

COMISIÓN

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

[notificada con el número C(2001) 1495]

(2001/453/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 211,

Vista la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad ⁽¹⁾, cuya última modificación la constituye la Directiva 1999/60/CE ⁽²⁾,

Vista la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas ⁽³⁾, cuya última modificación la constituye la Directiva 90/605/CEE ⁽⁴⁾,

Considerando lo siguiente:

- (1) En 1992, la Comisión publicó su quinto programa de acción en materia de medio ambiente titulado «Hacia un desarrollo sostenible» [COM(92) 23] ⁽⁵⁾. Entre una serie de propuestas en el campo de la protección ambiental, establece una iniciativa comunitaria en el ámbito de la contabilidad. Esta iniciativa debería hacer referencia primordialmente a los medios empleados por las empresas a la hora de comunicar los aspectos financieros relativos al medio ambiente. El hecho de que se preste una atención creciente a los aspectos financieros podría contribuir al logro de los objetivos del programa; al garantizar que se tengan en cuenta los gastos y riesgos medioambientales podría aumentar la conciencia de la empresa sobre las cuestiones ambientales. En 2001 la Comisión ha adoptado una Comunicación relativa al sexto plan de acción para el medio ambiente [COM(2001) 31 final de 24 de enero de 2001].
- (2) El Tratado de Amsterdam reconoció que un elemento fundamental para promover el desarrollo sostenible (artículo 6 del Tratado CE) es el principio de integración de las obligaciones medioambientales en otras políticas. Con el fin de lograr este objetivo, el Consejo Europeo de Cardiff dio el visto bueno a una estrategia para la inte-

gración de los objetivos ambientales en todas las políticas y acciones comunitarias. Esta estrategia se confirmó y desarrolló en el Consejo Europeo de Viena que invitó al Consejo de Mercado Interior a plantearse cómo se podría lograr esta integración en este ámbito concreto.

- (3) En 1999 la Comisión aprobó una Comunicación sobre el mercado único y el medio ambiente [COM(1999) 263 de 8 de junio de 1999], cuyo objetivo es contribuir a que las políticas de medio ambiente y mercado interior se apoyen y refuerzan mutuamente, al tiempo que se desarrollan sinergias entre ambas. Esta Comunicación identifica una serie de políticas del mercado único en las que la Comisión tratará de lograr una mayor integración con la política medioambiental y establece una serie de medidas, entre las que se encuentra la de aprobar una Recomendación sobre cuestiones medioambientales en la información financiera. Esta Recomendación es también una consecuencia directa del documento del Foro consultivo de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94).
- (4) La inexistencia de normas explícitas ha contribuido a crear una situación en la que los distintos actores, entre los que se incluyen las autoridades normativas, los inversores, los analistas financieros y el público en general, pueden considerar que la información medioambiental facilitada por las partes es inadecuada o poco fiable. Los inversores han de saber cómo abordan las empresas las cuestiones ambientales. A las autoridades normativas les interesa supervisar la aplicación de las normas ambientales y los costes que llevan aparejados. No obstante, sigue siendo poco frecuente que las empresas incluyan datos medioambientales en sus cuentas e informes anuales, a pesar de que a menudo se observa cómo éstas han de hacer frente a costes ambientales cada vez mayores por lo que se refiere a los equipos de prevención y saneamiento de la contaminación y a los sistemas de saneamiento y supervisión de residuos, en particular aquellas empresas que operan en sectores que inciden de modo significativo en el medio ambiente.

⁽¹⁾ DO L 222 de 14.8.1978, p. 11.

⁽²⁾ DO L 162 de 26.6.1999, p. 65.

⁽³⁾ DO L 193 de 18.7.1983, p. 1.

⁽⁴⁾ DO L 317 de 16.11.1990, p. 60.

⁽⁵⁾ DO C 138 de 17.5.1993; Programa cuya última revisión del Parlamento Europeo y el Consejo la constituye la Decisión n° 2179/98/CE de 24.9.1998 (DO L 275 de 10.10.1998).

