



**M.<sup>a</sup> GLORIA LÓPEZ GORDO**

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Granada*

**Extracto:**

En el presente artículo se realiza una revisión crítica del tratamiento que se otorga a las partidas medioambientales de los estados financieros. Tras la consideración de los principales pronunciamientos al respecto, con especial referencia a la normativa española, se muestra una propuesta para la presentación de las partidas en las cuentas anuales al objeto de facilitar el análisis de la actuación medioambiental desarrollada por las compañías.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
  - II. Desarrollos normativos sobre las cuestiones medioambientales en el ámbito de la contabilidad financiera.
  - III. Los elementos medioambientales en los estados financieros. Definición y tratamiento contable.
    - A. Gastos y activos medioambientales.
    - B. Responsabilidades de tipo medioambiental.
  - IV. La información medioambiental en la memoria y en el informe de gestión.
  - V. Propuesta de adaptación de las cuentas anuales para la presentación de información medioambiental.
- Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

La actividad medioambiental desarrollada por las unidades económicas repercute de tal manera en la sociedad en su conjunto y en los colectivos afectados directamente por dichas acciones que su conocimiento se traduce en un derecho para el ciudadano, correspondiendo a las entidades públicas el deber de su divulgación. Así se reconoce en la Declaración de Río de Janeiro <sup>1</sup>, donde en su principio 10.º se establece que «toda persona deberá tener acceso adecuado a la información sobre el medio ambiente de que dispongan las autoridades públicas, incluida la información sobre los materiales y las actividades que encierran peligro en sus comunidades... Deberá proporcionarse acceso efectivo a los procedimientos judiciales y administrativos, entre éstos el resarcimiento de daños y los recursos pertinentes». En el ámbito europeo este derecho ha sido regulado a través de la Directiva 90/313/CEE, de 7 de julio de 1990, sobre libertad de acceso a la información en materia de medio ambiente <sup>2</sup>, traspuesta a la normativa española a través de la Ley 38/1995 de 12 de diciembre <sup>3</sup>. Con estas disposiciones, y con independencia del interés que acredite el peticionario, se reconoce la obligación de exteriorizar este tipo de información.

En este contexto, es evidente la utilidad que el conocimiento de determinadas cuestiones medioambientales, como pueden ser las inversiones en activos destinados a disminuir la contaminación, los gastos derivados de la aplicación de medidas de conservación del entorno o las obligaciones por responsabilidades incurridas o en que pudiera incurrir la empresa por una inadecuada actuación medioambiental, reporta a la toma de decisión por parte de los distintos usuarios de la información contable. Según MUÑOZ RODRÍGUEZ <sup>4</sup>, «la información transmitida a través de la contabilidad financiera no sería completa si no se incluye información medioambiental que, por otra parte, es una demanda cada vez más generalizada por parte de los usuarios de dicha información» <sup>5</sup>.

Además de las presiones de los usuarios, la publicación de información medioambiental encuentra otros argumentos a favor, entre los que se encuentran la mejora de la imagen, la credibili-

<sup>1</sup> ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS (ONU). UNITED NATIONS WORD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT CNUMAD (1992): *Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo*. Río de Janeiro, 3 a 14 de junio de 1992. Disponible en Internet: [http://www.continental.edu.pe/doc\\_info/rio1992/](http://www.continental.edu.pe/doc_info/rio1992/)

<sup>2</sup> El objeto de la Directiva es proporcionar a todas las personas físicas o jurídicas el acceso a la información sobre el medio ambiente que se encuentre en poder de las autoridades y establecer los términos básicos y las condiciones en que dicha información debe encontrarse a disposición de los posibles peticionarios.

<sup>3</sup> Ley 38/1995, de 12 de diciembre, sobre el derecho al acceso a la información en materia de medio ambiente (BOE n.º 297, de 13 de diciembre de 1995).

<sup>4</sup> Al respecto, puede consultarse también NEVADO PEÑA, D. y TEJADA PONCE, A. (1997): «La segmentación de la información medioambiental». *Partida Doble*, n.º 76, 7, febrero; págs. 60-65.

<sup>5</sup> MUÑOZ RODRÍGUEZ, C. (1997): «Los sistemas contables y el medio ambiente». *Partida Doble*, n.º 76, 7, febrero; pág. 39.

dad y, en consecuencia, la competitividad y las ventas de la empresa. De este modo, en la medida en que las empresas consideran el asumir su responsabilidad medioambiental como un factor de éxito empresarial, la divulgación de la información voluntaria sobre sus actuaciones reflejará su buena disposición frente a los problemas medioambientales, lo que incidirá de forma positiva en la toma de conciencia ambiental y en la mejora de su imagen. Al dar difusión a su actuación medioambiental consigue una mayor aceptación social, que en un plazo más o menos corto de tiempo debería reflejarse en un aumento de la demanda de sus productos. Asimismo, tal como señalan LARRINAGA y LLULL <sup>6</sup>, «una actividad informativa oportuna puede ayudar a la empresa a ser creíble y participar de este modo en los foros públicos de debate de estas cuestiones. Además, puede ayudar a que los empleados se tomen en serio las ineficiencias que dan lugar a impactos medioambientales, porque *lo que se gestiona es lo que se mide*». Los anteriores argumentos inciden en la preocupación, cada vez mayor, de las empresas por incorporar información de tipo medioambiental en los estados contables e informes que de forma voluntaria u obligatoria publican <sup>7</sup>.

La información suministrada por las compañías y las propuestas para abordar este tipo de información se puede clasificar de diferentes maneras. Así, es posible la elaboración de indicadores específicos, financieros o no financieros, sobre la actuación medioambiental desarrollada; la incorporación de estos datos en los informes financieros tradicionales o el desarrollo de nuevos estados contables, como el balance ecológico propuesto por el «*Conseil National de la Comptabilité*» francés; asimismo, la información puede quedar recogida en las declaraciones publicadas, atendiendo, por ejemplo, a los requisitos impuestos en la implantación de sistemas de gestión o auditorías medioambientales, o en los informes de sostenibilidad de las entidades, etc.

<sup>6</sup> LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y LLULL GILET, A. (1999): «La información medioambiental en las Cuentas Anuales: El caso del sector eléctrico». *Partida Doble*, n.º 102, julio-agosto; pág. 82.

<sup>7</sup> No obstante, existen ciertos inconvenientes o «dificultades estratégicas» en el suministro de este tipo de información. Al respecto pueden consultarse, por ejemplo:

- CHRISTOPHE, B. (1989): *Comptabilité et Environnement. Prise en Compte des Activités environnementales dans les Documents Financiers des Entreprises*. Tesis Doctoral; pág. 343.
- MALLADO RODRÍGUEZ, J.A. y LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1992): «Contabilidad empresarial e información sobre impacto ambiental». *IV Congreso de Economía, Desarrollo Económico y Medio Ambiente*, diciembre, Sevilla. Editorial Aranzadi, Pamplona; pág. 614.

Entre los inconvenientes para ofrecer estos datos se pueden citar, entre otros:

- Su inutilidad aparente.
- La tentación de seleccionar los datos resaltando los aspectos positivos y ocultando los negativos. RODRÍGUEZ ARIZA, L. y LÓPEZ GORDO, M.G. (2004): «Análisis de los atributos cualitativos de la información medioambiental proporcionada por las compañías del IBEX-35 (1998-2002)». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 14, julio-diciembre; págs. 135-172. Sobre este extremo debe tenerse en cuenta que la manipulación u omisión de información sobre los aspectos negativos de la actividad sobre el medio en nada beneficia a la imagen de la empresa, dado que, en estos casos, «la imagen queda dañada en dos sentidos: por su falta de cuidado con el medio ambiente y por la falta de fiabilidad de sus informaciones». LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y LLULL GILET, A. (1999): *op. cit.*; pág. 82.
- Su utilización para legitimar la actuación de la empresa. Puede verse: DE FUENTES, P. (1993): «Legitimación y contabilidad medioambiental». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 75, abril-julio, vol. XXII; págs. 317-322.
- La reticencia a proporcionar detalles que puedan ser usados por la competencia o que alerten a las autoridades sobre incumplimientos en la legislación medioambiental.
- La falta de una normativa homogeneizadora para la elaboración y suministro de este tipo de información.

En el ámbito de la contabilidad financiera, encontramos diversas propuestas acerca del tratamiento contable de los aspectos medioambientales que atañen a las compañías y su presentación en los estados financieros obligatorios. En los siguientes apartados acometemos una revisión crítica de estos aspectos identificando una propuesta para la segregación de las partidas medioambientales en el balance de situación y en la cuenta de resultados, así como de ampliación de los contenidos informativos de la memoria.

