

La información medioambiental en el marco conceptual de las NIIF y en la regulación española. Su aplicación al caso de los pasivos

MARIA J. MASANET LLODRÀ
Universitat Jaume I

ANTONI LLULL GILET
Universitat de les Illes Balears

M^A. ROSA ROVIRA VAL
Universitat Autònoma de Barcelona

Resumen

Los importantes avances introducidos en la contabilidad financiera medioambiental se han ido plasmando en una serie de documentos, emitidos por diferentes organismos internacionales, que han contribuido notablemente al establecimiento de un marco de referencia para la información medioambiental.

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por la Unión Europea supone diferentes repercusiones para la información socio-medioambiental en los estados miembros. Por ello, nos planteamos los efectos que puede suponer dicha adopción en ese tipo de información en España.

El presente trabajo analiza primero el tratamiento de la información medioambiental en las NIIF y se centra después en las responsabilidades de naturaleza medioambiental; perfilando el alcance de los con-

ceptos de pasivo medioambiental cierto, provisión medioambiental y pasivo contingente de esta naturaleza. El trabajo concluye con una propuesta de ubicación de estos contenidos en las cuentas anuales de las empresas, en contraposición a la normativa española que, prácticamente, los circunscribe a la memoria.

Palabras clave

Responsabilidad medioambiental, información medioambiental, NIFF, NIC, marco conceptual, cuentas anuales.

1. Introducción

En la última década se han producido importantes avances en la contabilidad financiera medioambiental, así como en las propuestas de los diferentes organismos emisores de normas y pronunciamientos contables en esta temática. En particular, en España el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas emitió la Resolución de 25-3-2002. Dicha Resolución tenía como precedentes la Comunicación interpretativa de la IV y VII Directivas, las normas del *Internacional Accounting Standards Board* y la Recomendación Europea de 30-5-2001.

Además, en la Unión Europea con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se ha propiciado un cambio del modelo contable europeo, centrado en la legislación, al modelo anglosajón, que otorga una mayor importancia a los pronunciamientos de los organismos profesionales. Dicha adopción puede suponer una dispersión en el tratamiento contable de los aspectos sociales y medioambientales, debido a la inexistencia de una norma específica dedicada a los mismos.

En el presente trabajo nos planteamos las repercusiones que puede suponer la adopción de las NIIF en la información de carácter social y medioambiental en España, una vez incorporadas al actual proceso abierto de reforma contable.

Para ello, en el segundo epígrafe, se presentan los antecedentes de la normativa contable medioambiental en España; en el tercero se analiza el tratamiento de la información social y medioambiental en las NIIF y su relación con el marco conceptual; y, en el cuarto nos centramos en el reconocimiento y tratamiento de las responsabilidades medioambientales. Dichas responsabilidades pueden ocasionar algunos problemas de reco-

nocimiento y valoración de los pasivos medioambientales que generen, de los cuales en el epígrafe quinto tratamos tres casuísticas específicas: los pasivos cubiertos por terceros, el tratamiento de las provisiones de restauración y desmantelamiento y el descuento de los flujos futuros de salidas de caja.

En el sexto epígrafe planteamos algunas reflexiones sobre la inclusión en las cuentas anuales de la información sobre pasivos ciertos, provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental; ya que su inclusión efectiva en las cuentas anuales equipararía la información contable de carácter medioambiental al resto de la información contable.

Finalmente, en el último epígrafe se presentan las conclusiones derivadas de este trabajo.

2. Desarrollo de la normativa contable medioambiental en España

La Resolución de 25 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 2002), *por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*, desarrolla los aspectos relativos a la contabilidad financiera medioambiental incorporados al derecho contable español a través del Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo (ICAC, 1998), por el que se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas del sector eléctrico. Dicho Real Decreto modificó el PGC 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 de su actividad. Aunque dicha adaptación sectorial disponía que los aspectos relativos a la información medioambiental fueran de aplicación general a las empresas de todos los sectores, la mayoría no se dieron por aludidas (Larrinaga y Llull, 1999).

Con la mencionada Resolución de 25-3-2002 se pretendió subsanar las lagunas observadas en el texto de adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, fundamentalmente la ausencia de definiciones de *medio ambiente* y *actividad medioambiental* así como del establecimiento de criterios para el reconocimiento y la valoración de los aspectos medioambientales (Larrinaga et al., 2002).

En la propia Resolución de 25-3-2002 se reconoce que se tomaron como precedentes, para introducir las informaciones de carácter medioambiental en nuestro derecho contable, los siguientes documentos:

- a) La *Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la IV y VII Directivas del Consejo relativas a las cuentas anuales*, realizada por el Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas de la Unión Europea (UE) (Comisión Europea, 1998). En dicha Comunicación se aúna la estrategia contable de aproximación a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) con las recomendaciones sobre cuestiones medioambientales en la información financiera del *Accounting Advisory Forum* (AAF) que no diferían en gran medida de las realizadas por el *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR), de las Naciones Unidas.
- b) Las normas *del International Accounting Standards Board* (IASB) que pudiesen afectar en el proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos emanados por dicho organismo, especialmente el *International Accounting Standard* (IAS) 37 *Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes* y otros documentos del ISAR.
- c) La *Recomendación de la Comisión Europea, de 30 de mayo de 2001* (Comisión Europea, 2001a), *relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas*, que materializa el objetivo establecido en el *V Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente* (Comisión Europea, 1992), en el que se proponían iniciativas comunitarias de protección medioambiental que reclamaban explícitamente instrumentos contables. Del mismo modo, el *VI Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente* (Comisión Europea, 2001b) implícitamente apela a la información contable medioambiental, junto con algunos aspectos contemplados en el AAF (1995). Si bien se produjeron modificaciones importantes respecto a este último documento, como es la corrección de las diferencias respecto a las NIC. Así, se reproducen las NIC 36 *Deterioro del valor de los activos*, NIC 37 *Provisiones y contingencias* y NIC 38 *Inmovilizado inmaterial*, en el marco de la actual estrategia de armonización contable, que se centra en la armonización de las normas europeas con las normas del IASB.