- (5) La ausencia de unas directrices armonizadas y autorizadas en relación con las cuestiones ambientales y la información financiera dificulta la posibilidad de establecer comparaciones entre las empresas. Cuando éstas facilitan datos ambientales, el valor de la información se ve a menudo seriamente perjudicado por la falta de un conjunto común y reconocido de datos que incluyan las definiciones y conceptos necesarios en relación con las cuestiones ambientales. A menudo la información medioambiental se facilita con arreglo a fórmulas heterogéneas dependiendo de las empresas y/o los períodos de información, en lugar de presentarse de forma integrada y coherente mediante las cuentas anuales y el informe anual.
- (6) Los costes de acopio y difusión de los datos ambientales y la sensibilidad o confidencialidad, que en determinados casos puede estar relacionada con ellos, se consideran a menudo factores disuasorios de la difusión de la información ambiental en los estados financieros de las empresas. No obstante, estos argumentos no anulan la necesidad de fomentar la protección del medio ambiente. Los usuarios de los estados financieros necesitan información a propósito de la repercusión de los riesgos y responsabilidades medioambientales en la posición financiera de la empresa, su actitud frente al medio ambiente y su trayectoria ambiental, en la medida en que puedan repercutir en la salud financiera de la misma.
- (7) Aunque el marco legislativo europeo sobre la información financiera no aborda las cuestiones ambientales de forma explícita, son de aplicación los principios y disposiciones generales establecidos en la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente).
- (8) Formando parte de su Estrategia de contabilidad de 1995 ⁽¹⁾, la Comisión pretende integrar la armonización contable en el ámbito europeo dentro del contexto más amplio de armonización contable que se lleva a cabo a escala internacional. En consecuencia, la Comisión ha prestado su apoyo a la tarea desempeñada por el Comité de normas internacionales de contabilidad (International Accounting Standards Committee o «IASC», que, a su vez, tiene como objetivo el desarrollo de un núcleo duro de normas internacionales de contabilidad (International Accounting Standards o «IAS») de gran calidad. La Comisión se ha comprometido a trabajar para que se mantenga la coherencia entre el marco relativo a la información financiera de la Unión Europea y las normas internacionales de contabilidad desarrolladas por el IASC.
- (9) El IASC ha publicado varias normas internacionales de contabilidad en las que se establecen las disposiciones y los principios contables pertinentes a la hora de abordar las cuestiones ambientales. No obstante, no abundan las directrices relacionadas directamente con estas cuestiones y no existe ninguna norma internacional de contabilidad que se centre exclusivamente en las cuestiones ambientales.
- (10) La presente Recomendación se ha elaborado con vistas a apoyar líneas de actuación relacionadas con el mercado único y contribuir a hacer posible que los usuarios de los estados financieros dispongan de información veraz y comparable por lo que respecta a las cuestiones ambientales, gracias a lo cual servirá de refuerzo a las iniciativas comunitarias en el ámbito de la protección medioambiental. La Comisión 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 por lo que respecta a las cuestiones medioambientales. Asimismo, se ha de mejorar la cantidad, transparencia y la posibilidad de comparar los datos reflejados en las cuentas y los informes anuales de las empresas. Para lograr estos objetivos, y dada la importancia creciente que se da a las cuestiones medioambientales en la Unión Europea, la Comisión pretende aclarar las normas vigentes y asesorar de forma más específica sobre las cuestiones de reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas y los informes anuales de las empresas.
- (11) La presente Recomendación reconoce que se ha producido un aumento gradual del número de informes medioambientales separados, especialmente por parte de empresas que operan en sectores con impactos medioambientales notables. La presente Recomendación no pretende señalar las razones que se esconden bajo esta tendencia. No obstante, esta Recomendación reconoce que los diferentes grupos de interesados tienen necesidades diferentes o les conceden diferentes grados de prioridad. Los informes medioambientales separados satisfacen las necesidades de información de los grupos de actores que sólo se cubren parcialmente con la información facilitada en las cuentas y los informes anuales de las empresas. Por consiguiente, el objetivo debería ser elaborar informes medioambientales separados y que las cuentas y los informes anuales fuesen más coherentes, cohesionados y estuviesen estrechamente relacionados entre sí. La finalidad de la presente Recomendación es promover este objetivo garantizando que se incluyen datos medioambientales en las cuentas e informes anuales, de forma que sirva de complemento de los informes medioambientales separados, más detallados y ambiciosos.
- (12) Se considera que ofrecer la información adecuada es un factor de vital importancia que facilita la transparencia. Se estima oportuno proceder a ello en caso de que la información incida en la comprensión del usuario de los estados financieros. La presente Recomendación no pretende imponer injustificadamente pesadas obligaciones a quienes elaboran dichos estados financieros, sino prestar una asesoría global por lo que se refiere a la información. Además, identifica la difusión de datos pertinentes que permite la comparabilidad y coherencia de la información medioambiental presentada. Tal es el caso especialmente de la difusión de información en la Memoria de gastos medioambientales imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias o capitalizados, así como los gastos en que se incurre como consecuencia de las sanciones y multas impuestas por incumplimiento de las normas medioambientales y las compensaciones a terceros, con arreglo al punto 6 de la sección 4 del

