

EL MEDIO AMBIENTE Y LA CONTABILIDAD

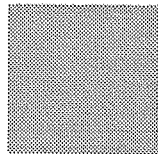
CARLOS JAVIER SANZ SANTOLARIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS
UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA

El deterioro del medio ambiente es uno de los problemas que más preocupa a la sociedad moderna. Cada vez resulta más evidente la importancia que tiene la implantación en las distintas unidades económicas de un sistema de información y control relativo a la gestión medioambiental que permita reflejar los resultados habidos en este ámbito. La Contabilidad medioambiental o Contabilidad verde suministra información a terceros sobre el impacto ecológico de la actividad económica de una determinada empresa.

Palabras clave:

Ecología.
Crecimiento.
Información.
Gestión.
Control.

El medio ambiente y la contabilidad



Carlos Javier Sanz Santolaria

1. La actividad empresarial y su impacto en el entorno

El deterioro del medio ambiente es uno de los problemas que más preocupa a la sociedad actual.

Voluntariamente o no las empresas impactan en el medio ambiente y éste, a su vez, en ellas. Es preciso analizar esta relación con el fin de comprobar si está dentro de las normas establecidas al respecto y si le es posible a la empresa controlar adecuadamente la situación.

La actitud de las empresas por los aspectos ecológicos, que era pasiva, ha cambiado sustancialmente durante los últimos años, debido en parte a la transformación de la sociedad en su conjunto y ser considerada la protección del entorno como un problema de concienciación y educación de los ciudadanos.

Este cambio se ha podido realizar al reconocerse que los conceptos de «crecimiento económico» y «protección al medio ambiente» no son antagónicos sino complementarios. Todo lo anterior ha dado lugar al «desarrollo sostenible» según el cual es posible mantener un ritmo de crecimiento y, por lo tanto, de bienestar, sin hipotecar la capacidad de las generaciones futuras de hacer frente a sus propias necesidades.

La empresa no puede considerarse como la única responsable del deterioro medioambiental. Pero es el origen de la mayor parte de los daños causados al entorno, bien de forma directa o indirecta. Por ello es conveniente analizar tanto la valoración que la empresa hace de estos daños así como la información que ofrece o puede ofrecer sobre los mismos.

El medio ambiente, en terminología de la UNESCO, constituye «un patrimonio común de la humanidad». En consecuencia, su defensa y preservación corresponde a toda la humanidad. Es por ello que la problemática medioambiental es objeto de atención y regulación por parte de los distintos organismos, tanto nacionales como internacionales.

Según **L. Ferrándiz y F. Gasset (1993, p. 50)** la importancia del medio ambiente en el organigrama de las empresas españolas varía de unas a otras, contemplándose cuatro grupos o posturas diferentes que son:

- a) Empresas que no tienen ninguna política de medio ambiente.
- b) Empresas donde la ausencia de una política medioambiental es suplida por algún ejecutivo que asume la tarea de protección del entorno.
- c) Empresas en las que existe un departamento que estudia dichos problemas, pero con escasa fuerza dentro de la organización.
- d) Empresas que tratan el medio ambiente desde el punto de vista eminentemente técnico, es decir, existe una normativa que se debe cumplir o, en el peor de los casos limitar sus consecuencias.

Por su parte, **C. Fernández Cuesta (1992, p. 402)** indica que las actividades empresariales en relación con el entorno pueden clasificarse en tres grupos:

- a) Actividades sin impacto ambiental, o con impacto insignificante (tanto a nivel individual como acumulativo).
- b) Actividades con efectos contaminantes reversibles, es decir, que tras la puesta en marcha de determinadas medidas descontaminantes permiten recuperar el habitat natural.
- c) Actividades con efectos contaminantes irreversibles y que no deben llevarse a cabo por no existir ingresos capaces de compensar su coste ecológico.

Cada vez resulta más evidente la importancia que tiene la implantación en las distintas unidades económicas de un sistema de información y de control relativo a la gestión medioambiental que permita reflejar los resultados habidos en este ámbito.

La gestión medioambiental, en el contexto empresarial, hace referencia a la toma de decisiones tendentes, como indica el

Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad e Información de la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.) (ISAR) (1990, p.15) en su párrafo 20, a:

- a) Minimizar, eliminar, prevenir o limpiar los efectos nocivos de la polución y de las emisiones dañinas.
- b) Desarrollar y usar tecnologías más limpias.
- c) Conservar recursos no renovables, así como el combustible fósil o la capa de ozono.
- d) Mantener, renovar, reemplazar o conservar recursos renovables, tales como el agua o los bosques, y el aire limpio.
- e) Reducir o eliminar la posibilidad de catástrofes, tales como el derramamiento de aceite o de petróleo, y las explosiones de gas, químicas y nucleares.
- f) Limpiar a fondo o minimizar los efectos nocivos de las catástrofes, proporcionando fondos y recursos prioritarios para tales acontecimientos.
- g) Educar y animar a directores, empleados, suministradores y al público para que sean conscientes de las fuentes potenciales que perjudican al medio ambiente y para que apliquen medidas encaminadas a su conservación.
- h) Desarrollar políticas y programas concretos de medio ambiente.
- i) Llevar a cabo revisiones medioambientales y valoraciones de riesgos, concretando planes adecuados.

Con la finalidad de comprobar si se alcanzan o no los objetivos previstos por el sistema de gestión medioambiental, es preciso establecer indicadores con la finalidad de comprobar el nivel de cumplimiento de los objetivos marcados. Así pues, tomando como referencia los outputs logrados, **B. Giner Inchausti (1992, p.687)** propone los siguientes indicadores referidos al entorno:

- * Volumen y tipos de materiales procesados por programas de reciclaje.
- * Volumen y tipos de desperdicios producidos y tratados.
- * Medidas de eficiencia, conservación de la energía, factores de conversión input-output y ratios de desperdicios por productos y procesos productivos.
- * Ratios de emisiones de gases contaminantes.

- * Volumen de pesticidas utilizados y otros productos químicos.
- * Número y naturaleza de las quejas del público, etc.

Cabe también la posibilidad de utilizar indicadores desde la perspectiva de los inputs, si bien presentan menos interés que los precedentes para revelar los logros habidos con el entorno, pudiendo citarse como más representativos:

- * Existencia de algún miembro en el consejo de administración perteneciente a grupos ecologistas.
- * Gastos e inversiones en materia medioambiental.
- * Existencia de un departamento de asuntos medioambientales.
- * Existencia de programas de reciclaje.
- * Existencia de programas de educación para los empleados sobre cómo lograr los objetivos medioambientales y número de asistentes a los mismos.

Para que exista una actuación tendente a mejorar el medio ambiente en la empresa, estos últimos indicadores son condiciones necesarias, pero no aseguran que se obtengan efectos positivos, es decir, no son suficientes para la consecución de los objetivos buscados.

La orientación empresarial actual presenta dos tendencias, que a su vez son complementarias, que son:

- a) Responsabilizar a la empresa social y económicamente de los daños ocasionados, obligándola a hacerse cargo de los costes originados.
- b) Fomentar la adopción de tecnologías y procesos de producción limpios, bien a través de ofertas de equipos de tal índole o bien mediante incentivos económicos.

2. Aspectos básicos de la contabilidad medioambiental

Está claro que el problema ecológico tiene, entre otros, efectos económicos y sociales, por lo tanto, si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, parece lógico que se suministre cualquier tipo de información que pueda afectar de inmediato o en el futuro, a todos los usuarios en cualquier parcela económica, como es la del entorno.

La escasez de normas contables sobre el tratamiento de las medidas ambientales, el desincentivo fiscal así como la ausencia de una definición clara del concepto de medida ambiental son, principalmente, los factores que explican la falta de divulgación de las mismas.

Por otra parte, los usuarios de la información contable han de conocer, además de otros aspectos, qué empresas son las que polucionan y cuáles las que lo tratan de evitar, es decir, cuál es el impacto, a corto y largo plazo, que sobre el medio ambiente ejerce la actividad empresarial. En este sentido, la llamada información medioambiental tiene el propósito de recoger el impacto que sobre las empresas y sobre la sociedad tienen los gastos e inversiones realizados para corregir problemas medioambientales, es decir, se trata, como indica **B. Giner Inchausti (1992, p. 684)**, de «considerar la incidencia que sobre la empresa y la propia sociedad tienen los costes y beneficios sociales, tradicionalmente no considerados en la información contable».

Cuando se habla de una Contabilidad medioambiental o «Contabilidad verde» se está haciendo referencia a cuál debe ser el papel de la Contabilidad financiera o externa en el suministro de información a terceros sobre el impacto ecológico de la actividad económica de una determinada empresa.

También se puede definir a la Contabilidad medioambiental, según indica **B. Christophe (1992, p.98)**, como «un sistema de información eficiente sobre el grado de deterioro de los elementos naturales ligados a la actividad de la empresa, utilizable para reducir este deterioro y para informar a terceros».

El tratamiento contable del impacto sobre el entorno natural de la actividad empresarial puede adoptar diferentes alternativas, según que se considere a tales actuaciones medioambientales como:

- a) Gasto.
- b) Activo.
- c) Contingencia.

Seguidamente se comentan brevemente cada una de estas alternativas.



2.1. Consideración de gasto del ejercicio

Se trata de la solución más prudente o conservadora, según la cual todas las cargas en que ha incurrido la empresa por conceptos ecológicos son consideradas como un gasto corriente más del ejercicio.

La aplicación del principio contable de correlación de ingresos y gastos exige la imputación de estos gastos al ejercicio al que benefician, es decir, al ejercicio en el que producen ingresos, por lo que habrá que dotar provisiones previas a la realización del gasto, si va a tener lugar, por lo que se estaría ante una contingencia (que es la tercera alternativa que se propone).

También existe la posibilidad de sanear estos gastos en varios ejercicios, considerándolos como gastos de establecimiento.



2.2. Consideración de activo

Se trata del criterio que presenta una mayor problemática en su aplicación práctica, dada la dificultad de diferenciar entre decisiones estrictamente medioambientales y decisiones de inversión debidas a la actividad empresarial.

Si bien no hay, en nuestro país, ningún criterio específico para el registro de este tipo de actuación, sí que hay normas para la valoración del inmovilizado material, que sólo permiten la incorporación de gastos si el elemento no ha entrado en funcionamiento, o si habiéndolo hecho, el gasto supone un aumento en la capacidad, vida útil o valor residual de dicho inmovilizado.

No obstante, en el caso de los elementos anteriores, pueden formar parte de los gastos de un período, en lugar de ser activados, cuando así se derive del principio contable de importancia relativa.



2.3. Consideración de contingencia

Una contingencia es toda situación cuyo resultado, ganancia o pérdida, se desconoce y está vinculado a la aparición o no de uno o más sucesos en el futuro.

Ahora no se trata de realizaciones que la empresa ha efectuado, sino de riesgos potenciales por actividades relacionadas con el entorno que pueden suceder. Su tratamiento contable consiste en que se registrarán como gastos del ejercicio, siempre que pueda ser estimada la cuantía de la pérdida de forma razonable y la probabilidad de que suceda no sea remota; en caso contrario, deberá informarse en la memoria de las cuentas anuales.

Entre los posibles riesgos que hay que tener en cuenta, cabe citar:

- a) Multas y sanciones por incumplimiento de disposiciones medioambientales.
- b) Coste de reparaciones de los desastres y siniestros provocados.
- c) Penalizaciones por daños a personas, como consecuencia de la violación de normas sobre el entorno.
- d) Instalación de mecanismos para adecuarse a la normativa existente.

Sea cual sea el tratamiento contable que se dé a las actuaciones medioambientales, es necesario suministrar con regularidad información sobre las distintas obligaciones, contingencias y gastos incurridos en la política ecológica de la empresa. Igualmente, sería conveniente que la información contable facilitada por las empresas en esta materia estuviera normalizada, con la doble finalidad de facilitar su elaboración y permitir su comparación.

3. La información medioambiental en los estados contables

La preocupación por el medio ambiente ha llevado a la aprobación de numerosas normas para su regulación. En el área de la Contabilidad, el **ISAR** inició en 1989 un proceso de investigación para potenciar el desarrollo de esta normativa. Dicho organismo, ante el vacío normativo existente, estableció una serie de recomendaciones sobre la información que deberían suministrar las empresas.

Esta información se dividía en dos apartados, según se recomendara su inclusión en el informe de gestión o en la propia memoria de las cuentas anuales.

3.1. Informe de Gestión

En dicho documento se debe incluir la siguiente información:

- a) Las cuestiones medioambientales que afectan a la empresa y a sus sectores.
- b) La política y los programas oficiales que la empresa ha aprobado respecto a medidas de protección ambiental.
- c) Las mejoras que se han logrado desde la introducción de la política o aprobación del programa (o desde los cinco últimos años si este período es menor).
- d) Los objetivos que la empresa se haya fijado respecto a las emanaciones que afectan al medio ambiente y los resultados que la misma ha logrado en el cumplimiento de esos objetivos.
- e) El grado de aplicación de las medidas de protección medioambiental impuestas por la legislación estatal y, en tal caso, en qué medida se han cumplido los requisitos legales.
- f) Prácticas materiales establecidas en las leyes sobre el medio ambiente.
- g) Consecuencias financieras de las medidas de protección ambiental en relación con las inversiones y con los ingresos de la sociedad, tanto para el ejercicio en curso como para ejercicios futuros.
- h) Desglose de los gastos de explotación con una descripción de las medidas de protección ambiental con las que se relacionan. En el caso de que esta información no se hubiera podido desglosar, deberán darse las razones que lo impidiesen.
- i) Importe de los gastos capitalizados en el ejercicio, así como los plazos de amortización previstos. Estas partidas deberían desglosarse en la medida de lo posible de la forma señalada para los gastos de explotación.

3.2. Memoria

En los apartados de la memoria referentes a los criterios contables se deberían explicar los siguientes aspectos:

- a) La dotación de gastos o, en su caso, el criterio de capitalización y las políticas de amortización.
- b) La dotación de provisiones o la creación de reservas para atender casos de desastres ecológicos.
- d) La divulgación de información sobre los pasivos eventuales.

Conjuntamente con los criterios contables debería incluirse en la memoria información sobre los importes referentes a estas partidas.

En general, todas estas recomendaciones pretenden que los estados económico-financieros ofrezcan a los usuarios una mejor imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

A pesar del bajo nivel de divulgación de los aspectos anteriores, la incorporación de tales complementos informativos en los estados contables supone un paso importante que influirá en la conducta de los usuarios de los mismos y estimulará la conciencia en materia ambiental de quienes elaboran la información contable.

4. Conclusiones

El crecimiento económico trae consigo un conjunto de disfunciones como consecuencia de los esfuerzos por incrementar la capacidad productiva del sistema económico. Estas disfunciones tienen una vertiente ecológica con evidentes efectos negativos sobre el entorno.

La importancia del problema medioambiental queda fuera de toda duda, de tal manera que el aspecto ecológico ha ido aumentando su influencia dentro de las variables que determinan la estrategia de una empresa.

Dado que el problema tiene, entre otros, efectos económicos y sociales, es obvio que, en la actualidad, se trate dicho problema desde una perspectiva contable con el fin de recoger el impacto que sobre las empresas y sobre la sociedad tienen los gastos e inversiones realizados para corregir aspectos medioambientales que tradicionalmente no habían sido considerados en la información contable.

La preocupación por reflejar adecuadamente los efectos de la empresa sobre el entorno, es una realidad que está tomando más

interés día a día, aunque hasta la fecha existen pocas iniciativas para requerir de manera obligatoria este tipo de información.

Por otra parte, la no consideración de los costes y beneficios sociales en los estados financieros conduce a una representación no del todo exacta de la realidad económica de las empresas. Sin embargo, las medidas de la actividad medioambiental de las empresas son de difícil valoración en términos monetarios, ya que suponen monetizar costes sociales y beneficios relacionados con el entorno, para los que no hay referencia en el mercado.

En general, al elaborar los presupuestos empresariales habrá que tener en cuenta el coste derivado de cada una de las medidas previstas sobre el entorno, ya que una decisión que en principio puede parecer adecuada, si trae consigo importantes costes medioambientales, puede ser variada. En consecuencia, los objetivos y políticas ecológicas demandan una continua revisión y control de las acciones emprendidas o previstas, siendo una variable más a tener en cuenta en el proceso decisional de la unidad económica.

La información empresarial externa, suministrada en los informes contables, ha de reflejar las consecuencias de las decisiones medioambientales de la empresa, tanto en términos cuantitativos como cualitativos, con la finalidad de permitir un análisis económico y financiero de las mismas y poner de manifiesto la responsabilidad social de la empresa en este ámbito.

