

LA CUESTIÓN MEDIOAMBIENTAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA GALLEGA, DESDE LA ÓPTICA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA: LA CONTABILIZACIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES SOCIALES CON EL MEDIOAMBIENTE

Nélida Porto Serantes

Universidad de Santiago.

1.- MEDIOAMBIENTE Y ACTITUD EMPRESARIAL.

El entorno se consideraba, hasta hace poco tiempo, como un conjunto de elementos de libre disposición, sin coste alguno. Elementos tales como el aire, el agua y el suelo, entre otros, tradicionalmente han sido utilizados sin considerar su posible deterioro, al amparo quizá, de su concepción como bienes libres y por tanto de utilización gratuita, por encontrarse en la naturaleza de forma ilimitada no siendo considerados, por tanto, bienes económicos.

Como consecuencia "... de esta falsa premisa del medioambiente ilimitado (bien no económico) y, por tanto, gratuito, su coste de reposición (descontaminación) se ignora y, por consiguiente, no se incorpora al proceso de formación de coste, punto de arranque de la transmutación de los costes privados en costes sociales"¹. (Vallverdú, 1989, pág. 852)

En la misma línea, Parra (1989, pág. 79) afirmaba, en relación con la conservación del entorno por las organizaciones, "escasísimas empresas son las que se ocupan de controlar debidamente la contaminación ambiental exterior o las condiciones físicas internas de trabajo. El grado de contaminación a que ha llegado por ejemplo Huelva capital no es más que un exponente del nivel de realización de este valor".

Afortunadamente, se está produciendo un cambio en la mentalidad de los distintos colectivos de ciudadanos², pues los bienes naturales se ven afectados por su mala utilización,

¹ Kieso y Weygandt (1992, pág. 669) señalan "se estima en más de 100 billones de dólares limpiar los desperdicios tóxicos. Aún más, el coste de purificar nuestro aire y el de prevenir futuros deterioros en el entorno es aún incluso mayor... Actualmente, las compañías raramente recogen contablemente ninguna responsabilidad para estos costes potenciales".

² Los medios de comunicación, los consumidores, las asociaciones ecologistas; los clientes, las aseguradoras, la administración, o el poder legislativo, entre otros, ejercen una fuerte presión a las empresas para que eviten el daño al ecosistema. En esta línea, diversos países incluyen entre su normativa aspectos relacionados con la responsabilidad medioambiental. Al respecto, puede verse a Schubert (1994).

lo cual ha llevado a cuestionar la repercusión de las distintas actividades en el medioambiente.

Por ello, algunas empresas han iniciado la instalación de medidas tendentes a la reducción del deterioro medioambiental³. En numerosas ocasiones se consiguen tales objetivos como un efecto secundario de la reducción de los costes, por vías tales como:

- la minoración de los consumos de materiales consumibles, energía, agua, etc.
- la reducción y/o reutilización de los desperdicios o
- la reducción propiamente dicha del coste de los productos fabricados al haber modificado el equipo o el sistema de producción.

Asimismo, diversas empresas, conocedoras de la importancia cada vez mayor otorgada por el consumidor final a la preservación de la naturaleza, utilizan en las campañas publicitarias de los productos fabricados en sus instalaciones, el aspecto ecológico de su sistema productivo, para así conseguir aumentar su cuota de mercado. Lamentablemente, en ocasiones el objetivo realmente perseguido es el aumento de los beneficios, a través de la aplicación únicamente de aquellas medidas “más populares” y no de todas aquellas que están a su alcance.

2.- EL MARCO LEGAL: ESPAÑA Y GALICIA

A la corriente ecologista se ha sumado España, con la aprobación del Código Penal de noviembre de 1995⁴ y Galicia con la Ley de protección medioambiental de Galicia de enero de 1995.

DELITOS ECOLÓGICOS E INFRACCIONES CONTRA EL MEDIOAMBIENTE

La Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal, en su título XVI “De los delitos relativos a la ordenación del territorio y la protección del patrimonio histórico y del medioambiente”⁵, destina el capítulo III a regular los delitos contra los recursos naturales y el medioambiente. En concreto, define como “**delitos ecológicos**” los derivados de las causas reflejadas en la tabla siguiente:

³ En cierta medida el gobierno, promueve este tipo de actuaciones pues, establece con rango de Ley el derecho a practicar, en el impuesto de sociedades, una deducción en la cuota íntegra del 10 % de las inversiones realizadas en activos destinados a la protección del medio ambiente siempre que se hallen incluidas en programas, convenios o acuerdos de la Administración competente en materia medioambiental. Véase la Ley nº 68/1997 (BOE 31-12-97).

