

## Informes

Senés, B. y Rodríguez Bolívar, M.P. 2002. Actividad empresarial y medio ambiente: la Unión Europea concreta los conceptos contables medioambientales. Ecosistemas 2002/3 (URL: <http://www.aeet.org/ecosistemas/023/informe1.htm>)

### *Actividad empresarial y medio ambiente: la Unión Europea concreta los conceptos contables medioambientales*

**Belén Senés García y Manuel Pedro Rodríguez Bolívar**

**Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Granada, C/ Campus Universitario de Cartuja s/n, 18071 Granada, España.**

*El sistema económico tradicional no ha tenido presente al medio ambiente como un factor más de su actividad productiva. No obstante, en las últimas décadas se ha producido un esfuerzo en este sentido. Así, una de las formas que habitualmente se han utilizado para la internalización del medio ambiente en la actividad de las empresas ha sido la implantación del principio contaminador-pagador. En Europa este proceso ha estado patente a través de la emisión de distinta normativa de carácter medioambiental y de la elaboración de Programas de Acción Medioambientales que promueven la actitud voluntaria de las empresas ante los efectos de sus actividades en el medio ambiente. Lo anterior tiene incidencia especial en la contabilidad como principal sistema de información económica de la empresa que debe reflejar en sus cuentas esta nueva situación. La Comisión de la Unión Europea emitió el año pasado una Recomendación en la que señala la necesidad de lograr una mayor armonización sobre qué se publica en las cuentas y los informes anuales de las empresas en lo que respecta a las cuestiones medioambientales.*

Las primeras lecciones de Economía explicaban que la actividad económica se materializa en la producción de una amplia gama de bienes y servicios cuyo destino último, a través de la distribución, es la satisfacción de las necesidades humanas de consumo. Continuaban diciendo que, a tal fin, las actividades productivas y de distribución se realizan a través de numerosas unidades de producción que emplean factores productivos (trabajo, capital y recursos naturales) escasos y susceptibles, por tanto, de usos alternativos.

Seguramente esas primeras enseñanzas económicas dejaban de explicarnos que, hasta hace muy pocas décadas, la actividad económica se ha contemplado como un sistema cerrado en sí mismo. En él, los agentes económicos, consumidores y productores, se comportan de forma «racional» buscando maximizar su bienestar o su beneficio, respectivamente, pero sin tener en cuenta las repercusiones que sus acciones tienen en el medio social y físico que les rodea. Es decir, la teoría económica convencional parte de la idea de un sistema cerrado, donde las actividades productivas olvidaban que estaban insertas en un sistema biológico. Subyacía la idea de que todo lo que se consume ha sido producido y, por tanto, quedaba al margen de la consideración económica el reconocimiento y la valoración de un *input* que hoy ha tomado una importancia capital: el patrimonio natural.

Últimamente, la consideración de los problemas medioambientales se ha infiltrado en la Economía, alcanzando su máxima concreción en la idea del "desarrollo sostenible". Con la unión de estas dos palabras se quiere encontrar el concepto que suprima el antagonismo entre crecimiento económico y medio ambiente; es más, se trata de ligar éstos últimos, en una toma de conciencia global. Este cambio sufrido por el entorno económico-social está provocando modificaciones en la contabilidad, al ser ésta un medio potencial para informar, desde un punto de vista económico, de cómo las empresas están actuando sobre el medio ambiente.

Las empresas cobran un papel protagonista en la conservación o degradación de los recursos naturales ya que son las unidades básicas de producción y distribución de bienes y servicios. Los costes empresariales tienen que incorporar, ya sea por vías directas o indirectas, aquellos costes que en principio son olvidados por la economía y la contabilidad tradicionales. Con ello estarían solucionando el problema de la externalización (traslado de costes sociales inciertos a otros grupos sociales o a las generaciones futuras), por la vía de la internalización contable.

Pongamos un ejemplo comparativo entre dos recursos, uno tradicionalmente considerado por la contabilidad y otro tradicionalmente olvidado. Es el caso de dos factores productivos: un edificio, por una parte, y la naturaleza, por otra. La contabilidad considera el consumo de dicho edificio distinguiendo si es un bien perteneciente a la empresa y que, por tanto, figura reflejado entre sus bienes del activo, amortizándolo, o bien si se trata de un edificio alquilado, anotando como gasto el derivado del alquiler pagado o debido. Ahora bien, si el uso del bien naturaleza ni se amortiza ni se alquila, la información contenida en el Balance, en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y en la Memoria, no reflejaría el consumo de dicho factor productivo.

Así también, por ejemplo, la contaminación del aire o del agua, fruto del proceso productivo, daría lugar, en el proceso de internalización contable, a su reflejo en las Cuentas Anuales a través de varias posibilidades:

- Si la empresa desarrolla actividades para la restitución de la calidad inicial del aire o agua contaminados, el gasto ocasionado debería reflejarse en el Debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- Si la empresa adquiriera filtros que vayan a ser empleados de forma permanente en su actividad, como medida tendente a evitar que su proceso productivo contamine el aire o el agua, en el Balance aparecería el valor de adquisición del filtro dentro de los elementos de activo.
- Y en la Memoria, se haría referencia a las obligaciones contingentes, es decir, aquéllas que aún no existen para la empresa o bien que, existiendo, su cuantía no pueda estimarse fiablemente. En cualquier caso, la Memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, también en referencia a las cuestiones medioambientales.