## II. DESARROLLOS NORMATIVOS SOBRE LAS CUESTIONES MEDIOAMBIENTALES EN EL ÁMBITO DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA

Tras la consideración de los pronunciamientos de los principales organismos armonizadores en el ámbito de la contabilidad financiera, deducimos que las actividades reguladoras en materia de información medioambiental se pueden clasificar atendiendo a la naturaleza jurídica del ente que las desarrolla. En este sentido, cabe diferenciar entre organismos de armonización contable privados, cuyos miembros son los profesionales contables o las organizaciones contables privadas de cada país, y organismos normalizadores públicos, entendiéndose por tales los que se encuentran insertos en la estructura del Estado o aquellos en los que participan los gobiernos de distintos países. Asimismo, considerando el alcance territorial del ente emisor de normas, es posible distinguir tres situaciones diferenciadas: pronunciamientos emitidos por organismos con influencia internacional, europea o nacional.

Considerando los criterios anteriores, a continuación, realizamos una breve síntesis de las principales propuestas desarrolladas por los entes reflejados en la **tabla 1**.

**Tabla 1.** Organismos emisores de normas sobre contabilidad medioambiental.

Influencia territorial \ Naturaleza jurídica	Privados	Públicos
Internacional .....	IASB	ONU
Europeo .....	FEE	UE
Nacional .....	FASB CICA ACCA ICAEW AECA	SEC ICAC

FUENTE: *Elaboración propia.*

Respecto a las aportaciones realizadas en el ámbito privado internacional, cabe destacar que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, «*International Accounting Standards*

*Board*) (IASB), no ha emitido hasta la fecha una norma específica relativa a la información medioambiental y, aunque en 1998 el presidente de este organismo manifestó su intención de incluir los temas medioambientales en la agenda del IASB, hasta la fecha no se ha hecho nada al respecto.

A pesar de lo anterior, es posible encontrar alusiones a estas cuestiones en el texto de diversas Normas Internacionales de Contabilidad, «*International Accounting Standard*» (IAS). Concretamente, las referencias más relevantes, que hemos resumido en la **tabla 2**, se recogen en la IAS 1, relativa a la presentación de estados financieros; la IAS 16, sobre propiedades, planta y equipo; la IAS 36, acerca del deterioro del valor de los activos; y la IAS 37, sobre provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes. En este punto, nos parece oportuno adelantar la notable influencia que esta última norma ha tenido en el planteamiento sobre contabilidad medioambiental presentado por la Unión Europea en mayo de 2001<sup>8</sup>. Por último, en referencia a las consecuencias contables de los mecanismos de política medioambiental cabe destacar la interpretación de norma (IFRIC 3) sobre el registro contable de los derechos de emisión aprobada por el IASB en diciembre de 2004<sup>9</sup> y que, por lo pronto, no cuenta con el beneplácito del «*European Financial Reporting Advisory Group*» (EFRAG) para ser aceptada en el ámbito de la Unión Europea<sup>10</sup>. Quizá hayan sido la falta de consenso sobre la aplicación de la IFRIC 3 y las modificaciones previstas en las normas internacionales las que han llevado al IASB a retirar, en junio de 2005, esta propuesta.

**Tabla 2.** Principales aportaciones del IASB en materia de contabilidad medioambiental.

1. «*Presentación de estados financieros*». En esta norma se recomienda a las empresas la elaboración y presentación de estados medioambientales; de este modo, en su párrafo 9 puede leerse «muchas empresas presentan, adicionalmente a sus estados financieros, otros estados e informaciones tales como los que se refieren a la generación y reparto del valor añadido o agregado, o los informes medioambientales, particularmente en los sectores industriales donde los trabajadores se consideran un importante grupo de usuarios o los factores ambientales resultan significativos. Se aconseja a las empresas que presenten tales estados adicionales, siempre que la gerencia crea que pueden ayudar a los usuarios a tomar decisiones económicas».

.../...

<sup>8</sup> Recomendación de la Comisión, de 30 de mayo de 2001, relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas (DO L 156, de 13 de junio de 2001).

<sup>9</sup> Respecto al contenido del IFRIC 3 y los aspectos más polémicos de la propuesta puede consultarse: LÓPEZ GORDO, M.G. y LÓPEZ GORDO, J.F. (2004): «El protocolo de Kioto y la contabilidad de los derechos de emisión». *Técnica Contable*; n.º 670, diciembre; págs. 4-16. Asimismo, un análisis de las consecuencias contables derivadas del mercado de derechos de emisión y una propuesta para su contabilización a tenor del marco normativo español puede verse en: LÓPEZ GORDO, M.G. y LÓPEZ GORDO, J.F. (2005): «Pautas generales de funcionamiento del MEDE. Análisis desde una perspectiva contable». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 263, febrero; págs. 161-188.

<sup>10</sup> En la página web del EFRAG –[www.efrag.org](http://www.efrag.org)– puede consultarse el documento justificativo de la negativa a incorporar el IFRIC 3 al compendio de normas internacionales aceptadas en la Unión Europea.

.../...

*IAS 16. «Propiedades, Planta y Equipo».* En el párrafo 13 de la norma se especifica la posibilidad de incorporar al inmovilizado las inversiones realizadas en propiedades, planta y equipo por razones de seguridad o medioambientales, con independencia de que tales inversiones contribuyan a la generación de beneficios futuros, siempre y cuando sean recuperables en el sentido de que sin tales inversiones no sería posible la obtención de dichos beneficios (pueden no aumentar beneficios futuros sino permitir su obtención). En este sentido la norma (párrafo 13) especifica lo siguiente: «Algunos elementos de los que componen las propiedades, planta y equipo, pueden ser adquiridos por razones de seguridad o medioambientales. La compra de tales activos fijos, si bien no incrementa los beneficios económicos que proporciona ninguno de los otros activos fijos existentes, puede ser necesaria para que la empresa logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Si tal es el caso, esas adquisiciones de elementos pertenecientes a las propiedades, planta y equipo, cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos, puesto que permiten a la empresa obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido de no haberlas realizado. No obstante, tales activos serán reconocidos como activos fijos sólo en la medida en que el importe en libros de los mismos, más el correspondiente a los activos que se relacionan con ellos, exceda al importe recuperable del conjunto formado por unos y otros. Por ejemplo, una empresa química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de las propiedades, planta y equipo, las mejoras efectuadas en la planta, en la medida en que son recuperables, puesto que sin ellas la empresa quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos».

Asimismo, en el párrafo 15, relativo a los componentes del coste de las propiedades, planta y equipo, entre otros conceptos, se especifica como ejemplo de coste directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado «los costos estimados de desmantelar y trasladar el activo, así como los correspondientes a la restauración de su emplazamiento, en la medida en que deban ser considerados como una provisión para gastos futuros, según lo establecido en la IAS 37, Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes».

*IAS 36. «Deterioro del valor de los activos».* Establece que para determinar la depreciación se elimina el importe de la provisión –si se incluye como menor valor recuperable–. En el párrafo 77 se señala: «podría ser necesario tomar en consideración ciertos pasivos cuando se esté calculando el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto puede ocurrir cuando la desapropiación de la citada unidad obligue al comprador a asumir un pasivo. En tal caso, el precio de venta neto (o el flujo de efectivo procedente de la desapropiación al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo estaría formado, conjuntamente, por el precio de venta neto estimado para los activos de la unidad y para el pasivo, menos los costos correspondientes a la desapropiación. A fin de llevar a cabo una comparación, que tenga sentido, entre el valor en libros y el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, es preciso deducir el valor en libros del pasivo al calcular tanto el valor de uso de la unidad como su valor en libros».

*IAS 37. «Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes».* Cabe mencionar los ejemplos 2A y 2B del apéndice C, relativos al reconocimiento de provisiones en caso de terrenos contaminados; y también el ejemplo 3, que contempla la dotación de provisión en el supuesto de restauración del fondo marino por parte de una plataforma petrolífera.