⁴ El artículo 347 bis del anterior Código Penal ya contemplaba la figura del **delito ecológico**, como la acción de provocar o realizar directa o indirectamente emisiones o vertidos de cualquier clase en la atmósfera, el suelo o las aguas terrestres o marítimas.

⁵ Desarrolla así el mandato del artículo 45 de la Constitución donde se reconoce el derecho de todos los españoles a gozar de un medio ambiente adecuado y la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales para promover la mejor calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente.

Contravenir las Leyes u otras disposiciones de carácter general protectoras del medioambiente, por provocar directa o indirectamente: emisiones, vertidos, radiaciones, extracciones o excavaciones, aterramientos, ruidos, vibraciones, inyecciones o depósitos, en la atmósfera, el suelo, el subsuelo, o en las aguas terrestres, marítimas o subterráneas con incidencia, incluso, en los espacios transfronterizos las captaciones de aguas que puedan perjudicar gravemente el equilibrio de los sistemas naturales.
La falta de autorización o aprobación de las instalaciones, el desobedecer las órdenes de la autoridad administrativa de corrección o suspensión de las actividades señaladas en el punto anterior, el falseamiento u ocultamiento de información sobre aspectos ambientales, el obstaculizamiento de la actividad inspectora, el producir un riesgo de deterioro irreversible o catastrófico o la extracción ilegal de aguas en período de restricciones.
El establecimiento de depósitos o vertederos de desechos o residuos sólidos o líquidos que sean tóxicos o peligrosos y puedan perjudicar gravemente el equilibrio de los sistemas naturales o la salud de las personas ⁶ .
Dañar gravemente alguno de los elementos que hayan servido para calificar a un espacio natural como protegido.

El Código Penal gradúa los delitos en graves, menos graves y leves, según los castigue la Ley con pena grave, menos grave o leve, respectivamente (art. 13).

Para el ámbito territorial gallego, son **infracciones** las siguientes (art. 33 de la Ley 1/1995⁷):

⁶ Considerando, además que, "... para que se configure el delito como tal, tampoco es preciso que se cause daño inmediato en las personas o en las condiciones de vida vegetal o animal, sino que con la irregular actividad desarrollada se cree un peligro inminente de que tales daños puedan llegar a originarse" (de Paz, 1995 b, pág. 11).

⁷ La Ley 1/1995, de protección ambiental de Galicia, señala en el artículo 1 que su objeto es el establecimiento de normas que, en el ámbito de las competencias de la Comunidad Autónoma, configuran el sistema de defensa, protección, conservación y restauración y aseguren una utilización racional de los recursos naturales. Obligando, dentro del ámbito territorial autonómico, a toda persona, natural o jurídica, pública o privada, que proyecte realizar o realice cualquier actividad susceptible de producir un deterioro en el medio ambiente (artículo 3).

Entre los principios que inspiran la ley 1/1995 (artículo 2) y en el contexto del presente trabajo nos interesa destacar los siguientes apartados:

a) La clasificación de las actividades de acuerdo con su incidencia ambiental, con el fin de evitar o corregir, dentro del procedimiento de autorización previa y de la subsiguiente vigilancia y control, los efectos negativos que estas podrán tener en el medio ambiente.

h) La corrección del ilícito ambiental mediante un efectivo régimen sancionador que sirva para corregir las conductas manifiestamente insolidarias y atentatorias al bien común que es el medio ambiente.