Aún, como vemos, con distintas incidencias en las cuentas, las medidas tendentes a la internalización ecológica pueden ser variadas. Por ejemplo, el principio "quién contamina, paga" es una de las formas de introducir un coste ecológico entre los gastos de la empresa. Esta medida entraría en el conjunto de las consideradas "al final de la tubería", es decir, después de producirse el daño ecológico. Otras medidas internalizadoras son las preventivas, aquéllas que tratan de evitar que el daño se produzca. Últimamente se insiste en esta segunda alternativa, a través de políticas de actuación empresarial "de la gestación a la tumba", que comprueban los efectos medioambientales de los nuevos productos desde la etapa de investigación hasta el final de su ciclo vital: investigación, desarrollo, aprovisionamiento, producción, consumo o empleo y eliminación definitiva.

La viabilidad de la consideración ecológica en las medidas o indicadores empresariales depende de un nivel de concienciación social amplio sobre los temas ambientales, pero no sólo de eso. Son necesarios acuerdos sociales que se traduzcan en una economía normativa. Por ejemplo, si como contempla la reciente propuesta de Directiva de Febrero de 2002 (CUE 2002), la legislación europea consiguiera precisar la estricta responsabilidad medioambiental para el año 2003, resultaría inevitable que las empresas reconocieran contablemente las responsabilidades según quedaran establecidas en dicha

Directiva. Con ello, las aspiraciones sociales se traducirían, obligatoriamente, a los métodos cuantitativos que apoyan y sostienen las decisiones empresariales.

## **La integración de las medidas contables medioambientales en la política ambiental europea**

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

La protección del medio ambiente constituye uno de los grandes desafíos a los que se enfrenta Europa y, como tal, forma parte de los objetivos de la Unión Europea. En este contexto, los últimos treinta años han sido testigos de grandes avances en la creación de un sistema global de controles medioambientales. A finales de la década de los noventa, la Unión Europea se propuso instaurar un enfoque horizontal de la política medioambiental integrándola en todas las políticas comunitarias, ya que entendió que la estrategia comunitaria basada en un enfoque vertical consistente en adoptar una normativa medioambiental- sólo aportaba una respuesta parcial a los problemas existentes. Al margen de las preocupaciones medioambientales en Europa, la Unión se ha comprometido también a hacer frente a los problemas medioambientales de carácter mundial, lo que indica que asume la idea de que es necesaria una toma de conciencia global.

La necesidad de integrar las consideraciones medioambientales en las demás políticas de la Unión se reconoce desde el Acta Única Europea y constituye una de las prioridades recogidas en el V Programa de Medio Ambiente (CUE 1993). Éste estableció medidas de fijación de precios que tuvieran en cuenta los costes ambientales y reclamó mayor información en las cuentas anuales. Pero quizás el aspecto más significativo sobre el estado de la cuestión medioambiental, en el ámbito contable que nos ocupa, quedó evidenciado en el llamamiento comunitario "*a la definición de conceptos, normas, convenciones y metodología relacionados con la contabilidad ... y a la definición clara de dichos gastos*". A este llamamiento ha respondido la Comisión Europea con la Recomendación de 30 de Mayo de 2001.

Debemos tener presente que los programas comunitarios son declaraciones de intenciones cuyo seguimiento va a depender de la voluntariedad, por no gozar estos programas del carácter coercitivo. Este planteamiento es el que ha estado presente en el diseño del Esquema Comunitario de Gestión y Auditoría Medioambiental (EMAS- Reglamento 1836/93 del Consejo, de 29 de junio de 1993 y Reglamento n° 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001).

Los últimos desarrollos de política ambiental, impulsados desde la Comunidad Europea, asumen una responsabilidad de la empresa en la gestión que los recursos medioambientales respectan y en la divulgación de los impactos y acciones empresariales relacionados con el medio ambiente. Esta responsabilidad se manifiesta en los siguientes aspectos:

- Adopción, por parte de las empresas, de programas y políticas medioambientales.
- Elaboración de informes medioambientales.
- Libre acceso por parte del público de los informes elaborados.
- Verificación de los mismos por auditores independientes.

Este enfoque consagra el derecho al acceso público a la información como instrumento básico para incentivar la producción limpia, planteamiento que ya recogía la Directiva 90/313/CEE sobre libertad de acceso a la información en materia de medio ambiente, y que también estuvo presente en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en Río en 1992. En definitiva, se trata de un planteamiento avanzado y responsable que, recogiendo las principales recomendaciones de los organismos internacionales, identifica el derecho a la información como un aspecto prioritario para conseguir un desarrollo sostenible.

