

La informació mediambiental en el marc conceptual de les NIIF i en la regulació espanyola i la seva aplicació al cas dels passius

MARIA J. MASANET LLODRÀ
Universitat Jaume I

ANTONI LLULL GILET
Universitat de les Illes Balears

M^a. ROSA ROVIRA VAL
Universitat Autònoma de Barcelona

Resum

Els importants avanços introduïts en la comptabilitat financera mediambiental s'han anat plasmant en una sèrie de documents, emesos per diferents organismes internacionals, que han contribuït notablement a l'establiment d'un marc de referència per a la informació mediambiental.

L'adopció de les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) per la Unió Europea suposa diferents repercussions per a la informació socio-mediambiental en els Estats membres. Per això, ens plantegem els efectes que pot suposar aquesta adopció en aquest tipus d'informació a Espanya.

El present treball analitza primer el tractament de la informació mediambiental en les NIIF i se centra després en les responsabilitats de naturalesa mediambiental; perfilant l'abast dels conceptes de pas-

siu mediambiental cert, provisió mediambiental i passiu contingent d'aquesta naturalesa. El treball conclou amb una proposta d'ubicació d'aquests continguts en els comptes anuals de les empreses, en contraposició a la normativa espanyola que, pràcticament, els circumscriu a la memòria.

Paraules clau

Responsabilitat mediambiental, informació mediambiental, NIIF, NIC, marc conceptual, comptes anuals.

1. Introducció

En l'última dècada s'han produït importants avanços en la comptabilitat financera mediambiental, així com en les propostes dels diferents organismes emissors de normes i pronunciaments comptables en aquesta temàtica. En particular, a Espanya l'*Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* va emetre la Resolució de 25-3-2002. Aquesta Resolució tenia com a precedents la Comunicació interpretativa de la IV i VII Directives, les normes de l'*Internacional Accounting Standards Board* i la Recomanació Europea de 30-5-2001.

A més, a la Unió Europea, amb l'adopció de les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) s'ha propiciat un canvi del model comptable europeu, centrat en la legislació al model anglosaxó, que atorga una major importància als pronunciaments dels organismes professionals. Aquesta adopció pot suposar una dispersió en el tractament comptable dels aspectes socials i mediambientals, a causa de la inexistència d'una norma específica dedicada a aquests aspectes.

En el present treball ens plantegem les repercussions que pot suposar l'adopció de les NIIF en la informació de caràcter social i mediambiental a Espanya, una vegada incorporades a l'actual procés obert de reforma comptable.

Per a això, en el segon epígraf, es presenten els antecedents de la normativa comptable mediambiental a Espanya; en el tercer s'analitza el tractament de la informació social i mediambiental en les NIIF i la seva relació amb el marc conceptual; i, en el quart ens centrem en el reconeixement i tractament de les responsabilitats mediambientals. Aquestes responsabilitats poden ocasionar alguns problemes de reconeixement i de valoració dels passius mediambientals que generin, dels quals a l'epígraf cinquè trac-

tem tres casuístiques específiques: els passius coberts per tercers, el tractament de les provisions de restauració i desmantellament i el descompte dels fluxos futurs de sortides de caixa.

En el sisè epígraf plantejarem algunes reflexions sobre la inclusió en els comptes anuals de la informació sobre passius certs, provisions i contingències de naturalesa mediambiental; ja que la seva inclusió efectiva en els comptes anuals equipararia la informació comptable de caràcter mediambiental a la resta de la informació comptable.

Finalment, en l'últim epígraf es presenten les conclusions derivades d'aquest treball.

2. Desenvolupament de la normativa comptable mediambiental a Espanya

La Resolució de 25 de març de 2002, de l' *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* (ICAC, 2002), per la qual s'aproven normes per al reconeixement, valoració i informació dels aspectes mediambientals en els comptes anuals, desenvolupa els aspectes relatius a la comptabilitat financera mediambiental incorporats al dret comptable espanyol a través del Reial decret 437/1998, de 20 de març (ICAC, 1998), pel qual es van aprovar les normes d'adaptació del Pla General de Comptabilitat (PGC) a les empreses del sector elèctric. Aquest Reial decret va modificar el PGC en el sentit de fer obligatòria la incorporació en els comptes anuals de les empreses, de tota informació significativa en relació amb la prevenció, reducció i reparació de l'impacte mediambiental de la seva activitat. Encara que aquesta adaptació sectorial disposava que els aspectes relatius a la informació mediambiental fossin d'aplicació general a les empreses de tots els sectors, la majoria no es van donar per al·ludides (Larrinaga i Lull, 1999).

Amb l'esmentada Resolució de 25-3-2002 es va pretendre resoldre les llacunes observades en el text d'adaptació del PGC a les empreses del sector elèctric, fonamentalment l'absència de definicions de medi ambient i d'activitat mediambiental així com de l'establiment de criteris per al reconeixement i la valoració dels aspectes mediambientals (Larrinaga et al., 2002).

En la pròpia Resolució de 25-3-2002 es reconeix que es van prendre com a precedents, per a introduir les informacions de caràcter mediambiental en el nostre dret comptable, els següents documents:

- a) *La Comunicació interpretativa sobre determinats articles de la IV i VII Directives del Consell relatives als comptes anuals*, realitzada

pel comitè de Contacte sobre Directives de Comptes de la Unió Europea (UE) (Comissió Europea, 1998). En aquesta Comunicació s'uneix l'estratègia comptable d'aproximació a les Normes Internacionals de Comptabilitat (NIC) amb les recomanacions sobre qüestions mediambientals en la informació financera del *Accounting Advisory Forum* (AAF) que no diferien en gran mesura de les realitzades pel *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), de les Nacions Unides.

- b) Les normes de l'*International Accounting Standards Board* (IASB) que poguessin afectar el procés d'acostament de la normativa europea en matèria comptable als pronunciaments emanats per aquest organisme, especialment el *International Accounting Standard* (IAS) 37 *Provisions, Actius i Passius Contingents* i altres documents de l'ISAR.
- c) La Recomanació de la Comissió Europea, de 30 de maig de 2001 (Comissió Europea, 2001a), relativa al reconeixement, el mesurament i la publicació de les qüestions mediambientals en els comptes anuals i els informes anuals de les empreses, que materialitza l'objectiu establert en el V Programa d'Acció Comunitari en Matèria de Medi ambient (Comissió Europea, 1992), en què es proposaven iniciatives comunitàries de protecció mediambiental que reclamaven explícitament instruments comptables. De la mateixa manera, el VI Programa d'Acció Comunitari en Matèria de Medi ambient (Comissió Europea, 2001b) implícitament apel·la a la informació comptable mediambiental, juntament amb alguns aspectes contemplats a l'AAF (1995). Si bé es van produir modificacions importants respecte a aquest últim document, com és la correcció de les diferències respecte a les NIC. Així, es reproduïxen les NIC 36 Deterioració del valor dels actius, NIC 37 Provisions i contingències i NIC 38 Immobilitzat immaterial, en el marc de l'actual estratègia d'harmonització comptable, que se centra en l'harmonització de les normes europees amb les normes de l'IASB.

L'esperit de la Recomanació de la Comissió Europea DE 30-5-2001 fomenta la coherència entre el marc conceptual relatiu a la informació financera de la UE i les normes internacionals de comptabilitat emeses per l'IASB d'ampli reconeixement en els mercats de capitals. Però, sobretot, aquesta coherència es materialitza davant la necessitat d'assolir una major harmonització en la divulgació de la informació mediambiental en els comptes anuals i en l'informe de gestió de les empreses de la UE, i alhora,

servir d'orientació en l'aplicació de les disposicions de la IV Directiva (Directiva 78/660/CEE), respecte a comptes individuals i la VII Directiva (Directiva 83/349/CEE) respecte a comptes consolidats.