Los elementos a proteger son (artículo 4): el medio natural, constituido por la población, la fauna, la flora, la diversidad genética, el suelo, el agua, el aire, el clima y el paisaje, así como la interrelación entre los elementos

a) Iniciación o realización de proyectos, obras o actividades sin obtener la previa autorización o licencia, en el caso de actividades sometidas a este trámite.
b) La descarga de sustancias en el medioambiente, por encima de los niveles permitidos, que constituyan un riesgo objetivamente verificable para la salud humana o de los recursos naturales o supongan un deterioro o degradación de las condiciones ambientales o afecten negativamente al equilibrio ecológico en general.
c) La explotación indebida, el abuso o destrucción de los recursos naturales.
d) La ocultación de datos o falseamiento, total o parcial, en el procedimiento de obtención de autorización o licencia.
e) La transgresión o el incumplimiento de las condiciones impuestas en la autorización o licencia, o el incumplimiento de las órdenes de clausura o de aplicación de medidas correctoras o restauradoras del medio.
f) La negativa o resistencia a facilitar datos o la obstrucción de la labor inspectora.
g) El incumplimiento de las medidas cautelares previstas en la ley.
h) En general, el incumplimiento de los requisitos, obligaciones y prohibición establecidos en la normativa aplicable.

El artículo 34 de la Ley 1/1995, clasifica las **infracciones** en tres tipos: leves, graves y muy graves

Son infracciones leves el incumplimiento de los requisitos, obligaciones o prohibiciones establecidas en esta Ley, salvo cuando deban ser consideradas graves o muy graves. La reincidencia en dos infracciones leves en el periodo de seis meses, lleva la aplicación del grado superior, es decir se considerarán infracciones graves.

Son infracciones graves las señaladas con las letras a) hasta la g) antedichas. La reincidencia cometida en dos faltas graves en el período de dos años, lleva consigo la aplicación del grado de muy graves.

Son consideradas infracciones muy graves las señaladas en los apartados d), e), f), g) en el caso de reincidencia y las incluidas en las letras a), b), c) y e) de entre los tipos de infracciones mencionadas, cuando además concurren alguna de las circunstancias siguientes: malicia o intencionalidad; coste de la restauración superior a 10.000.000 ptas.; irreversibilidad del daño causado; repercusión grave o significativa en la salud de las personas o especies, o grave deterioro en los recursos naturales; cuando el daño afecte a recursos únicos, escasos o protegidos o a los ciclos vitales y a los ecosistemas básicos.

antes mencionados, los recursos naturales y culturales, incluido el patrimonio arquitectónico y arqueológico, en cuanto pueden ser objeto de contaminación o deterioro por causas medio ambientales.

SANCIONES Y CASTIGOS POR INFRACCIONES Y DELITOS CONTRA EL MEDIOAMBIENTE.

En el ámbito nacional:

Los delitos ecológicos serán castigados por el Juez o Tribunal, dependiendo de la gravedad, con penas⁸ como las señaladas en el cuadro siguiente:

Código Penal	Delito ecológico grave o menos grave
Sanción	La multa ⁹ oscilará entre los ocho y veinticuatro meses
Inhabilitación	Para profesión u oficio por un tiempo de uno a tres años
Prisión	De seis meses a cuatro años.
Pueden llevar aparejado:	<input type="checkbox"/> Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, con carácter temporal (por un máximo de cinco años) o definitiva. <input type="checkbox"/> La intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores y acreedores, por un tiempo no superior a los cinco años.
Restauración	Los jueces o tribunales podrán ordenar, a cargo del autor del hecho, medidas tendentes a restaurar el equilibrio perturbado.
Prescripción	<input type="checkbox"/> A los tres años los delitos menos graves <input type="checkbox"/> A los cinco años los delitos graves

En el ámbito de la comunidad autónoma gallega

Las sanciones establecidas en el ámbito gallego dependen del grado de gravedad de la infracción (art. 35 y ss. Ley 1/1995):

Ley 1/1995	Infracción leve	Infracción grave	Infracción muy grave
Importe de la sanción	Hasta 1.000.000	Entre 1.000.001 y 10.000.000 de ptas.	Entre 10.000.001 y 50.000.000 de ptas.
Pueden llevar aparejado:		Cierre o suspensión de actividad, total o parcial, por un plazo no superior a 2 años. Si se imponen medidas correctoras, el cierre subsistirá hasta que se cumplan.	<input type="checkbox"/> Cierre del establecimiento o suspensión de la actividad, total o parcial, por un plazo no superior a cuatro años, o hasta la adopción de las medidas correctoras. <input type="checkbox"/> Clausura definitiva, total o parcial.
Prescripción	Seis meses	Dos años	Cuatro años
Restauración	<input type="checkbox"/> Debe repararse el daño causado, restaurando el medioambiente, en el plazo que se establezca. Si no se repara, se impondrán multas coercitivas sucesivas de hasta 500.000 ptas. cada una. <input type="checkbox"/> Debe además, indemnizar por los daños y pérdidas ocasionados ¹⁰		

⁸ Las penas, sus clases y efectos son tratados en el Título III del libro I de la Ley orgánica 10/1995.

⁹ La sanción pecuniaria denominada **pena de multa** se impone por días-multa, con un mínimo de cinco días y un máximo de dos años, y la cuota diaria ascenderá a un mínimo de doscientas ptas. y un máximo de cincuenta mil. Ello nos lleva a afirmar que es muy difícil cuantificar la sanción pues dependerá, en todo caso, del criterio adoptado por el Juez o el Tribunal.

¹⁰ El término indemnización aparece en el Código Civil como sinónimo de daños y perjuicios y comprende (art. 1.106): el valor de la pérdida sufrida y el de la ganancia dejada de obtener por el acreedor. Además, si un sujeto,

En ciertos casos, la autorización para llevar a cabo ciertas actividades, puede llevar aparejada la adopción de medidas correctoras y la prestación de una fianza que cubra la reparación de los posibles daños y el posible coste de la restauración. (art. 5º.6, Ley 1/1995). Si la actividad ya se encuentra realizada o se está realizando, la autoridad puede imponer medidas correctoras y la exigencia de responsabilidades (art. 6º).

3.- LA INFORMACIÓN CONTABLE Y LAS CONTINGENCIAS EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL

Las actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas¹¹, así como las actividades que figuren en la lista confeccionada por la Xunta de Galicia, son las que están sometidas a la evaluación medioambiental (art. 13º, Ley 1/1995) y por tanto, las que podrán incurrir en una contingencia medioambiental, pues la actividad de inspección ambiental tiene como función el control y la vigilancia de las actividades e instalaciones de cualquier tipo que pudiesen afectar negativamente el medioambiente. La inspección puede realizarse en alguno de los siguientes momentos (art. 12º del Decreto 156/1995):

- Previa al otorgamiento de una autorización o licencia.
- Con posterioridad a la puesta en marcha de la actividad.
- En virtud de una denuncia de algún hecho que pudiese ser constitutivo de delito.
- De oficio durante el funcionamiento de una actividad.

No obstante, la escasa información actualmente suministrada en materia medioambiental, según han podido observar Carrasco y Larrinaga (1995, pág. 414) entre otros aspectos, es consecuencia de:

- En las empresas se asume que sólo tienen que dar cuenta de su gestión del medioambiente a la Administración Pública.
- Los motivos que inducen a incluir dicha información son, fundamentalmente, razones de imagen.

Muy pocas empresas informan en sus cuentas anuales sobre el tema, y en caso de incluir información, es de tipo narrativo.

bien por acción bien por omisión, causa daño a otro interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado y por ello el sujeto que haya sufrido perjuicios tiene derecho a indemnización (art. 1902).

¹¹ La ley 1/1995, considera:

Molestas: las que constituyan una perturbación por los ruidos o vibraciones, o que produzcan manifiesta incomodidad por los humos, gases, olores, nieblas, polvo en suspensión o sustancias que eliminen.

Insalubres: las que den lugar a desprendimiento o evacuación de productos que puedan resultar directa o indirectamente perjudiciales para la salud humana.

Nocivas: las que puedan ocasionar daños a la riqueza agrícola, forestal, pecuaria, faunística o piscícola.

Peligrosas: las que tengan por objeto fabricar, manipular, transportar, expender, almacenar o eliminar los productos susceptibles de originar riesgos graves por explosiones, combustiones, radiaciones u otros de análoga naturaleza para las personas o los bienes.

A pesar de ello, la contabilidad empresarial debe incluir, en sus estados financieros el reflejo del impacto de su actividad sobre el entorno natural¹², para ello cuenta con tres alternativas no excluyentes entre sí:

- a) Reflejar en el activo las inmovilizaciones de recursos realizadas para mejorar su interacción con el entorno. Mediante la identificación de las inversiones realizadas por la empresa para reducir o prevenir los efectos nocivos que venía provocando en su entorno¹³.
- b) Considerar como un gasto del ejercicio los ocasionados por la aplicación de medidas de conservación del entorno. Abarca conceptos como, la ecotasa¹⁴, cánones de saneamiento¹⁵, servicios de consultoría en temas medioambientales, gastos de personal, mantenimiento, seguridad, eliminación o transferencia de los residuos, los relacionados con la reutilización, la recogida de los productos al final de su vida útil, la depuración de las aguas residuales, entre otros.