## **La definición de las cuestiones medioambientales en la información contable. La Recomendación de la Comisión Europea**

En la Recomendación, la Comisión Europea opina que existe una necesidad justificada de lograr una mayor armonización sobre qué se publica en las cuentas y los informes anuales de las empresas en la Unión Europea en lo que respecta a las cuestiones medioambientales. También se pronuncia en el sentido de impulsar la mejora de la cantidad, transparencia y posibilidad de comparar los datos reflejados en las cuentas y los informes anuales de las empresas. Asimismo estima que se ha de mejorar la cantidad, transparencia y la posibilidad de comparar los datos medioambientales, por lo que la Recomendación pretende prestar una asesoría global por lo que se refiere a este tipo de información. Tras reconocer las directrices al efecto, emanadas a escala comunitaria e internacional, la Recomendación fomenta la adopción de determinadas soluciones referentes a las cuestiones medioambientales, pretendiendo con ello orientar sobre la aplicación de las disposiciones de la Cuarta y Séptima Directivas contables.

Inicialmente cabría plantearse las siguientes preguntas:

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

Establecido el ámbito de su aplicación, la Recomendación precisa los conceptos de "medio ambiente" y "gasto medioambiental" de la siguiente manera:

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

Bajo estos conceptos, la Recomendación pasa a delimitar, a través de ejemplos, qué entra dentro del concepto de gasto medioambiental y qué conceptos quedan excluidos de esta definición (**Cuadro 1**).

**Cuadro 1**

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

Las condiciones esenciales que son precisas para utilizar la denominación de gasto medioambiental, según la Recomendación, son éstas:

- Ha de tratarse de gastos que en, su totalidad o bien prioritariamente, eviten, reduzcan o reparen daños al medio ambiente.
- El gasto ha de originarse por actividades ordinarias.
- El gasto medioambiental no será ni la multa, ni la sanción, ni la compensación, aunque éstos sean por motivos medioambientales.
- El gasto y, en ciertas ocasiones, el pasivo asociado según el método de la partida doble, han de cumplir las obligaciones de reconocimiento y medición (éstas figuran en la sección 3 del Anexo de la Recomendación).

En el **Anexo 3** se define la responsabilidad medioambiental del siguiente modo: "*Se reconoce una responsabilidad ambiental cuando es probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental ocasionada por hechos acaecidos en el pasado vaya a generar un flujo de salida de recursos que implique beneficios económicos y se pueda calcular de manera fiable el importe por el que se saldrá dicha obligación. Se ha de definir con claridad la naturaleza de la obligación que puede ser de dos tipos:*

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

En definitiva, la naturaleza de una responsabilidad puede ser doble, por un lado legal o contractual, y por otro lado tácita, si bien el origen podemos decir que es triple (**Cuadro 2**).

**Cuadro 2**

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

Proponemos, para finalizar y a título ilustrativo, dos ejemplos:

**Ejemplo 1.** Una empresa petrolera ha señalado públicamente a terceros la intención de llevar a cabo actividades de descontaminación de los terrenos en los que desarrolla su actividad, aunque en el país en el que opera no existe legislación medioambiental ni se tiene en conocimiento de que esté en curso. En este caso, surgiría el nacimiento de una obligación tácita para la empresa por lo que debería incorporarla al Balance como una responsabilidad medioambiental.

**Ejemplo 2.** Un barco petrolero se hunde cerca de una costa europea derramando una carga de 10.000 toneladas de crudo sobre el mar. La causa de esta catástrofe medioambiental se debe a un mantenimiento insuficiente y a la corrosión que ya sufría el buque por entonces. Los daños causados por la marea negra ascenderán a 50 millones de euros. Contablemente, la empresa dueña del buque debería reconocer un gasto medioambiental por el importe necesario para la restitución del medio natural y una responsabilidad por dicho importe.

## Conclusiones

Nos encontramos en una etapa de cambios en la que tiene una gran relevancia el impacto de las actividades productivas en el medio ambiente. Esto ha tenido especial incidencia en el ámbito contable como principal sistema de información económica. En este sentido se ha pronunciado la Comisión de la Unión Europea que emitió el año pasado una Recomendación para armonizar tanto los conceptos como la forma de incorporar las externalidades medioambientales de las empresas en su contabilidad. Entre los conceptos contables de dicha Recomendación resaltamos las responsabilidades tácitas

medioambientales originadas en la actuación voluntaria de las empresas para la preservación del entorno.

## Referencias

Comisión de la Unión Europea (1993). *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre el V Programa de Acción de la Comunidad Europea en Materia de Medio Ambiente. 'Hacia la sostenibilidad' (1995-2000)*. Documento DO L 275, Comisión de la Unión Europea, Bruselas.

Comisión de la Unión Europea. 2001. *Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas*. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, mayo: L156/33 - L156/42, Bruselas.

Comisión de la Unión Europea. 2002. *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on environmental liability with regard to the prevention and remedying of environmental damage*. Documento COD (2002) 17 final, Comisión de la Unión Europea, January, Bruselas.

Reglamento 1836/93 del Consejo, de 29 de Junio de 1993, por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (Environmental Management System –EMAS-). Diario oficial de las Comunidades Europeas, nº L 168 de 10.7.93

Reglamento (CE) nº 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS).