

NORMATIVA SOBRE LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL A INCLUIR EN LAS CUENTAS ANUALES DE LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS: RESOLUCIÓN DEL ICAC

C. Inés Ruiz de la Rosa
Ignacio de Martín-Pinillos Castellanos
Universidad de La Laguna

RESUMEN

Una vez asumida la responsabilidad social que se le ha reconocido a la empresa en su relación con el medio ambiente, nos planteamos la necesidad de reflejar esa actitud frente al entorno en los datos contables que las compañías suministran al exterior. En este trabajo se hace una revisión de la última Resolución publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en materia medioambiental, con la que se pretende responder al llamamiento comunitario efectuado por la Comisión Europea relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas.

PALABRAS CLAVE: información medioambiental, cuentas anuales, ICAC.

ABSTRACT

Once it is assumed the social responsibility that has been recognized to the company in its relationship with the environment, we ask ourselves the necessity of reflecting that attitude in opposition with the countable facts of the surroundings that companies provide to the exterior. In this work, it is done a review on the last Resolution published by the Accounting and Auditing of counts Institute in environmental matter, in which it is tried to answer the call of the community made by the European Committee relative to the recognition, the measuring and the publication of the environmental questions in the annual accounts and the annual reports of the companies.

KEY WORDS: environmental information, annual accounts, ICAC.

1. INTRODUCCIÓN

El medio ambiente, entendido por la Comisión Europea como 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*¹, se ha convertido en los últimos tiempos en el foco de atención de los diferentes agentes económicos y so-

ciales debido a la fragilidad que ha demostrado ante el comportamiento agresivo del que ha sido víctima por parte de la especie humana.

Tal y como establece Jacobs (1997)², entre las funciones que lleva a cabo la biosfera, que es la parte de la corteza terrestre donde se desarrolla la vida, hay que destacar dos fundamentales, por un lado proporcionar recursos, que después de ser sometidos a un proceso productivo se transforman en bienes necesarios para vivir, y por otro, absorber los residuos que se generan como consecuencia de la puesta en marcha de estos mismos procesos.

El problema ecológico surge cuando se utilizan más recursos de los que el planeta es capaz de generar y cuando se producen más residuos de los asimilables por la naturaleza. Con el objeto de evitar estos impactos negativos sobre el medio, se han diseñado líneas de actuación con las que se pretende marcar los límites hasta donde puede llegar el ser humano en su afán de crecimiento.

Concretamente, en 1987 la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo publicó el documento «Our common future», conocido como Informe Brundtland, que introduce el concepto de *desarrollo sostenible*, definido como aquel que *satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades*.

Este concepto es consolidado en la «Conferencia para el Ambiente y Desarrollo» convocada por las Naciones Unidas, y celebrada en junio de 1992 en Río de Janeiro, en la que, además, se redacta una declaración en forma de plan de acción, la denominada «Agenda 21», con la que se pretende crear una complicidad a nivel mundial con el objeto de poner en marcha la filosofía del desarrollo sostenible.

La implantación de esta estrategia de actuación no significa, a nuestro criterio, tener que elegir entre crecimiento económico y protección del medio ambiente, al igual que muchos autores³, creemos que es posible llegar a un punto de equilibrio entre ambos conceptos.

En este trabajo se pretende, en primer lugar, ratificar el papel fundamental que juegan las empresas dentro de las labores de preservación de un entorno apto para la vida y, por otro lado, recapacitar sobre la necesidad de reflejar en los estados financieros la política adoptada por las empresas ante el deterioro medioambiental. Para ello, revisaremos la última Resolución publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en materia medioambiental, con la que se responde al llamamiento comunitario efectuado por la Comisión Europea relativa

¹ Diario Oficial de las Comunidades Europeas L156/33, apartado 1 del segundo bloque de Definiciones.

² JACOBS, M. (1997): *La economía verde: medio ambiente, desarrollo sostenible y la política del futuro*. Icaria, Barcelona.