Entre los organismos de armonización contable privados, en Europa es de destacar el papel de la Federación de Expertos Contables Europeos, «*Fédération des Experts Comptables Européens*» (FEE), con la aportación de diversos trabajos <sup>11</sup> donde se contempla el tratamiento del medioam-

<sup>11</sup> Una revisión de los trabajos acometidos por la FEE puede verse en ELORRIAGA ANCÍN, J.F. (1998): «Plan estratégico del Grupo de Trabajo Medioambiental de la federación de Expertos Contables Europeos (FEE)». *Revista Técnica*, 3.ª época, n.º 12; págs. 76-79.

biente en la información financiera <sup>12</sup>. Otros, igualmente reseñables, son los correspondientes a organizaciones privadas de carácter nacional, como los desarrollados en países como Canadá, por el «*Canadian Institute of Chartered Accountants*» <sup>13</sup> (CICA), o en Estados Unidos, por el «*Financial Accounting Standards Board*» <sup>14</sup> (FASB). Asimismo, en esta línea, cabe citar las aportaciones de la «*Chartered Association of Certified Accountants*» (ACCA) de Gran Bretaña <sup>15</sup>; las del «*Institute of Chartered Accountants of England and Wales*» <sup>16</sup> (ICAEW); y, en nuestro país, el documento n.º 13 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas <sup>17</sup> (AECA) relativo a la contabilidad de gestión medioambiental.

En el panorama público internacional, la ONU, a través del Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, «*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*» (ISAR), inició en 1989 una serie de estudios referentes a la armonización de la información medioambiental <sup>18</sup>. Entre ellos, es de destacar su propuesta, formalizada en un informe del año 1998, sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales <sup>19</sup>.

<sup>12</sup> FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE):

- [1995]: Environmental Accounting, reporting and auditing: survey of current activities and development within the accountancy profession. FEE, Bruselas.
- [1996]: Research paper on expert statements in environmental reports. FEE, Bruselas.
- [1997]: FEE Comparative study of conceptual accounting frameworks in Europe. FEE, Bruselas.
- [2000]: Towards a generally accepted framework for environmental reporting. FEE, Bruselas.

<sup>13</sup> CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA):

- [1992]: Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession. CICA, Toronto.
- [1993]: Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues. CICA, Toronto.
- [1994]: Reporting on Environmental Performance. CICA, Toronto.

<sup>14</sup> FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). EMERGING ISSUES TASK FORCE (EITF):

- [1990]: Issue 90-8. Capitalization of Cost to Treat Environmental Contamination. FASB, Stanford.
- [1993]: Issue 93-5. Accounting for Environmental Liabilities. FASB, Stanford.
- [1995]: Issue 95-23. The Treatment of Certain Site Restoration/Environmental Exit Costs When Testing a Long Live Asset for Impairment. FASB, Stanford.

<sup>15</sup> Según describen MAGUREGUI y BARAINCA, este organismo patrocinó un informe sobre «contabilidad verde» a cargo de Rob GRAY, profesor de la Universidad de East Anglia. La ACCA pidió al profesor GRAY que desarrollase los criterios que pudieran constituir la base de las normas de una nueva contabilidad medioambiental, que más adelante elaboraría el Comité de Normas Contables, *Accounting Standards Committee* (ASC). MAGUREGUI URIONABARRENETXEA, L. y BARAINCA VICINAY, I. (1997): «Registro contable de los hechos medioambientales». *Técnica Contable*, año XLIX, n.º 586, octubre; pág. 704.

<sup>16</sup> INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF ENGLAND AND WALES (ICAEW) (1995): *Financial Reporting of environmental liabilities*. A discussion paper. FRAG 12/95, april.

<sup>17</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1996): *Contabilidad de Gestión medioambiental*. Principios de Contabilidad de Gestión. Doc. n.º 13, Madrid.

<sup>18</sup> Una revisión de los trabajos emprendidos por el ISAR puede verse, por ejemplo, en LÓPEZ RODRÍGUEZ, R. (1993): «Armonización sobre las medidas financieras. Trabajos realizados por el ISAR». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, n.º 75, abril-julio; págs. 333-345.

<sup>19</sup> ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS (ONU). INTERGOVERNMENTAL WORKING GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING (ISAR) (1998): *Accounting and financial reporting for environmental cost and liabilities*, Tb/B/COM.2/ISAR/3, de 12 de marzo de 1998.

Por su parte, el Foro Consultivo de Contabilidad de la Unión Europea <sup>20</sup>, «*Accounting Advisory Forum*» (AAF), en noviembre de 1995 emite un documento sobre el tratamiento de las cuestiones medioambientales en la información financiera <sup>21</sup> cuyo contenido ha sido posteriormente considerado en la elaboración de la citada Recomendación de la Comisión relativa al reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones medioambientales en los informes anuales de las empresas.

Entre las normas emitidas por organismos públicos de ámbito nacional cabe mencionar las aprobadas por la «*Securities Exchange Comisión*» (SEC) de los Estados Unidos, que afectan a las sociedades que cotizan en Bolsa; el caso de Noruega, donde la legislación obliga a que las empresas incorporen al informe anual datos relativos al impacto que la actividad empresarial causa sobre el medio ambiente y las medidas adoptadas al respecto. En esta tesitura, también en Dinamarca y Países Bajos existen obligaciones respecto a la difusión de información medioambiental, y Francia ha anunciado sus intenciones al respecto. Aunque, en estos casos, tal como señala la ACCA <sup>22</sup>, la información requerida no tiene un carácter estrictamente financiero, por lo que no afecta directamente a la elaboración de estados contables.

En España, desde la entrada en vigor de la adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas del sector eléctrico <sup>23</sup>, existe la obligación de que las empresas reflejen en las cuentas anuales determinados datos relativos a las actividades relacionadas con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental provocado con su actividad. Este mandato, extensivo a todas las empresas <sup>24</sup>, se ha visto incorporado en las adaptaciones sectoriales aprobadas con posterioridad y desarrollado en el año 2002 a través de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales <sup>25</sup>. Para la elaboración de esta última regulación se ha tomado como referencia la Recomendación de la Comisión europea del año 2001 citada anteriormente.

<sup>20</sup> Respecto al contenido de los trabajos del Foro Consultivo de Contabilidad pueden consultarse, entre otros:

- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y LLULL GILET, A. (1999): *op. cit.*; págs. 84 y ss.
- MAGUREGUI URIONABARRENETXEA, L. y BARAINCA VICINAY, I. (1997): *op. cit.*; págs. 706 y ss.
- MONEVA ABADÍA, J.M. (1996): «Información financiera medioambiental: su regulación internacional». *Partida Doble*, n.º 66, abril; págs. 46 y ss.

<sup>21</sup> ACCOUNTING ADVISORY FORUM (AAF) (1995): *Environmental issues in financial reporting*. Documento XV/6004/94.

<sup>22</sup> CHARTERED ASSOCIATION OF CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA) (2002): *Industry as a partner for sustainable development*. Accounting. Disponible en Internet: <http://www.mindfully.org/Sustainability/Sustainable-Accounting-UNEPDTIE-May02.htm>

<sup>23</sup> Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico (BOICAC n.º 33, de marzo de 1998).

<sup>24</sup> La adaptación sectorial modifica el PGC en el sentido de obligar a todas las empresas a incorporar en sus cuentas anuales información significativa relativa a la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental provocado con su actividad.

<sup>25</sup> Resolución de 25 de marzo de 2002 del ICAC, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales (BOE n.º 81 de 4 de abril de 2002).

### III. LOS ELEMENTOS MEDIOAMBIENTALES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS. DEFINICIÓN Y TRATAMIENTO CONTABLE

En Recomendación de la Comisión y en la Resolución del ICAC, así como en los trabajos preliminares –desarrollados por el AAF y otros organismos como la ONU (ISAR) y el FASB (EITF)– existe cierto consenso sobre las cuestiones medioambientales que deben ser captadas por la contabilidad e incorporadas a la información financiera. En este sentido, los pronunciamientos coinciden en señalar como elementos de los estados financieros susceptibles de reconocimiento contable, valoración e información, los gastos, activos y pasivos de carácter medioambiental, así como otros hechos de esta naturaleza que deberían ponerse de manifiesto en documentos distintos al balance de situación y la cuenta de resultados. Destaca la falta de consideración de los ingresos de este tipo.

#### A) Gastos y activos medioambientales.

Los gastos medioambientales han sido definidos por el AAF como «los derivados de acciones realizadas por una empresa para la prevención, reducción o restauración de los daños medioambientales consecuencia de sus actividades de explotación, o derivadas de la conservación de recursos renovables y no renovables»<sup>26</sup>. Entre otros, este organismo considera los derivados de la protección del agua, la reducción y recogida de residuos, los de mantenimiento de la calidad del aire, la eliminación de contaminación en edificios, la reducción del ruido, la investigación en productos y procesos ecológicos no dañinos para el medio ambiente, etc. El AAF excluye de la definición las pérdidas de carácter medioambiental, al afirmar que «los costes incurridos como resultado de multas o sanciones por no cumplir la legislación medioambiental, indemnizaciones a terceras partes como resultado de pérdidas o daños causados por la contaminación pasada se excluyen de la definición»<sup>27</sup>. Sin embargo, otros organismos, como el ICAEW, se muestran más flexibles en la consideración de gastos medioambientales, incluyendo los conceptos anteriores entre los gastos extraordinarios.

