. Motivarán el registro de una provisión de naturaleza medioambiental, los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.
2. En función de la información disponible, el importe de dicha provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance. Dicha estimación se realizará teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- Su cuantificación no vendrá afectada, en principio, por el importe que se espere obtener de la venta de elementos del activo de la entidad directamente relacionados con el origen de la obligación.
  - La indicada estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores en función de la nueva información disponible.
  - Asimismo, cuando sea significativo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión.
  - La incertidumbre relacionada con la determinación de este importe no justificará su falta de reconocimiento. Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación.
3. Estas provisiones figurarán en la agrupación “C) Provisiones para riesgos y gastos”, en concreto en la partida “3. Otras provisiones”, del pasivo del balance del modelo normal incorporado en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad. Si el importe de dicha provisión fuera significativo, se creará una partida específica, en la agrupación indicada del pasivo, con la siguiente denominación: “Provisión para actuaciones medioambientales” .
  4. La obligación tendrá carácter contingente y por tanto se informará en la memoria de las cuentas anuales, en los casos siguientes:
    - Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos.
    - Cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que confirma el origen de la obligación.

### **Séptima. Compensaciones a recibir de un tercero.**

1. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no deberá suponer una minoración del importe de la deuda y, en su caso, se reconocerá en el activo de la entidad el derecho de cobro,

siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente.

2. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado el riesgo medioambiental, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

### **Octava. Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente.**

1. Los gastos relativos a las actividades de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, requerirán dotar la correspondiente provisión hasta el momento en que la entidad tenga que atender dicha obligación.
2. Cuando la utilización de un inmovilizado produzca daños al medio ambiente a reparar al finalizar su vida útil, la entidad deberá efectuar una dotación sistemática en cada uno de los ejercicios en que se utilice, por la parte proporcional de la estimación del importe necesario para reparar el daño producido.
3. Para el registro y valoración de los hechos descritos en los apartados anteriores serán de aplicación las normas de la presente Resolución.

### **Novena. Información a suministrar en la memoria.**

En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa en relación con los elementos descritos en las normas anteriores, y en particular:

1. En el apartado “**4. Normas de valoración**”, se indicará:
  - Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines anteriores. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.

- Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.
  - Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.
- 2. En el apartado “15. Situación fiscal” se incluirá información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.
- 3. Se crea un nuevo apartado “22. Información sobre medio ambiente” en el que de forma sucinta se debe facilitar, entre otras, la siguiente información:
  - a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.
  - b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.
  - c) Riesgos y gastos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión:
    - Saldo inicial
    - Dotaciones
    - Aplicaciones
    - Saldo final
  - d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como

consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental.

- e) Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental y, en su caso, de los activos que las compensan en el balance de situación. Si se ha compensado el gasto de la provisión con los activos, en este apartado se incluirá información sobre los importes íntegros.
- f) Las Subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente.

### **Décima. Cuentas a emplear para el registro de los efectos medioambientales.**

Sin perjuicio del carácter no obligatorio de su numeración y denominación, se proponen las siguientes cuentas:

En el subgrupo 62:

*“622. Reparaciones y conservación. Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2, así como los gastos para reducir o reparar los daños causados al medio ambiente, incluidos en este último caso los derivados del Sistema Integral de Gestión de Residuos (Ley 11/1997, de 24 de abril, y Ley 10/1998, de 21 de abril).” . Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será:*

*6220. Reparaciones y conservación en general*

*6223. Reparaciones y conservación del medio ambiente*

*“623. Servicios de profesionales independientes. Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores incluidos los medioambientales, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.” Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será:*

*6230. Servicios profesionales independientes*

*6233. Servicios medioambientales*

*Los cargos en las cuentas 622 y 623 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 ó, en su caso, a la cuenta 475.*

En el subgrupo 14:

*“145. Provisión para actuaciones medioambientales. Las constituidas como consecuencia de obligaciones legales o contractuales de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, para prevenir, reducir o reparar los daños al medio ambiente.”*

*Su movimiento es el siguiente:*

*a) Se abonará al nacimiento de la obligación o compromiso, con cargo, generalmente, a la cuenta 622 ó 623.*

*b) Se cargará:*

*b1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.*

*b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.*

#### **Disposición final. Entrada en vigor.**

La presente Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 25 de marzo de 2002  
EL PRESIDENTE,  
Fdo: José Luis López Combarros



## BIBLIOGRAFÍA

- ACCOUNTING ADVISORY FORUM (AAF) [1995]: *Temas medioambientales en la información financiera*. Documento Doc. XV/6004/94, Comisión de la Unión Europea, diciembre.
- ARCHEL DOMENCH, P. Y LIZARRAGA DALLO, F. [2000]: “La divulgación de información medioambiental en España: Evolución de la misma en el período 1995-1998”. IX *Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, ASEPUC, Tomo I, Las Palmas de Gran Canaria, 24-26 de mayo: 259-271.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1996]: *Contabilidad de Gestión Medioambiental*. Documento de Principios de Contabilidad de Gestión, Núm. 13, AECA, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1999]: *Marco Conceptual para la Información Financiera*. Documento de Principios Contables Núm. 22, AECA, Madrid.
- AA.VV. (Comisión de Expertos ) [2002]: Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España. Líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España). Comisión de Expertos creada por la Orden de 16 de marzo de 2001 del Ministerio de Economía, Madrid 26 de junio de 2002.
- BAÑOS, J.; CARO, S.; CARO, F.; CARRASCO, F.; CORREA, C.; FUENTES, P.; LARRINAGA, C.; MARTÍN R. C. y PÁEZ, J. M. [1997]: “Contabilidad, información y auditoría medioambiental”. IV *Workshop en Contabilidad y Control de Gestión*, Memorial Raymond Konopka, Cádiz, febrero.
- BUÑUEL, M. y HENAR, L. [2003 ]: Lecciones de la economía del medio ambiente para la disciplina fiscal en la UE: ¿Puede un sistema de permisos de creación de déficit negociables o un impuesto sobre la creación de déficit sustituir al Pacto de Estabilidad y Crecimiento?. Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía, Fundación Biodiversidad, Madrid.
- CÉSPEDES, J. [1993]: “Ecología y principios contables”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, núm. 75, abril-julio: 307–315.
- CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL [1991]: *Guía CCI para un proceso de auditoría medioambiental eficaz*. ICC Publishing, París.
- CÁMARA DE LA FUENTE, M. [1993]: “Derechos de propiedad y Contabilidad Medioambiental”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, núm. 75, abril-julio: 245–276.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) [1992]: *Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession*. Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.

- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) [1993]: *Environmental Cost and Financial Reporting Issues*. Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) [1994]: *Reporting on Environmental Performance*. Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [1993]: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre el V Programa de Acción de la Comunidad Europea en Materia de Medio Ambiente. "Hacia la sostenibilidad" (1995-2000). Documento DO L 275, Comisión de la Unión Europea.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [1995]: *Armonización de la Contabilidad: Una nueva estrategia frente a la armonización internacional*. Documento COM (508), Comisión de la Unión Europea, noviembre.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [1998]: Comunicación Interpretativa sobre determinados artículos de la cuarta y séptima directivas del Consejo relativas a las cuentas. Documento Doc. XV/7009/97, Comisión de la Unión Europea.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [2000]: *White paper on environmental liability*. Documento COM (2000) 66 final, Comisión de la Unión Europea, february.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [2001a]: Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, mayo: L156/33 - L156/42.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [2001b]: *Green paper. Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*. Documento COM (2001) 366 final, Comisión de la Unión Europea, july.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [2001c]: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre el Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en Materia de Medio Ambiente. 'Medio Ambiente 2010: El futuro está en nuestras manos'. Documento COD (2001/0029), Comisión de la Unión Europea.
- COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE) [2002]: Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on environmental liability with regard to the prevention and remedying of environmental damage. Documento COD (2002) 17 final, Comisión de la Unión Europea, january.
- ENÉRIZ OLAECHEA, F. J. [1996]: "Una visión crítica del nuevo Código Penal: delitos medioambientales". *Auditoría Pública*, núm. 6, julio: 53 – 56.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) [2000]: *Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting*. FEE, Bruxelles, july.
- FERNÁNDEZ CUESTA, C. [1994]: "El coste por descontaminación y restauración del entorno natural". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, núm. 81, octubre-diciembre: 1011–1033.
- FERNÁNDEZ CUESTA, C. Y CABEZAS ARES, A. M. [2002]: "Medio ambiente y gasto medioambiental". *IX Workshop en Contabilidad y Control de Gestión*, Memorial Raymond Konopka, Burgos, mayo.
- FERNÁNDEZ CUESTA, C., LARRINAGA GONZÁLEZ, C., y MONEVA ABADÍA, J. M. [2002]: "Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información de aspectos medioambientales en las cuentas anuales". *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, núm. 61, septiembre-diciembre: 31-35.

- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) [1990]: *Capitalization of costs to treat environmental contamination*. Issue núm. 90-8, Stanford, USA.
- GINER INCHAUSTI, B. [1992]: “La responsabilidad social de la empresa: la información medioambiental”. *Técnica Contable*, año XLIV, núm. 527, noviembre: 681–692.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) [2000]: Guía para la elaboración de Memorias de Sostenibilidad sobre actuaciones económicas, medioambientales y sociales de la empresa. Global Reporting Initiative, Boston, junio.
- GRAY, R.; WALTERS, D.; BEBBINGTON, J. y THOMPSON, I. [1995]: “The Greening of Enterprise: An Exploration of the (Non) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in Organizational Change”. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6: 211–239.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) [2002]: Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales. Publicada en BOE número 81 de 4 de abril de 2002: 231–234.
- INTERGOVERNMENTAL WORKING GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING (ISAR) (United Nations) [1998]: *Toma de posición sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales*. United Nations, Td/B/COM.2/ISAR/3, de 12 de marzo de 1998.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) [1989]: *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. International Accounting Standard Board, IASB, London, july.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) [1998a]: *Deterioro del valor de los activos*. Norma Internacional de Contabilidad número 36, IASB, abril.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) [1998b]: *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. Norma Internacional de Contabilidad número 37, IASB, julio.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) [1998c]: *Activos intangibles*. Norma Internacional de Contabilidad número 38, IASB, julio.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) [1998]: *Environmental Management in Organizations. The Role of Management Accounting*. Study 6, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, march.
- JONES, K. [2001]: *Study on Environmental Reporting by Companies*. Centre for Environmental Informatics, University of Sunderland. Por encargo de la Comisión Europea.
- JORDANO, J. [2001]: “La aplicación del derecho ambiental de la Unión Europea en España: Perspectivas de evolución y desafíos del ius Comunque ambiental europeo”. *Revista electrónica de derecho ambiental*, [www.cica.es/aliens/gimadus/index.html](http://www.cica.es/aliens/gimadus/index.html).
- KENNEDY, J.; MITCHELL, T. y SEFCIK, S. E. [1998]: “Disclosure of Contingent Environmental Liabilities: Some Unintended Consequences?”. *Journal of Accounting Research*, vol. 36, núm. 2, autumn: 257–277.
- LAUGHLIN, R. [1991]: “Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models”. *Organizational Studies*, vol. 12/2: 209–232.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. [1997]: “Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, núm. 93, octubre-diciembre: 957 – 991.

- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. [1999]: “¿Es la contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio?. El caso del sector eléctrico español”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVIII, núm. 101, julio-septiembre: 645 – 674.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. [2002]: “Contabilidad y desarrollo sostenible”. X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC, Santiago de Compostela, mayo-junio.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y BEBBINGTON J. [2001]: “Accounting change or institutional appropriation?. A case study on the implementation of environmental accounting”. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 11: 269–292.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y LLULL GILET, A. [1999]: “La información medioambiental en las Cuentas Anuales: El caso del sector eléctrico”. *Partida Doble*, núm. 102, julio-agosto: 80 – 87.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y MONEVA ABADÍA, J. M. [2002]: “Global Reporting Initiative: Contabilidad y Sostenibilidad”. *Partida Doble*, núm. 135, julio-agosto: 80–87.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; MONEVA ABADÍA, J. M.; LLENA MARACULLA, F.; CARRASCO FENECH, F. y CORREA RUIZ, C. [2002]: *Regulación Contable de la Información Medioambiental. Normativa Española e Internacional*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y Fundación Entorno, Madrid.
- LEY 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. Envases (BOE núm 99, de 25-04-1997)
- LEY 10/1998, de 21 de abril, de Residuos (BOE núm 96, de 22-04-1998).
- LEY 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administrativo Común.
- LEY 1302/1986, de 28 de junio, de Evaluación del Impacto Ambiental, modificado por la Ley 6/2001, de 8 de mayo.
- LEY ORGÁNICA 10/1995, de 23 de noviembre (BOE 281, de 24-11-1995).
- LIBRO BLANCO de 9 de febrero de 2000, sobre responsabilidad ambiental. (DOCE, serie C, de 19 de septiembre de 2000.
- LLULL GILET, A. [2002]: “El tratamiento contable de los pasivos de naturaleza medioambiental. Un análisis crítico”. X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC, Santiago de Compostela, mayo-junio.
- LÓPEZ GORDO, G. [1999]: “Provisiones y contingencias medioambientales: consecuencias desde el punto de vista de la auditoría financiera” *Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 15: 4-15.
- MARTÍNEZ ALIER, J. [1991]: “La valoración económica y la valoración ecológica como criterios de la política medioambiental”. *Arbor*, Vol. CXL, núm. 550, octubre: 13 – 42.
- MASANET LLODRÁ, M. J. [2001]: “La contabilidad medioambiental como fiel reflejo de la nueva concepción económica de sostenibilidad”. *Actualidad Financiera*, año VI, núm. 3: 75-83.
- MASANET LLODRÁ, M. J. [2002]: “Un estudio de caso sobre la gestión medioambiental en la empresa a través de los sistemas de información contables”. X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC, Santiago de Compostela, mayo-junio.
- MONEVA ABADÍA, J. M. y CUELLAR, B. [2001]: “Información medioambiental y mercado de capitales”. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, núm. 57, octubre-diciembre: 35-39.
- MONEVA ABADÍA, J. M., FERNÁNDEZ CUESTA, C. y LARRINAGA GONZÁLEZ, C. [2002]: “La normativa contable española sobre información financiera medioambiental”. *Técnica Contable*, año LV, núm. 648, diciembre: 949-961.
- ORDEN 10/12/98 Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para las sociedades concesionarias de autopistas, túneles puentes y otras vías de peaje, B.O.E. 23/12/98: 43311–43351.

- ORDEN 10/12/98 Normas de adaptación del Plan General de contabilidad para las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, B.O.E. 24/12/98: 43557 - 43601.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L. [2000]: *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, abril.
- PICAZO, A. J.; REIG, E. Y HERNÁNDEZ, F. [2003]: "Regulación ambiental, productividad y eficiencia empresarial". *Papeles de Economía Española*, núm. 95: 335-351.
- PROYECTO DE LEY DE PREVENCIÓN Y CONTROL INTEGRADOS DE LA CONTAMINACIÓN, 23 de noviembre de 2001.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989 de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE de 27-12-1989 y 1-02-1990).
- REAL DECRETO 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.
- REAL DECRETO 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del Sector Eléctrico (BOE de 21 de marzo de 1998-corrección de errores BOE de 27 de abril de 1998).
- REGLAMENTO 1836/93 del Consejo, de 29 de Junio de 1993, por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (Environmental Management System – Eco-Management Audit Scheme (EMAS)-). Diario oficial de las Comunidades Europeas, n° L 168 de 10.7.93.
- REGLAMENTO (CE) n° 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS).
- RUESGA, S.M. y DURÁN, G. [1995]: *Empresa y Medio Ambiente*. Ediciones Pirámide, S.A., Madrid.
- RUIZ ALBERT, I. [2002]: "El tratamiento de las responsabilidades medioambientales en la Recomendación de la Comunidad Europea C(2001) 1945". *X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, ASEPUC, Santiago de Compostela, mayo-junio.
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. [2001]: "Algunas consideraciones sobre la valoración contable de las externalidades medioambientales en el seno del marco conceptual". *III Jornadas de Contabilidad Financiera*, ASEPUC, Jaén, junio.
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. [2002]: "Aparece una nueva Resolución del ICAC sobre la contabilidad medioambiental". *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n° 58, enero-abril: 43-47.
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. [2003a]: "La resolución del ICAC (23/03/2002) sobre medio ambiente. El marco de la recomendación de la UE de 2001". *Técnica Contable*, año LV, núm. 650, febrero: 28-38.
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. [2003b]: "Discusión conceptual sobre la incidencia de los aspectos medioambientales en ciertos elementos de los estados financieros: gastos, activos y pasivos". *III Jornadas de Teoría de la Contabilidad*, ASEPUC, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, mayo.
- SERRANO GÓMEZ, E. [2001]: "La protección medioambiental: especial consideración de la responsabilidad civil por daños al medio ambiente (A propósito de la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 10 de Abr. 2000)". *Actualidad civil*, núm. 8: 273-301.
- TIETENBERG, T. [1994]: *Environmental Economics and Policy*. Harper Collins, New York.
- TUA PEREDA, J. [2000]: "Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría sobre las incidencias del medio ambiente en la información financiera". *Seminario Interamericano de Contabilidad. Retos*

- de la Contaduría Pública en el nuevo milenio*, Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela-Asociación Interamericana de Contabilidad, Isla de Margarita (Venezuela), agosto.
- UNE-EN-ISO 14001 [1996]: *Sistema de gestión ambiental*. Asociación Española de Normalización y Certificación AENOR, Madrid.
- VERONA, M. y DENIZ, J. [2001]: “Reacción del mercado de acciones español ante anuncios de carácter medioambiental: una aplicación del estudio de eventos”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXX, núm. 110, octubre-diciembre: 1037–1069.
- WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT (WCED) [1987]: *Our common future*. Oxford University Press, Oxford.



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

MINISTERIO  
DE ECONOMÍA  
Y COMPETITIVIDAD