

Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales (BOE de 4 de abril de 2002).

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su disposición final quinta establece que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad.

La presente Resolución trata de desarrollar los aspectos relativos a la contabilidad medioambiental incorporados a nuestro derecho contable a través del 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, y que modificaron el Plan en el sentido de hacer obligatoria la incorporación en las cuentas anuales de las empresas, de toda información significativa en relación con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de su actividad.

Dadas las repercusiones financieras que esta situación tiene en las entidades, es indudable que la contabilidad, como disciplina que se encarga de transmitir a través de las cuentas anuales información económica a terceros ajenos al sujeto contable, debe informar sobre las obligaciones y contingencias medioambientales que afectan, o pueden afectar en el futuro a su posición financiera; de hecho existe una creciente demanda de dicha información por múltiples y diversos usuarios: sector financiero, principalmente empresas de seguros y crediticias, Administración Pública, inversores, clientes, proveedores, trabajadores...

Como precedente que en su momento se tuvo en consideración para introducir en nuestro derecho contable las anteriores informaciones, se debe citar lo señalado por el Comité de Contacto sobre Directivas de Cuentas de la Unión Europea, en el documento "Comunicación interpretativa sobre determinados artículos de la cuarta y séptima directivas del Consejo relativas a las cuentas", publicado en el Boletín Oficial de este Instituto (BOICAC nº 33), así como los trabajos que en esta materia han elaborado otros Organos Internacionales (IASB, ISAR, etc.).

Actualmente, se ha aprobado una Recomendación en el seno de la Unión Europea (publicada en el BOICAC nº 46) que delimita las normas contables que la Comisión Europea ha considerado que los Estados Miembros deberían cumplir, si así lo consideran (ya que se trata de una Recomendación), para incorporar esta información en las cuentas anuales y en el informe de gestión. Dicho Texto ha sido tomado como referente para la elaboración de la presente Resolución.

En la norma primera se establece que la obligación de informar sobre las cuestiones relacionadas con el medio ambiente, afecta a las cuentas anuales individuales y consolidadas del sujeto contable. Por lo tanto, también es aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

La norma segunda "Responsabilidades de naturaleza medioambiental" incorpora una definición de lo que constituye el origen de las obligaciones medioambientales que se materializan en el nacimiento de este tipo de responsabilidades.

Un tema importante que acomete la norma tercera es la definición del concepto de medio ambiente. El acotar dicho concepto, restringiéndolo al medio ambiente natural, se

realiza teniendo presente la Recomendación de la Unión Europea, de forma que si bien pudiera ampliarse su definición, parece razonable que dada la singularidad del tema, esta posible ampliación sea un proceso que en el futuro se adopte en función de las necesidades que vayan surgiendo. En ese sentido, y por lo que se refiere en concreto al concepto de gasto medioambiental incluye, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y el paisaje.

Una vez delimitado el concepto de medio ambiente, las normas cuarta "Gastos de naturaleza medioambiental", quinta "Activos de naturaleza medioambiental", sexta "Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental" y octava "Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente", explicitan que si bien el tratamiento de las distintas operaciones que se derivan de la protección o reparación del medio ambiente no necesitan de normas contables específicas, sí se deben incorporar a las normas generales los matices necesarios para recoger estas singularidades.

Un tema específico, ha sido el tratamiento de las "compensaciones a recibir de un tercero" como consecuencia de la liquidación de las obligaciones derivadas del medio ambiente, que se ha regulado en la norma séptima. Así, teniendo presente que es un criterio que tiene alcance general para las compensaciones a realizar por un tercero en relación con otras obligaciones, se ha incluido en la presente Resolución al incorporarse así en la Recomendación Europea. La cual, a su vez, debe ser valorada en el marco del proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos emanados del IASB (International Accounting Standards Board).

En particular, el criterio incorporado en esta norma dispone que si no existe un vínculo legal o contractual por el que dicho tercero asume la responsabilidad derivada de la obligación, no puede compensarse el importe a recoger como deuda; lo cual implica que la compensación a obtener, se registrará incorporando el correspondiente activo cuando se produzca el siniestro o acto que exija el desembolso, con el límite del importe provisionado. En cualquier caso, la presente Resolución desarrolla en este aspecto concreto el criterio introducido en nuestro Derecho contable a través de la norma de valoración 23ª. "Indemnizaciones por entidades de seguros", incluida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector vitivinícola, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía, de 11 de mayo de 2001, ya que si bien se trata de una norma sectorial, permite invocar la adecuada sistemática contable a la operación en su conjunto.