En la pròpia Recomanació se subordina el compliment dels seus objectius a la participació activa dels estats membres, i se'ls incentiva a l'adopció de mesures a escala nacional, amb l'objectiu de donar compliment a les disposicions que estableix respecte a la preparació dels comptes anuals individuals i consolidats. Per això s'insta els diversos països membres a traslladar la Recomanació de la Comissió a la normativa comptable dels diferents Estats, ja sigui via reglamentació (com és el cas de Dinamarca, Espanya, França, Noruega, Portugal i Suècia) o mantenint l'essència de recomanació.

Encara que l'emissió de Directives comptables en la UE, en nom de l'harmonització, s'ha portat a terme intentant consensuar les diferents pràctiques comptables existents en els diferents Estats membres, la mateixa heterogeneïtat ha propiciat l'adopció de les Normes Internacionals de Comptabilitat pel seu ampli reconeixement en el mercat de capitals, en lloc de desenvolupar un sistema de comptabilitat europeu que s'adaptés a les diferents idiosincràsies dels Estats membres (Senés i Rodríguez, 2003).

No obstant això, hem d'esmentar la importància d'altres aspectes que els pròpiament financers com són els sòcio-mediambientals, mentre poden proporcionar informació sobre el desenvolupament, posició o rendiment de les organitzacions. En aquest sentit, la Directiva 2003/51/EC, de 18 de juny, promou una major consistència perquè els comptes individuals i consolidats de les organitzacions ofereixin una imatge fidel elaborada segons els principis de comptabilitat generalment acceptats, permetent, per a això, incorporar els aspectes sòcio-mediambientals juntament amb els financers en l'elaboració dels comptes anuals de les organitzacions. En particular, fa referència explícita a la valoració de diferents categories d'actius, l'ús d'indicadors no financers i la inclusió d'informació de caràcter mediambiental o relativa als treballadors.

A més, en el marc de la UE, la preocupació pel reflex comptable dels impactes mediambientals de les empreses s'ha plasmat en dos importants documents:

1. *El Llibre Blanc de la Responsabilitat Mediambiental* (Comissió Europea, 2000). Aquest document es troba basat en el Principi "qui contamina paga", amb les implicacions que comporta l'assumpció d'externalitats per a la comptabilitat reflectida en la internalització dels costos mediambientals. En aquest document s'especifica que l'informe de gestió ha de contenir algunes qüestions relacionades

amb la situació dels aspectes mediambientals i les polítiques seguides pel subjecte que informa, a més d'informació obligatòria sobre les declaracions mediambientals que realitzi l'empresa.

2. *El Llibre Verd*: Fomentar un marc europeu per a la responsabilitat social de les empreses (Comissió Europea, 2001c). Aquest document, per contra, s'inspira en l'assumpció voluntària de responsabilitat per part de les empreses, amb el propòsit de contribuir a l'assoliment d'una societat millor i d'un medi ambient més net, transcendent el mer compliment de la legislació vigent. La repercussió comptable d'aquest document es materialitza en els informes sòcio-mediambientals per a la divulgació d'informació a totes les parts interessades, així com en l'adopció de sistemes de gestió mediambientals i les seves repercussions financeres; i destaca entre els esquemes més reconeguts i adoptats per a implantar un sistema de gestió mediambiental en una organització: l'*Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS, 1993 i 2001), en l'àmbit europeu, i l'*International Organization for Standardization 14001* (ISO, 1996 i 2004), en l'àmbit internacional.

En alguns esquemes de sistemes de gestió mediambiental s'estableixen pautes per a l'elaboració i divulgació d'informes mediambientals (adoptant a l'EMAS caràcter obligatori, mentre que a l'ISO 14001 adquireix únicament caràcter recomanat) que, en qualsevol cas, permeten documentar de manera sistemàtica la informació relativa a l'activitat mediambiental de les organitzacions.

En els últims anys, la *Global Reporting Initiative* (GRI, 2000 i 2002) desenvolupa una iniciativa voluntària de caràcter internacional per a estandaritzar la confecció de memòries de sostenibilitat que maximitzi el valor dels informes per a tots els usuaris de la informació, inclosa la pròpia empresa.

Juntament amb la labor realitzada per la *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) que ha emès diversos informes sobre el tractament de la informació financera mediambiental en l'àmbit europeu i, especialment, el memoràndum sobre la revisió de l'aplicació de la informació mediambiental en les normes internacionals de comptabilitat (FEE, 1998), que ha contribuït de manera destacada a l'establiment d'un marc de referència per a la informació mediambiental.

Al mateix temps que s'ha anat desenvolupant la normalització mediambiental de la informació financera en l'àmbit espanyol, emanada directament de l'àmbit comunitari europeu, s'ha anat produint una evolució en les normes i recomanacions de caràcter internacional. En aquest àmbit des-

taquen com a precursors les normes nord-americanes emeses per la *Securities Exchange Commission* (SEC), que va introduir normes específiques per a la divulgació d'informació financera mediambiental en els comptes anuals de les empreses, i el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), que ha emès diversos pronunciaments sobre el reconeixement i tractament dels aspectes financers de caràcter mediambiental, els quals han estat complementats pels pronunciaments de la *Emerging Issues Task Force del FASB* (EITF).

També, l'*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) va desenvolupar un *Statement of Position on Environmental Remediation Liabilities*, SOP 96, (AICPA, 1996) que proveeix unes pautes específiques d'aplicació de les normes comptables nord-americanes amb referència al reconeixement, mesura, presentació i informació de les responsabilitats mediambientals. Posteriorment, l'*Ontario and Quebec Securities Commission* i, sobretot, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) han realitzat una gran labor investigadora que s'ha traduït en l'emissió de diverses recomanacions respecte a les normes que haurien de regular la divulgació d'informació mediambiental per part de les empreses.

La preocupació per la divulgació d'informació mediambiental de caràcter financer en l'àmbit internacional ha suposat una dedicació més que notable de l'ISAR de les Nacions Unides (NU, 1998). Aquest grup no només realitza recomanacions respecte a la divulgació d'informació mediambiental en els informes financers sinó que, a més, realitza estudis de la pràctica comptable en diferents països, amb vista a reelaborar les seves recomanacions relatives a la responsabilitat social de l'empresa, per a assessorar tant les empreses com els governs i els organismes professionals.

A més dels diferents moviments normalitzadors, tant europeus com internacionals, existeix una tradició europea continental en la confecció d'informació sòcio-mediambiental o *Corporate Social Reporting* (CSR) des dels anys 60 (Hibbitt, 2004), que s'ha avançat a les tendències normalitzadores i les ha nodrides. Aquest corrent, basat en la teoria de la responsabilitat social de les organitzacions, restringeix a l'àmbit voluntari la confecció d'informació sòcio-mediambiental. No obstant això, des dels corrents normalitzadors s'ha donat major èmfasi a la publicació d'informació sòcio-mediambiental en els comptes anuals obligatoris de les organitzacions, sota l'argumentació que aquests comptes anuals, pel propi fet de ser obligatoris, es constitueixen com el principal document de divulgació d'informació de les organitzacions. Aquest fet confereix als comptes anuals la capacitat de ser utilitzats per algunes organitzacions per a construir la imatge que desitgen projectar als usuaris d'aquesta informació financera. Davant aquesta disjuntiva es pot reflexionar sobre els plantejaments de Gray

(2004: 16-17) que qüestionen les assumpcions del marc conceptual comptable tradicional:

«Per què acceptem que les companyies es comporten de manera responsable en elaborar informació socio-mediambiental de caràcter voluntari quan resultaria inconcebible que el mateix criteri s'utilitzés en l'elaboració dels estats financers?»