El espíritu de la Recomendación de la Comisión Europea DE 30-5-2001 fomenta la coherencia entre el marco conceptual relativo a la información financiera de la UE y las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB de amplio reconocimiento en los mercados de capitales. Pero, sobre todo, dicha coherencia se materializa ante la necesidad de lograr una mayor

armonización en la divulgación de la información medioambiental en las cuentas anuales y en el informe de gestión de las empresas de la UE, y a la vez, servir de orientación en la aplicación de las disposiciones de la IV Directiva (Directiva 78/660/CEE), respecto a cuentas individuales y la VII Directiva (Directiva 83/349/CEE) respecto a cuentas consolidadas.

En la propia Recomendación se subordina el cumplimiento de los objetivos de la misma a la participación activa de los estados miembros, y se les incentiva a la adopción de medidas a escala nacional, con el objetivo de dar cumplimiento a las disposiciones que establece

respecto a la preparación de las cuentas anuales individuales y consolidadas. Por lo que se insta, a los diversos países miembros, a transponer la Recomendación de la Comisión a la normativa contable de los diferentes Estados, ya sea vía reglamentación (como es el caso de Dinamarca, España, Francia, Noruega, Portugal y Suecia) o manteniendo la esencia de recomendación.

Aunque la emisión de Directivas contables en la UE, en aras a la armonización, se ha llevado a cabo intentando consensuar las diferentes prácticas contables existentes en los diferentes países miembros, la misma heterogeneidad ha propiciado la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad por su amplio reconocimiento en el mercado de capitales, en lugar de desarrollar un sistema de contabilidad europeo que se adaptase a las diferentes idiosincrasias de los países miembros (Senés y Rodríguez, 2003).

No obstante, hemos de mencionar la importancia de otros aspectos que los propiamente financieros como son los socio-medioambientales, en tanto en cuanto pueden proporcionar información sobre el desarrollo, posición o rendimiento de las organizaciones. En este sentido, la Directiva 2003/51/EC, de 18 de junio, promueve una mayor consistencia para que las cuentas individuales y consolidadas de las organizaciones ofrezcan una *imagen fiel* elaborada según los principios de contabilidad generalmente aceptados, permitiendo, para ello, incorporar los aspectos socio-medioambientales junto con los financieros en la elaboración de las cuentas anuales de las organizaciones. En particular, hace referencia explícita a la valoración de diferentes categorías de activos, el uso de indicadores no financieros y la inclusión de información de carácter medioambiental o concerniente a los trabajadores.

Además, en el marco de la UE, la preocupación por el reflejo contable de los impactos medioambientales de las empresas se ha plasmado en dos importantes documentos:

1. El Libro Blanco de la Responsabilidad Medioambiental (Comisión Europea, 2000). Dicho documento se encuentra basado en el Princi-

pio *Quien contamina paga*, con las implicaciones que conlleva la asunción de *externalidades* para la contabilidad reflejada en la internalización de los costes medioambientales. En este documento se especifica que el informe de gestión ha de contener algunas cuestiones relacionadas con la situación de los aspectos medioambientales y las políticas seguidas por el sujeto informante, además de información obligatoria sobre las declaraciones medioambientales que realice la empresa.

2. El Libro Verde: *Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas* (Comisión Europea, 2001c). Este documento, por el contrario, se inspira en la asunción voluntaria de responsabilidad por parte de las empresas, con el propósito de contribuir al logro de una sociedad mejor y de un medio ambiente más limpio, trascendiendo el mero cumplimiento de la legislación vigente. La repercusión contable de dicho documento se materializa en los informes socio-medioambientales para la divulgación de información a todas las partes interesadas en la misma, así como en la adopción de sistemas de gestión medioambientales y las repercusiones financieras de los mismos; destacándose entre los esquemas más reconocidos y adoptados para implantar un sistema de gestión medioambiental en una organización: el *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS, 1993 y 2001), en el ámbito europeo, y el *International Organization for Standardization 14001* (ISO, 1996 y 2004), en el ámbito internacional.

En algunos esquemas de sistemas de gestión medioambiental se establecen pautas para la elaboración y divulgación de informes medioambientales (adoptando en el EMAS carácter obligatorio, mientras que en el ISO 14001 adquiere únicamente carácter recomendatorio) que, en cualquier caso, permiten documentar, de manera sistemática, la información relativa a la *actividad medioambiental* de las organizaciones.

En los últimos años, la *Global Reporting Initiative* (GRI, 2000 y 2002) desarrolla una iniciativa voluntaria de carácter internacional para estandarizar la confección de *memorias de sostenibilidad* que maximice el valor de los informes para todos los usuarios de la información, incluida la propia empresa.

Junto con la labor realizada por la *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) que ha emitido diversos informes sobre el tratamiento de la información financiera medioambiental en el ámbito europeo y, especialmente, el memorándum sobre la revisión de la aplicación de la información medioambiental en las normas internacionales de contabilidad (FEE, 1998),

que ha contribuido de manera destacada al establecimiento de un marco de referencia para la información medioambiental.

Al mismo tiempo que se ha ido desarrollando la normalización medioambiental de la información financiera en el ámbito español, emanada directamente del ámbito comunitario europeo, se ha ido produciendo una evolución en las normas y recomendaciones de carácter internacional. En este ámbito destacan como precursoras las normas estadounidenses emitidas por la Securities Exchange Commission (SEC), que introdujo normas específicas para la divulgación de información financiera medioambiental en las cuentas anuales de las empresas, y el Financial Accounting Standards Board (FASB), que ha emitido diversos pronunciamientos sobre el reconocimiento y tratamiento de los aspectos financieros de carácter medioambiental, los cuales han sido complementados por los pronunciamientos de la Emerging Issues Task Force del FASB (EITF).

También, el *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) desarrolló un *Statement of Position on Environmental Remediation Liabilities*, SOP 96, (AICPA, 1996) que provee unas pautas específicas de aplicación de las normas contables estadounidenses con referencia al reconocimiento, medida, presentación e información de las responsabilidades medioambientales. Posteriormente, la *Ontario and Quebec Securities Commission* y, sobre todo, el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) han realizado una gran labor investigadora que se ha traducido en la emisión de diversas recomendaciones respecto a las normas que deberían regular la divulgación de información medioambiental por parte de las empresas.