Evidentemente, si por los requisitos exigidos por la normativa legal o por imposición propia, la empresa se compromete a cuidar el entorno afectado por su actividad cotidiana, presentará alguno de estos gastos. Sin embargo, tal situación no es excluyente con la tercera, objeto central de este trabajo, pues la empresa puede incurrir además en otro tipo de gastos contables, los relativos a las pérdidas contingentes¹⁶.

¹² La presente comunicación está centrado en los estados financieros de obligada elaboración por todas las empresas en España (Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria). Adicionalmente, la protección del medio ambiente supone la demanda por los distintos usuarios de indicadores que permitan a los agentes socioeconómicos evaluar las actividades relacionadas con el mismo. Aunque resulta muy difícil medir el impacto medioambiental de los procesos o materiales utilizados por las organizaciones y establecer el coste asociado al mismo, A.E.C.A. (1996) ha elaborado una propuesta de documento dedicado a sensibilizar a los directivos empresariales sobre la importancia de la gestión medioambiental y a ofrecer pautas metodológicas y de cuantificación de la misma, así como la de los distintos informes medioambientales tales como el informe para la evaluación de alternativas medioambientales, el cuadro presupuestario medioambiental, las partidas medioambientales del Balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, los indicadores monetarios y no monetarios medioambientales, entre otros. Algunos trabajos que analizan la relación entre la contabilidad y el medio ambiente son los elaborados por Larrinaga (1997), Elogiara (1995), Carmona (1995), Robleda y Robles (1994), Baidés y Nevado (1994), Fernández (1992) y Giner (1992), entre otros.

¹³ Esta cuestión está ampliamente desarrollada en la bibliografía contable y al no presentar características específicas para el entorno gallego hemos optado por no desarrollar su contenido en el presente trabajo.

¹⁴ Véase al respecto la Ley 12/1995, de 29 de diciembre de la Xunta de Galicia, del impuesto sobre la contaminación atmosférica y el Decreto 4/1996, del 12 de enero, que aprueba el Reglamento de dicho impuesto. El fin perseguido con la ecotasa es que las empresas adopten las medidas anticontaminantes precisas, para disminuir substancialmente las emisiones a la atmósfera

¹⁵ Creado por la Ley 8/1993 de la Xunta de Galicia, está dirigido a generar recursos para afrontar los gastos de explotación e inversión en instalaciones de saneamientos de las aguas residuales de Galicia. Se fija en función del grado de contaminación producida y de acuerdo con los criterios de la normativa de la Comunidad Europea.

¹⁶ El IASC a través de la NIC-10 (1974, revisada en 1994) en el párrafo 3, define así el concepto *contingencia*: "Una contingencia es una condición o situación cuyo resultado, ganancia o pérdida, será confirmado con la aparición o no aparición de uno o más sucesos inciertos en el futuro". Por otra parte, AECA en el documento nº 11 (1988, pág. 49) define las contingencias como "aquellos hechos, situaciones, condiciones o conjuntos de circunstancias posibles, que caso de materializarse en un hecho real, normalmente por la aparición futura de uno o varios sucesos directamente relacionados con la situación inicial, pueden tener incidencia significativa -positiva o negativa- en el patrimonio, o en la cuenta de resultados"

- c) Interpretar como una contingencia. aquellas situaciones susceptibles de desembocar en el futuro en una obligación o en un pasivo por posibles responsabilidades incurridas por daños ocasionados al medioambiente¹⁷.

En este caso, se deben detectar y registrar aquellas situaciones con origen en el ejercicio que se cierra o en otro anterior, que desembocarán en futuras obligaciones de pago a terceros¹⁸ (multas, sanciones, limpieza obligatoria a cargo del contaminante, entre otras) cuya valoración se realizará mediante estimaciones.