⁽¹⁾ «Armonización de la contabilidad: Una nueva estrategia frente a la armonización internacional» [Comunicación de la Comisión COM(95) 508 de 14 de noviembre de 1995].

anexo de la presente Recomendación. En el punto 2 de la sección 4 de dicho anexo se aborda específicamente la cuestión de la publicación en el informe anual de la información oportuna por lo que respecta a las cuestiones ambientales, cuando sea pertinente para la situación financiera o la posición de la empresa o para su desarrollo.

- (13) Para que sean efectivas las recomendaciones relativas a la difusión de información, han de ir acompañadas de definiciones prácticas de los conceptos en cuestión. A tal efecto, la presente Recomendación incluye un capítulo de definiciones.
- (14) La presente Recomendación pretende orientar sobre la aplicación de las disposiciones de la Cuarta y Séptima Directivas (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente) con respecto a las cuestiones medioambientales. Por consiguiente, se recomiendan determinados tratamientos contables por lo que respecta a estas cuestiones ambientales con objeto de que quienes elaboran los estados financieros ofrezcan una información más significativa. Aunque fomenta la adopción de determinadas soluciones, este enfoque no pretende eliminar la posibilidad de aplicar tratamientos alternativos siempre que lo permitan las Directivas. Teniendo esto en cuenta, también se tienen en consideración la Comunicación interpretativa de la Comisión de 1997 sobre determinados artículos de la Cuarta y Séptima Directivas sobre contabilidad ⁽¹⁾ y el documento del Foro consultivo en materia de contabilidad sobre cuestiones medioambientales en la información financiera de noviembre de 1995 (documento XV/6004/94).
- (15) La Recomendación toma como fuente de referencia varias normas internacionales de contabilidad (IAS) que han sido publicadas por el IASC y son de especial relevancia para las cuestiones medioambientales, especialmente la IAS 36, sobre pérdidas inesperadas de valor en los activos, la IAS 37, sobre provisiones e informaciones sobre activos y pasivos contingentes, y la IAS 38, sobre inmovilizado inmaterial. Las disposiciones incluidas en la presente Recomendación pretenden ser coherentes con estas normas internacionales de contabilidad en vigor, a menos que se especifique otra cosa.

- (16) En la presente Recomendación también influye una declaración sobre contabilidad e información financiera relativa a los costes y obligaciones medioambientales elaborada por el Grupo de trabajo de las Naciones Unidas sobre normas internacionales de contabilidad e información ⁽²⁾.
- (17) Como se ha señalado en los considerandos 14 a 16, en respuesta a la necesidad de integrar las consideraciones medioambientales en las informaciones financieras, se han elaborado algunas directrices a escala comunitaria e internacional. La presente Recomendación parte de ellas y al mismo tiempo trata de establecer un marco comunitario que permita la introducción de mejoras. La Comisión está convencida de que, para lograr los objetivos de la Recomendación, los Estados miembros han de participar activamente y por ello les deja un margen y les alienta para que adopten medidas a escala nacional.

RECOMIENDA QUE:

Los Estados miembros:

- 1) garanticen para los períodos contables que comiencen dentro del plazo de doce meses a partir de la fecha de adopción de la presente Recomendación y para todos los futuros períodos contables, que las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades (Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE, respectivamente) apliquen las disposiciones incluidas en el anexo a la presente Recomendación en la preparación de las cuentas anuales y consolidadas, así como del informe anual y del informe anual consolidado;
- 2) adopten las medidas adecuadas para promover la aplicación de la presente Recomendación;
- 3) notifiquen a la Comisión las medidas adoptadas.

Hecho en Bruselas, el 30 de mayo de 2001.