La preocupación por la divulgación de información medioambiental de carácter financiero en el ámbito internacional ha supuesto una dedicación más que notable del ISAR de las Naciones Unidas (NU, 1998). Dicho grupo no sólo realiza recomendaciones respecto a la divulgación de información medioambiental en los informes financieros; sino que además realiza estudios de la práctica contable en diferentes países, en orden a reelaborar sus recomendaciones relativas a la responsabilidad social de la empresa, para asesorar tanto a las empresas, como a los gobiernos y a los organismos profesionales.

Además de los diferentes movimientos normalizadores, tanto europeos como internacionales, existe una tradición europea continental en la confección de información socio-medioambiental o Corporate Social Reporting (CSR) desde los años 60 (Hibbitt, 2004), que se ha adelantado a las tendencias normalizadoras y ha nutrido a las mismas. Esta corriente, basada en la teoría de la responsabilidad social de las organizaciones, restringe al ámbito voluntario la confección de información socio-medioambiental. Sin embargo, desde las corrientes normalizadoras se ha dado mayor énfasis

a la publicación de información socio-medioambiental en las cuentas anuales obligatorias de las organizaciones, bajo la argumentación de que dichas cuentas anuales, por el propio hecho de ser obligatorias, se constituyen como el principal documento de divulgación de información de las organizaciones. Este hecho confiere a las cuentas anuales la capacidad de ser utilizadas por algunas organizaciones para construir la imagen que desean proyectar a los usuarios de dicha información financiera. Ante esta disyuntiva cabe reflexionar sobre los planteamientos de Gray (2004: 16-17) que cuestionan las asunciones del marco conceptual contable tradicional:

«¿Por qué aceptamos que las compañías se comportan de manera responsable al elaborar información socio-medioambiental de carácter voluntario cuando resultaría inconcebible que el mismo criterio se utilizase en la elaboración de los estados financieros?»

La adopción de las NIIF por parte de la UE, establecida por el Reglamento (CE) n^o 1725/2003 (Comisión Europea, 2003), constituye un gran avance en materia de armonización internacional. Dicha adopción supone, en primer lugar, un cambio de modelo para una parte de los países de la UE donde su cultura contable se basa en el modelo continental europeo centrado en la legislación; mientras que las NIIF están basadas en una cultura contable de tipo anglosajón, con mayor importancia de los pronunciamientos de organismos profesionales.

En segundo lugar, la adopción de las NIIF, posiblemente, suponga una dispersión en el tratamiento contable de los aspectos sociales y medioambientales, a consecuencia de la inexistencia de una NIIF específica dedicada a ellos. En el presente trabajo nos planteamos qué repercusiones puede suponer la adopción de las NIIF para la información de carácter social y medioambiental en España, una vez incorporadas mediante el actual proceso abierto de reforma contable. Para ello, en el siguiente apartado se reflexiona sobre la consideración de la información socio-medioambiental en las NIIF.

3. Tratamiento de la información medioambiental en las NIIF

Al plantearnos la consideración que puede tener la información de carácter social y medioambiental tras la adopción de las NIIF en la UE, la pregunta que nos formulamos es: ¿Puede quedar diluida la información social y medioambiental en las cuentas anuales (*statutory annual reports*) con la adopción de las NIIF?

Analizando la NIC 1¹ *Presentación de los estados financieros*, identificamos dos factores que dificultan el desarrollo y la visibilidad de la información social y medioambiental en las cuentas anuales:

1. La consideración de este tipo de información como información adicional
2. La aplicación de la importancia relativa y la agrupación de datos

3.1. Consideración de este tipo de información como información adicional

En la tabla 1 se observa que la información social y medioambiental es considerada como información de carácter complementario, debido a que:

1. La ubicación de este tipo de información en estados o informes adicionales quedará fuera del alcance de las NIIF (punto 10).
2. Estos estados o informes adicionales, presentados a parte de los estados financieros, no es objeto de desarrollo por parte de las NIIF (punto 45).
3. La posible utilidad de este tipo de información serviría como soporte para la toma de decisiones económicas, y no cumpliría con la responsabilidad de rendir cuentas (*accountability*). Sólo se contempla el interés de la información socio-medioambiental, en casos particulares, citando aquellos sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o los sectores en los que los factores medioambientales resultan significativos.

¿Por qué la información de carácter social y medioambiental es considerada como información adicional, en estados o informes adicionales y no es objeto de tratamiento por parte de las NIIF? En nuestra opinión, la respuesta debe buscarse en el marco conceptual² que sustenta la normalización contable y, más específicamente en los dos aspectos siguientes:

- a) La época en que se desarrolla el marco conceptual
- b) Los usuarios y los objetivos de la información financiera

1. La NIC 1 revisada en 1997 ha sido derogada y substituida por la NIC 1 publicada en el Reglamento (CE) n° 2238/2004 (Comisión Europea, 2004).

2. Un análisis detallado de los diferentes marcos conceptuales, los usuarios de la información y los objetivos de la información financiera, se puede consultar en Gabas y Bellostas (2000) y Bellostas (1997).

Tabla 1. Efectos de la NIC 1 para la información de contenido social y medioambiental

Apartado	Efectos
<p>Componentes de los estados financieros Punto 10. <i>Muchas entidades también presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros informes y estados, tales como los relativos al estado del valor añadido o a la información medioambiental, particularmente en sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o bien los factores medioambientales resultan significativos, respectivamente. Estos informes y estados, presentados aparte de los estados financieros, quedarán fuera del alcance de las NIIF.</i></p>	<p>La consideración de la información social y medioambiental como información de carácter complementario:</p> <ul style="list-style-type: none"> – La ubicación de este tipo de información en estados o informes adicionales. – Estos estados o informes, presentados aparte de los estados financieros, quedarán fuera del alcance de las NIIF. – La utilidad de este tipo de información sería como soporte para la toma de decisiones económicas, desde el punto de vista del inversor, y no como responsabilidad de rendir cuentas (accountability).
<p>Estructura y contenido Subapartado Identificación de los estados financieros Punto 45. <i>Las NIIF se aplicarán exclusivamente a los estados financieros y no afectarán al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento. Por lo tanto es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NIIF de cualquier otro tipo de información que, aunque pudiera ser útil para sus fines, no está sujeta a los requerimientos de aquellas.</i></p>	
<p>Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos Puntos 29, 30, 31 Punto 30. <i>Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir una presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas*.</i></p>	<p>La información social y medioambiental puede ser considerada relevante atendiendo a la importancia cualitativa de la misma.</p>