4.- IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LAS PÉRDIDAS CONTINGENTES POR RESPONSABILIDADES MEDIOAMBIENTALES

La empresa debe fundamentalmente analizar la información disponible, con objeto de detectar las posibles situaciones capaces de devenir en una contingencia. Para conseguir los datos necesarios para el análisis, debería:

- Recabar información en relación con los pleitos, juicios y litigios conocidos pendientes de resolución.
- Informarse de la situación judicial de las apelaciones realizadas por el pago de las indemnizaciones otorgadas por el juez.
- Analizar los distintos proyectos de normas a aprobar en el Congreso, Comunidad Autónoma, etc. en la medida en que puedan afectar a la actividad empresarial.
- Evaluar los posibles daños ocasionados por la empresa al medioambiente y sus consecuencias en el ámbito de responsabilidades incurridas.
- Analizar las situaciones relacionadas con el sector de actividad en el cual la empresa desarrolla su actividad¹⁹.

El conocimiento de tales aspectos puede provenir de muy diversas vías, sin embargo las más usuales para las empresas son las siguientes:

- el propio conocimiento de las demandas interpuestas en su contra por sus trabajadores, organizaciones ecologistas, etc.
- las expectativas de la futura resolución de las demandas pendientes, o

¹⁷ Una lista de los riesgos relacionados con el comportamiento medioambiental, para las compañías puede verse en AECA (1996, pág. 89).

¹⁸ Existen numerosas disposiciones administrativas, además de las ya mencionadas, que, entre otros aspectos, establecen sanciones para el empresario o fabricante que vulnere las normas relacionadas con su actividad o bien que no obtenga las oportunas y reglamentarias autorizaciones previas al ejercicio de su actividad. La empresa, si incumple la normativa, está expuesta a una contingencia, la cual finalmente se producirá cuando la sanción le sea impuesta.

¹⁹ Hay ocasiones en que el daño al medioambiente es inseparable de la propia actividad productiva y por tanto serán necesarias actividades de descontaminación y restauración, como ejemplos de estas situaciones cabe citar a las empresas mineras, petroleras y de construcción, entre otras. (AECA, 1996, pág. 55).

- la experiencia acumulada de situaciones pasadas, por la cual la empresa o sus asesores jurídicos pueden ser capaces de conocer con cierta aproximación, la posible existencia de demandas a presentar en su contra.

Si la información recabada arroja expectativas de una posible pérdida contingente, entonces la empresa deberá evaluar la **probabilidad** de ocurrencia de un suceso futuro que confirme su responsabilidad y la **cuantía** de la contingencia.

En este sentido, para el S.F.A.S. 5 (párrafo 33), en relación con un litigio pendiente o amenaza de litigio o posibles juicios, señala que a fecha de cierre de los estados financieros, la empresa debe determinar para el registro de la contingencia, entre otros, los siguientes factores:

A. Período en el que la causa fundamental del litigio pendiente o la amenaza de litigio sucedieron.

B. Grado de probabilidad de obtención de un resultado desfavorable²⁰.

Los riesgos medioambientales derivados de acciones o circunstancias ocurridas en el pasado podrán calificarse como probables, sí (Cano, 1995, pág. 343):

- i) la organización tiene obligación legal o contractual de prevenir, reducir o reparar los daños ocasionados al medioambiente.
- ii) la empresa se ha comprometido a prever, reducir y/o reparar los daños provocados en el medioambiente por:
 - las presiones provenientes de la opinión pública, en sus distintas manifestaciones (medios de comunicación, asociaciones de defensa de los consumidores, grupos ecologistas...)

²⁰ Si la causa fundamental del litigio, reclamación o juicio es un acontecimiento ocurrido antes de la fecha de cierre, la probabilidad de un resultado desfavorable para la empresa debe ser determinada. Entre los factores a considerar están (SFAS-5, párrafo 36):

la naturaleza del litigio, reclamación o juicio,

el progreso del caso (incluyendo el progreso después de la fecha de cierre pero antes de la publicación de las cuentas anuales),

las opiniones o puntos de vista de la asesoría jurídica y otros asesores,

la experiencia de la empresa en casos similares,

la experiencia de otras empresas y

la decisión de la dirección de la empresa del cómo la unidad económica tiene la intención de responder al litigio (p. ej. una decisión para contestar al caso vigorosamente o una decisión de buscar un acuerdo).

Ahondando sobre las probabilidades de las reclamaciones y juicios aún no declarados, para el S.F.A.S. 5 (párrafo 38) la empresa debe determinar el grado de probabilidad de presentación de un litigio, de una reclamación o de un juicio y la posibilidad de un resultado desfavorable. Así, por ejemplo:

Para una catástrofe, un accidente, o cualquier otro acontecimiento físico similar es pronosticable la aparición de derechos de reclamación y en tales circunstancias su estimación debe ser calificada como probable.