L'adopció de les NIIF per part de la UE, establerta pel reglament (CE) n^o 1725/2003 (Comissió Europea, 2003), constitueix un gran avanç en matèria d'harmonització internacional. Aquesta adopció suposa, en primer lloc, un canvi de model per a una part dels països de la UE on la seva cultura comptable es basa en el model continental europeu centrat en la legislació; mentre que les NIIF estan basades en una cultura comptable de tipus anglosaxó, amb major importància dels pronunciaments d'organismes professionals.

En segon lloc, l'adopció de les NIIF, possiblement, suposi una dispersió en el tractament comptable dels aspectes socials i mediambientals, a conseqüència de la inexistència d'una NIIF específica dedicada a aquests. En el present treball ens plantejem quines repercussions pot suposar l'adopció de les NIIF per a la informació de caràcter social i mediambiental a Espanya, una vegada incorporades mitjançant l'actual procés obert de reforma comptable. Per a això, en el següent apartat es reflexiona sobre la consideració de la informació socio-mediambiental en les NIIF.

3. Tractament de la informació mediambiental en les NIIF

En plantejar-nos la consideració que pot tenir la informació de caràcter social i mediambiental després de l'adopció de les NIIF a la UE, la pregunta que ens formulem és:

Pot quedar diluïda la informació social i mediambiental en els comptes anuals (*statutory annual reports*) amb l'adopció de les NIIF?

Analitzant la NIC1¹¹ *Presentació dels estats financers*, vam identificar dos factors que dificulten el desenvolupament i la visibilitat de la informació social i mediambiental en els comptes anuals:

1. La consideració d'aquest tipus d'informació com a informació addicional.
2. L'aplicació de la importància relativa i l'agrupació de dades.

1. La NIC 1 revisada el 1997 ha estat derogada i substituïda per la NIIF 1 publicada en el Reglament (CE) n^o 2238/2004 (Comissió Europea, 2004).

Taula 1. Efectes de la NIC 1 per a la informació de contingut social i mediambiental

Apartat	Efectes
<p>Components dels estats financers Punt 10. <i>Moltes entitats també presenten, addicionalment als seus estats financers, altres informes i estats, tals com els relatius a l'estat de valor afegit o a la informació mediambiental, particularment en sectors industrials on els treballadors es consideren un important grup d'usuaris o bé els factors mediambientals resulten significatius, respectivament. Aquests informes i estats, presentats a part dels estats financers, quedaran fora de l'abast de les NIIF.</i></p>	<p>La consideració de la informació social i mediambiental com informació de caràcter complementari:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La ubicació d'aquest tipus d'informació en estats o informes addicionals. - Aquests estats o informes, presentats a part dels estats financers, quedaran fora de l'abast de les NIIF. <p>La utilitat d'aquest tipus d'informació seria com a suport per a la presa de decisions econòmiques, des del punt de vista de l'inversor, i no com responsabilitat de rendir comptes (<i>accountability</i>).</p>
<p>Estructura i contingut Subapartat Identificació dels estats financers Punt 45. <i>Les NIIF s'aplicaran exclusivament als estats financers i no afectaran la resta de la informació presentada en l'informe anual o en altres documents. Per tant és important que els usuaris siguin capaços de distingir la informació que es prepara utilitzant les NIIF de qualsevol altre tipus d'informació que, encara que pogués ser útil per als seus fins, no està subjecta als requeriments d'aquelles.</i></p>	
<p>Materialitat o importància relativa i agrupació de dades Punts 29, 30, 31 Punt 30. <i>Una partida que no tingui la suficient materialitat com per a requerir una presentació separada en els estats financers pot, no obstant això, tenir-la per a ser presentada per separat en les notes*.</i></p>	<p>1. La informació social i mediambiental pot ser considerada rellevant atenent a la seva importància qualitativa.</p>

Font: Elaboració pròpia

* Entenem que es refereix al document que a Espanya coneixem com a memòria.

3.1. Consideració d'aquest tipus d'informació com a informació addicional

En la taula 1 s'observa que la informació social i mediambiental és considerada com a informació de caràcter complementari, a causa que:

1. La ubicació d'aquest tipus d'informació en estats o informes addicionals quedarà fora de l'abast de les NIIF (punt 10).
2. Aquests estats o informes addicionals, presentats a part dels estats financers, no és objecte de desenvolupament per part de les NIIF (punt 45).
3. La possible utilitat d'aquest tipus d'informació serviria com a suport per a la presa de decisions econòmiques, i no compliria amb la responsabilitat de rendir comptes (*accountability*). Només es contempla l'interès de la informació sòcio-mediambiental en casos particulars, i se citen aquells sectors industrials on els treballadors es consideren un important grup d'usuaris o on els factors mediambientals resulten significatius.

Per què la informació de caràcter social i mediambiental és considerada com informació addicional, en estats o informes addicionals i no és objecte de tractament per part de les NIIF? En la nostra opinió, la resposta ha de buscar-se en el marc conceptual²³ que sustenta la normalització comptable i, més específicament en els dos aspectes següents:

- a) L'època que es desenvolupa el marc conceptual
- b) Els usuaris i els objectius de la informació financera

a) L'època que es desenvolupa el marc conceptual

Milburn va definir un marc conceptual per a la comptabilitat financera com: «una estructura interrelacionada de proposicions i observacions que subministren fonament lògic en la deducció de quins són els principis comptables més adequats» (citad en Cairns, 2000: 40). El marc conceptual de l'IASC (1989), va ser elaborat prenent com model el marc conceptual del FASB, el qual va ser desenvolupat durant les dècades dels anys 60, 70 i fins a mitjans dels 80 (Zeff, 2000: 85). És, per tant, anterior a l'auge de la preocupació per les qüestions socials i mediambientals que es manifesta a

2. Una anàlisi detallada dels diferents marcs conceptuals, els usuaris de la informació i els objectius de la informació financera, es pot consultar a Gabas i Bellostas (2000) i Bellostas (1997).

partir de la dècada dels 90, i que van propiciar un fort impuls a la comptabilitat social i mediambiental.

No obstant això, a principis dels anys 70 hi va haver diversos intents d'ampliar el seu abast, incorporant els aspectes socials i mediambientals derivats de l'activitat empresarial:

- L'Informe *Trueblood (The Trueblood Report)* (AICPA, 1973), considerat com un esborrany per al projecte de marc conceptual del FASB, va concloure que: «Un objectiu dels estats financers és subministrar informació sobre aquelles activitats que afecten la comunitat i que puguin ser determinades, descrites o mesurades, i que siguin d'importància per a avaluar el paper de l'empresa en el seu entorn social» (Zeff, 2000: 64-65).
- *The Corporate Report* (ASSC, 1975), publicat com un document de discussió, intentava ser el punt d'inici per a una revisió més àmplia dels usuaris, els objectius i les formes de publicació de la informació comptable financera de les companyies del Regne Unit. Una de les raons que explicarien la necessitat de tal revisió era la creixent demanda que les grans empreses haurien de rendir comptes a la societat en general, i que els informes basats únicament en la mesura del benefici econòmic no eren suficients per a mesurar aquest exercici de rendició de comptes (Small, 1976: 23).