A tenor de la Resolución del ICAC (apartado 1 de la norma cuarta), dentro de la categoría de gasto medioambiental se incluyen: «los importes devengados de las actividades medioambientales, realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos medioambientales del sujeto contable». La Recomendación de la Comisión se refiere a los gastos medioambientales como «el coste de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias».

En la **tabla 3** se recogen las actividades que, entre otras, podrían dar lugar al reconocimiento de gastos medioambientales, según lo preceptuado por la Resolución del ICAC y la Recomendación de la Comisión. A tenor de las enumeraciones propuestas, resulta llamativo que, respecto a la delimitación de las partidas de gasto medioambiental, la Comisión se muestre más estricta que el ICAC, al no

<sup>26</sup> Tomada de MONEVA ABADÍA, J.M. (1996): *op. cit.*; pág. 48.

<sup>27</sup> AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 5. Véase BONILLA PRIEGO, M.J. (1999): «Algunos problemas en la determinación del coste medioambiental en la empresa». *Técnica Contable*, n.º 615, marzo; pág. 235.

ubicar dentro de esta categoría los gastos incurridos como consecuencia de sanciones, multas o compensaciones a terceros por daños procedentes de la contaminación ambiental, dado que, según justifica la norma europea en su apartado 2.3, «aunque están relacionados con el impacto de las operaciones de la empresa en el medio ambiente, estos costes no evitan, reducen o reparan el daño causado al medio ambiente».

Desde nuestro punto de vista, este modo de proceder puede resultar cuestionable; piénsese, por ejemplo, en el caso de que el importe de las sanciones o multas fuese destinado por la Administración de forma inequívoca a evitar, reducir o reparar el perjuicio al entorno, o el caso de que la sanción o compensación a terceros consistiese en la reparación del daño causado.

Ante estas situaciones podría argüirse que los costes incurridos como consecuencia del acto administrativo o la compensación requerida tienen el destino que atribuye la norma a los gastos medioambientales, por lo que, en línea con lo preceptuado por el ICAC, creemos que cabría plantearse su tratamiento como tales.

No obstante, es preciso matizar que al realizar el análisis contable de la información sería recomendable que estas partidas aparecieran en una agrupación separada, ya que la consideración de estos devengos entre otros gastos de tipo medioambiental puede llevar a conclusiones erróneas en la interpretación de indicadores de esfuerzo ambiental, como, por ejemplo, la afirmación de un mejor comportamiento de las empresas que mayores sanciones o compensaciones hayan tenido que afrontar. Es quizá por ello que algunos de los pronunciamientos excluyen este tipo de partidas de la consideración de gastos de índole medioambiental.

**Tabla 3.** Actuaciones que originan gastos medioambientales.

Resolución del ICAC	Recomendación de la comisión
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales.</li> <li>• El tratamiento de residuos y vertidos.</li> <li>• La descontaminación.</li> <li>• La restauración.</li> <li>• La gestión medioambiental o la auditoría medioambiental.</li> <li>• Multas, sanciones y compensaciones a terceros por perjuicios causados al medio ambiente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La gestión de residuos.</li> <li>• La protección del suelo y las aguas superficiales y subterráneas.</li> <li>• La protección del aire libre y el clima.</li> <li>• La reducción del ruido.</li> <li>• La protección de la biodiversidad y el paisaje.</li> <li>• Los gastos adicionales cuyo objetivo principal consista en evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente.</li> </ul>

FUENTE: *Elaboración propia a partir de la normativa analizada.*

En los planteamientos anteriores a la Recomendación Europea se dispone que los costes medioambientales puedan ser tratados como gastos o activos. A efectos de su reconocimiento, los gastos se clasifican, atendiendo a su naturaleza, en ordinarios y extraordinarios (sanciones, multas o

compensaciones), previéndose la posibilidad de su capitalización<sup>28</sup>, siempre y cuando se den ciertos requisitos<sup>29</sup> y no se supere el límite máximo de los costes incurridos recuperables<sup>30</sup> en el futuro.

En lo concerniente al registro contable de los gastos medioambientales, la norma española prescribe, como regla general, la incorporación de éstos al resultado del ejercicio en que se devenguen, diferenciándose, en atención a su naturaleza, entre gastos de explotación (relacionados con la actividad ordinaria de la entidad) y gastos extraordinarios (multas, sanciones y compensaciones a terceros por daños medioambientales), en la medida en que estos últimos no presentan carácter habitual y recurrente. En el caso de tratarse de gastos de explotación suficientemente significativos, el ICAC propone la creación de un epígrafe específico denominado «Gastos medioambientales», que aparecerá bajo la agrupación de «Otros gastos de explotación» en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias. Respecto a los gastos que supone la restauración de los daños ocasionados por la contaminación pasada de la empresa, la Resolución prescribe su consideración como gastos de explotación. En esta misma línea, bajo la perspectiva de la Recomendación europea, en ningún caso serían activables los gastos que ocasione la limpieza de la contaminación provocada en el pasado, debiendo considerarse gastos de reparación y conservación atribuibles al resultado del ejercicio. Este tratamiento puede ser discutible desde el punto de vista contable. En este sentido, cabe plantearse su registro como gastos de naturaleza extraordinaria en la medida en que puede considerarse un ajuste de los resultados de ejercicios anteriores; criterio del que discrepan las normas examinadas.

Por otro lado, en la Resolución del ICAC no se contempla expresamente la posibilidad y requisitos para la activación de los gastos medioambientales, remitiéndose, a tal efecto, a las normas que con carácter general se refieren al tratamiento de las renovaciones, ampliaciones y mejoras del inmovilizado material<sup>31</sup> y a la determinación del coste de producción<sup>32</sup>.

<sup>28</sup> Cabe la activación de gastos, salvo en el caso de gastos destinados a reparar la contaminación pasada, que tendrían similar consideración que los gastos de reparación y conservación.

<sup>29</sup> Los requisitos para poder activar los costes medioambientales, según el AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 16, de acuerdo con lo establecido en la IV Directiva, se concretan en los siguientes:

- Aumento de la vida útil, capacidad productiva o mejoran la seguridad y eficiencia de los activos de la sociedad.
- Los costes mitigan o previenen la contaminación medioambiental futura. Si se trata de gastos destinados a reparar daños pasados, normalmente tienen una consideración similar a la de gastos de reparación y conservación.

En este punto cabe señalar que el EITF (FASB) (1990): *op. cit.*, respecto a los requisitos para la activación de costes para tratar la contaminación del entorno (costes de eliminación, almacenamiento y prevención de la contaminación actual y futura), añade un tercer criterio:

- Se destinan al acondicionamiento de bienes para su venta posterior, pues de no realizarse no sería posible realizar dicha venta.
- Además, y siempre que se dé el requisito de recuperabilidad futura, se pueden activar aquellos gastos medioambientales incurridos tras la adquisición, producción o desarrollo de un activo fijo. AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 17; y CICA (1993): *op. cit.*; capítulo 3.

<sup>30</sup> En algunos casos la recuperabilidad debe interpretarse sobre la base de que si no se efectúa la inversión no se pueden vender los productos fabricados con otros activos y, por lo tanto, no se podrán obtener beneficios futuros. AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 18.

<sup>31</sup> Norma de Valoración 3.ª letra f) del PGC y su desarrollo a través de la norma tercera de la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (BOE de 18 de enero de 1992).

<sup>32</sup> Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOICAC n.º 42, de junio de 2000).

En este punto nos encontramos con el problema de establecer en qué medida un gasto derivado de una actividad medioambiental puede ser objeto de capitalización y, por tanto, ser considerado como un activo medioambiental. Hay que tener en cuenta que el reconocimiento de gastos medioambientales exige que éstos deriven de una actividad cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente; este planteamiento puede chocar con los requisitos dispuestos por la normativa española para la activación de los gastos de renovación, ampliación o mejora de los elementos del inmovilizado material, a la que sólo se debe proceder cuando dichos gastos impliquen un aumento de la capacidad productiva, mejora sustancial de la productividad o alargamiento de la vida útil de los elementos a los que se incorporan. Bajo esta perspectiva, y a tenor de la consideración estricta de estas partidas, nunca sería posible la activación de gastos medioambientales, puesto que el propósito principal al que responde la capitalización no coincide con el arbitrado en la definición de actividades de índole medioambiental.