³ Ver SEOÁNEZ CALVO, M. (2001): «Los empresarios ante el medio ambiente: Estado actual, previsiones y prospectiva para los próximos 15 años», en *Alta Dirección*, pp. 17-24, núm. 215, 2001.

al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales de las empresas.

2. RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LAS EMPRESAS

Existe una estrecha relación entre actividad empresarial y medio ambiente, de manera que se podría decir que el deterioro del entorno se debe, en gran parte, a la puesta en marcha de procesos productivos sin tener en cuenta la repercusión medioambiental que estas actividades puedan tener. Tal y como se comentaba en el apartado anterior, se trata de buscar un equilibrio que garantice el mantenimiento de la actividad empresarial respetando el buen estado de la naturaleza. Esto exige a las empresas aumentar su rendimiento ecológico, es decir, producir un volumen igual o superior de productos utilizando menos recursos y generando menos residuos.

La asunción de este protagonismo tendría que ser suficiente motivo para que las empresas se sintieran obligadas a informar a los distintos agentes socioeconómicos de su política medioambiental. Dentro del área contable, las Cuentas Anuales⁴ desempeñan la importante misión de servir de nexo de unión entre usuarios externos y empresa. El hecho de que una sociedad incluya datos medioambientales en el Balance, en la Cuenta de Resultados o en la Memoria, dependerá de las condiciones de los datos, así como de la posibilidad de su cuantificación. Precisamente, buscar métodos de cálculo que permitan encontrar una valoración económica del impacto ecológico asociado al desarrollo de una determinada actividad se ha convertido, en los últimos años, en la gran cruzada de muchos defensores de la Contabilidad Medioambiental.

A pesar de este inconveniente, resulta imprescindible diseñar fórmulas que favorezcan la obtención de datos normalizados que informen sobre las estrategias medioambientales adoptadas por las empresas y, de esta forma, cubrir la demanda que existe de información de esta naturaleza.

De hecho, tal y como establecen Carmona y otros (1993, p. 278)⁵, confiamos en las herramientas que la contabilidad, como vehículo de información, puede aportar a la mejora del problema ecológico.

⁴ Los estados financieros que componen las denominadas Cuentas Anuales están señalados en la legislación vigente en el artículo 34 del Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y en el artículo 172 del Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, según el cual: Las Cuentas Anuales comprenderán el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

⁵ CARMONA MORENO, S., CARRASCO FENECH, F. y FERNÁNDEZ-REVUELTA PÉREZ, L. (1993): «Un enfoque interdisciplinar de la contabilidad del medio ambiente», en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, núm. 75, pp. 277-305.

3. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA

En el Sexto Programa de Acción en Materia de Medio Ambiente de la Unión Europea⁶ (2001), cuyo título es *Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos* (L-2985), se pretende trazar el objetivo de la política medioambiental de la Comunidad durante los próximos diez años.

Dentro del ámbito exclusivamente empresarial, la Recomendación de la Comisión 2001/453/CE⁷ recoge 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. La citada Recomendación ha tenido muy presente lo regulado por el *Internacional Accounting Standards Board* en las distintas normas que abordan estos temas y también en la posición mantenida por el Grupo de Trabajo sobre normas internacionales de contabilidad e información (ISAR) de las Naciones Unidas.

La Recomendación de la Comisión reconoce, en su párrafo cuarto, que son pocas las empresas que incluyen información medioambiental en sus cuentas anuales a pesar de que existen cada vez más usuarios interesados en consultar datos de este tipo. Sin embargo, cada vez son mayores los costes medioambientales que las compañías deben soportar en lo que se refiere a la instalación de sistemas de prevención de la contaminación y de saneamiento y supervisión de los residuos generados en el propio proceso productivo, sobre todo en aquellas empresas que llevan a cabo su actividad en sectores considerados como altamente contaminantes.

Por otro lado, las pocas empresas que publican información medioambiental lo hacen siguiendo una fórmula arbitraria, siendo en general inadecuada y poco fiable.