Por la Comisión

Frederik BOLKESTEIN

Miembro de la Comisión

⁽¹⁾ DO C 143 de 21.1.1998.

⁽²⁾ ISAR, Td/B/COM.2/ISAR/3, de 12 de marzo de 1998.

ANEXO

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

1. La presente Recomendación se limita a la información facilitada en las cuentas anuales y consolidadas y en los informes anuales y los informes anuales consolidados de las empresas por lo que respecta a las cuestiones medioambientales. 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.
2. La presente Recomendación abarca las 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.
3. La presente Recomendación identifica también el tipo de información medioambiental que se considera oportuno difundir en las cuentas anuales y consolidadas y/o en el informe anual y el informe anual consolidado con respecto a la actitud de la empresa frente al medio ambiente y a la actuación de ésta desde un punto de vista medioambiental, en la medida en que pueden repercutir en la situación financiera de la empresa. La presente Recomendación se aplica tanto a las cuentas individuales como a las consolidadas. En este último caso, la información facilitada debería referirse a las cuentas atribuibles al grupo. Los requisitos de reconocimiento y medición deberían aplicarse de forma coherente a todas las entidades consolidadas.
4. La presente Recomendación se aplica a todas las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas relativas al Derecho de sociedades, teniendo debidamente en cuenta las exenciones que se permite introducir a los Estados miembros para las pequeñas y medianas empresas de conformidad con los artículos 11 y 27 de la Cuarta Directiva.
5. Aunque los requisitos específicos de contabilidad para los bancos, otras instituciones financieras y las compañías de seguros se abordan en otras Directivas⁽¹⁾, la presente Recomendación también se aplica a los bancos, otras instituciones financieras y las compañías de seguros, ya que las implicaciones financieras de las cuestiones medioambientales no son diferentes para estos tipos de empresas.

2. DEFINICIONES

1. A efectos de la presente Recomendación, se entenderá 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.
2. El concepto de «gasto medioambiental» engloba 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. Estos gastos incluyen, 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. Sólo deberán incluirse en esta definición los costes adicionales identificables cuya finalidad principal consista en evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente. Deberán quedar excluidos de la misma aquellos 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. En caso de que no sea posible separar el importe de los costes adicionales del resto de costes en que se pueda integrar, se puede calcular en la medida en que el importe resultante cumpla la condición de destinarse prioritariamente a evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente.
3. Quedan excluidos de la definición, como se debate en la letra f) del punto 6 de la sección 4 del presente anexo, 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. 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.
4. Además, la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas (Eurostat) ha elaborado una serie de definiciones detalladas de gastos por ámbito medioambiental, que se incluye en los documentos de aplicación del Reglamento (CE, Euratom) n° 58/97 del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, relativo a las estadísticas estructurales de las empresas⁽²⁾. Estas definiciones, sujetas a actualización periódica, constituyen la base de los requisitos estadísticos de información sobre los gastos destinados a la protección del medio ambiente en la Unión Europea. Por consiguiente, a la hora de emplear la definición general que se recoge en el anterior punto 2, se recomienda a las empresas que tengan en cuenta estas definiciones detalladas para hacer pública la información relativa a los gastos medioambientales contemplada en la sección 4 del presente anexo en la medida en que sea coherente con las obligaciones de reconocimiento y medición que figuran en la sección 3.

⁽¹⁾ Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras instituciones financieras (DO L 372 de 31.12.1986, p. 1 a 17) y Directiva 91/674/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1991, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de las empresas de seguros (DO L 374 de 31.12.1991, p. 7 a 31).

⁽²⁾ DO L 14 de 17.1.1997, p. 1; véase también el documento de aplicación ENV/96/10c. La Clasificación europea de actividades de protección ambiental (CEPA) distingue los ámbitos medioambientales siguientes: la gestión de residuos, la protección de la atmósfera y el clima; la gestión de las aguas residuales; la protección del suelo y las aguas subterráneas; la protección de la biodiversidad y el paisaje, y otras actividades de protección del medio ambiente.

3. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

Reconocimiento de las responsabilidades medioambientales

1. 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 saldará 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 acción 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.
2. La práctica habitual que la industria ha seguido en el pasado o sigue en la actualidad sólo desemboca en una obligación tácita para la empresa en la medida en que la dirección de la misma no pueda sustraerse a tomar medidas. Sólo se producirá este hecho cuando la empresa haya aceptado la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño medioambiental mediante una declaración específica publicada o unas pautas de actuación constantes en el pasado.
3. Los daños medioambientales que puedan estar relacionados con la empresa o puedan haber sido causados por ella, pero en relación con los cuales no exista una obligación legal, contractual o tácita de repararlos, no cumplen los requisitos para ser reconocidos como responsabilidad medioambiental en las cuentas anuales de la empresa de conformidad con los anteriores puntos 1 y 2. Ello se entiende sin perjuicio de la aplicación de los criterios establecidos en el punto 5 a propósito de las responsabilidades medioambientales contingentes.
4. Se reconoce una responsabilidad ambiental cuando se puede realizar una estimación fiable de los costes derivados de la obligación. Si, en la fecha de cierre del balance, existe una obligación cuya naturaleza ha sido definida con claridad y que puede generar un flujo de salida de recursos que impliquen beneficios económicos, aunque no se tenga certeza del importe o la fecha, en ese caso, se reconocerá una provisión, siempre que se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación. Este tratamiento es conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 ⁽¹⁾ y la letra bb) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva. Las incertidumbres sobre la fecha o el importe se deben, por ejemplo, a las tecnologías de saneamiento en permanente evolución y a la naturaleza y magnitud de las operaciones de saneamiento que se han de realizar. En los pocos casos en los que no se pueda realizar una estimación fiable de los costes, no se deberá reconocer la responsabilidad. Se deberá considerar una responsabilidad contingente, como se indica en el punto 26.

Responsabilidades medioambientales contingentes

5. Las responsabilidades contingentes no se deberán reconocer en el balance. En caso de que exista la posibilidad, menos que probable, de que se haya de reparar el daño en el futuro, aunque aún tenga que confirmarse la obligación por el acaecimiento de un acontecimiento incierto, se debería incluir en la memoria una responsabilidad contingente. En caso de que se trate de una posibilidad remota de que la empresa vaya a incurrir en un gasto medioambiental o de que dicho gasto sea de escasa cuantía, no es necesario que se difunda dicha responsabilidad contingente.

Compensación de responsabilidades y reembolsos previstos

6. En caso de que la empresa espere que un tercero vaya a reembolsar una parte o la totalidad de los gastos relativos a una responsabilidad medioambiental, el reembolso sólo deberá reconocerse en caso de que no quepa casi ninguna duda de que vaya a recibirse si la empresa liquida la obligación.
7. La recuperación prevista de un tercero no deberá servir para compensar la responsabilidad medioambiental. Deberá indicarse separadamente en calidad de activo en el balance, por un importe que no supere el importe de la provisión afín. Sólo puede haber compensación por la responsabilidad ambiental si existe un derecho legal para dicha compensación que la empresa tenga la intención de hacer valer. Cuando, sobre la base de esta disposición, la compensación sea oportuna, se deberá consignar en la memoria tanto el importe completo de la responsabilidad como el reembolso previsto.
8. El producto que se espere obtener de la venta de propiedades afines no deberá servir para compensar una responsabilidad medioambiental ni tenerse en cuenta a la hora de calcular una provisión, aunque la venta prevista esté estrechamente ligada al hecho que dé lugar a la provisión.
9. Por regla general, la empresa ha de responder de la totalidad de la responsabilidad medioambiental. De no ser así, sólo la parte imputable a la empresa se registrará como responsabilidad medioambiental.

⁽¹⁾ En caso de que, de conformidad con el punto 20 de la Comunicación interpretativa de 1998 de la Comisión relativa a determinados artículos de la Cuarta y Séptima Directivas contables, los Estados miembros se hayan decantado por la opción contemplada en el apartado 2 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, también será aplicable a los gastos medioambientales.

Reconocimiento del gasto medioambiental

10. Los gastos medioambientales deberán reconocerse como gastos en el período en el que se hayan efectuado, a no ser que reúnan los criterios para ser reconocidos como activo con arreglo al punto 12.
11. Los gastos medioambientales que estén relacionados con daños que se hubiesen producido en un período anterior no reúnen los requisitos para que se les considere ajustes del período anterior, por lo que deberán contabilizarse en el período actual, es decir, el período en que se les reconoce.