Bibliografía

- BOIRAL, O. y JOLLY, D.: «Stratégie, compétitivité et écologie». *Revue Française de Gestion*. Paris, juin-juillet-août, 1992. pp. 55-58.
- CARMONA, Salvador y CARRASCO, Francisco: «Información de contenido social y estados contables: una aproximación empírica y algunas consideraciones teóricas». *Actualidad Financiera*, nº 41. Madrid, semana del 7 al 13 de noviembre de 1988. pp. 2175-2192.
- CARMONA, S., CARRASCO, F. y FERNANDEZ-REVUELTA, L.: «Un enfoque interdisciplinar de la Contabilidad del medio ambiente». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 75. Madrid, abril-julio, 1993. pp. 277-305.
- CEPESDES, José: «Ecología y principios contables». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 75. Madrid, abril-julio, 1993. pp. 307-315.

- CHRISTOPHE, B.: «La comptabilité environnementale et ses enjeux». *Revue Française de Gestion*. Paris, juin-juillet-août, 1992. pp. 96-104.
- CLAVER, E. y GOMEZ, J.: «El balance social en la empresa». *Actualidad Financiera*, nº 19. Madrid, semana del 4 al 10 de mayo de 1992. pp. 96-104.
- FERNANDEZ CUESTA, Carmen: «La Contabilidad y el medio ambiente». *Técnica Contable*, nº 522. Madrid, junio, 1992. pp. 397-408.
- FERRANDIZ, L. y GASSET, F.: «El medio ambiente y el organigrama». *Actualidad Económica*. Madrid, 26 de julio de 1993. pp. 50-62.
- GINER INCHAUSTI, Begoña: «La responsabilidad social de la empresa: la información medioambiental». *Técnica Contable*, nº 527. Madrid, noviembre, 1992. pp. 681-692.
- GOXENS DUCH, Antonio: «La ecología y la Contabilidad». *Técnica Contable*, nº 493. Madrid, enero, 1990. pp. 1-4.
- GRAY, R.: «The accountant's task as a friend to the earth». *Accountancy*, June, 1990. pp. 65-72.
- GRUPO DE TRABAJO INTERGUBERNAMENTAL DE EXPERTOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD E INFORMACION DE LA ORGANIZACION DE LAS NACIONES UNIDAS (ISAR): *E/C.10/AC.3/1990/5*, de 5 de enero de 1990.
- HEALY, A.: «Naturalle good; the growth in green accounting». *The Accountant*, July, 1991. pp. 8-10.
- HERNANDEZ, Luis: *Gestión medioambiental en la empresa*. Ediciones Deusto. Bilbao, 1993.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (ICAC): *Plan General de Contabilidad*. Madrid, 1990.
- MARTINEZ ARIAS, A. y PRADO LORENZO, J.M.: «Los objetivos de los informes financieros: las propuestas profesionales de nueva información». *Actualidad Financiera*, nº 35. Madrid, septiembre, 1989. pp. 2330-2365.
- MARTINEZ CHURIAQUE, J. I.: «Los requisitos de la información contable: la propuesta del F.A.S.B.». Incluido en *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988. pp. 591-609.
- MARTINEZ TAPIA, Ramón: «Los usuarios de la información contable. Una diferencia respecto a los usuarios de los grupos de empresa». *Técnica Contable*, tomo XLIII. Madrid, 1991. pp. 513-520 y 532.
- MAUNDERS, K. y BURRITT, R.: Accounting and ecological crisis». *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 4, nº 3. Sidney, 1991. pp. 9-26.
- MIER MENES, Manuel: «La auditoría del balance social». *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 2. Madrid, 1980. pp. 4-12.

- MILNE, M. J.: «Accounting, environmental resources: a review». *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 4, nº 3. Sidney, 1991. pp. 81-109.
- MONTESINOS JULVE, Vicente: *Organizaciones internacionales de Contabilidad: función y objetivos*. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1982.
- OWEN, D.: *Green reporting: accountancy and the challenge of the nineties*. Chapman & Hall. London, 1992.
- ROJO RAMIREZ, Alfonso: «Algunas reflexiones sobre la teoría actual de la Contabilidad». *Técnica Contable*, nº 491. Madrid, noviembre, 1989. pp. 461-470 y 496.
- TUA PEREDA, Jorge: *Principios y normas de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1983.