A la vista de estas deficiencias, la Recomendación que ha elaborado la Comisión Europea se ha redactado con el objeto de contribuir a que los distintos usuarios de los estados financieros de las empresas puedan disponer de una información veraz y al mismo tiempo comparable, en lo que se refiere a las cuestiones ambientales. Se considera que ofrecer una información adecuada es un factor de vital importancia que, entre otras cosas, facilita la transparencia necesaria para adoptar decisiones coherentes.

⁶ El 24 de enero de 2001, la Comisión presentó una propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece el programa de acción comunitario en materia de medio ambiente para el período 2001-2010.

⁷ Comisión de la Unión Europea (2001): 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 en los informes anuales de las empresas (DOCE L 156/33).

4. RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

En España conviven diversos organismos⁸ con capacidad para emitir normas contables, cada uno de ellos con competencias diferentes.

Entre estos organismos emisores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), creado por la Ley de Auditoría en 1988, tiene encomendada la función de la normalización contable y el control del ejercicio de la actividad de auditoría.

Concretamente 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 ICAC, mediante Resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

Ejerciendo sus facultades el ICAC propone, en 1998, la creación de un Plan Sectorial para las empresas del sector eléctrico⁹, a través del cual se incorpora por primera vez a nuestro derecho contable la obligación de incorporar información relativa a la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental¹⁰ derivado de la actividad de las empresas.

Esta exigencia se hace extensible a todas las empresas al considerarse esta publicación sectorial como una precisión de lo contenido en el Plan General de Contabilidad.

Con el objeto de recoger información de esta naturaleza y a partir de la aparición de esta nueva iniciativa, se han incluido apartados específicos en los planes sectoriales aprobados hasta la fecha¹¹.

Más recientemente, se publica el 4 de abril de 2002, en el *BOE* núm. 81 la Resolución de 25 de marzo de 2002 del ICAC titulada «Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se concretan las normas de reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales». Dicha Resolución se ha convertido en normativa de obligado cumplimiento desde el día siguiente de su publicación en el *BOE*, y viene a desarrollar las

⁸ Según MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (2002): «Organismos emisores de normas contables: Reforma europea y entidades de supervisión», *Partida Doble*, núm. 137, pp. 24-33, distingue entre organismos emisores de normas contables para empresas privadas (el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), el Banco de España y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones) y entidades con facultad de ejercer sus funciones sobre las empresas públicas (la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)).

⁹ Aprobado por el Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo.

¹⁰ El ICAC adopta la misma definición que se recogía en la Recomendación de la Comisión para el concepto de medio ambiente

¹¹ Entidades sin fines lucrativos, aprobado por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, Sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peajes y Empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, aprobados por la Orden de 10 de diciembre de 1998 y Empresas derivadas del sector vitivinícola y derivados vínicos, aprobado por la Orden de 11 de mayo de 2001.

cuestiones planteadas en la Recomendación de la Comisión Europea comentada en el apartado anterior.

En este sentido se pone de manifiesto el compromiso que deben adquirir las empresas de informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan o pueden afectar a su posición financiera, reconociendo que existe una demanda creciente de información de este tipo requerida por diversos usuarios (sector financiero, principalmente empresas de seguros y crediticias, administración pública, inversores, clientes, proveedores, trabajadores...).

En dicha Resolución se especifica que se deberá informar de aquellas cuestiones medioambientales que permitan reflejar en las cuentas anuales la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa, tanto para empresas individuales como consolidadas, de esta forma queda reconocida la responsabilidad medioambiental implícita en toda actividad empresarial.

Se entiende que todos los gastos que deba soportar una empresa con el objeto de prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente deben tener la consideración de gastos medioambientales (prevención de la contaminación, tratamiento de los residuos y vertidos, descontaminación, restauración, gestión medioambiental o auditoría medioambiental).

Estos conceptos se considerarán gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporarán a la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida correspondiente. En el caso de que se trate de un importe significativo, se deberá crear una cuenta específica y se incluirán dentro de la agrupación «Otros gastos de explotación», incluso si en una determinada operación, se incurre en gastos que pudieran tener naturaleza medioambiental, se deberá reconocer separadamente su importe, siempre y cuando éste fuese significativo.