La norma novena, "Información a suministrar en la memoria", incorpora la información mínima que debe incluirse, siempre que sea significativa, en la memoria de las cuentas anuales.

Por último, la norma décima describe las cuentas que con carácter voluntario pueden ser empleadas con objeto de facilitar el registro de las operaciones que se recogen en esta Resolución.

De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, teniendo en cuenta la necesidad de precisar y desarrollar la información que deben reflejar las cuentas anuales al respecto y con objeto de proporcionar una norma que recoja los criterios que este Instituto ha mantenido en diversas contestaciones a consultas recibidas, en virtud del artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y del apartado 3 de la disposición final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente Resolución:

Primera. Aplicación.

La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales que sean necesarias para que las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable.

Segunda. Responsabilidades de naturaleza medioambiental.

1. A efectos de la información a incorporar en las cuentas anuales, se consideran responsabilidades de naturaleza medioambiental las obligaciones actuales que se liquidarán en el futuro, surgidas por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.

2. Las obligaciones a que se ha hecho referencia vienen determinadas por:

- Una disposición legal o contractual.

- Una obligación implícita o tácita, cuyo nacimiento se sitúa en la expectativa creada por la entidad frente a terceros al amparo de la actitud a favor y defensa del medio ambiente y a la que la entidad no puede sustraerse. Se entiende que se ha creado esta expectativa cuando la entidad ha aceptado una responsabilidad ambiental en una declaración pública o su actuación tradicional ha sido la asunción de dicha responsabilidad.

- La evolución probable de la regulación medioambiental, en particular, proyectos y propuestas normativas, de la que la entidad no podrá sustraerse.

Tercera. Definición.

A los efectos de la presente Resolución, se considera actividad medioambiental, cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.

Así se entiende por medio ambiente, 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.

Cuarta. Gastos de naturaleza medioambiental.

1. Tendrán la naturaleza de gastos medioambientales 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. Entre ellos se sitúan los gastos ocasionados por la prevención de la contaminación relacionada con las actividades operativas actuales, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la restauración, la gestión medioambiental o la auditoría medioambiental.

2. El importe de los gastos medioambientales derivados de las citadas actividades, se consideran gastos de explotación del ejercicio en que se devenguen y se incorporarán a

la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida correspondiente; cuando su importe sea significativo, se creará una partida específica con la denominación "Gastos medioambientales" dentro de la agrupación "Otros gastos de explotación" del debe de los modelos de cuenta de pérdidas y ganancias, incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

3. Si en una determinada operación se incurre en gastos que, en parte, pudieran tener naturaleza medioambiental, deberá reconocerse separadamente su importe, siempre que sean significativos.

4. Se calificarán como gastos extraordinarios aquellos que se produzcan como consecuencia de hechos acaecidos fuera de la actividad ordinaria de la entidad y se espere que no se produzcan con frecuencia. Entre estos gastos extraordinarios se incluyen las multas, las sanciones y las compensaciones a terceros por perjuicios causados por los daños medioambientales. Por el contrario, no tendrán la consideración de gastos extraordinarios aquéllos que surjan de actuaciones medioambientales que sea preciso acometer en la actualidad, o en un futuro, como consecuencia de hechos ocurridos en el pasado, salvo en los supuestos de cambio de criterio o corrección de un error contable de ejercicios anteriores.

Quinta. Activos de naturaleza medioambiental.

1. 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, se contabilizarán en las correspondientes partidas de la agrupación B) "Inmovilizado", del activo del balance de los modelos incorporados en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

2. A estos efectos, el registro de los activos, la determinación del precio de adquisición o coste de producción y los criterios de amortización y correcciones valorativas a efectuar, se registrarán teniendo en cuenta las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad, y en particular, según lo previsto en la Norma de valoración 3ª. "Normas particulares sobre inmovilizado material", letra f), y, en su desarrollo, en la Norma tercera. "Ampliaciones y mejoras del inmovilizado material", de la Resolución de 30 de julio de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material y en la Resolución de 9 de mayo de 2000, sobre determinación del coste de producción.

3. En cualquier caso, a efectos del cálculo de las correcciones valorativas a efectuar en determinados activos, deberán tenerse en cuenta los factores medioambientales que pudieran afectarles.

Sexta. Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental.

1. Motivarán el registro de una provisión de naturaleza medioambiental, los 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.