Por su parte, la Recomendación de la Comisión conjuga como requisitos para la activación de gastos medioambientales los siguientes (puntos 12 y 13 del apartado 3):

1. Si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos.
2. Si aportan beneficios económicos para el futuro <sup>33</sup>.
3. Si van a ser empleados de forma permanente en las actividades de la empresa.
4. Y si, además, cumplen uno de los criterios siguientes:
  - Los costes están relacionados con los beneficios previstos que se espera afluayan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficiencia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o
  - Los costes reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.

Como a continuación tendremos ocasión de comprobar, el primer y tercer requisito cabrían dentro de la definición de activo medioambiental que, desde una perspectiva patrimonial, aporta la Resolución del ICAC en referencia a los inmovilizados medioambientales. Por diferencia con la norma española, respecto a los requisitos específicos para la capitalización de gastos, la Recomendación ha tenido el acierto de considerar la circunstancia de que la finalidad del gasto sea limitar la contaminación ambiental.

En caso de cumplirse las condiciones anteriores, la Comisión establece la obligatoriedad de capitalizar el gasto medioambiental, que quedará reflejado en el activo:

<sup>33</sup> Según la Recomendación (apartado 3.15), se entiende que los gastos medioambientales no generan beneficios económicos futuros cuando «se refieren a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación (por ejemplo, tratamiento de residuos, costes de saneamiento relativos a actividades actuales de explotación, saneamiento de los daños ocasionados en periodos anteriores, costes de gestión medioambiental o auditorías medioambientales)».

- *Como partida separada*: en la medida en que se trate de gastos que sean capaces de producir por sí mismos beneficios económicos.
- *Incorporados a otros activos*: en el caso de que dichos beneficios procedan de otros activos existentes empleados en las operaciones de la empresa con los que se relacionan los gastos medioambientales susceptibles de capitalización.

Los activos de naturaleza medioambiental son definidos por la Resolución española, en el apartado uno de la norma quinta, desde una perspectiva patrimonial, entendiéndose por tales «los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad». Por su parte, la Recomendación de la Comisión aporta una visión más económica, acorde con el IASB, al supeditar, en cualquier caso, el reconocimiento de activos medioambientales al requisito de contribución a la obtención de beneficios por parte de la entidad.

A tenor de la definición de activo medioambiental, se nos plantea el interrogante sobre si los elementos del inmovilizado financiero debieran incluirse en esta categoría. Sobre tal particular, pensamos que cabría esta posibilidad, por ejemplo, en el supuesto de inversiones realizadas en el capital de empresas entre cuyos objetivos figure la conservación del medio ambiente y en la medida en que la razón para realizar esta inversión estribe, principalmente, en financiar las actuaciones tendentes al logro del mencionado objetivo. Podría ser el caso de los denominados «fondos de inversión verdes», que se comprometen a invertir en participaciones de empresas que muestran un comportamiento respetuoso con el entorno. No obstante, en este caso nos encontramos nuevamente con la subjetividad que el apelativo de «destino principal», sin mayor concreción, incorpora en la delimitación de los hechos medioambientales objeto de reconocimiento en los estados financieros.

En cuanto al tratamiento contable que cabe otorgar a los activos de carácter medioambiental, la Resolución especifica que se registren, con arreglo a su naturaleza, en las partidas correspondientes del inmovilizado, aplicándoseles, a efectos de la determinación del coste histórico, la amortización y otras correcciones valorativas, un tratamiento similar al prescrito por nuestra normativa con carácter general para el inmovilizado material. Además, la norma indica la necesidad de reconocer las pérdidas de valor en los elementos de activo originadas por factores medioambientales; por ejemplo, se nos ocurre el caso de pérdidas del valor del suelo por el efecto de la contaminación, sustituciones o adaptaciones de los activos por requerimientos legales o de mercado y, por qué no, la disminución del valor de las participaciones en otras empresas debido a las contingencias medioambientales que presentan éstas. En la Recomendación de la Comisión se concreta que dicha provisión se dotará en el caso de que el importe recuperable <sup>34</sup> del uso del lugar haya descendido por debajo de su valor en libros y esta situación se considere duradera.

<sup>34</sup> En el ámbito de la IAS 36.5 se entiende que el importe recuperable de un activo es «el mayor entre su precio de venta neto y su valor en uso»; el precio de venta neto *net selling price* se refiere al «importe que se puede obtener por la venta del mismo en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor experimentados, una vez deducidos los costos de desapropiación»; asimismo, la literatura del IASB define el valor en uso *value in use* como «el valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo que se esperan, tanto por su funcionamiento continuado en el tiempo, como de su eventual desapropiación al final de la vida útil».

## B) Responsabilidades de tipo medioambiental.

Los pasivos medioambientales son definidos por el AAF de forma amplia como «aquellas pérdidas o deudas en las que incurriría la empresa con probabilidad como consecuencia del impacto sobre el entorno físico, aunque se desconozca el importe y/o la fecha en que se producirán»<sup>35</sup>.

La norma europea y la española sitúan el origen de los pasivos medioambientales en las responsabilidades de este tipo asumidas por la empresa, conceptuadas, en la norma segunda de la Resolución, como «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». Sobre tal particular, nos parece muy acertado el enfoque que otorga la normativa al situar el origen de la obligación en la responsabilidad corporativa frente al medio ambiente, centrada ésta, no sólo en la que desde el punto de vista jurídico pudiera derivarse de una conducta incorrecta, sino, principalmente, en el compromiso de conservación de la naturaleza que la empresa asume ante terceros, sean éstos personas identificables o sea la sociedad en su conjunto.

De este modo, en coherencia con lo dispuesto en la IAS 37<sup>36</sup>, en la Resolución del ICAC y en la Recomendación europea se dispone que la obligación que origina el reconocimiento del pasivo medioambiental puede venir determinada bien por requerimientos legales o contractuales, bien por responsabilidades tácitas o implícitas, en cuyo caso el nacimiento de la obligación deriva de compromisos que la entidad asume, como resultado de declaraciones que ha hecho públicas, por las expectativas derivadas de sus pautas de actuación pasada o la práctica habitual de la industria. A estas situaciones, la Resolución del ICAC añade, de forma explícita, la evolución probable de la regulación medioambiental, de cuyo cumplimiento la empresa no pueda sustraerse. Este último requisito también es considerado por la Recomendación europea al tratar la medición de las responsabilidades medioambientales, estableciendo que la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual debe obtenerse observando, entre otros, la evolución futura de la técnica y la legislación<sup>37</sup>. Coincidiendo con lo expresado por FERNÁNDEZ, LARRINAGA y MONEVA, «este tratamiento de la responsabilidad es novedoso en la regulación contable española. En particular es destacable que se incluyan las obligaciones tácitas o la evolución de la regulación»<sup>38</sup>.

Como acabamos de comprobar, en consonancia con las IAS 1 y 37, las distintas normativas aportan una definición amplia de obligación que permite diferenciar tres categorías de pasivos medioambientales distintas: pasivos medioambientales ciertos, provisiones y contingencias de carácter medioambiental.

Los pasivos medioambientales ciertos responden al concepto genérico de responsabilidad medioambiental ofrecido anteriormente. Su tratamiento contable es similar al que se otorga al resto

<sup>35</sup> Tomada de MAGUREGUI URIONABARRENETXEA, L. y BARAINCA VICINAY, I. (1997): *op. cit.*; pág. 707.

<sup>36</sup> Véase el párrafo 17 y el ejemplo 2 A del anexo.

<sup>37</sup> Apartado 23 de la Recomendación europea.

<sup>38</sup> FERNÁNDEZ CUESTA, C.; LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y MONEVA ABADÍA, J.M. (2002): «La Resolución del ICAC sobre reconocimiento, valoración e información de aspectos medioambientales en las cuentas anuales». *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*; n.º 61, septiembre-diciembre; pág. 34.

de pasivos de la entidad, por lo que ninguna de las normas dispone una diferenciación de éstas en el balance ni requiere información específica en la memoria.

Las provisiones de naturaleza medioambiental, según se especifica en la Resolución del ICAC, responden a la existencia de «gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán»<sup>39</sup>. En línea con lo dispuesto por el IASB<sup>40</sup>, la provisión debe calcularse teniendo en cuenta la mejor estimación posible, considerando que:

- a) Su cuantificación no debe verse afectada por el importe que se espera obtener con la venta de los elementos de activo relacionados directamente con el origen de la obligación.
- b) La estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores.
- c) En la medida en que el importe sea significativo, se tendrá en cuenta el efecto financiero en el cálculo de la provisión.
- d) La incertidumbre relacionada con la estimación del importe no justifica su falta de reconocimiento.