A l'Europa continental hi va haver també altres iniciatives similars. Destaca el cas de França, país on l'any 1977 es va legislar l'obligatorietat de publicar el Balanç Social.

Malgrat tot, els aspectes socials i mediambientals derivats de l'activitat econòmica no van quedar reflectits en el marc conceptual del IASC. Si bé és cert que en la dècada dels 90 l'activitat de l'IASC va estar centrada en el desenvolupament de les diferents NIIF, i no va ser fins a octubre de 2004 quan es va decidir dur a terme el projecte de desenvolupar un marc conceptual comú, basat en els existents marcs conceptuals de l'IASB i del FASB.

b) Els usuaris i els objectius de la informació financera

En el marc conceptual de l'IASC, els objectius dels estats financers queden definits de la següent forma:

«Subministrar informació sobre la situació financera, el comportament i els canvis en la situació financera de l'empresa, útil per a un ampli espectre d'usuaris en la presa de decisions econòmiques».

Encara que els objectius dels estats financers s'estableixen per a satisfer les necessitats d'un ampli espectre d'usuaris, la diversitat de possibles usuaris i, per tant, la diversitat de les seves necessitats informatives, obstaculitza la concreció dels objectius que s'han d'explicitar en el marc conceptual. Per això, tant el FASB, l'IASC com AECA consideren els propietaris i inversors com els principals usuaris, i els objectius de la informació financera s'orienten a satisfer les seves necessitats.

Gabas i Bellostas (2000: 103-107) al principi dissenteixen de tal simplificació³, encara que, a causa de les dificultats que suposaria considerar l'ampli grup de possibles usuaris de la informació financera, i a continuació identificar les necessitats informatives per a cadascun d'ells, per a acabar fixant uns objectius d'acord amb cadascuna de les diferents necessitats identificades, conclouen que: «*En conseqüència, es ratifica que el camí escollit ha d'estar orientat a la conveniència d'identificar i proposar un usuari principal o model, amb necessitats conegudes i objectius coherents a tals necessitats*» (Gabas i Bellostas, 2000: 114).

L'efecte d'aquesta simplificació és el manteniment de la visió clàssica de la prevalença de la propietat jurídica dels béns enfront de la visió de les parts interessades (*stakeholders*) més utilitzada en els temes d'índole social i mediambiental.

Per altra banda, AECA (1999: 31) reconeix clarament que les necessitats informatives específiques queden fora del marc conceptual: «La resta de les necessitats específiques, en la mesura que no són cobertes per la informació financera, requereixen informació o documentació específica, al marge normalment del sistema comptable i, per tant, d'aquest Marc Conceptual». Encara que també reconeix l'evolució canviant que poden experimentar les necessitats dels usuaris depenent de l'entorn econòmic: «...els objectius de la informació financera estan determinats per les necessitats dels usuaris i, en conseqüència, per l'entorn econòmic on es desenvolupa tal informació. Poden, per tant, alterar-se al llarg del temps i de l'espai, en la mesura que s'alterin substancialment els seus trets bàsics» (AECA, 1999:4).

L'entorn econòmic certament ha canviat en les últimes dècades⁴⁵, especialment l'última del segle xx ha dut a una economia globalitzada que,

3. Gabas i Bellostas proposen com a alternativa definir un usuari principal o «model» i les seves necessitats d'informació financera, utilitzant com a tècnica per a això, la intersecció de les diferents necessitats d'informació identificades per als principals usuaris.

4. Aquests canvis es materialitzen en la reunió conjunta del IASB-FASB d'abril 2005, sobre diversos temes relacionats amb els objectius de la informació financera, on es va plantejar la qüestió de si els informes financers han de contenir informació social i ambiental. Es va comentar que difícilment es podrien deixar fora dels informes financers aquest tipus d'informació i seguir mantenint l'observança de l'objectiu de «bon govern». La decisió sobre aquest tema va quedar ajornada per a una data posterior.

entre altres efectes, ha potenciat la sensibilització pels problemes socials i mediambientals derivats del sistema capitalista actual. Com a conseqüència, de forma creixent es demanda a les empreses, especialment a les multinacionals que operen a nivell global, que rendeixin comptes de la seva actuació en els tres àmbits de la sostenibilitat: econòmic, social i mediambiental.

3.2. Aplicació de la importància relativa i l'agrupació de dades

La NIC 1 en el seu apartat sobre Materialitat o importància relativa i agrupació de dades, punts 29, 30 i 31, indica que: «Una partida que no tingui la suficient materialitat com per a requerir una presentació separada en els estats financers pot, no obstant això, tenir-la per a ser presentada per separat en les notes» (punt 30).

L'efecte de l'aplicació de la materialitat i l'agrupació de dades a la informació de tipus social i mediambiental és que aquest tipus d'informació podria ser considerada no significativa quant al seu import, o no aparèixer per efecte de l'agregació; però podria ser considerada significativa per la seva finalitat, i en aquest cas es permet l'alternativa de situar aquest tipus d'informació en les notes de la memòria. Només en aquest últim cas serien d'aplicació les NIIF, ja que si s'opta per la presentació de la informació social i mediambiental en estats o informes addicionals, aquest tipus d'informació queda desvinculada de l'aplicació de les NIIF: «Les NIIF s'aplicaran exclusivament als estats financers i no afectaran a la resta de la informació presentada en l'informe anual o en altres documents» (punt 45 de la taula 1).

En aquest sentit, la Resolució de l'ICAC (2002) també recull la materialitat com un dels requisits per a comptabilitzar les diferents partides d'informació mediambiental. El requisit de materialitat està relacionat amb l'actual principi comptable d'importància relativa, el qual, al seu torn, està relacionat amb una de les característiques qualitatives de la informació financera: la rellevància. Per al cas de la informació mediambiental, el text de la Resolució de l'ICAC posa de manifest, de forma explícita, l'aplicació d'aquest principi comptable.

Això pot representar un fre a la producció d'informació mediambiental; ja que una aplicació estricta del requisit que siguin partides significatives, podria donar lloc al no reconeixement de despeses o inversions de naturalesa mediambiental. L'alternativa més recomanable seria reconèixer de forma sistemàtica totes les diferents despeses i inversions relacionades amb les activi-

tats de *prevenció, reducció o reparació* dels diversos impactes de l'activitat de l'empresa en el medi ambient, de manera, que es posposés al final de l'exercici comptable l'aplicació del principi d'importància relativa.

Una vegada analitzades les causes del tractament de la informació social i mediambiental en les NIIF, procedim a centrar-nos en un dels temes més importants relacionats amb aquest tipus d'informació: el reconeixement, valoració i comptabilització de les responsabilitats mediambientals.

4. Reconeixement comptable de les responsabilitats mediambientals

La Resolució de l'ICAC (2002), en la seva norma segona, apartat 1, defineix de la següent manera les responsabilitats de naturalesa mediambiental:

«A l'efecte de la informació a incorporar en els comptes anuals, es consideren responsabilitats de naturalesa mediambiental les obligacions actuals que es liquidaran en el futur, sorgides per actuacions del subjecte comptable per a prevenir, reduir o reparar el dany sobre el medi ambient».

En el marc conceptual de les NIIF es defineix, en general, un passiu com: *«Una obligació present de l'empresa, sorgida arran de successos passats, al venciment de la qual i per a cancel·lar-la, l'entitat espera despendre's de recursos que incorporen beneficis econòmics».*

Ambdues definicions són coherents i complementàries entre si. Recordem referent a això que la Resolució de l'ICAC de 2002 trasllada la Recomanació Comunitària de 2001, que al seu torn pretén ser coherent amb les NIIF.