Fuente: Elaboración propia

* Entendemos que se refiere al documento que en España conocemos como memoria.

a) La época en que se desarrolla el marco conceptual

Milburn definió un marco conceptual para la contabilidad financiera como: «una estructura interrelacionada de proposiciones y observaciones que suministran fundamento lógico en la deducción de cuáles son los principios contables más adecuados» (citado en Cairns, 2000: 40). El marco conceptual del IASC (1989), fue elaborado tomando como modelo el marco conceptual del FASB, el cual fue desarrollado durante las décadas de los años 60, 70 y hasta mediados de los 80 (Zeff, 2000: 85). Es, por tanto, anterior al auge de la preocupación por las cuestiones sociales y medioambientales que se manifiesta a partir de la década de los 90, y que propiciaron un fuerte impulso a la contabilidad social y medioambiental.

No obstante, a principios de los años 70 hubo varios intentos de ampliar su alcance, incorporando los aspectos sociales y medioambientales derivados de la actividad empresarial:

- El Informe Trueblood (*The Trueblood Report*) (AICPA, 1973), considerado como un borrador para el proyecto de marco conceptual del FASB, concluyó que: «Un objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre aquellas actividades que afectan a la comunidad y que puedan ser determinadas, descritas o medidas, y que sean de importancia para evaluar el papel de la empresa en su entorno social» (Zeff, 2000: 64-65).
- *The Corporate Report* (ASSC, 1975), publicado como un documento de discusión, intentaba ser el punto de inicio para una revisión más amplia de los usuarios, los objetivos y las formas de publicación de la información contable financiera de las compañías del Reino Unido. Una de las razones que explicarían la necesidad de tal revisión era la creciente demanda de que las grandes empresas deberían rendir cuentas a la sociedad en general, y que los informes basados únicamente en la medida del beneficio económico no eran suficientes para medir este ejercicio de rendición de cuentas (Small, 1976: 23).

En la Europa continental hubo también otras iniciativas similares, destacándose el caso de Francia, país en el que en el año 1977 se legisló la obligatoriedad de publicar el Balance Social.

A pesar de todo, los aspectos sociales y medioambientales derivados de la actividad económica no quedaron reflejados en el marco conceptual del IASC. Si bien es cierto, que en la década de los 90 la actividad del IASC estuvo centrada en el desarrollo de las diferentes NIIF, y no fue hasta octubre de 2004 cuando se decidió llevar a cabo el proyecto de desarrollar un

marco conceptual común, basado en los existentes marcos conceptuales del IASB y del FASB.

b) Los usuarios y los objetivos de la información financiera

En el marco conceptual del IASC, los objetivos de los estados financieros quedan definidos de la siguiente forma:

«Suministrar información sobre la situación financiera, el comportamiento y los cambios en la situación financiera de la empresa, útil para un amplio espectro de usuarios en la toma de decisiones económicas».

Aunque, los objetivos de los estados financieros se establecen para satisfacer las necesidades de un *amplio espectro de usuarios*, la diversidad de posibles usuarios y, por tanto, la diversidad de sus necesidades informativas, obstaculiza la concreción de los objetivos que se deben explicitar en el marco conceptual. Por ello, tanto el FASB, el IASC como AECA consideran a los propietarios e inversores como los principales usuarios, y los objetivos de la información financiera se orientan a satisfacer sus necesidades.

Gabas y Bellostas (2000: 103-107) en un principio disienten de tal simplificación⁴, aunque, debido a las dificultades que supondría considerar el amplio grupo de posibles usuarios de la información financiera, y a continuación identificar las necesidades informativas para cada uno de los mismos, para terminar fijando unos objetivos acordes con cada una de las diferentes necesidades identificadas, concluyen que: *«En consecuencia, se ratifica que el camino escogido debe estar orientado a la conveniencia de identificar y proponer un usuario principal o modelo, con necesidades conocidas y objetivos coherentes a tales necesidades»* (Gabas y Bellostas, 2000: 114).

El efecto de dicha simplificación es el mantenimiento de la visión clásica de la prevalencia de la propiedad jurídica de los bienes frente a la visión de las partes interesadas (*stakeholders*) más utilizada en los temas de índole social y medioambiental.

Por otra parte, AECA (1999: 31) reconoce claramente que las necesidades informativas específicas quedan fuera del marco conceptual: *«El resto de las necesidades específicas, en la medida en que no son cubiertas por la información financiera, requieren información o documentación específica, al margen normalmente del sistema contable y, por tanto, de este Marco Conceptual»*. Aunque, también reconoce la evolución cambiante que pueden experimentar las necesidades de los usuarios dependiendo del en-

torno económico: «...los objetivos de la información financiera están determinados por las necesidades de los usuarios y, en consecuencia, por el entorno económico en que se desenvuelve tal información. Pueden, por tanto, alterarse a lo largo del tiempo y del espacio, en la medida en que se alteren sustancialmente los rasgos básicos del mismo» AECA (1999.³).

El entorno económico ciertamente ha cambiado en las últimas décadas⁴, especialmente la última del siglo xx ha llevado a una economía globalizada que, entre otros efectos, ha potenciado la sensibilización por los problemas sociales y medioambientales derivados del sistema capitalista actual. Como consecuencia, de forma creciente se demanda a las empresas, especialmente a las multinacionales que operan a nivel global, que rindan cuentas de su actuación en los tres ámbitos de la sostenibilidad: económico, social y medioambiental.

3.2. Aplicación de la importancia relativa y la agrupación de datos

La NIC 1 en su apartado sobre *Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos*, puntos 29, 30 y 31, indica que: «Una partida que no tenga la suficiente materialidad como para requerir una presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas» (punto 30).