Respecto a este último requisito, y en opinión del IASB<sup>41</sup>, la mejor estimación de la provisión requiere la consideración racional de los riesgos e incertidumbres que rodean a los sucesos y circunstancias concurrentes en la valoración de la misma, advirtiéndose de que la incertidumbre no puede justificar la creación de provisiones excesivas. En el caso de que no sea posible obtener una única mejor estimación del gasto, la Resolución del ICAC prescribe el reconocimiento de la provisión, al menos, por el mínimo importe evaluado. Por diferencia, en virtud del principio de prudencia, la norma europea recomienda considerar la estimación más elevada.

A tenor del apartado 3 de la norma sexta de la Resolución, y en concordancia con lo dispuesto en la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, a efectos de su presentación en el

<sup>39</sup> Según el AAF (1995): *op. cit.*; párrafos 10-14, la obligación se considerará una provisión siempre y cuando se dé alguna de las siguientes condiciones:

1. Pérdida o deuda probables e importe aproximado o exacto:
  - a) Si existe una obligación legal, inevitable, o decisión gerencial para prevenir, reducir o reparar el daño.
  - b) El importe se puede estimar de forma aproximada o exacta.
2. Pérdida o deuda incierta e importe cierto.
3. Pérdida o deuda cierta e incertidumbre sobre el momento de acaecimiento.

Cuando la deuda futura no se adecua a las situaciones anteriores, esto es, si se trata de un hecho meramente posible o remoto cuyo importe no se puede estimar razonablemente, la obligación será tratada como una contingencia e informada en la memoria.

<sup>40</sup> Véase la IAS 37. IASB (1998): *Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*; párrafos 36-52.

<sup>41</sup> IASB (1998): *op. cit.*; párrafos 42-44.

balance de situación, estas provisiones se recogerán entre las provisiones para riesgos y gastos del pasivo del balance, y si su importe es significativo se ha de crear un subepígrafe específico denominado «Provisiones para actuaciones medioambientales».

En virtud de la norma española, la responsabilidad medioambiental será informada como contingencia en la memoria si:

- No es probable que la obligación origine una salida de recursos.
- El nacimiento de la obligación está condicionado por la ocurrencia de un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir.

En relación con la definición de contingencias es destacable que ni en la Resolución del ICAC ni en la Recomendación de la Comisión se recoja expresamente, en la delimitación que hacen de las contingencias, el caso, contemplado en la IAS 37, de que el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad. Sin embargo, este supuesto, infrecuente según la Recomendación europea, queda contemplado posteriormente al tratar la medición de las responsabilidades medioambientales.

En cuanto a las compensaciones que se espera recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, las normas europea y española, en línea con el IASB, adoptan la postura de que no deben compensar en balance la deuda medioambiental y prescriben su reconocimiento como activos sólo en el caso de que no existan dudas sobre la percepción del reembolso. Además, se establece que únicamente en el supuesto de que la entidad haya exteriorizado el riesgo medioambiental a través de un vínculo legal o contractual es posible considerar la compensación que se espera recibir a efectos del cálculo de la provisión.

Respecto a las responsabilidades a largo plazo relativas a la descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de inmovilizados, la Resolución del ICAC requiere la dotación sistemática de la provisión durante el período de utilización del activo afectado en proporción a la estimación del importe necesario para acometer la reparación del daño ocasionado. Por diferencia, la Recomendación de la Comisión, en sintonía con lo dispuesto por el IASB, establece como tratamiento de referencia su incorporación a los activos que haya que dismantelar o eliminar, trasladándose el cargo a resultados vía amortización del activo en cuestión. Alternativamente, la norma europea permite la dotación gradual de la provisión en proporción a la estimación del daño. Este último tratamiento, que como acabamos de decir ha sido el adoptado en España, «es más razonable no sólo desde el punto de vista contable, porque impide la incorporación de activos sin valor económico, sino también desde el punto de vista medioambiental, porque no infla los activos por los problemas medioambientales ni enmascara la naturaleza de las obligaciones de restauración a través de la amortización»<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> FERNÁNDEZ CUESTA, C.; LARRINAGA GONZÁLEZ, C., y MONEVA ABADÍA, J.M. (2002): *op. cit.*; pág. 35.

#### IV. LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA MEMORIA Y EN EL INFORME DE GESTIÓN

En relación con la presentación de la información, de la revisión realizada se deduce que, a efectos de elaboración del balance de situación y de la cuenta de resultados, las cuantías correspondientes a los hechos medioambientales objeto de reconocimiento quedan diluidas entre los saldos de activos, pasivos, ingresos y gastos, con la excepción de los gastos de explotación y las provisiones para actuaciones medioambientales que, sólo si resultan significativos a juicio de los administradores, deben reconocerse en partidas específicas. Concretamente, como ya dijimos, en el caso de los gastos de explotación, el ICAC propone la creación de un epígrafe con la denominación de «Gastos medioambientales», que aparecerá bajo la agrupación de «Otros gastos de explotación» en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si se trata de provisiones para actuaciones medioambientales, en concordancia con lo dispuesto en la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico, se ha de crear una cuenta específica denominada «Provisiones para actuaciones medioambientales», quedando ubicada bajo la rúbrica de «Otras provisiones» del pasivo del balance de situación.

Las normas analizadas desarrollan la información que se debe suministrar fuera del balance y de la cuenta de resultados. En este sentido, en los pronunciamientos anteriores a la Recomendación europea se identifican una serie de datos a incorporar en la memoria y en el informe de gestión. Según se observa en la **tabla 4**, los planteamientos coinciden en considerar en la memoria información relativa a las partidas medioambientales que se integran en diferentes epígrafes del balance y la cuenta de resultados.

En el informe de gestión proponen informar sobre otros hechos de carácter medioambiental referidos a la actitud del empresario ante la gestión del medio ambiente; por ejemplo:

- Las políticas y opiniones sobre las exigencias medioambientales.
- Los proyectos y programas de medio ambiente establecidos en la empresa.
- Los objetivos, normas y resultados de dichos programas, etc.

Esta categoría de hechos medioambientales se podría integrar a través de información de tipo descriptivo <sup>43</sup> incorporada a documentos no estrictamente financieros.

Respecto a la memoria, los contenidos de carácter medioambiental incluidos en la normativa española son los que se resumen en la **tabla 5**, donde se reseñan en letra cursiva las cuestiones que, sobre las previamente fijadas en la adaptación del PGC al sector eléctrico, añade la Resolución del ICAC.

<sup>43</sup> AAF (1995): *op. cit.*; párrafo 28.

**Tabla 4.** Información a incluir en la memoria y en el informe de gestión según el AAF y otros organismos.

<b>MEMORIA</b>	<b>Información explicativa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desglose de los datos reflejados en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.</li> <li>• Criterios de valoración aplicados a las partidas medioambientales.</li> <li>• Criterios de amortización y capitalización de gastos.</li> <li>• Desglose de los gastos medioambientales en ordinarios y extraordinarios.</li> <li>• Desglose de provisiones para responsabilidades medioambientales, señalando riesgos máximos y mínimos.</li> <li>• Detalle de las inversiones diferenciando las puramente medioambientales de las incorporadas a otras partidas y los criterios de amortización.</li> <li>• Beneficios fiscales por razones medioambientales.</li> </ul>
	<b>Información complementaria</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contingencias negativas no provisionadas.</li> <li>• Beneficios indirectos de la política ambiental, subvenciones y beneficios fiscales.</li> </ul>
<b>INFORME DE GESTIÓN</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción de los proyectos y actuaciones de la empresa en materia medioambiental: política y programas desarrollados, resultados de su implantación, cumplimiento de la legislación, etc.</li> <li>• Situación actual y perspectivas futuras de la relación entre la empresa y el medio ambiente.</li> </ul>	

FUENTE: *Elaboración propia a partir de MONEVA ABADÍA (1996) y MAGUREGUI y BARAINCA (1997)*

**Tabla 5.** Información medioambiental en la memoria según la normativa española.

<b>APARTADO DE LA MEMORIA</b>	<b>CONTENIDO</b>
<b>Normas de valoración</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a la prevención, reducción o reparación del daño al medio ambiente. En particular, se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.</li> <li>• Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.</li> <li>• <i>Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.</i></li> </ul>
<b>Situación fiscal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se incluirá información sobre la naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, en particular las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.</li> </ul>

.../...

.../...

