

Acerca de la contabilización de los aspectos medioambientales de las empresas: un ejemplo para el sector público



Tras la publicación de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 25 de marzo de 2002¹, por la que se aprueban una serie de normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales de las empresas, quizá se esté abriendo una nueva vía de sensibilización empresarial y social respecto del medio ambiente en nuestro país.

Consideramos oportuna esta medida, pues su aplicación con carácter general permitirá que las cuentas anuales ofrezcan una imagen cada vez más fiel del patrimonio de los sujetos contables, de su situación financiera y de sus resultados.

La Resolución sitúa su origen en las *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las empresas del sector eléctrico*², las cuales modificaron el Plan en diversas materias, entre ellas, la incorporación obligatoria en las cuentas anuales de toda información significativa relacionada con la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de su actividad. Tal iniciativa se debió a la creciente demanda de este tipo de información por parte de entidades financieras, socios, suministradores, inversores, trabajadores, autoridades y público sensibilizado en general.

Parecía lógico, por tanto, que la disciplina contable se encargase de reflejar adecuadamente la información referida al efecto financiero producido por la actividad medioambiental, de modo que dichas normas de adaptación han supuesto seguramente una mayor concienciación en este sentido.

¹ BOE nº 81, de 4 de abril de 2002.

² Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo.

La Resolución del ICAC tiene plena intención de utilizar como “referente” el texto de la *Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas, relativa al reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas*³. No obstante, por razón quizá de la novedad, no la recoge en todos sus términos, cuestión que abordaremos posteriormente, pero sí de modo suficiente como para que hagamos una valoración positiva de esta iniciativa del Instituto.

Conceptos previos

A los efectos de la Resolución, el ICAC ha definido los conceptos necesarios para su correcta aplicación –quizá no muy precisos en cuanto a la redacción–, y de entre los que destacaremos algunos para ponerlos en relación con la Recomendación de la Comisión, si bien no de forma literal por lo ya apuntado:

Medio ambiente: según la norma tercera de la Resolución, es el entorno físico natural que incluye elementos como el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna, y los recursos no renovables, tales como los combustibles fósiles y los minerales.

Esta definición, que se ajusta plenamente a la Recomendación, no coincide totalmente con lo previsto en las Normas ISO 14001 y 14004 sobre *Sistemas de gestión medioambiental*⁴, ya que éstas incluyen a los seres humanos dentro de este marco conceptual, así como la interrelación entre dichos elementos.

Este es un aspecto que nos parece cuando menos reseñable, aunque justo es decir que la propia Resolución ya advierte de que “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”.

Gastos de naturaleza medioambiental: según la norma cuarta, son los que corresponden a cualquier operación cuyo propósito principal sea el de prevenir,

reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente, así como los derivados de sus compromisos de esta naturaleza. A tales operaciones, la Resolución las define como *actividades medioambientales*.

Entre tales gastos se incluyen los ocasionados por la prevención de la contaminación generada por la actividad habitual del sujeto contable, el tratamiento de residuos y vertidos, la descontaminación, la gestión medioambiental y la auditoría medioambiental.

En este caso, la Recomendación contempla además los gastos derivados de la protección del aire libre y el clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y el paisaje⁵, pero no incluye los derivados de la gestión y auditoría medioambientales, aunque sí excluye explícitamente los derivados de la mejora en la seguridad e higiene del trabajo.

Por otra parte, algo que ambas normas no contemplan hoy por hoy, son los gastos que en nuestra opinión sí debieran tenerse en cuenta, tales como los derivados de la incorporación al entorno natural de nuevos *factores medioambientales*, es decir, componentes entre los cuales se desarrolla la vida, como son la fauna, la flora, el paisaje y el patrimonio histórico.

Responsabilidades de naturaleza medioambiental: según la norma segunda, se consideran así a las obligaciones actuales que se liquiden en el futuro, y que surjan por actuaciones del sujeto contable para prevenir, reducir o reparar un daño sobre el medio ambiente.