Una investigación a una empresa por un órgano del gobierno, si los procedimientos de la aplicación de la ley se han establecido o es probable que sean establecidos, a menudo es seguida de reclamaciones privadas, por los derechos reconocidos, los cuales derivan en el pago de indemnizaciones y la probabilidad de sus declaraciones y la posibilidad de pérdida deben ser consideradas en cada caso.

- los informes de política general elaborados por alguna de las administraciones públicas,
- las intenciones manifestadas por las empresas del sector al cual pertenece.

C. Posibilidad de hacer una estimación razonable del importe de la pérdida²¹.

Si en términos generales, la empresa considera el importe de su responsabilidad coincidente con la cuantía de la indemnización previsible²², el cálculo de la misma deberá comprender, los siguientes aspectos (art. 1.838 del C.C.):

- La cantidad total de la deuda.
- Los intereses legales que le correspondan desde el momento del vencimiento de la deuda, hasta el momento del pago.
- El importe de la ganancia dejada de percibir por el dañado, como consecuencia del perjuicio ocasionado.
- Los gastos ocasionados por la tramitación y gestión de la deuda después de poner en conocimiento del deudor que éste ha sido requerido para el pago.
- Los daños y perjuicios cuando procedan.

Ahondando más, para el artículo 1902 del Código Civil, aquél que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado y por tanto el sujeto que haya sufrido perjuicios tiene derecho a indemnización.

En ocasiones, la cuantificación de la contingencia puede arrojar un intervalo de valores posibles, en este sentido ya hemos visto que en caso de ser castigada la empresa, la sanción que le impondrán dependerá del criterio que adopte el juez; en este caso se deberá escoger: la menor de todas las posibles, si todas presentan la misma probabilidad, o la más probable del intervalo.

Por último, debemos señalar que pueden surgir diferencias entre la cuantía estimada de la contingencia y el importe definitivo. A pesar de ello, la pérdida se habrá de imputar al ejercicio en que se origine, mientras que el quebranto definitivo se reflejará en el período en cual éste se produzca, cumpliendo así con los principios contables de prudencia, devengo y correlación de ingresos y gastos.

5.- TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS PÉRDIDAS CONTINGENTES.

Para el reflejo contable de las contingencias se deben considerar los puntos siguientes (AECA 11, pág. 51)²³:

²¹ Para A.E.C.A (1988, pág. 46), la cuantificación se debe realizar por lo menos al final de cada ejercicio, para valorar las responsabilidades incurridas por la empresa a la vista de la evolución de los últimos acontecimientos. La valoración de la pérdida puede ser innecesaria si la empresa se asegura contra los riesgos por contaminación repentina y accidental a través de la suscripción de un seguro de responsabilidad civil frente a terceros, en cuyo caso la contingencia, de llegar a producirse, no provocaría pérdidas substanciales para la empresa.

²² Sobre las indemnizaciones, así como sobre su cuantificación, puede verse a Quesada (1991).

²³ AECA distingue entre provisión y contingencia. Provisión lo utiliza cuando la probabilidad de ocurrencia de un evento en el futuro que confirme la pérdida, es elevada, mientras que en otro caso utiliza el término contingencia.

- 1.º Si de la contingencia se deriva una pérdida posible, se deberá informar en la memoria.
- 2.º Aunque la posible pérdida pueda compensarse con posibles ingresos, no debe omitirse información sobre la contingencia.
- 3.º Si una contingencia posible derivase en una probable, deberá contabilizarse como una provisión.
- 4.º Si no es posible estimar la cuantía de una provisión, se tratarán como contingencias y, por tanto, se informará en la memoria.
- 5.º Los hechos remotos o los riesgos fácilmente deducibles de las cuentas anuales no constituyen contingencias contables.

No obstante, debemos tener en cuenta, como señala Martínez Churriague (1985, pág. 171) que "las empresas, son adversas a revelar información adversa a sus intereses, sobre todo si el litigio está aún pendiente de resolución definitiva", pues se convertiría en una evidencia contra la propia compañía y por tanto podría afectar al desenlace final del litigio o demanda en curso, fortaleciendo y reforzando la posición del demandante (López y Rodríguez, 1989, pág. 726).