Si ho apliquem a les responsabilitats mediambientals, podem dir que estem davant un passiu mediambiental cert quan tenim un deute real cert de caràcter mediambiental sobre el qual no existeix incertesa quant al seu import o data de pagament. L'empresa té en aquest cas una obligació actual certa ocasionada per fets passats i que generarà un flux de sortida de recursos d'import i data certs. Aquesta obligació haurà de reconèixer-se de la mateixa manera que la resta de passius enfront de tercers.

Convé puntualitzar que la naturalesa de l'obligació que generarà una sortida futura de recursos pot ser de dos tipus:

- a) Jurídica, quan l'empresa té una obligació de caràcter legal o contractual d'evitar, reduir o reparar un impacte mediambiental.

- b) Tàcita, quan neix de *compromisos públicament assumits* per l'empresa, als quals aquesta no pot sostreure's perquè, com a conseqüència de declaracions d'intencions publicades, o de les seves pautes d'actuació, ha assumit una responsabilitat mediambiental enfront de tercers que l'obliga a adoptar mesures per a evitar, reduir o reparar els danys generats.

L'obligació que la Recomanació de la Comissió Europea (2001a: 37) denomina tàcita coincideix plenament amb la d'ídic contingut que l'IASB anomena obligació assumida o compromís en la NIC 37. En el mateix sentit la recull la Resolució de l'ICAC (2002: norma segona, apartat 2).

Aquest tipus d'obligacions tàcites constitueixen una de les raons que justifiquen la importància que té la publicació d'informació mediambiental externa, ja sigui en els comptes anuals o en informes com els contemplats en el Reglament de l'EMAS o en la GRI. En el cas que en aquesta informació escrita i de caràcter públic l'empresa assumeixi compromisos concrets de millora de la seva actuació mediambiental, es pot generar en el futur aquest tipus d'obligacions tàcites. La informació mediambiental pot tenir, en aquest cas, efectes econòmics directes, que van més enllà d'una simple qüestió d'imatge.

Si l'empresa no té obligació ni jurídica ni tàcita, però causa danys mediambientals, no es reconeixen com a passius en balanç, sense perjudici que hagin d'aparèixer com contingències en la memòria.

Atenent al seu grau de certesa o d'incertesa, podem classificar les responsabilitats mediambientals de la següent manera:

- a) Passiu mediambiental cert: quan existeix *certesa* (probabilitat igual a 1) que la liquidació d'una obligació actual ocasionada per fets passats generarà un flux de sortida de recursos que comportin beneficis econòmics, i el seu import i venciment són coneguts.
- b) Provisió⁵ per a riscos i despeses mediambientals, o simplement provisions mediambientals si seguim la terminologia de les NIIF: quan l'obligació definida en els termes del punt anterior és certa (probabilitat igual a 1) o altament probable (probabilitat major de 0,5), però el seu import o data de cancel·lació no estan definits de forma certa, sempre que es pugui fer una estimació fiable de la seva quantia.

5. Convé recordar referent a això que les NIIF reserven l'ús del terme provisió exclusivament per a elements de passiu. En canvi, les provisions cridades en el PGC correctores de valor, en les NIIF reben el nom de deterioració del valor dels actius.

- c) Contingències de naturalesa mediambiental: quan l'obligació definida en els termes anteriors és només *possible* (probabilitat inferior a 0,5), o bé en el cas excepcional d'una provisió la quantia de la qual no pugui estimar-se d'una manera fiable.

Seguint els criteris comptables generalment acceptats, els passius certs i les provisions per a riscos i despeses mediambientals han de reconèixer-se al passiu del balanç, i les contingències a la memòria.

Així, per exemple, l'incompliment de la normativa urbanística per a una empresa que emprengui obres d'ampliació de les seves instal·lacions constitueix una possible causa de responsabilitats mediambientals que, segons el seu grau d'incertesa, pot generar passius, provisions o contingències de quantia material. Altres exemples els podem trobar en l'incompliment de la legislació sobre emissions a l'atmosfera, abocaments a les aigües, sorolls, gestió de residus tòxics o perillosos, etc.

5. Alguns problemes de reconeixement i de valoració dels passius mediambientals

En aquest apartat tractarem tres casuístiques específiques: la dels passius coberts per tercers; el tractament de les provisions de restauració i desmantellament; i la conveniència de descomptar els fluxos futurs de sortides de caixa per a cancel·lar passius de naturalesa mediambiental.

5.1. Passius coberts per tercers

A vegades, els passius mediambientals futurs estan totalment o parcialment coberts per tercers, per exemple, per una companyia d'assegurances. En tal cas, ha de salvaguardar-se el dret dels usuaris dels estats comptables a obtenir informació tant de l'import total de la responsabilitat, com de la part coberta per tercers; respectant-se el principi de no-compensació.

Si la responsabilitat apareix en balanç com un passiu cert o una provisió, l'eventual cobertura del seu import per una companyia d'assegurances apareixerà com un actiu, sempre que no existeixin pràcticament dubtes que es rebrà aquesta indemnització; i, en cap cas, l'import de l'actiu podrà superar al del passiu que l'ha ocasionat. Si la responsabilitat té el caràcter de contingència, ha d'informar-se sobre aquesta i sobre la seva possible recuperació a la memòria.

Malgrat la vigència del principi de no-compensació, en la pràctica real

no sempre és respectat, tal vegada per la natural resistència a comunicar males notícies. Així, per exemple, en 1998, el trencament de la presa de residus tòxics a la mina d'Aznalcóllar explotada per la companyia Boliden va contaminar amb aigües i llots carregats de metalls pesants molts quilòmetres del riu Guadiamar i l'entorn del Parc Nacional de Doñana. En el seu informe de resultats de l'últim trimestre de 1998, Boliden va publicar que havia dotat una provisió extraordinària de 34 milions de dòlars, una vegada descomptat l'import cobert per les assegurances.

Larrinaga i altres (2000) van realitzar un estudi empíric sobre com van aplicar les empreses elèctriques espanyoles durant els exercicis de 1998 i 1999 la normativa sobre informació mediambiental requerida en la seva adaptació sectorial del PGC. Pel que fa a les contingències, l'informe conclou que:

«La majoria d'entitats analitzades afirmen que aquestes contingències estan cobertes per una assegurança de responsabilitat civil, que sol cobrir les derivades de la contaminació accidental, el maneig de residus i les derivades d'emissions. No obstant això, solament una companyia indica el límit cobert per aquesta assegurança».

5.2. Valoració de les provisions per a la restauració de llocs contaminats i costos de desmantellament

Quant a la valoració de l'import de les responsabilitats mediambientals, ha de buscar-se la millor estimació del cost futur per a liquidar l'obligació, tenint en compte la situació actual i la seva evolució futura previsible. Si s'obtenen diferents resultats en l'estimació, es triarà la més elevada, seguint el principi de prudència.

Existeix consens a considerar que tals responsabilitats mediambientals han de reconèixer-se al mateix temps que l'empresa desenvolupa les seves activitats ordinàries, ja que són aquestes les que generen l'obligació de restauració. En conseqüència, el seu reconeixement no ha de posposar-se fins al tancament de l'empresa.

La valoració de les provisions per a la restauració de llocs contaminats i costos de desmantellament (per exemple, els de pedreres i mines) presenta major nivell de discrepàncies entre la doctrina comptable.