El efecto de la aplicación de la materialidad y la agrupación de datos a la información de tipo social y medioambiental es que este tipo de información podría ser considerada no significativa en cuanto a su importe, o no aparecer por efecto de la agregación; pero podría ser considerada significativa por su finalidad, y en este caso se permite la alternativa de ubicar este tipo de información en las notas de la memoria. Sólo en este último caso serían de aplicación las NIIF, ya que si se opta por la presentación de la información social y medioambiental en estados o informes adicionales, este tipo de información queda desvinculada de la aplicación de las NIIF:

3. Gabas y Bellostas proponen como alternativa definir un usuario principal o “modelo” y sus necesidades de información financiera, utilizando como técnica para ello, la intersección de las diferentes necesidades de información identificadas para los principales usuarios

4. Dichos cambios se materializan en la reunión conjunta del IASB-FASB de abril 2005, sobre diversos temas relacionados con los objetivos de la información financiera, donde se planteó la cuestión de si los informes financieros deben contener información social y ambiental. Se comentó que difícilmente se podrían dejar fuera de los informes financieros este tipo de información y seguir manteniendo la observancia del objetivo de “buen gobierno”. La decisión sobre este tema quedó aplazada para una fecha posterior

«Las NIIF se aplicarán exclusivamente a los estados financieros y no afectarán al resto de la información presentada en el informe anual o en otro documento» (punto 45 de la tabla 1).

En este sentido, la Resolución del ICAC (2002) también recoge la materialidad como uno de los requisitos para contabilizar las distintas partidas de información medioambiental. El requisito de materialidad está relacionado con el actual principio contable de importancia relativa, el cual, a su vez, está relacionado con una de las características cualitativas de la información financiera: la relevancia. Para el caso de la información medioambiental, el texto de la Resolución del ICAC pone de manifiesto, de forma explícita, la aplicación de dicho principio contable.

Esto puede representar un freno a la producción de información medioambiental; puesto que, una aplicación estricta del requisito de que sean partidas significativas, podría dar lugar al no reconocimiento de gastos o inversiones de naturaleza medioambiental. La alternativa más recomendable sería reconocer de forma sistemática todos los diferentes gastos e inversiones relacionados con las actividades de *prevención, reducción o reparación* de los diversos impactos de la actividad de la empresa en el medio ambiente, de manera, que se pospusiera al final del ejercicio contable la aplicación del principio de importancia relativa.

Una vez analizadas las causas del tratamiento de la información social y medioambiental en las NIIF, procedemos a centrarnos uno de los temas más importantes relacionados con

este tipo de información: el reconocimiento, valoración y contabilización de las responsabilidades medioambientales.

4. Reconocimiento contable de las responsabilidades medioambientales

La Resolución del ICAC (2002), en su norma segunda, apartado 1, define del siguiente modo las responsabilidades de naturaleza medioambiental:

«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».

En el marco conceptual de las NIIF se define, en general, un pasivo como: «Una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos

pasados, al vencimiento de la cual y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos».

Ambas definiciones son coherentes y complementarias entre sí. Recordemos al respecto que la Resolución del ICAC de 2002 traspone la Recomendación Comunitaria de 2001, que a su vez pretende ser coherente con las NIIF.

Si lo aplicamos a las responsabilidades medioambientales, podemos decir que estamos ante un *pasivo medioambiental cierto* cuando tenemos una deuda real cierta de carácter medioambiental sobre la que no existe incertidumbre alguna en cuanto a su importe o fecha de pago. La empresa tiene en este caso una obligación actual cierta ocasionada por hechos pasados y que va a generar un flujo de salida de recursos cuyo importe y fecha son ciertos. Dicha obligación deberá reconocerse del mismo modo que el resto de pasivos frente a terceros.

Conviene puntualizar que la naturaleza de la obligación que generará una salida futura de recursos puede ser de dos tipos:

- a) Jurídica, cuando la empresa tiene una obligación de *carácter legal o contractual* de evitar, reducir o reparar un impacto medioambiental.
- b) Tácita, cuando nace de *compromisos públicamente asumidos* por la empresa, a los que ésta no puede sustraerse porque, como consecuencia de declaraciones de intenciones publicadas, o de sus pautas de actuación, ha asumido una responsabilidad medioambiental frente a terceros que le obliga a adoptar medidas para evitar, reducir o reparar los daños generados.

La obligación que la Recomendación de la Comisión Europea (2001a: 37) denomina *tácita* coincide plenamente con la de idéntico contenido que el IASB nombra como *obligación asumida o de compromiso* en la NIC 37. En el mismo sentido la recoge la Resolución del ICAC (2002: norma segunda, apartado 2).

Este tipo de obligaciones tácitas constituyen una de las razones que justifican la importancia que tiene la publicación de información medioambiental externa, ya sea en las cuentas anuales o en informes como los contemplados en el Reglamento del EMAS o en la GRI. En el caso de que en esa información escrita y de carácter público la empresa asuma compromisos concretos de mejora de su actuación medioambiental, se puede generar en el futuro este tipo de obligaciones tácitas. La información medioambiental puede tener, en este caso, efectos económicos directos, que van más allá de una simple cuestión de imagen.

Si la empresa no tiene obligación ni jurídica ni tácita, pero existen daños medioambientales causados por ésta, no se reconocerán como pasivos en balance, sin perjuicio de que deban aparecer como contingencias en la memoria.

Atendiendo a su grado de certeza o incertidumbre, podemos clasificar las responsabilidades medioambientales del siguiente modo:

- a) Pasivo medioambiental cierto: cuando existe *certeza* (probabilidad igual a 1) de que la liquidación de una obligación actual ocasionada por hechos pasados generará un flujo de salida de recursos que comporten beneficios económicos, y su importe y vencimiento son conocidos.
- b) Provisión⁵ para riesgos y gastos medioambientales, o simplemente provisiones medioambientales si seguimos la terminología de las NIIF: cuando la obligación definida en los términos del punto anterior es cierta (probabilidad igual a 1) o *altamente probable* (probabilidad mayor de 0,5), pero su importe o fecha de cancelación no están definidos de forma cierta, siempre que se pueda hacer una estimación fiable de su cuantía.
- c) Contingencias de naturaleza medioambiental: cuando la obligación definida en los términos anteriores es sólo *posible* (probabilidad inferior a 0,5), o bien en el caso excepcional de una provisión cuya cuantía no pueda estimarse de un modo fiable.