Aquí, la Recomendación es algo más explícita que la Resolución, por cuanto que reconoce una responsabilidad de este tipo cuando sea probable que la liquidación de una obligación actual de naturaleza medioambiental, ocasionada por hechos pasados, vaya a generar una salida de recursos que afecte a los beneficios económicos y pueda calcularse de manera fiable el importe por el que se saldará dicha obligación.

No obstante, ambas establecen dos tipos de responsabilidad medioambiental: la legal y la tácita. La primera se refiere, obviamente, a la que se deriva de la obligación que la empresa tiene por ley de evitar, reducir o reparar un daño medioambiental. Por su parte, la tácita –mucho más interesante en nuestra opinión–, se refiere al cumplimiento del compromiso autoimpuesto por el sujeto contable de evitar, reducir

³ Recomendación de la Comisión, de 30 de mayo de 2001 (2001/453/CE), recogida en el BOICAC nº 46.

⁴ International Standard. ISO 14001. Environmental management systems-Specification with guidance for use. ISO, 1996. International Standard. ISO 14004. Environmental management systems-General guidelines on principles, systems and supporting techniques. ISO, 1996.

⁵ La Resolución del Instituto, si bien no se refiere expresamente a estos gastos en la norma, al menos sí los menciona en el preámbulo.

Acerca de la contabilización de los aspectos medioambientales de las empresas: un ejemplo para el sector público

o reparar tal daño, y sin que pueda sustraerse de tal acción, ya que por su propia declaración de principios o por sus pautas de actuación, lo ha hecho público previamente en su ámbito social. Tal declaración de principios o intenciones constituyen lo que las Normas ISO antes citadas definen como *política medioambiental*.

Activos de naturaleza medioambiental: según la norma quinta, son los elementos incorporados al patrimonio de la entidad para ser utilizados de forma duradera en su actividad y con el objeto de minimizar el impacto medioambiental, así como en la mejora y protección del medio ambiente. Se contabilizarán en el inmovilizado del activo del balance.

Por su parte, la Recomendación establece que los gastos medioambientales efectuados para evitar o reducir daños futuros o conservar recursos sólo pueden ser considerados activos si, empleándose de forma permanente en la actividad de la empresa, también cumplen con uno de los siguientes criterios: que reduzcan o impidan la contaminación ambiental que pudiesen ocasionar futuras actividades de la empresa, o que aumenten la capacidad, o que mejoren la seguridad o la eficacia de otros activos.

Provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental: según la norma sexta, son aquellos gastos de esta naturaleza originados en el ejercicio contable o en otro anterior, y que a la fecha de cierre sean proba-



bles o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto, dando así lugar al registro en el pasivo del balance de la oportuna provisión calculada mediante la mejor estimación posible.

En este caso, la Recomendación, dentro del apartado de *Reconocimiento de las responsabilidades medioambientales*, va un poco más allá cuando prevé que tal estimación fiable no pueda llevarse a cabo, por tratarse tan sólo de una posibilidad, de modo que surgirían las que denomina responsabilidades medioambientales contingentes, las cuales no deberán reconocerse en el balance aunque sí debieran incluirse en la memoria.

Obligaciones a largo plazo de reparación del medio ambiente: según la norma octava, son las que se deri-

van de gastos relativos a actividades de descontaminación y restauración de lugares afectados, eliminación de residuos acumulados y cierre o eliminación de activos inmovilizados, y que requerirán dotar la correspondiente provisión hasta el momento en que el sujeto contable deba atender a tales obligaciones.

Aquí, la Recomendación, dentro del apartado de *Medición de responsabilidades medioambientales*, amplía un poco el marco cuando propone el criterio de actualización de valores de dichas responsabilidades que no vayan a saldarse en un futuro próximo.