Existeixen dues opcions principals per al registre comptable de les provisions de restauració i costos de desmantellament:

1. Opció A. L'opció preferida per la Recomanació Comunitària (2001a: 39) és coincident amb la postulada per la NIC 37: a l'inici de l'acti-

vitat de l'empresa, s'incrementarà el valor d'entrada de l'actiu a restaurar o desmantellar, pel cost total estimat de la restauració, reconeixent-se simultàniament com a contrapartida una provisió per aquest mateix import. Aquesta despesa mediambiental capitalitzada s'imputa al resultat de cada exercici a mesura que es va amortitzant l'actiu.

2. Opció B. El tractament previst en la IV Directiva: la dotació gradual de la provisió en cadascun dels exercicis que l'actiu contribueix a generar ingressos, contra un càrrec a comptes de despesa corrent.

En ambdós criteris el càrrec anual al compte de resultats és el mateix, però existeixen dues diferències rellevants: en l'opció A l'actiu apareix per un valor superior, i així mateix la provisió apareix en el passiu dotada per la totalitat des del primer exercici d'activitat. En l'opció B la provisió va creixent a poc a poc exercici a exercici, i l'actiu no experimenta cap increment en el seu valor.

La Recomanació Comunitària (2001a: 39) admet ambdós tractaments comptables, encara que considera preferible el primer. En la nostra opinió, vam considerar que aquesta opcionalitat obstaculitza un dels objectius bàsics que persegueix la pròpia Recomanació, que no és altre que afavorir la comparabilitat de la informació comptable mediambiental. És de lamentar que la Comissió no s'hagi decantat per una opció única i s'hagi quedat a mig camí entre la dotació progressiva tradicional prevista en la IV Directiva d'una banda, i l'opció política d'acostament a les normes internacionals del IASB, per l'altre.

Certament, l'elecció entre ambdues dista de ser fàcil. Es pot argumentar que l'opció A de la NIC 37 suposa que l'actiu val més com més gran dany mediambiental produeix. En el marc conceptual convencional vigent a Espanya, l'import amb què apareix un actiu en el balanç s'entén com el seu valor a cost històric, cosa que avala aquesta interpretació. No obstant això, també podem considerar que l'addició del cost de desmantellament al d'adquisició de l'actiu està trencant el criteri del cost històric: es tractaria, en realitat, d'una barreja d'aquest amb el cost futur de restauració, que contempla el cicle complet de vida de l'explotació.

En la nostra opinió, aquesta consideració suposaria un argument en favor del cost real associat a l'explotació d'una pedrera, que no es restringeix al seu valor d'adquisició, sinó que ha d'incorporar els costos mediambientals que suposarà la restauració de l'entorn. Aquests costos fan que la seva explotació sigui més cara, però no que la pedrera tingui més valor. Per a evitar confusions, cas de seguir l'opció A postulada per la NIC 37, vam considerar que s'hauria d'informar en la memòria, específicament, de qui-

na part del cost és el preu pagat per l'adquisició o producció de l'actiu, i quina part correspon a l'import estimat de restauració; la qual cosa afavoreix la visibilitat de la dimensió mediambiental completa d'aquest tipus d'inversions.

No obstant això, el reconeixement d'un passiu per l'import total des del primer moment sembla poc d'acord amb la pròpia definició de passiu. Sigui, per exemple, que l'explotació d'una pedrera estigui prevista per a un període de 20 anys. En finalitzar el primer exercici, i com a conseqüència de l'activitat executada durant aquest any (succés passat), s'ha generat una obligació actual de restauració equivalent al 5% del valor, no del 100%.

L'opció B de constitució gradual de la provisió per restauració presenta, per la seva banda, l'avantatge que el seu import acumulat en cada exercici es pot anar ajustant millor al cost real estimat de la restauració a cada moment. Pensem, per exemple, en una pedrera de pedra l'explotació de la qual es preveu que duri 50 anys. Els costos reals de restauració aniran creixent a mesura que vagi avançant l'explotació. De manera que si, per raons imprevistes de mercat, aquesta explotació deixés de ser rendible una vegada transcorreguts solament 10 anys, una dotació progressiva s'ajustaria millor a la realitat que aquella que s'hagués realitzat per l'import total en el moment inicial, seguint el criteri de la NIC 37. Com a contrarèplica, resulta clar que en tal cas l'opció A és susceptible de ser ajustada sense majors complicacions.

A Espanya, la norma vuitena de la Resolució de l'ICAC (2002: 12833-12834) aposta clarament per la dotació gradual de les obligacions a llarg termini de reparació del medi ambient.

En la nostra opinió, l'opcionalitat prevista en la Recomanació és poc encertada, sobre tot si tenim en compte la pròpia naturalesa jurídica d'una Recomanació a l'efecte de la seva incorporació real a cada Estat membre. No obstant això, aquesta crítica queda matisada perquè el text disposa, en el cas que l'empresa opti per la dotació gradual, que haurà d'informar a la memòria de l'import total que es necessitaria per a cobrir tals costos a llarg termini.

5.3. Descompte dels fluxos futurs de sortides de caixa

Una altra qüestió important en la valoració de les responsabilitats mediambientals és l'oportunitat o no de descomptar els fluxos futurs de sortides de caixa.

La Recomanació de la Comissió (2001a: 39-40) permet descomptar aquests fluxos a valor actual, si bé no és obligatori fer-ho, de manera que

novament s'introdueix una opcionalitat que anirà en detriment de la comparabilitat. L'empresa haurà d'informar en la memòria del mètode escollit i dels criteris aplicats en el seu càlcul.

La Recomanació coincideix amb la NIC 37 (que cita explícitament en aquest punt) en exigir l'ús de valors descomptats en aquells entorns econòmics en què el valor dels diners en el temps sofreixi canvis importants. En el mateix sentit apunta la Resolució de l'ICAC (2002: 12833) en la seva norma sisena: «quan sigui significatiu, haurà de tenir-se en consideració el corresponent efecte financer de la provisió».

Altres posicionaments doctrinals són contraris al descompte, com el del FASB (1990), que només ho contempla per als passius certs. Per la seva banda, el CICA (1993) permet el descompte de les provisions si el seu import és elevat i la seva realització és molt llunyana.

En la nostra opinió, en l'actual context ens sembla més adequada la valoració sense descompte, tret que l'escenari econòmic actual s'alteri en el sentit d'introduir canvis importants en el valor dels diners en el temps. En aquest mateix sentit es pronuncia Larrinaga (1999), que recorda que el fet que la responsabilitat futura contingui elements d'incertesa resta arguments per al descompte.

6. Visibilitat dels passius mediambientals en els comptes anuals

Pel seu propi contingut, la informació financera mediambiental hauria d'incloure's en els comptes anuals de l'entitat: balanç, compte de pèrdues i guanys, i memòria. La seva inclusió efectiva en els comptes anuals equipararia la informació comptable de caràcter mediambiental amb la resta, garantiria la seva publicitat mitjançant dipòsit al Registre Mercantil, i el que tal vegada resulti més decisiu és que aquesta informació ha de ser auditada, cosa que comporta que la professió auditora verifiqui la qualitat de la informació mediambiental continguda en els comptes anuals.

Plantegem a continuació algunes reflexions sobre la inclusió en els comptes anuals de la informació sobre passius certs, provisions i contingències de naturalesa mediambiental:

Respecte d'aquestes partides, l'estructura convencional del balanç de situació permet que els passius certs i les provisions per a riscos i despeses de naturalesa mediambiental apareguin en rúbrica pròpia. En la nostra opinió, aquesta és l'alternativa preferible, ja que n'incrementa la visibilitat i, per tant, la consciència referent a això. En canvi, i a causa de la seva pròpia naturalesa, la informació sobre les contingències s'ha de situar a la memòria.