Capitalización del gasto medioambiental

12. Los gastos medioambientales pueden capitalizarse si se han llevado a cabo para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos, si aportan beneficios económicos para el futuro y si cumplen la condición establecida en el apartado 2 del artículo 15 de la Cuarta Directiva.
13. Los gastos medioambientales efectuados para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos sólo pueden ser reconocidos como activos si, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de la Cuarta Directiva, van a ser empleados de forma permanente a efectos de las actividades de la empresa y si, además, se cumple uno de los criterios siguientes:
 - a) los costes están relacionados con los beneficios económicos previstos que se espera afluyan a la empresa y prolongan la vida, aumentan la capacidad o mejoran la seguridad o eficacia de otros activos propiedad de la misma (por encima de su nivel de rendimiento evaluado inicialmente), o
 - b) los costes reducen o impiden la contaminación ambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa.
14. Si no se han cumplido los criterios para que se reconozcan como activos establecidos en los puntos 12 y 13, los gastos medioambientales deberán imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en calidad de realizados. Si se han cumplido, los gastos medioambientales deberán capitalizarse y amortizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en los períodos actuales y futuros pertinentes, es decir, sistemáticamente a lo largo de su período de vida económica útil previsto.
15. Los gastos medioambientales no deberán capitalizarse sino cargarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, si no generan beneficios económicos en el futuro. Esta situación se produce cuando los gastos medioambientales 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 períodos anteriores, costes de gestión medioambiental o auditorías medioambientales).
16. Es posible que se adquieran elementos tales como instalaciones técnicas y máquinas por motivos medioambientales, como por ejemplo instalaciones técnicas para el control o la prevención de la contaminación, con objeto de cumplir las normas o reglamentos medioambientales. Si reúnen los criterios establecidos en los puntos 12 y 13 para que se reconozcan como activos, han de capitalizarse.
17. Hay casos en los que no se prevé que los gastos medioambientales, por sí mismos, produzcan beneficio económico alguno en el futuro, sino que este beneficio proceda de otro activo que se emplee en las operaciones de la empresa. En caso de que los gastos medioambientales reconocidos como activos estén relacionados con otro activo ya existente, deberán incluirse como parte integrante del mismo y no deberán ser reconocidos separadamente.
18. Puede haber derechos o elementos de naturaleza similar adquiridos en relación con el impacto de las operaciones de la empresa sobre el medio ambiente (por ejemplo, patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones). Si, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del punto 2 de la sección I de la parte C de los artículos 9 y 10 de la Cuarta Directiva, se han adquirido a título oneroso, y, además, se ajustan a los criterios para ser reconocidos como activo contemplados en los puntos 12 y 13 anteriores, han de capitalizarse y amortizarse sistemáticamente a lo largo de su duración de utilización prevista. En caso contrario, deberán imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en calidad de realizados.

Deterioro del valor de los activos

19. Los acontecimientos o factores medioambientales pueden hacer que se deteriore el valor de un activo inmovilizado ya existente, como por ejemplo, en el caso de contaminación de lugares. Se deberían realizar correcciones de valor si el importe recuperable del uso del lugar ha descendido por debajo de su valor en libros. En el contexto de la subletra bb) de la letra c) del apartado 1 del artículo 35 de la Cuarta Directiva, esta situación se debería considerar duradera. El importe de estas correcciones de valor se deberá imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, las provisiones para riesgos y cargas, tal como se definen en el punto 4 anterior, no pueden compensar los valores de los activos.
20. En caso de que, con arreglo al punto 17 anterior, se reconozcan los gastos medioambientales como parte integrante de otro activo, en cada fecha de cierre del balance se deberá comprobar la recuperabilidad del activo combinado y, cuando proceda, éste deberá reducirse hasta su importe recuperable.
21. Si el valor en libros de un activo ya tiene en cuenta una pérdida de beneficios económicos por razones medioambientales, se podrá capitalizar el gasto posterior destinado a restaurar los beneficios económicos futuros a su nivel de rendimiento inicial, siempre que el valor en libros resultante no supere el importe recuperable del activo.