Como puede observarse, la Resolución del ICAC está destinada al reconocimiento, valoración e información de aspectos medioambientales en las cuentas anua-

les, de ahí su propia denominación. No obstante, de una lectura cuidadosa, especialmente de su norma tercera, se podría concluir que se destina básicamente al registro de "cualquier operación cuyo propósito principal sea prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente", es decir, lo que ella misma define como *actividad medioambiental*, obviando así otro tipo de actividades que estando en el marco de actuación de una empresa podrían perfectamente tener la misma consideración.

Ténganse en cuenta, por ejemplo, los gastos en investigación y desarrollo con vistas a transferir tecnología a otras empresas; los derivados de planes de formación en educación medioambiental destinados a terceros; los referidos a la mejora de la imagen pública medioambiental mediante el uso de logotipos y ecoetiquetas; los relativos a exigencias administrativas, como es el caso de permisos, licencias, cánones, tributos e impuestos ecológicos; los correspondientes a la gestión comercial de los productos, tales como publicidad y el marketing medioambientales; los de campañas institucionales de imagen medioambiental de la entidad; los de peritaciones externas para mediciones y certificaciones previstas por la ley, etc. Ninguno de estos gastos está directamente vinculado al hecho de prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente que pueda producir la empresa con su actividad y, sin embargo, sí tienen naturaleza medioambiental.

Por otra parte, algo que quisiéramos resaltar es que ni la Resolución ni la Recomendación contemplan la contabilización de ingresos medioambientales, pese a que la primera, en el apartado de *Información a suministrar en la memoria*, sí reconoce la existencia de subvenciones recibidas de naturaleza medioambiental así como ingresos producidos como consecuencia de actividades relacionadas con el medio ambiente⁶. Esto quizá se deba a su posible consideración en un futuro, o al carácter finalista que se les ha dado a ambas disposiciones de contemplar sólo los gastos relativos a prevenir, reducir o reparar el daño sobre el entorno. Pero bien es cierto que deberán ser contemplados, pues a buen seguro también son aspectos medioambientales susceptibles de formar parte de las cuentas anuales.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en un documento relativo a la contabilidad de gestión medioam-

biental⁷, establece potenciales ingresos tales como: venta de estudios, diagnósticos, análisis y mediciones; venta de servicios de tratamiento de residuos; venta de tecnologías limpias (ruido, vertidos, olores); derechos de patentes y marcas; venta de residuos a terceros —entendemos que son residuos tratados—; alquileres y usufructos de activos medioambientales; subvenciones y ayudas de tipo medioambiental; amortización de subvenciones de capital para activos medioambientales; premios obtenidos, etc. De este modo, también podrían conocerse los márgenes medioambientales si pusiésemos en relación dichos ingresos con los gastos que supusieron su obtención.

Por todo ello, si el objeto de la Resolución es el reconocimiento, valoración e información de las cuestiones medioambientales que sean necesarias para que las cuentas anuales ofrezcan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto contable, tal y como reza su norma primera, no encontramos ninguna razón para eludir la información que se obtendría del registro de ingresos de esta índole, o los gastos destinados a incorporar componentes medioambientales; ya que, como afirma la AECA, no se trata de llevar una contabilidad medioambiental, pero sí una contabilidad que contemple el impacto medioambiental, y eso, en nuestra opinión, se refiere al registro de todo aspecto, ya sea negativo o positivo, que nos permita valorar y controlar a través de la contabilidad la dimensión medioambiental de la empresa, y no sólo las operaciones destinadas a prevenir, reducir o reparar el daño sobre el medio ambiente.

Difusión de la información

Aquí entra en liza un elemento de gran trascendencia en esta materia: la memoria, que es el documento de información contable que permite hacer públicas las cuestiones medioambientales en la medida en que sean pertinentes para fijar la posición financiera del sujeto contable.