Siguiendo los criterios contables generalmente aceptados, los pasivos ciertos y las provisiones para riesgos y gastos medioambientales deben reconocerse en el pasivo del balance, mientras que las contingencias, en la memoria.

Así, por ejemplo, el incumplimiento de la normativa urbanística por una empresa que acometa obras de ampliación de sus instalaciones constituye una posible causa de responsabilidades medioambientales, que según su grado de incertidumbre puede generar pasivos, provisiones o contingencias de cuantía material. Otros ejemplos, los podemos encontrar en el incumplimiento de la legislación sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas, ruidos, gestión de residuos tóxicos o peligrosos, etc.

En los casos en que el coste futuro está relacionado con eventos acaecidos en ejercicios pasados, la provisión medioambiental se abonará con

5. Conviene recordar al respecto que las NIIF reservan el uso del término provisión exclusivamente para elementos de pasivo. En cambio, las provisiones llamadas en el PGC correctoras de valor, en las NIIF reciben el nombre de deterioro del valor de los activos

cargo a un gasto extraordinario, en consonancia con el tratamiento conceptual que nos permite diferenciar entre los gastos medioambientales corrientes y los extraordinarios. En el PGC español, el asiento puede ser de cargo a cuentas del subgrupo 67 *Gastos Extraordinarios*, con abono a una del subgrupo 14 *Provisiones para Riesgos y Gastos*.

Por el contrario, si el coste medioambiental futuro está ocasionado por hechos sucedidos en el presente ejercicio, la provisión se abonará con cargo a una cuenta de gastos corrientes.

5. Algunos problemas de reconocimiento y de valoración de los pasivos medioambientales

En este apartado trataremos tres casuísticas específicas: la de los pasivos cubiertos por terceros; el tratamiento de las provisiones de restauración y desmantelamiento; y la conveniencia de descontar los flujos futuros de salidas de caja para cancelar pasivos de naturaleza medioambiental.

5.1. Pasivos cubiertos por terceros

En ocasiones, los pasivos medioambientales futuros están total o parcialmente cubiertos por terceros, por ejemplo, por una compañía de seguros. En tal caso, debe salvaguardarse el derecho de los usuarios de los estados contables a obtener información tanto del importe

total de la responsabilidad, como de la parte cubierta por terceros; respetándose el principio de no-compensación.

Si la responsabilidad aparece en balance como un pasivo cierto o una provisión, la eventual cobertura de su importe por una compañía de seguros aparecerá como un activo, siempre que no existan prácticamente dudas de que se recibirá esa indemnización; y, en ningún caso, el importe del activo podrá superar al del pasivo que lo ha ocasionado. Si la responsabilidad tiene el carácter de contingencia, debe informarse sobre ella y su posible recuperación en la memoria.

Pese a la vigencia del principio de no-compensación, en la práctica real no siempre es respetado, tal vez por la natural resistencia a comunicar malas noticias. Así, por ejemplo, en 1998, la rotura de la presa de residuos tóxicos en la mina de Aznalcóllar explotada por la compañía Boliden 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, Boliden publicó que ha-

bía dotado una provisión extraordinaria de 34 millones de dólares, una vez descontado el importe cubierto por los seguros.

Larrinaga y otros (2000) realizaron un estudio empírico sobre cómo aplicaron las empresas eléctricas españolas durante los ejercicios de 1998 y 1999 la normativa sobre información medioambiental requerida en su adaptación sectorial del PGC. Con respecto a las contingencias, el informe concluye que:

«La mayoría de entidades analizadas afirman que dichas contingencias están cubiertas por un seguro de responsabilidad civil, que suele cubrir las derivadas de la contaminación accidental, el manejo de residuos y las derivadas de emisiones. Sin embargo, solamente una compañía indica el límite cubierto por dicho seguro».

5.2. Valoración de las provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento

En cuanto a la valoración del importe de las responsabilidades medioambientales, debe buscarse la mejor estimación del coste futuro para liquidar la obligación, teniendo en cuenta la situación actual y su evolución futura previsible. Si se obtienen diferentes resultados en la estimación, se elegirá la más elevada, siguiendo el principio de prudencia.

Existe consenso en considerar que tales responsabilidades medioambientales deben reconocerse al mismo tiempo que la empresa desarrolla sus actividades ordinarias, ya que

son éstas las que generan la obligación de restauración. En consecuencia, su reconocimiento no debe posponerse hasta el cierre de la empresa.

La valoración de las provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento (por ejemplo, los de canteras y minas) presenta mayor nivel de discrepancias entre la doctrina contable.

Existen dos opciones principales para el registro contable de las provisiones de restauración y costes de desmantelamiento:

1. Opción A. La opción preferida por la Recomendación Comunitaria (2001a: 39) es coincidente con la postulada por la NIC 37: al inicio de la actividad de la empresa, se incrementará el valor de entrada del activo a restaurar o desmantelar, por el coste total estimado de la restauración, reconociéndose simultáneamente como contrapartida una provisión por ese mismo importe. Ese gasto medioambiental capitalizado se imputa al resultado de cada ejercicio a medida que se va amortizando el activo.

2. Opción B. El tratamiento previsto en la IV Directiva: la dotación gradual de la provisión en cada uno de los ejercicios en que el activo contribuye a generar ingresos, contra un cargo a cuentas de gasto corriente.

En ambos criterios el cargo anual a la cuenta de resultados es el mismo, pero existen dos diferencias relevantes: en la opción A el activo aparece por un valor superior, y asimismo la provisión aparece en el pasivo dotada por la totalidad desde el primer ejercicio de actividad. En la opción B la provisión va creciendo paulatinamente ejercicio a ejercicio, y el activo no experimenta incremento alguno en su valor.

La Recomendación Comunitaria (2001a: 39) admite ambos tratamientos contables, aunque considera preferible el primero. En nuestra opinión, consideramos que esta opcionalidad obstaculiza uno de los objetivos básicos que persigue la propia Recomendación, que no es otro que favorecer la comparabilidad de la información contable medioambiental. Es de lamentar que la Comisión no se haya decantado por una opción única, quedándose a medio camino entre la dotación progresiva tradicional prevista en la IV Directiva por un lado, y la opción política de acercamiento a las normas internacionales del IASB, por el otro.