Medición de las responsabilidades medioambientales

22. Se reconoce una responsabilidad medioambiental cuando se puede realizar una estimación fiable del gasto destinado a liquidar la obligación.
23. El importe de la responsabilidad deberá ser la mejor estimación del gasto necesario para liquidar la obligación actual en la fecha de cierre del balance, basada en la situación existente y teniendo en cuenta la evolución futura, tanto desde un punto de vista técnico como legislativo, en la medida en que fuese probable que tuviese lugar dicha evolución.
24. El importe deberá ser una estimación de la cuantía total de la responsabilidad, independientemente de la fecha en que cese la actividad o se vaya a saldar la responsabilidad. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, se permite un incremento gradual del importe total de la responsabilidad a lo largo del período de actividad de la empresa.
25. A la hora de realizar una estimación del importe de una responsabilidad medioambiental, son de aplicación las normas siguientes: si la responsabilidad que se mide implica la posibilidad de obtener resultados diferentes, con arreglo al punto 23 anterior, se deberá tener en cuenta la estimación más elevada. En aquellos casos muy infrecuentes en que no sea posible determinar la mejor estimación de la responsabilidad con la suficiente fiabilidad, ésta se deberá considerar como responsabilidad contingente, por lo que su existencia se deberá difundir en la memoria. Además, se deberán aclarar las razones por las que no se debería realizar ninguna estimación fiable.
26. Por otra parte, para calcular la cuantía de una responsabilidad medioambiental se deberá tener en cuenta lo siguiente:
- los costes marginales directos de las medidas de reparación, y
 - el coste de compensación y los subsidios para aquellos empleados de los que se espera consagren un tiempo considerable directamente a las medidas de restauración, y
 - las obligaciones de supervisión posteriores a la reparación, y
 - los avances tecnológicos, en la medida en que sea probable que las autoridades públicas los aprueben.

Provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento

27. El gasto relativo a las tareas de restauración de lugares contaminados, eliminación de los subproductos de residuos acumulados y, cierre o eliminación de activos inmovilizados que la empresa esté obligada a realizar se deberá reconocer con arreglo a los criterios establecidos en los puntos 1 a 4 anteriores. Si se reuniesen estos criterios, la obligación de realizar el gasto futuro habrá de imputarse como responsabilidad medioambiental.
28. De conformidad con el punto 24 anterior, esta responsabilidad medioambiental por restauración de lugares contaminados, eliminación o cierre se deberá reconocer en la fecha en que comienzan las operaciones de la empresa y, en consecuencia, nace la obligación. El reconocimiento de esta responsabilidad no se deberá posponer hasta que haya finalizado la actividad o se haya cerrado el lugar contaminado. Cuando se reconozca la responsabilidad, el gasto estimado se incluirá como parte del coste del activo afín que se ha de desmantelar o eliminar. Este gasto capitalizado se amortiza posteriormente como parte del importe amortizable del activo afín. Durante la explotación podrían producirse nuevos daños; la obligación de la empresa de restaurarlos nace cuando se produce el daño ambiental.
29. Con arreglo al punto 14 de la norma internacional de contabilidad IAS 37, en el caso de los costes de restauración de lugares contaminados y de desmantelamiento de operaciones a largo plazo, se prefiere el tratamiento contable mencionado en el punto 28 anterior. Este tratamiento contable se permite en cualquier caso sobre la base de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de la Cuarta Directiva, junto con un incremento gradual de la provisión para tales costes, que es la otra opción. La empresa puede reconocer costes de cierre de instalaciones a largo plazo a lo largo del período relativo a las operaciones. Una parte de los costes se imputa como gasto en cada período de información, mostrando el balance resultante como responsabilidad separada.

Descuento de responsabilidades medioambientales a largo plazo

30. Por lo que respecta a las responsabilidades medioambientales que no se vayan a saldar en un futuro próximo, es lícito calcularlas al valor actual (por ejemplo, mediante descuento), aunque no es obligatorio ⁽¹⁾, si la obligación y el importe y calendario de los pagos está fijado o se puede determinar de manera fiable. También es lícito realizar el cálculo a costes actuales (es decir, coste estimado sin descuento). No obstante, en caso de que el valor temporal del dinero sea elevado, calcular las responsabilidades a su valor actual constituye un tratamiento más apropiado.
31. El método escogido se deberá mencionar en la memoria. El coste previsto deberá basarse en un plan de saneamiento o de reparación específico para el lugar contaminado de que se trate. El importe y calendario de los pagos deberán basarse en información objetiva y verificable.
32. Los flujos de caja estimados no descontados deberán ser los importes previstos que se espera abonar en las fechas de liquidación (incluidas estimaciones de inflación) y se deberán calcular empleando hipótesis explícitas derivadas del plan de saneamiento y reparación, de tal forma que alguien con los conocimientos suficientes pueda comprobar el cálculo y coincidir con los flujos de caja estimados.