<b>Información sobre medio ambiente</b>	<p>Se facilitará, entre otra, información sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.</li> <li>• Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.</li> <li>• Riesgos y gastos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión: <ul style="list-style-type: none"> <li>– saldo inicial.</li> <li>– dotaciones.</li> <li>– aplicaciones.</li> <li>– saldo final.</li> </ul> </li> <li>• Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación, así como los riesgos máximos y mínimos; efectos operativos y financieros que se prevén como consecuencia de los compromisos y las inversiones futuras de naturaleza medioambiental.</li> <li>• <i>Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental y, en su caso, las compensaciones a recibir.</i></li> <li>• <i>Las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente.</i></li> </ul>
---	---

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Real Decreto 437/1998 y de la Resolución del ICAC.*

**Tabla 6.** Información medioambiental en la memoria según la Recomendación europea.

<b>DE CONFORMIDAD CON LA IV Y VII DIRECTIVAS</b>	<p>a) Descripción de los métodos de valoración aplicados a las cuestiones medioambientales y de los métodos aplicados para calcular los ajustes de valor de tales cuestiones, formando parte de la difusión de información que exige el punto 1 del apartado 1 del artículo 43 de la Cuarta Directiva y el apartado 1 del artículo 34 de la Séptima Directiva.</p> <p>b) Los gastos medioambientales extraordinarios cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias, de conformidad con el artículo 29 de la Cuarta Directiva y el artículo 17 de la Séptima Directiva.</p> <p>c) Difusión y pormenores de la partida «Otras provisiones», en caso de que se hubieran precisado en el balance, en consonancia con el punto 4 anterior.</p> <p>d) Las responsabilidades medioambientales contingentes, de conformidad con el punto 7 del apartado 1 del artículo 43 de la Cuarta Directiva y el apartado 7 del artículo 34 de la Séptima Directiva, incluida la información de contenido con el detalle suficiente, de forma que se pueda conocer la naturaleza de la contingencia. Si existen incertidumbres significativas de medición que impiden calcular el importe de la responsabilidad medioambiental, se deberá indicar este hecho junto a las razones que lo provocan y, cuando sea posible, toda la gama de resultados posibles.</p>
--	---

.../...

.../...

## INFORMACIÓN ADICIONAL A LA EXIGIDA POR LA IV Y VII DIRECTIVAS

- Para cada responsabilidad ambiental de cierta importancia se hará constar:
  - Una descripción de su naturaleza y mención del calendario y las condiciones de pago.
  - Una explicación del daño y de las normas o reglamentos que requiere su reparación y las medidas de restauración o prevención que se estén adoptando o se hayan propuesto.
  - En caso de que la naturaleza y las condiciones de las partidas sean lo suficientemente similares, esta información podría difundirse de forma conjunta.

Si el importe de los costes se calcula sobre la base de un conjunto de cuantías:
- Una descripción de cómo se ha llegado a esa estimación, con indicación de cualquier cambio que se prevea en la normativa o en la tecnología existente que se refleje en los importes previstos.
- En caso de que se haya empleado el método de valoración actual y el efecto de descuento sea de cierta importancia, se deberá precisar el importe no descontado de la responsabilidad y el tipo de descuento utilizado.
- En el caso de costes a largo plazo de restauración, clausura y desmantelamiento de lugares contaminados:
  - La política contable.
  - Cuando la empresa utilice una acumulación gradual de una provisión, el importe de la provisión total que se necesitaría para cubrir tales costes a largo plazo.
  - Asimismo, se deberán tener en cuenta las disposiciones relativas a la indicación de gastos medioambientales consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias y de gastos medioambientales capitalizados.
- El importe del gasto medioambiental consignado en la cuenta de pérdidas y ganancias y sobre qué base se parte para calcular tal importe:
  - Cuando proceda, una subdivisión detallada de las partidas que la empresa haya identificado como gasto medioambiental, de forma que sea adecuada en función de la naturaleza y el tamaño de las operaciones comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le sean pertinentes.
  - En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno ofrecer un desglose del gasto por ámbitos medioambientales.
- Siempre que se pueda calcular de forma fiable, el importe del gasto medioambiental capitalizado durante el período de información. También se debería indicar, cuando proceda, qué parte del importe en cuestión se refiere a gastos destinados a eliminar contaminantes tras su creación y qué parte representa el gasto adicional para adaptar la instalación o el proceso productivo con vistas a generar menos contaminación. En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno facilitar un desglose del gasto capitalizado por ámbito medioambiental.
- Siempre que sean significativos, se deberán indicar separadamente, si no se han indicado ya como partidas extraordinarias, los costes relativos a las multas y sanciones por inobservancia de las normativas medioambientales y a las compensaciones abonadas a terceros, como resultado, por ejemplo, de las pérdidas o perjuicios causados en el pasado por la contaminación ambiental.
- Los incentivos fiscales relativos a la protección ambiental recibidos por la empresa o a los que tiene derecho. Las condiciones de cada partida afectada o, en caso de que sean similares, un resumen de las condiciones. También se deberá precisar el tratamiento contable que se adopte.

FUENTE: *Recomendación de la Unión Europea.*

En la **tabla 6** se identifican los aspectos que la Comisión Europea recomienda considerar en la memoria. Tal como se especifica en la Recomendación, se ha diferenciado entre las cuestiones que derivan de las exigencias contenidas en la Cuarta y Séptima Directivas y aquellas otras adicio-

nales a éstas sobre las que se debe informar. Además, la norma europea considera la información que se debe incorporar al informe de gestión según el detalle que se aprecia en la **tabla 7**.

**Tabla 7.** Información a incorporar en el informe de gestión según la Recomendación de la Comisión.

Sobre la base de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 46 de la Cuarta Directiva y en los apartados 1 y 2 del artículo 36 de la Séptima Directiva sobre los contenidos del informe anual y del informe anual consolidado de las empresas, cuando las cuestiones medioambientales sean pertinentes para la posición y el rendimiento financieros de la empresa o su desarrollo, en el informe anual se deberá incluir una descripción de las mismas y la respuesta de la empresa. Esta información deberá ofrecer una revisión ajustada del desarrollo de las actividades y la posición de la empresa en la medida en que pueda verse afectado directamente por las cuestiones ambientales. A tal efecto, se recomienda que se difunda la información siguiente:

- a) Los principios generales y los programas adoptados por la empresa en relación con medidas de protección ambiental, especialmente por lo que se refiere a la prevención de la contaminación. Para los usuarios del informe anual es importante poder evaluar en qué medida la protección ambiental es parte integrante de los principios generales y de las actividades de la empresa. En este ámbito, se ha de hacer referencia, cuando proceda, a la adopción de un sistema de protección ambiental y la observancia obligatoria de un conjunto de normas o certificaciones afines.
- b) Las mejoras que se han introducido en ámbitos básicos de la protección ambiental. Esta información resulta especialmente útil si, de forma objetiva y transparente, ofrece la evolución del rendimiento de la empresa con respecto a un objetivo cuantificado específico (por ejemplo, las emisiones en los cinco últimos años) y da las razones por las que podrían haber surgido diferencias importantes.
- c) La medida en que, como consecuencia de la normativa vigente o de la evolución de los requisitos legales que se han adoptado, se han llevado a la práctica o se encuentran en fase de realización las medidas de protección ambiental.
- d) Cuando sea oportuno y pertinente en función de la naturaleza y magnitud de las actividades comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le son pertinentes, datos sobre el rendimiento medioambiental de la empresa, tales como uso energético, uso de materiales y del agua, emisiones y eliminación de residuos.

Esta información podría facilitarse mediante indicadores cuantitativos de ecoeficiencia, especificados, en su caso, por segmento de actividad. Resulta especialmente interesante facilitar datos cuantitativos, en términos absolutos de emisiones y consumo energético, de agua y materiales por lo que respecta al período de información junto con datos comparativos relativos al período anterior. Estas cifras se deberían expresar preferentemente en unidades físicas en lugar de en términos monetarios; además, para comprender mejor su significación relativa y su evolución, las cifras expresadas en términos monetarios podrían compararse con elementos que aparezcan en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias.

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

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

FUENTE: *Recomendación de la Unión Europea.*

## V. PROPUESTA DE ADAPTACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL

A tenor de la revisión realizada, y en una primera aproximación, consideramos que la información a la que alude la normativa analizada podría ser valiosa en el análisis de la repercusión financiera de las cuestiones medioambientales sobre la actividad empresarial. No obstante, el hecho de que ni en el balance de situación ni en la cuenta de resultados se habiliten apartados específicos para reflejar los hechos medioambientales objeto de regulación dificulta, en gran medida, el análisis sistemático de la información y la interpretación de la misma. Además, en nuestra opinión, habría sido conveniente ampliar el contenido informativo de la memoria para ofrecer un mayor detalle sobre determinados hechos medioambientales.