De este modo, y con la entrada en vigor de la Resolución del ICAC, se hace preceptivo incluir en los respectivos apartados de dicho documento los aspectos medioambientales de acuerdo con el siguiente modelo:

En el apartado de *Normas de valoración* se han de indicar los criterios de valoración y de imputación a

⁶ Norma novena 1f) de la citada Resolución.

⁷ AECA: "Contabilidad de Gestión Medioambiental". Documento nº 13, febrero 1996.

Acerca de la contabilización de los aspectos medioambientales de las empresas: un ejemplo para el sector público

resultados de las operaciones de este carácter, en particular, cuáles han de ser consideradas como gastos del ejercicio y cuáles inversión. También ha de describirse el método de cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental que la actividad de la empresa pueda originar en el entorno.

En el apartado de *Situación fiscal* ha de incluirse la información relativa a las deducciones de este tipo a las que, en su caso, tenga derecho la entidad. Por otro lado, se crea un nuevo apartado de *Información sobre el medio ambiente* en el que de forma sucinta se deberá facilitar información relativa a los sistemas, equipos e instalaciones destinados a la protección medioambiental; a los gastos en los que se haya incurrido a lo largo del ejercicio con el fin de protección y mejora medioambiental; a las provisiones dotadas con motivo de actividades medioambientales de la empresa, haciendo mención a las derivadas de litigios en curso e indemnizaciones; y a las subvenciones recibidas por razones medioambientales, así como los ingresos que puedan recibirse por actividades relacionadas con el medio ambiente.

Por su parte, la Recomendación de la Comisión cita también una serie de apartados con indicación de la información que aconseja difundir, la cual es similar a la de la Resolución, si bien aporta algún aspecto más que ésta no contempla y que nosotros sí quisiéramos destacar; y es que se hace especial mención 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”⁸.

Este es un aspecto esencial, pues define en un sólo punto cuáles son la *Política* y el *Programa medioambientales*: la primera como documento escrito y asumido por la empresa en el que se expresa toda una declaración de principios en relación con el medio ambiente, y el segundo, en el que se describen las actividades y objetivos específicos, con detalle de las medidas a tomar y de los plazos previstos para su consecución.

De este modo, los interesados que deseen consultar esta información –auditores contables o medioam-

bientales, por ejemplo– se encontrarán con un instrumento muy útil para verificar el grado de consecución de los objetivos y, por tanto, podrán utilizar así indicadores medioambientales tales como el uso energético, el uso de materiales y del agua, las emisiones y la eliminación de residuos, etc., lo que les permitirá comprobar el grado de eficacia y eficiencia del sistema de gestión medioambiental.

Contabilidad de los efectos medioambientales

La Resolución del Instituto propone, a través de la norma décima, las cuentas que con carácter voluntario pueden emplearse para el registro de la actividad medioambiental.

A nuestro juicio, no están muy bien definidas y son insuficientes, ya que ni siquiera cubren la gama de posibilidades de registro que la propia Resolución contempla, como es el caso de los *activos de naturaleza medioambiental* o las *compensaciones a recibir de un tercero*; o, incluso, los *ingresos provenientes de actividades relacionadas con el medio ambiente* que han de consignarse en la memoria. No obstante, constituyen un intento de verificabilidad contable, requisito éste que deben cumplir los estados financieros como garantía para los destinatarios de la información en cuanto a su control y revisión por parte de auditores o de fiscalizadores externos.

Dentro del subgrupo 62 del Plan General de Contabilidad (PGC), han de abrirse:

- 6223. Reparaciones y conservación del medio ambiente: por los gastos destinados a reducir o reparar daños causados al medio ambiente, incluidos en este último caso los derivados de los sistemas integrados de gestión de residuos.
- 6233. Servicios medioambientales: por los gastos originados por profesionales independientes como los auditores medioambientales.