Ciertamente, la elección entre ambas dista de ser fácil. Se puede argumentar que la opción A de la NIC 37 supone que el activo vale más cuanto mayor daño medioambiental produce. En el marco conceptual convencional vigente en España, el importe con el que aparece un activo en el balance se entiende como su valor a coste histórico, lo que avala

esta interpretación. Sin embargo, también podemos considerar que la adición del coste de desmantelamiento al de adquisición del activo está rompiendo el criterio del coste histórico: se trataría, en realidad, de una mezcla de éste con el coste futuro de restauración, que contempla el ciclo completo de vida de la explotación.

En nuestra opinión, tal consideración supondría un argumento en favor del *coste real* asociado a la explotación de una cantera, que no se restringe a su valor de adquisición, sino que debe incorporar los costes medioambientales que supondrá la restauración del entorno. Dichos costes hacen que su explotación sea más cara, pero no que la cantera tenga más valor. Para evitar confusiones, caso de seguir la opción A postulada por la NIC 37, consideramos que se debería informar en la memoria, específicamente, de qué parte del coste es el precio pagado por la adquisición o producción del activo, y qué parte corresponde al importe estimado de restauración; lo cual favorece la visibilidad de la dimensión medioambiental completa de este tipo de inversiones.

Sin embargo, el reconocimiento de un pasivo por el importe total desde el primer momento parece poco acorde con la propia definición de pasivo. Sea, por ejemplo, que la explotación de una cantera esté prevista para un período de 20 años. Al finalizar el primer ejercicio, y como consecuencia de la actividad ejecutada durante ese año (suceso pasado), se ha generado una obligación actual de restauración equivalente al 5% del valor, no del 100%.

La opción B de constitución gradual de la provisión por restauración presenta, por su parte, la ventaja de que su importe acumulado en cada ejercicio se puede ir ajustando mejor al coste real estimado de la restauración en cada momento. Pensemos, por ejemplo, en una cantera de piedra cuya explotación se prevé que dure 50 años. Los costes reales de restauración irán creciendo a medida que vaya avanzando la explotación. De modo que si, por razones imprevistas de mercado, dicha explotación dejara de ser rentable una vez transcurridos solamente 10 años, una dotación progresiva se ajustaría mejor a la realidad que aquella que se hubiera realizado por el importe total en el momento inicial, siguiendo el criterio de la NIC 37. Como contrarréplica, resulta claro que en tal caso la opción A es susceptible de ser ajustada sin mayores complicaciones.

En España, la norma octava de la Resolución del ICAC (2002: 12833-12834) apuesta claramente por la dotación gradual de las obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente.

En nuestra opinión, la opcionalidad prevista en la Recomendación es poco acertada, máxime si tenemos en cuenta la propia naturaleza jurídica de una Recomendación a efectos de su incorporación real a cada estado miembro. No obstante, esta crítica queda matizada porque el texto dispone, caso de que la empresa opte por la dotación gradual, que deberá informar en la memoria del importe total que se necesitaría para cubrir tales costes a largo plazo.

5.3. Descuento de los flujos futuros de salidas de caja

Otra cuestión importante en la valoración de las responsabilidades medioambientales es la oportunidad o no de descontar los flujos futuros de salidas de caja.

La Recomendación de la Comisión (2001a: 39-40) permite su descuento a valor actual, si bien no es obligatorio hacerlo, por lo que nuevamente se introduce una opcionalidad que irá en detrimento de la comparabilidad. La empresa deberá informar en la memoria del método escogido y de los criterios aplicados en su cálculo.

La Recomendación coincide con la NIC 37 (a la que cita explícitamente en este punto) al exigir el uso de valores descontados en aquellos entor-

nos económicos en los que el valor del dinero en el tiempo sufra cambios importantes. En el mismo sentido apunta la Resolución del ICAC (2002: 12833) en su norma sexta: «*cuando sea significativo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero de la provisión*».

Otros posicionamientos doctrinales son contrarios al descuento, como el del FASB (1990), que sólo lo contempla para los pasivos ciertos. Por su parte, el CICA (1993) permite el descuento de las provisiones si su importe es elevado y su realización es muy lejana.

En nuestra opinión, en el actual contexto nos parece más adecuada la valoración sin descuento, salvo que el escenario económico actual se altere en el sentido de introducir cambios importantes en el valor del dinero en el tiempo. En este mismo sentido se pronuncia Larrinaga (1999), que recuerda que el hecho de que la responsabilidad futura contenga elementos de incertidumbre resta argumentos para el descuento.

6. Visibilidad de los pasivos medioambientales en las cuentas anuales

Por su propio contenido, la información financiera medioambiental debería incluirse en las cuentas anuales de la entidad: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria. Su inclusión efectiva en las cuentas anuales equipararía a la información contable de carácter

medioambiental con el resto, garantizaría su publicidad mediante su depósito en el Registro Mercantil, y lo que tal vez resulte más decisivo es que dicha información debe ser auditada, lo que conlleva que la profesión auditora verifique la calidad de la información medioambiental contenida en las cuentas anuales.

Planteamos a continuación algunas reflexiones sobre la inclusión en las cuentas anuales de la información sobre pasivos ciertos, provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental:

Respecto de estas partidas, la estructura convencional del balance de situación permite que los pasivos ciertos y las provisiones para riesgos y gastos de naturaleza medioambiental aparezcan en rúbrica propia. En nuestra opinión, ésta es la alternativa preferible, pues incrementa su visibilidad y, por ende, la conciencia al respecto. En cambio, y a causa de su propia naturaleza, la información sobre las contingencias debe ubicarse en la memoria.

El texto de la Recomendación Comunitaria (2001a: 41, punto 3) avala el desglose de las partidas medioambientales, y dispone que los estados miembros podrán imponer al efecto subdivisiones más detalladas de las partidas previstas en los modelos de balance y de cuenta de pérdidas y ga-

nancias de la IV Directiva. En este sentido, el texto de la Recomendación (2001a: 41, punto 4) señala: «*En la medida en que sean de una cierta importancia, resulta más adecuado mostrar las responsabilidades medioambientales en el balance. De no ser así y siempre que sean de una cierta importancia, deberán precisarse separadamente en la memoria*». Nos parece un planteamiento acertado, por la transparencia que confiere a un tipo especial de pasivos en los que resulta práctica habitual de las empresas el evitar informar sobre ellos.