⁽¹⁾ El punto 45 de la norma internacional de contabilidad IAS 37 exige el descuento cuando el efecto del valor temporal del dinero es significativo.

33. Si una empresa emplea el descuento en la medición de sus responsabilidades medioambientales, deberá hacerlo de forma coherente. Asimismo, se deberá descontar cualquier activo en relación con la recuperación de una parte o de la totalidad de una responsabilidad que se calcule sobre una base de descuento. Además, si las responsabilidades se miden sobre una base de descuento, el importe recuperable de activos también se deberá calcular sobre la base de los flujos de caja descontados.
34. La medición del valor actual exige la determinación de un tipo de descuento e información sobre los factores que pueden afectar al calendario y el importe de los flujos de caja necesarios estimados. Además, cada año se deberá revisar el importe de la responsabilidad y corregir en función de todo cambio que se produzca en las hipótesis.

4. DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN

1. Las cuestiones medioambientales deberán hacerse públicas en la medida en que sean pertinentes para la posición o el rendimiento financieros de la entidad informante. En función de los elementos de que se trate, esta información deberá incluirse en el informe anual y en el informe anual consolidado o en la memoria de las cuentas anuales y consolidadas. En los puntos 2, 5 y 6 siguientes se aborda la cuestión de la publicación de elementos en el informe anual y el informe anual consolidado o en la memoria, mientras que en los puntos 3 y 4 se trata el problema de la presentación de los elementos en el balance.

Publicación en el informe anual y en el informe anual consolidado

2. 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 ⁽¹⁾ 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 de si el informe medioambiental incluye datos objetivos y verificables de forma independiente.

⁽¹⁾ La Comisión Europea es una de las instituciones que participa en el proyecto «Indicadores de ecoeficiencia y difusión de la información» que está siendo desarrollado por el World Business Council for Sustainable Development. Este proyecto pretende desarrollar unos indicadores de ecoeficiencia normalizados. El objetivo es que algunos de ellos, los denominados «indicadores nucleares», sean pertinentes para todas las empresas.

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.

Publicación en el balance

3. Las provisiones deberán figurar en el balance en la partida «Otras provisiones». De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Cuarta Directiva, se autorizará una subdivisión más detallada de las partidas previstas en los artículos 9, 10 y 23 a 26 de la citada Directiva para los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, siempre que respete su estructura. Los Estados miembros podrán imponer tales subdivisiones.
4. En la medida en que sean de una cierta importancia, resulta más adecuado mostrar las responsabilidades medioambientales separadamente en el balance. De no ser así y siempre que sean de una cierta importancia, deberán precisarse separadamente en la memoria, de conformidad con el artículo 42 de la Cuarta Directiva y con el apartado 1 del artículo 29 de la Séptima Directiva.

Publicación en la memoria de las cuentas anuales y consolidadas

5. De conformidad con las disposiciones de la Cuarta y Séptima Directivas, en la memoria deberá precisarse la información siguiente:
 - 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;
 - 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;
 - 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;
 - 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.
6. Además de los requisitos establecidos por la Cuarta y Séptima Directivas, se deberá publicar en la memoria la información siguiente:
 - a) para cada responsabilidad ambiental de cierta importancia, 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;
 - b) 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;
 - c) 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 con arreglo al punto 29 de la anterior sección 3, el importe de la provisión total que se necesitaría para cubrir tales costes a largo plazo. Asimismo, se deberán tener en cuenta las disposiciones de las letras d) y e) siguientes relativas a la indicación de gastos medioambientales consignados en la cuenta de pérdidas y ganancias y de gastos medioambientales capitalizados;
 - d) 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, como se indica en el punto 4 de la sección 2 anterior;
 - e) 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 (por ejemplo, que se refiere a tecnologías o prácticas destinadas a la prevención de la contaminación). En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno facilitar un desglose del gasto capitalizado por ámbito medioambiental, como se indica en el punto 4 de la sección 2 anterior;

- f) 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;
 - g) 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.
-