Dentro del subgrupo 14 del PGC:

- 145. Provisión para actuaciones medioambientales: por las constituidas como consecuencia de obligaciones legales o contractuales de la empresa o compromisos adquiridos para prevenir, reducir o reparar los daños al medio ambiente.

⁸ Punto 4. 2. a) del ANEXO de la 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.



Por su parte, las *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico*, de 1998, ya contemplaban estas mismas cuentas y con idéntico movimiento –si bien desarrolladas con tres dígitos– por lo que, ciertamente, la Resolución no incorpora nada nuevo en este sentido.

Llegados aquí nos planteamos la siguiente pregunta: ¿qué es lo que se pretende con las normas que dicta la Resolución, contabilizar el impacto medioambiental que, tal y como lo define el ICAC, una empresa pueda causar al medio ambiente, o contemplar cuál es la dimensión medioambiental de ésta a través de la contabilidad?

El impacto medioambiental en la contabilidad

Comencemos definiendo el término de *impacto medioambiental*, pues nos ayudará a entender lo que exponemos a continuación:

En sentido general, es la alteración que se produce sobre la salud y el bienestar del ser humano como consecuencia de la realización de un proyecto o actividad con respecto a la situación que existiría si el proyecto no se ejecutara. Desde una perspectiva legal, y atendiendo a nuestro propio ordenamiento jurídico, tal alteración habría que ponerla en relación con lo previsto en la norma reguladora correspondiente⁹, en la cual se definen los distintos efectos que pueden llegar a causar tales proyectos o actividades, y que no siem-

pre han de ser negativos, pues también se contemplan los “efectos positivos” como aquéllos que son considerados como tal por la comunidad técnica y científica, así como por la población en general.

Téngase en cuenta también, que la norma reguladora establece como contenido mínimo de una *evaluación del impacto ambiental*: “la estimación de los efectos sobre la población humana, la fauna, la flora, la vegetación, la gea, el suelo, el agua, el aire, el clima, el paisaje, y la estructura y función de los ecosistemas presentes en el área previsiblemente afectada. Asimismo, debe comprender la estimación de la incidencia que el proyecto, obra o actividad tiene sobre los elementos que componen nuestro Patrimonio Histórico Español, sobre las relaciones sociales y las condiciones de sosiego público tales como ruidos, vibraciones, olores y emisiones luminosas, y la de cualquier otra incidencia ambiental derivada de su ejecución”.

Parece, por tanto, que puestos a conocer a través de la contabilidad cuál es el coste de la prevención, reducción y reparación del impacto medioambiental derivado de su actividad, como prevé la Resolución en el preámbulo de sus normas, no tendría sentido reducirlo tan sólo al entorno físico natural, eludiendo así la incidencia sobre el patrimonio histórico o las relaciones sociales, por ejemplo, puesto que ambas cosas son también medio ambiente.

La AECA, en el documento ya mencionado, considera que el impacto medioambiental incide en las ramas principales de la contabilidad del siguiente modo:

⁹ Anexo 1 del RD 1.131/88, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución del RDL 1.302/86, de 28 de junio, de Evaluación de Impacto Medioambiental.

Acerca de la contabilización de los aspectos medioambientales de las empresas: un ejemplo para el sector público

- a) En la *contabilidad financiera*, donde a través del balance se debieran reflejar los bienes, derechos y las obligaciones relacionados con el medio ambiente; y los gastos e ingresos derivados de la gestión medioambiental, a través de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) En la *contabilidad de costes*, donde se debiera proceder a la determinación de los costes relativos a la protección medioambiental, si bien con el fin de valorar los correspondientes activos y pasivos, y el cálculo de los resultados relativos a la gestión e impactos medioambientales.