Las cuentas que el ICAC propone para registrar el importe de las distintas actividades medioambientales que pueda llevar a cabo la empresa se detallan en el cuadro que figura a continuación.

CUADRO 1. RELACIÓN DE CUENTAS ESPECÍFICAS MEDIOAMBIENTALES
A INCLUIR EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

622. Reparación y conservación	Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2, <i>así como los gastos para reducir o reparar los daños causados al medio ambiente, incluidos en este último caso los derivados de los Sistemas Integrados de Gestión de Residuos (Ley 11/1997, de 24 de abril, y Ley 10/199, de 21 de abril).</i> 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, <i>incluidos los medioambientales</i> , notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes. Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será: 6230. Servicios profesionales independientes. 6233. Servicios ambientales.

Fuente: Elaboración propia.

Tal y como se establece en la norma sexta, se reconocerá, a través de la contabilización de una provisión, la existencia de gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, siempre y cuando esté claramente identificada su naturaleza medioambiental y en la fecha de cierre del ejercicio sean probables o ciertos pero indeterminados en lo que se refiere a su cuantía exacta o a la fecha en la que se producirán.

**CUADRO 2. RELACIÓN DE CUENTAS ESPECÍFICAS
MEDIOAMBIENTALES A INCLUIR EN EL BALANCE**

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 medioambiente.
--	--

Fuente: Elaboración propia.

La información que figura en el Balance y en la Cuenta de Resultados se deberá complementar con la que aparece en la Memoria, concretamente el ICAC amplía los apartados 4 y 15 de la Memoria con el objeto de concretar la información medioambiental que deberá figurar en estos puntos y crea un nuevo apartado, el 22.

**CUADRO 3. INFORMACIÓN DE CARÁCTER MEDIOAMBIENTAL
A INCLUIR EN LA MEMORIA**

Apartado 4. Normas de valoración	<ul style="list-style-type: none"> - 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.
Apartado 15. Situación fiscal	- Se incluirá información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.
Apartado 22. Información sobre medio ambiente	<ol style="list-style-type: none"> 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 en cada provisión: saldo inicial, dotaciones, aplicaciones y 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, las compensaciones a recibir.
- f) Las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente.

Fuente: Elaboración propia.

6. CONCLUSIONES

El reconocimiento de la responsabilidad social que tienen las empresas en la gestión de temas de carácter medioambiental exige la necesidad de fomentar una conciencia empresarial dirigida a aceptar compromisos voluntarios en temas de esta índole, independientemente de los requisitos jurídicos a que se vean sometidas las entidades.

En este sentido resulta imprescindible, tanto para la toma de decisiones interna como externa, la publicación de información medioambiental fiable, adecuada y transparente.

Concretamente, se hace cada vez más patente la necesidad de incluir datos de este tipo en las cuentas anuales de las empresas, de forma que se pueda informar a los distintos usuarios de las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro, a la posición financiera de la compañía.

Ante la necesidad de encontrar un sistema que permita publicar una información medioambiental normalizada y con posibilidad de ser comparada, el ICAC ha especificado en la Resolución de 25 de marzo de 2002 los requisitos contables, en materia medioambiental, que deben cumplir las empresas que se encuentren en la obligación de informar.

Por medio de esta resolución se incorporan tres nuevas cuentas específicamente medioambientales, dos en la Cuenta de Resultados y una en el Balance, además de un nuevo apartado en la Memoria.

Dentro de esta línea, también el Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad Española, de 26 de junio de 2002, reflexiona en su apartado 7.5, sobre la necesidad de suministrar información medioambiental en los estados financieros a presentar por los agentes económicos, haciendo notar en su párrafo final, la tendencia actual de ciertos organismos y grupos que consideran que las informaciones financieras sólo se entenderán debidamente coordinadas por las que contienen datos sociales y medioambientales.