En cambio, nos parece menos acertado que el texto comunitario indique que «*Las provisiones deberán figurar en el balance en la partida Otras provisiones*», aunque luego autorice el desglose arriba indicado, e imponga en la memoria su detalle pormenorizado. En nuestra opinión, resultaría más adecuado proponer directamente que aparezcan separadamente en el balance bajo una cuenta específica, que podría ser la indicada, para el caso de los importes significativos, en las adaptaciones sectoriales del PGC y en la Resolución del ICAC de 2002: (145) *Provisión para actuaciones medioambientales*.

El texto de la Resolución del ICAC (2002: 12834) requiere que se informe en la memoria sobre la naturaleza de estas provisiones, y que se indique para cada una de ellas su saldo inicial, dotaciones, aplicaciones, y saldo final. Consideramos que se trata de una información muy completa y adecuada, dada la incertidumbre que afecta a este tipo de

provisiones. De modo análogo, pensamos que los pasivos ciertos deben aparecer en el balance separadamente, indicando su carácter medioambiental.

El grado de incertidumbre que rodea a las responsabilidades medioambientales alcanza su graduación máxima en las contingencias. Precisamente por ello, la información al respecto debe hacerse con profusión de detalle, pues de otro modo los usuarios de los estados financieros tendrán dificultades para forjarse una imagen fiel de su verdadero alcance. En este sentido, existe una coincidencia clara entre los diferentes pronunciamientos normativos (NU, 1998; FEE, 1995; CICA, 1993) a favor de que se distingan las contingencias medioambientales del resto, y de que se proporcione información detallada sobre cada una de ellas.

Así pues, los requerimientos informativos al respecto son abundantes. Por ejemplo, la Resolución del ICAC (2002: 12834) requiere en la memoria información sobre «*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 mínimos y máximos; efectos operativos y finan-*

cieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental».

Por su parte, la Recomendación Comunitaria (2001a: 41, punto 5 d) se pronuncia en análogo sentido, al requerir información sobre *«las responsabilidades medioambientales contingentes... 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».*

La Recomendación requiere, en general, que en la memoria se informe de los criterios de valoración aplicados a todas las cuestiones medioambientales. Por lo que a pasivos se refiere, establece los dos requerimientos puntuales que exponemos a continuación:

- a) Para cada responsabilidad medioambiental de cierta importancia, una descripción de su naturaleza y una mención del calendario y las condiciones de pago, junto con una explicación del daño y de las normas o reglamentos que requieren su reparación y las medidas de restauración o prevención que se hayan propuesto. Estos requerimientos clarifican su contenido a los usuarios de los estados contables.
- b) Si se ha optado por la valoración actual de los futuros flujos de salida de recursos y el efecto del tipo de descuento es de cierta importancia, se deberá precisar el importe no descontado de la responsabilidad y el tipo de descuento utilizado.

7. Conclusiones

En el ámbito de la UE la preocupación por el reflejo contable de los aspectos socio-medioambientales junto con los financieros se ha ido plasmando en diferentes documentos que junto con los emitidos por otros organismos internacionales como el AAF, AICPA, CICA, IASB, ISAR, FASB, FEE, GRI, SEC, entre otros, han contribuido de manera destacada al establecimiento de un marco de referencia para la información medioambiental.

Posteriormente, la adopción de las NIFF por parte de la UE supone diferentes repercusiones para la información socio-medioambiental en los diferentes estados miembros y, que en el caso español, supondrá nuevas reinterpretaciones de la Resolución del ICAC relativa a la inclusión de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales.

Actualmente, en las NIFF este tipo de información se considera de carácter complementario, ubicándose en estados o informes adicionales a las

cuentas anuales, y, por lo tanto, no siendo objeto de desarrollo por parte de las NIIF. Ello se debe, fundamentalmente, por una parte, a que el desarrollo del marco conceptual de las NIIF es anterior a las iniciativas de inclusión de los aspectos sociales y medioambientales; y por la otra, a las dificultades de satisfacer las necesidades de información de un amplio espectro de usuarios. Por otra parte, el efecto de la aplicación estricta de la materialidad y la agrupación de datos a la información de tipo social y medioambiental podría dar lugar al no reconocimiento de gastos o inversiones de naturaleza medioambiental. Este efecto podría ser paliado posponiendo al final del ejercicio contable la aplicación del principio de importancia relativa.

En el presente trabajo nos hemos centrado en las responsabilidades de naturaleza medioambiental; perfilando el alcance de los conceptos de pasivo medioambiental cierto, provisión para riesgos y gastos medioambientales, y pasivos contingentes de esta naturaleza.

Con relación a las alternativas que se plantean sobre el reconocimiento y la valoración de las responsabilidades medioambientales, consideramos que:

- a) Cuando los pasivos futuros están total o parcialmente cubiertos por terceros, como por ejemplo, por una compañía de seguros, debe informarse del importe total de la responsabilidad y de la parte cubierta por terceros, indicando el grado de incertidumbre que afecta a ambas.
- b) En la medición y registro de las provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento, resulta 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.
- c) La posibilidad de descontar los flujos futuros de salidas de caja no nos parece la más recomendable en el actual contexto económico, caracterizado por tipos de interés y tasas de inflación bajos.

Por último, opinamos que la prescripción de la normativa española, sobre la ubicación de estos contenidos en las cuentas anuales de las empresas, no es suficiente; puesto que por la aplicación del principio de importancia relativa se suele circunscribir la información medioambiental a la memoria. En este sentido, nos parece preferible que dicha información aparezca en el balance y en la cuenta de resultados, bajo cuentas específicas, con el objetivo de que los diferentes colectivos de usuarios puedan formarse una imagen más precisa sobre los aspectos medioambientales considerados.

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) n° 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) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo*, DO L 261, 13.09.03.

COMISSIÓ EUROPEA (2004) *Reglamento (CE) n° 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) n° 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) 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)*, 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 n° 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 Reunión de Investigación en Contabilidad 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». Pendient 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.