2. En función de la información disponible, el importe de dicha provisión será la mejor

estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance. Dicha estimación se realizará teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- Su cuantificación no vendrá afectada, en principio, por el importe que se espere obtener de la venta de elementos del activo de la entidad directamente relacionados con el origen de la obligación.
- La indicada estimación deberá ser objeto de revisión en ejercicios posteriores en función de la nueva información disponible.
- Asimismo, cuando sea significativo, deberá tenerse en consideración el correspondiente efecto financiero en el cálculo de la provisión.
- La incertidumbre relacionada con la determinación de este importe no justificará su falta de reconocimiento. Cuando no sea posible realizar una mejor estimación, deberán evaluarse los posibles importes de los gastos futuros esperados y reconocer una provisión por, al menos, el importe mínimo evaluado. Esta información deberá completarse en la memoria indicando, entre otras cuestiones, los motivos excepcionales de esta situación.

3. Estas provisiones figurarán en la agrupación C) "Provisiones para riesgos y gastos", en concreto en la partida 3. "Otras provisiones", del pasivo del balance del modelo normal incorporado en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad. Si el importe de dicha provisión fuera significativo, se creará una partida específica, en la agrupación indicada del pasivo, con la siguiente denominación: "Provisión para actuaciones medioambientales..".

4. La obligación tendrá carácter contingente y por tanto se informará en la memoria de las cuentas anuales, en los casos siguientes:

- Cuando la liquidación de la obligación no es probable que origine una salida de recursos.
- Cuando la obligación esté condicionada a que ocurra un suceso incierto o poco probable sobre el que la entidad no puede influir y que confirma el origen de la obligación.

Séptima. Compensaciones a recibir de un tercero.

1. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no deberá suponer una minoración del importe de la deuda y, en su caso, se reconocerá en el activo de la entidad el derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente.

2. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado el riesgo medioambiental, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

Octava. Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente.

1. Los gastos relativos a las actividades de descontaminación y restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, requerirán dotar la correspondiente provisión hasta el momento en que la entidad tenga que atender dicha obligación.

2. Cuando la utilización de un inmovilizado produzca daños al medio ambiente a reparar al finalizar su vida útil, la entidad deberá efectuar una dotación sistemática en cada uno de los ejercicios en que se utilice, por la parte proporcional de la estimación del importe necesario para reparar el daño producido.

3. Para el registro y valoración de los hechos descritos en los apartados anteriores serán de aplicación las normas de la presente Resolución.

Novena. Información a suministrar en la memoria.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa en relación con los elementos descritos en las normas anteriores, y en particular:

1. En el apartado "4. Normas de valoración", se indicará:

- Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines anteriores. En particular se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.

- Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.

- Políticas contables sobre descontaminación y restauración de lugares contaminados.

2. En el apartado "**15. Situación fiscal**" se incluirá información sobre las deducciones por inversión en medidas para reducir el impacto medioambiental.

3. Se crea un nuevo apartado "**22. Información sobre medio ambiente**" en el que de forma sucinta se debe facilitar, entre otras, la siguiente información

- a) 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.

- b) 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.

- c) 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:

* Saldo inicial

- * Dotaciones
- * Aplicaciones
- * Saldo final

d) 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.

e) Importe íntegro de las responsabilidades de naturaleza medioambiental y, en su caso, las compensaciones a recibir.

f) Las subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental, así como los ingresos que se produzcan como consecuencia de ciertas actividades relacionadas con el medio ambiente.

Décima. Cuentas a emplear para el registro de los efectos medioambientales.

Sin perjuicio del carácter no obligatorio de su numeración y denominación, se proponen las siguientes cuentas:

En el subgrupo 62:

"622. Reparaciones y conservación.

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2, así como los gastos para reducir o reparar los daños causados al medio ambiente, incluidos en este último caso los derivados del Sistemas Integrados de Gestión de Residuos (Ley 11/1997, de 24 de abril, y Ley 10/1998, de 21 de abril)." . Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será:

6220. Reparaciones y conservación en general

6223. Reparaciones y conservación del medio ambiente

" 623. Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la empresa. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores incluidos los medioambientales, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes." Su desarrollo a nivel de cuatro dígitos será:

6230. Servicios profesionales independientes

6233. Servicios medioambientales

Los cargos en las cuentas 622 y 623 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 ó, en su caso, a la cuenta 475.

En el subgrupo 14:

“145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Las constituidas como consecuencia de obligaciones legales o contractuales de la empresa o compromisos adquiridos por la misma, para prevenir, reducir o reparar los daños al medio ambiente.”

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al nacimiento de la obligación o compromiso, con cargo, generalmente, a la cuenta 622 ó 623.

b) Se cargará:

b1) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b2) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

Disposición final. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.