A tenor de estas consideraciones, creemos que la pregunta que nos hemos formulado anteriormente podría responderse del siguiente modo: la Resolución del ICAC, siguiendo la Recomendación europea como verdadera referencia, tan sólo pretende llevar un registro del impacto medioambiental derivado de su actividad, considerando éste como el deterioro que se produce en el entorno físico natural, pero no tal y como lo concibe en nuestro país la norma reguladora de la Evaluación de Impacto Medioambiental, la cual es mucho más amplia, de modo que con ella como referencia podría registrarse la actividad medioambiental en toda su dimensión, al incluir también los efectos positivos que ésta pueda generar.

A mayor abundamiento, y por poner un ejemplo, el Grupo de Trabajo de Auditoría Medioambiental de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), en su último documento de trabajo considera que "Algunos costes operacionales anuales son por su naturaleza medioambientales. Por ejemplo, los costes energéticos pueden considerarse como medioambientales, como es el caso de la utilización de combustibles fósiles, ya que se trata de una fuente de dióxido de carbono y de contaminación del aire"¹⁰. En este sentido, entendemos que bien pudo la Resolución incluir también este tipo de gastos en su propuesta de cuentas a emplear.

No obstante, es justo reconocer que el Comité Internacional para el Ejercicio de la Auditoría (International Auditing Practices Committee-IAPC), en un documento relativo a aspectos medioambientales en el

contexto de la auditoría financiera, se refiere a "las iniciativas para prevenir, reducir o reparar el medio ambiente o tratar con la conservación de los recursos renovables y no renovables"¹¹, lo cual coincide con el espíritu de la Resolución del ICAC y de la Recomendación de la Comisión. Aunque, por otro lado, el Comité Internacional de Normalización Contable (International Accounting Standards Committee-IASC), que en el ámbito contable internacional constituye una verdadera referencia para la Unión Europea, la cual busca su acercamiento a la hora de establecer su política contable, a la fecha de redacción de este trabajo no ha publicado ningún documento de estandarización referido, de forma exclusiva, a la contabilidad medioambiental. Todo esto nos sugiere que, sin perder la armonización, quizá sí sea posible avanzar algo más en estos aspectos.

Un ejemplo para el sector público

Comenzamos este apartado haciéndonos eco de la opinión del Grupo de Trabajo de Auditoría Medioambiental del INTOSAI, antes citado, cuando manifiesta: "En general, los estados financieros de los gobiernos, o de las entidades que los forman, tienden a eludir aspectos medioambientales. Sin embargo, hay una creciente toma de conciencia de que hay aspectos relativos a la economía, la legalidad y la eficiencia que están asociados a las políticas y compromisos medioambientales, los cuales debieran ser reflejados en los informes financieros"¹².

Tal opinión es consecuencia de un documento de normalización emitido por la Federación Internacional de Contables en el que, en relación con la presentación de los estados financieros, se dice: "...el objetivo fundamental de la información financiera en el sector público es que sea útil para la toma de decisiones y demuestre así la responsabilidad de una entidad respecto de los recursos a ella confiados"¹³.

En España, sin perjuicio de que un gran número de entidades públicas se rijan contablemente por el Plan General Contable, y por tanto, ya están en el ámbito de aplicación de la Resolución, la situación para el resto del sector público español es que, por el momento, el Plan

¹⁰ Environmental Audit-Working within a Restricted Mandate. Draft paper-20 october 2000.

¹¹ International Auditing Practice Statement 1010: *The Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statements*, March 1998.

¹² Environmental Audit-Working within a Restricted Mandate. Draft paper-20 october 2000.

¹³ International Public Sector Accounting Standard IPSAS 1: *Presentation of Financial Statements*, May 2000.

General Contable Público no ha sido actualizado en términos de cuentas medioambientales. Ello es debido, sin duda, a que la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, encargada de desarrollar el soporte conceptual y teórico del modelo contable de las administraciones públicas, y, por tanto, de promover tal adaptación, no ha publicado todavía ningún documento que aluda a la cuestión que estamos tratando. No obstante, a buen seguro no tardará en hacerlo.