El text de la Recomanació Comunitària (2001a: 41, punt 3) avala el desglossament de les partides mediambientals, i disposa que els Estats membres podran imposar a aquest efecte subdivisions més detallades de les partides previstes en els models de balanç i de compte de pèrdues i guanys de la IV Directiva. En aquest sentit, el text de la Recomanació (2001a: 41, punt 4) assenyala: «*En la mesura que siguin d'una certa importància, resulta més adequat mostrar les responsabilitats mediambientals en el balanç. Si no es fa així i sempre que siguin d'una certa importància, haurien de precisar-se separatament en la memòria*». Ens sembla un plantejament encertat, per la transparència que confereix a un tipus especial de passius en què resulta pràctica habitual de les empreses l'evitar informar sobre ells.

En canvi, ens sembla menys encertat que el text comunitari indiqui que «*Les provisions haurien de figurar al balanç a la partida Altres provisions*», encara que després autoritzi el desglossament indicat abans i n'imposi el detall a la memòria. En la nostra opinió, resultaria més adequat proposar directament que apareguin separatament en el balanç sota un compte específic, que podria ser l'indicat, per al cas dels imports significatius, en les adaptacions sectorials del PGC i en la Resolució de l'ICAC de 2002: (145) *Provisió per a actuacions mediambientals*.

El text de la Resolució de l'ICAC (2002: 12834) requereix que s'informi a la memòria sobre la naturalesa d'aquestes provisions, i que s'indiqui per a cadascuna d'elles el seu saldo inicial, dotacions, aplicacions, i saldo final. Considerem que es tracta d'una informació molt completa i adequada, donada la incertesa que afecta aquest tipus de provisions. De manera anàloga, vam pensar que els passius certs han d'aparèixer en el balanç separatament, indicant el seu caràcter mediambiental.

El grau d'incertesa que envolta les responsabilitats mediambientals arriba a la seva graduació màxima en les contingències. Precisament per això, la informació referent a aquestes ha de fer-se amb profusió de detall, ja que d'una altra manera els usuaris dels estats financers tindran dificultats per a forjar-se una imatge fidel del seu veritable abast. En aquest sentit, existeix una coincidència clara entre els diferents pronunciaments normatius (NU, 1998; FEE, 1995; CICA, 1993) a favor que es distingeixin les contingències mediambientals de la resta, i que es proporcioni informació detallada sobre cadascuna d'elles.

Així doncs, els requeriments informatius referent a això són abundants. Per exemple, la Resolució de l'ICAC (2002: 12834) requereix en la memòria informació sobre «*Contingències relacionades amb la protecció i millora del medi ambient, incloent els riscos transferits a altres entitats, sistema d'avaluació de l'estimació i factors de què depèn, amb indicació dels eventuais efectes en el patrimoni i en els resultats; si es-*

cau, s'indicaran les raons que impedeixen aquesta avaluació així com els riscos mínims i màxims; efectes operatius i financers que es preveuen com a conseqüència dels compromisos i les inversions futures de naturalesa mediambiental».

Per la seva banda, la Recomanació Comunitària (2001a: 41, punt 5 d) es pronuncia en anàleg sentit, en requerir informació sobre *«les responsabilitats mediambientals contingents... inclosa la informació de contingut amb el detall suficient, de manera que es pugui conèixer la naturalesa de la contingència. Si existeixen incerteses significatives de mesurament que impedeixen calcular l'import de la responsabilitat mediambiental, s'haurà d'indicar aquest fet al costat de les raons que el provoquen i, quan sigui possible, tota la gamma de resultats possibles».*

La Recomanació requereix, en general, que en la memòria s'informi dels criteris de valoració aplicats a totes les qüestions mediambientals. Pel que fa a passius, estableix els dos requeriments puntuals que exposem a continuació:

- a) Per a cada responsabilitat mediambiental de certa importància, una descripció de la seva naturalesa i un esment del calendari i les condicions de pagament, juntament amb una explicació del dany i de les normes o reglaments que requereixen la seva reparació i les mesures de restauració o prevenció que s'hagin proposat. Aquests requeriments clarifiquen el seu contingut als usuaris dels estats comptables.
- b) Si s'ha optat per la valoració actual dels futurs fluxos de sortida de recursos i l'efecte del tipus de descompte és de certa importància, s'haurà de precisar l'import no descomptat de la responsabilitat i el tipus de descompte utilitzat.

7. Conclusions

En l'àmbit de la UE la preocupació pel reflex comptable dels aspectes socio-mediambientals juntament amb els financers s'ha anat plasmant en diferents documents que juntament amb els emesos per altres organismes internacionals com AAF, AICPA, CICA, IASB, ISAR, FASB, FEE, GRI, SEC, entre altres, han contribuït de manera destacada a l'establiment d'un marc de referència per a la informació mediambiental.

Posteriorment, l'adopció de les NIIF per part de la UE suposa diferents repercussions per a la informació socio-mediambiental en els diferents Estats membres i que, en el cas espanyol, suposarà noves reinterpretacions de la Resolució de l'ICAC relativa a la inclusió dels aspectes mediambientals en els comptes anuals.

Actualment, en les NIIF aquest tipus d'informació es considera de caràcter complementari i se situa en estats o informes addicionals als comptes anuals. Per tant, no és objecte de desenvolupament per part de les NIIF. Això es deu, fonamentalment, d'una banda, al fet que el desenvolupament del marc conceptual de les NIIF és anterior a les iniciatives d'inclusió dels aspectes socials i mediambientals; i per l'altra, a les dificultats de satisfer les necessitats d'informació d'un ampli espectre d'usuaris. Per altra banda, l'efecte de l'aplicació estricta de la materialitat i l'agrupació de dades a la informació de tipus social i mediambiental podria donar lloc al no reconeixement de despeses o d'inversions de naturalesa mediambiental. Aquest efecte podria ser pal·liat postposant al final de l'exercici comptable l'aplicació del principi d'importància relativa.

En el present treball ens hem centrat en les responsabilitats de naturalesa mediambiental; perfilant l'abast dels conceptes de passiu mediambiental cert, provisió per a riscos i despeses mediambientals, i passius contingents d'aquesta naturalesa.

En relació amb les alternatives que es plantegen sobre el reconeixement i la valoració de les responsabilitats mediambientals, vam considerar que:

- a) Quan els passius futurs estan totalment o parcial coberts per tercers com, per exemple, per una companyia d'assegurances, ha d'informar-se de l'import total de la responsabilitat i de la part coberta per tercers, indicant el grau d'incertesa que afecta a ambdues.
- b) En el mesurament i registre de les provisions per a la restauració de llocs contaminats i costos de desmantellament, resulta preferible l'opció d'incrementar en el moment inicial el valor d'entrada de l'actiu pel seu cost total estimat de restauració, reconeixent simultàniament una provisió com a contrapartida, i informar de tot això a la memòria.
- c) La possibilitat de descomptar els fluxos futurs de sortides de caixa no ens sembla la més recomanable en l'actual context econòmic, caracteritzat per tipus d'interès i taxes d'inflació baixos.

Finalment, opinem que la prescripció de la normativa espanyola, sobre la ubicació d'aquests continguts en els comptes anuals de les empreses, no és suficient; ja que per l'aplicació del principi d'importància relativa se sol circumscriure la informació mediambiental a la memòria. En aquest sentit, ens sembla preferible que aquesta informació aparegui en el balanç i en el compte de resultats, sota comptes específics, amb l'objectiu que els diferents col·lectius d'usuaris puguin formar-se una imatge més precisa sobre els aspectes mediambientals considerats.

Bibliografía

- AAF, Accounting Advisory Forum (1995) *Cuestiones medioambientales en la información financiera*. Doc. XV/6004/94, Comisión de la Unión Europea.
- AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración De Empresas (1999) *Marco conceptual para la información financiera*, Colección Principios contables, Madrid.
- AICPA, American Institute of Certified Public Accountants (1973) «Objectives of Financial Statements», *The Trueblood Report*, New York.
- AICPA, American Institute of Certified Public Accountants (1996) Statement of Position 96-1 Environmental Remediation Liabilities, SOP, *Journal of Accountancy*, núm. 183.3.
- ASSC, Accounting Standards Steering Committee (1975) *The Corporate Report*, London.
- BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J. (1997) *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: El marco conceptual en España*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- CAIRNS, D. (2000) «El marco conceptual: la experiencia internacional», en Tua, J. *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- CICA, Canadian Institute of Chartered Accountants (1993) *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*, CICA, Toronto.
- COMISSIÓ EUROPEA (1992) *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). Doc. DOL 275.
- COMISSIÓ EUROPEA (1998) *Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la IV y VII Directivas del Consejo relativas a las cuentas*, Doc. XV/7009/97.
- COMISSIÓ EUROPEA (2000) *Libro Blanco de 9 de febrero, sobre responsabilidad medioambiental*, COM (2000) 66 final.
- COMISSIÓ EUROPEA (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 en los informes anuales de las empresas*, D.O.C.E., mayo LI56/33-LI56/42.
- COMISSIÓ EUROPEA (2001b) *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comi-*

- té de las Regiones sobre el VI Programa de Acción de la Comunidad Europea en materia de Medio Ambiente, «Medio Ambiente 2010: El futuro está en nuestras manos». Doc. COD 2001/0029.*
- COMISSIÓ EUROPEA (2001c) *Libro Verde: Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, COM (2001) 366 final.
- COMISSIÓ EUROPEA (2003) *Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo*, DO L 261, 13.09.03.
- COMISSIÓ EUROPEA (2004) *Reglamento (CE) nº 2238/2004 de la Comisión, de 29 de diciembre 2004*, DOUE, 31.12.2004, Art. 1. pp. L394/1 i Annex pp. L394/3-127.
- CONSELL EUROPEU (1978) *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*, DO L 222, 14.08.78.
- CONSELL EUROPEU (1983) *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 y relativa a las cuentas consolidadas*, DO L 193, 18.07.83.
- CONSELL EUROPEU (1993) *Reglamento (CEE) nº 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*, DO L 168, 10.07.93.
- CONSELL EUROPEU (2001) *Reglamento (CEE) nº 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)*, DO L 114, 24.04.01.
- CONSELL EUROPEU (2003) *Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2003, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de seguros*, DO L 178, 17.07.03.
- FASB, Financial Accounting Standards Board (1990) *Emerging Issues Task Force «Capitalization of costs to treat environmental contamination»*, Issue nº 90-8. Stamford.
- FEE, Fédération Des Experts Comptables Européens (1995) *Environmental accounting, reporting and auditing: survey of current activities and developments within the accountancy profession*, Brussel-les.

- FEE, Fédération Des Experts Comptables Européens (1996) *Research paper on expert statements in environmental reports*, Brussel-les.
- FEE, Fédération Des Experts Comptables Européens (1997) *FEE Comparative study of conceptual accounting frameworks in Europe*, Brussel-les.
- FEE, Fédération Des Experts Comptables Européens (1998) *Memorandum to IASC on a review of Internacional Accounting Standards for environmental issues*, Brussel-les.
- FEE, Fédération Des Experts Comptables Européens (2000) *Towards a generally accepted framework for environmental reporting*, Brussel-les.
- FERNÁNDEZ CUESTA, C. (2003) «El marco conceptual de la contabilidad ambiental. Una propuesta para el debate» Comunicació presentada a la IV Reunió de Investigació en Contabilitat Social y Medioambiental, Grazalema (Cádiz).
- GABAS TRIGO, F. I BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J. (2000): «Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera», a Tua, J. *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- GONZALO ANGULO, J. A. (2004) «Principales cambios entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y el PGCE», *Partida Doble*, núm. 152.
- GRAY, R. (2004) «Why is Social Accounting so difficult?- Part I», *Social and Environmental Accounting Journal*, CSEAR, vol. 24.1.
- GRI, Global Reporting Initiative (2000) *Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental and Social Performance*, www.globalreporting.org.
- GRI, Global Reporting Initiative (2002) *Sustainability Reporting Guidelines*, www.globalreporting.org.
- HIBBITT, C. J. (2004) *External environmental disclosure and reporting by large European companies. An economic, social and political analysis of managerial behaviour*, Limperg Institute, Inter-University Institute for Accounting and Auditing, Vrije Universiteit, Amsterdam (Netherlands), Amsterdam (NL) Rozenberg Publishers.
- IASB, International Accounting Standards Board (2004) *International Financial Reporting Standards*, London.
- IASC, International Accounting Standards Committee (1989) *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London.
- ICAC, Instituto De Contabilidad Y Auditoría De Cuentas (1998) *Real Decreto de 20 de marzo, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del Sector Eléctrico*.

- ICAC, Instituto De Contabilidad Y Auditoría De Cuentas (2002) *Resolución de 25 de marzo, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*, B.O.E., 4 d' abril de 2002.
- ISO, Internacional Organization For Standardization (1996) *ISO 14001 Environmental Management Systems: Specification with guidance for use*, ISO/TC207/SC/ Geneva.
- ISO, Internacional Organization For Standardization (2004) *ISO 14001 Environmental Management Systems: Requirements with guidance for use*, AENOR, DL M-48389:2004.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999) «Contabilidad empresarial e información medioambiental», *Revista de Gestión Ambiental*, núm. 1, Madrid.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. I LLULL GILET, A. (1999) «La información medioambiental en las cuentas anuales: El caso del sector eléctrico», *Partida Doble*, núm. 102.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; MONEVA ABADÍA, J. M.; LLENA MACARULLA, F.; CARRASCO FENECH, F. I CORREA RUIZ, C. (2000): Proyecto de Investigación financiado por AECA y UNESA: «Evaluación de la instrumentación de los requisitos sobre información medioambiental del PGC adaptado a las empresas eléctricas. Real Decreto 437/98». Pendent de publicació.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; MONEVA ABADÍA, J. M.; LLENA MARACULLA, F.; CARRASCO FENECH, F. I CORREA RUIZ, C. (2002) *Regulación contable de la información medioambiental. Normativa española e internacional*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- NU, Naciones Unidas (1998) *Informe del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes ISAR*, «Toma de posición sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales» TD/B/COM.2/ISAR/3.
- SENÉS GARCÍA, B. y RODRÍGUEZ BOLIVAR, M. P. (2003) «Contabilidad Medioambiental: Análisis de la recomendación europea y la resolución española», publicado en CD-ROM, DL M-46021-2003, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, N. I. P. O. : 376-03-005-0.
- SMALL, J. R. (1976) «The Corporate Report: An Appraisal», *Managerial Finance*, 2.1, 22-30.
- ZEFF, S. A. (2000): «La evolución del marco conceptual para las empresas mercantiles en Estados Unidos» en Tua, J. *El Marco Conceptual para la Información Financiera. Análisis y comentarios*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.