En atención a lo anterior, en las **tablas 8 y 9** se presenta una propuesta de clasificación e incorporación de partidas de carácter medioambiental al modelo normal del balance de situación y de la cuenta de pérdidas y ganancias especificados en la cuarta parte del PGC, donde se detallan los epígrafes afectados y la numeración correspondiente a cada concepto.

Al objeto de elaborar la propuesta, hemos considerado el contenido de la norma española analizada, diferenciando entre dos situaciones distintas:

- Partidas cuya naturaleza y cuantía debe quedar desglosada en la memoria.
- Otras partidas a las que se refiere la Resolución pero sobre las que no hay que detallar su importe.

En aras a su identificación, en las **tablas 8 y 9** siguientes, los elementos reseñados en letra negra representan los epígrafes derivados de la primera situación y los que aparecen en cursiva los relativos a la segunda.

Tal como se observa, respecto al balance de situación, por la parte del activo se ha distinguido, en atención a su carácter medioambiental, entre inmovilizado material, inmaterial y financiero; conceptos donde se acumula el importe correspondiente a los activos de naturaleza medioambiental a los que alude la norma, proponiendo partidas específicas para reflejar las correcciones valorativas que pudieran afectarles. En el caso de las provisiones, se ha diferenciado entre *provisiones por depreciación de inmovilizados medioambientales*, relativas a pérdidas de valor de carácter reversible y duradero de los elementos del inmovilizado medioambiental, y *provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizado*, destinadas al registro de las mermas de valor de los inmovilizados a consecuencia de los factores medioambientales que pudieran afectarles. De todas estas partidas, y a tenor de los requisitos mínimos de información establecidos por la Resolución, sólo sería posible identificar en la memoria los importes correspondientes al inmovilizado material de carácter medioambiental; por lo que consideramos que sería lógico ampliar el apartado que en esta cuenta anual se destina a la información sobre medio ambiente para dar cabida a los datos que se precisan en la construcción del balance de situación al que nos referimos.

En la parte del pasivo, dentro del epígrafe B) «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», se incorpora el punto 5 para reflejar las *subvenciones de capital de naturaleza medioambiental*

recibidas por la entidad. Asimismo, en el apartado C) aparecen dos epígrafes; en el primero se detallan las *provisiones para actuaciones medioambientales* y en el segundo las *provisiones para obligaciones medioambientales a largo plazo*. Finalmente, en el pasivo exigible cabe crear un nuevo apartado, *acreedores por responsabilidades medioambientales*, para ubicar las obligaciones de esta naturaleza asumidas por la empresa, distintas a las reflejadas como provisiones para riesgos y gastos. El importe correspondiente al pasivo cierto se obtendría por diferencia entre el total de responsabilidades medioambientales que deberá ser informado en la memoria y las que han sido objeto de provisión. Entendemos que, para un mejor análisis de los aspectos financieros de la actuación medioambiental, habría sido deseable que la Resolución hubiese establecido la obligación de informar sobre el plazo de vencimiento de los compromisos asumidos.

**Tabla 8.** Propuesta de identificación de las partidas medioambientales en el balance de situación.

ACTIVO	PASIVO
B) INMOVILIZADO	B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS <b>5. Subvenciones de capital de naturaleza medioambiental</b>
II.A. Inmovilizaciones inmateriales <i>8. Provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizados inmateriales</i>	C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS <b>5. Provisiones para actuaciones medioambientales</b> <i>6. Provisiones por obligaciones medioambientales a largo plazo</i>
II.B. Inmovilizaciones inmateriales de carácter medioambiental <i>8. Provisiones medioambientales</i> <i>9. Amortizaciones medioambientales</i>	
III.A. Inmovilizaciones materiales <i>8. Provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizados materiales</i>	F) ACREEDORES POR RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES
<b>III.B. Inmovilizaciones materiales de carácter medioambiental</b> <i>6. Provisiones medioambientales</i> <b>7. Amortizaciones medioambientales</b>	
IV.A. Inmovilizaciones financieras <i>8. Provisiones por depreciación medioambiental de inmovilizaciones financieras</i>	
IV.B. Inmovilizaciones financieras de carácter medioambiental <i>8. Provisiones por depreciación de inmovilizaciones financieras medioambientales</i>	

En cuanto a la cuenta de resultados, en el debe se han incorporado las dotaciones a *amortización* y las *variaciones en las provisiones* de activos de naturaleza medioambiental. Asimismo,

se han recogido *los gastos medioambientales* que, según sea su carácter ordinario o extraordinario, ocupan un lugar diferenciado a los efectos de su presentación en la cuenta anual.

Entre los ingresos de explotación se encuentran el *exceso de provisión para actuaciones medioambientales*, los devengos por *subvenciones de explotación de carácter medioambiental*, así como la partida *otros ingresos medioambientales*, entendidos en el sentido ambiguo que establece la Resolución del ICAC, donde literalmente se enuncian como aquellos «que se produzcan a consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente». El sentido que atribuye la norma al término permitiría encasillar dentro de esta categoría, por ejemplo, los ingresos procedentes de la venta de productos ecológicos, residuos o materiales reciclados, los derivados del arrendamiento de inmovilizados medioambientales, venta de tecnologías limpias, etc. Por último, como componente del resultado extraordinario, se ha reseñado el ingreso concerniente a las *subvenciones de capital de naturaleza medioambiental transferidas al resultado del ejercicio*.

**Tabla 9.** Propuesta de identificación de las partidas medioambientales en la cuenta de pérdidas y ganancias.

DEBE	HABER
A.4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado <i>b) Amortizaciones de inmovilizados medioambientales</i>  A.6. Otros gastos de explotación <b>e) Gastos medioambientales</b>	B.4. Otros ingresos de explotación <b>d) Exceso de provisión para actuaciones medioambientales</b> <b>e) Subvenciones medioambientales</b> <b>f) Otros ingresos medioambientales</b>
A.8. Variación de las provisiones de inversiones financieras <i>A.8.b) Variación de las provisiones medioambientales de inversiones financieras</i>	B.11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio <b>b) Subvenciones de capital de naturaleza medioambiental transferidas al resultado del ejercicio</b>
10. Variación de provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control <i>10.b) Variación de provisiones medioambientales de inmovilizado inmaterial y material</i>  13. Gastos extraordinarios <b>b) Gastos extraordinarios de carácter medioambiental</b>	

Adicional a la propuesta anterior sería la presentación del balance y de la cuenta de resultados utilizando un formato multicolumna, donde, para cada período, se haga constar, junto a los importes totales de cada partida, la fracción, en su caso, correspondiente a la actividad medioambiental.

Finalmente, en relación con la presentación de información, consideramos que, en aras a aportar una adecuada explicación de la evolución de los conceptos relacionados con la actividad medioambiental así como de su incidencia en la tesorería de las entidades, sería preciso desglosar en la información contable, al menos, las particularidades (importe y otros detalles) relativas a los conceptos que se citan a continuación y que podrían ser objeto de información en los correspondientes apartados de la memoria:

- Las revalorizaciones efectuadas en bienes del inmovilizado medioambiental, con indicación de su tratamiento contable.
- El importe y naturaleza de los gastos medioambientales capitalizados durante el ejercicio y el de gastos de naturaleza no medioambiental incorporados como mayor valor de los inmovilizados medioambientales.
- El importe de los inmovilizados medioambientales obtenidos como consecuencia de aportaciones a la constitución de sociedades o ampliaciones de capital y de aquellos que han sido recibidos a título lucrativo.
- Las pérdidas irreversibles y no sistemáticas en los elementos del inmovilizado medioambiental, así como las derivadas de factores medioambientales que pudieran afectar a estos activos.
- Las obligaciones ciertas por responsabilidades medioambientales diferenciando su plazo de vencimiento.
- Los resultados procedentes de la enajenación de los activos de naturaleza medioambiental.
- Los ajustes correspondientes a la periodificación de los gastos medioambientales realizada a cierre del ejercicio.
- El importe y naturaleza de las subvenciones de índole medioambiental recibidas, diferenciando las de explotación de las de capital e indicando, en este caso, el criterio seguido para su imputación a resultados.
- Etc.

## BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente en notas a pie de página la autora ha consultado:

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB):

- IAS 1: Presentación de estados financieros.
- IAS 16: Propiedades, planta y equipo.
- IAS 36: Deterioro del valor de los activos.
- IAS 37: Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes.
- IFRIC 3: Derechos de emisión (*Retirada*).

WEB EFRAG: [www.efrag.org](http://www.efrag.org)