En el Reino Unido, la Agencia para el Medio Ambiente (UK Environment Agency) es el organismo público encargado de la protección y mejora del medio ambiente, para lo cual dispone de una plantilla de 10.500 personas y un presupuesto anual de más de 1.000 millones de euros. Desde 1997, tiene también entre sus competencias el desarrollo de un sistema propio de contabilidad medioambiental. Su objetivo es integrar dicho sistema en su administración financiera e incluir la información obtenida en los informes de resultados.

La eficacia de su sistema de contabilidad medioambiental queda ilustrado por la propia Agencia cuando admite que: “antes de que pudiésemos aconsejar a otros, debimos convencernos por nosotros mismos. Basándonos en la lección aprendida, queremos fomentar el uso de la contabilidad medioambiental como una buena costumbre”¹⁴.

Para el sector privado español, la AECA hizo una clasificación de costes medioambientales que consignó en el documento ya referido anteriormente. Entendemos que dichos costes son perfectamente adaptables al sector público, y por ello no dudamos de la conveniencia de su adaptación. Considérese, por ejemplo, el reflejo contable desde la perspectiva del gasto, y válidos tanto para el sector estatal, como para el autonómico y el local, de aspectos medioambientales tales como la obtención de información medioambiental; la elaboración de un plan de gestión medioambiental; la adecuación tecnológica medioambiental; la restauración y recuperación del entorno natural; la gestión de los residuos, emisiones y vertidos; la gestión del producto (permisos, licencias, cánones); la auditoría medioambiental; la amortización anual de los elementos del inmovilizado afectos a fines medioambientales; la prevención de riesgos medioambientales; las inversiones realizadas en instalaciones dirigidas a la prevención de daños medioambientales, incluidos

los gastos financieros que a ella vayan unidos, etc. Y así, una amplia gama de gastos a considerar.

Nosotros, por nuestra parte, incluiríamos también los derivados del consumo de combustibles fósiles; el control de la salud de los trabajadores y de su bienestar (revisiones médicas, remodelación de instalaciones para atender a los requisitos mínimos de salud e higiene laboral); la restauración del patrimonio histórico; y los destinados a la incorporación al entorno de nuevos componentes medioambientales.

Esta gama de gastos sería imputable a cada entidad en función, lógicamente, de cual fuese su actividad. Es decir, no sería lo mismo un hospital de la red sanitaria nacional, que una empresa estatal dedicada a la gestión de residuos sólidos, un parador de turismo, un servicio de autobuses de un municipio, el consorcio de una zona franca, una universidad, las Fuerzas Armadas, los servicios centrales de un ministerio, un banco público, etc. En este sentido, téngase en cuenta la Recomendación de la Comisión europea cuando afirma que: “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 este tipo de empresas”¹⁵.

Para finalizar, quisiéramos añadir que, sin perjuicio de la orientación que en un futuro pueda darse a la contabilidad de los aspectos medioambientales, no somos partidarios de registrar tan sólo los gastos destinados a prevenir, reducir o reparar el daño que pueda causar con su actividad cualquier entidad pública o privada, ni tampoco de que ésta lleve una contabilidad medioambiental específica, ya que ello supondría un esfuerzo quizá poco productivo; sino que apostamos por registrar, en el marco de la contabilidad externa e interna, su propia dimensión medioambiental. Ello quiere decir que habría que tomar en consideración, tanto los efectos de su actividad sobre el entorno natural –así lo ha resuelto el ICAC–, como los efectos sobre los trabajadores, sobre el patrimonio histórico, etc.; así como la gran diversidad de efectos positivos generados con su política medioambiental, y, especialmente, los ingresos medioambientales, que sin duda pueden llegar a ser muy relevantes en el contexto de sensibilización social en el que poco a poco nos estamos adentrando.

¹⁴ *Environmental Accounting Initiative*. U.K. Environment Agency. <http://www.environment-agency.gov.uk>

¹⁵ Punto 1. 5. del ANEXO de la 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.