Sin embargo, AECA (1996, pág. 72) propugna que "en general, deberían reflejarse las contingencias y provisiones relacionadas con las obligaciones y pasivos existentes por razón de la normativa medioambiental. Existe el riesgo de no reconocer contablemente las contingencias derivadas de los riesgos soportados con la actuación de la empresa con relación a sus responsabilidades medioambientales. En este sentido, debe tenerse en cuenta la aparente dificultad de su determinación, pero no por ello se deben dejar de reflejar".

Así, el sector de la industria extractiva, considera contablemente tanto el impacto medioambiental de sus explotaciones, como el coste de reponer tanto visual como estéticamente el paisaje, todo ello a través de una provisión para restaurar el daño ocasionado²⁴.

En tales circunstancias, la contingencia existe durante el período de explotación de la mina o de la cantera, originándose el gasto paralelamente a la extracción del mineral, mientras el pago se aplaza en el tiempo, pues se realizará cuando finalmente la empresa tenga que responsabilizarse del daño ocasionado al entorno al finalizar la explotación en la zona afectada.

Presentación en los estados financieros de las contingencias derivadas de las responsabilidades incurridas por la empresa.

Una vez evaluado el grado de probabilidad de ocurrencia del evento en el futuro y la cuantificación de la pérdida, la empresa debe determinar el tipo de información que va a suministrar, de acuerdo con la tabla siguiente:

²⁴ En esta línea Elorriaga (1995, pág. 6) resalta que "la legislación sobre el medio ambiente requiere que los costos de producción incorporen todos los elementos relacionados con la explotación concreta de que se trata, para evitar obtener costos bajos que incentiven el uso del producto o servicio en perjuicio de criterios medioambientales más adecuados" y como ejemplo cita el coste por tonelada de vertido en vertederos que ocasionan costes de acondicionamiento final, cubrimiento y permisos entre otros, que deben ser incorporados al precio del producto, para fomentar en lo posible la no producción de vertidos.

Probabilidad			
Cuantificación	Remota	Razonablemente posible	Probable o cierta
Razonable	No informar	Memoria	Balance, Cuenta de P y G y Memoria
No estimable	No informar	Memoria	Memoria

Los aspectos más significativos relativos a la presentación de la información en las cuentas anuales, en cada uno de sus distintos componentes, son como sigue:

BALANCE DE SITUACIÓN:

El Plan General de Contabilidad (PGC), recoge en el subgrupo 14 *Provisiones para riesgos y gastos*, la cuenta 142 *Provisión para responsabilidades* para reflejar el importe estimado de la pérdida para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, susceptibles de originar en el futuro desembolsos de cierto importe de dinero. En este contexto proponemos la utilización de una subcuenta específica la "**provisión para responsabilidades medioambientales**", cuyo contenido, proceso decisonal y tratamiento contable, encajan perfectamente en el seno de la "*provisión para responsabilidades*". Supeditamos su empleo a la existencia de una obligación incurrida o de una sanción o demanda ya presentada, porque de lo contrario se tratará de "riesgos genéricos" y su reflejo no sería procedente al menos por dos motivos:

- se alertaría a la opinión pública de un punto débil de la empresa, con lo cual se debilitaría su posición, al admitir así su culpabilidad y animar posibles demandas y
- no se cumple el requisito de ser probable que la empresa haya incurrido en una pérdida, en los términos ya señalados.

En el Balance aparecerá información relativa a las responsabilidades en materia medioambiental, cuando la empresa haya optado por la contabilización de la pérdida contingente a través de la cuenta de provisión por cumplirse los requisitos de elevada probabilidad de ocurrencia de un evento en el futuro que confirme la pérdida y de estimación razonable de la cuantía de la misma.

En general, señala el PGC, las cuentas destinadas a reflejar pasivos contingentes, recogidas en el subgrupo 14, figurarán en el pasivo del balance, en el apartado C "Provisiones para Riesgos y Gastos".

Si la empresa desglosa la Provisión para responsabilidades, para especificar sus obligaciones en materia medioambiental, puede optar por:

- reflejar en el pasivo del balance las diferentes partidas utilizadas,
- agrupar el importe de los distintos conceptos, (si representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad) y posteriormente proceder al desglose de las diferentes partidas en la memoria.

Cuenta de pérdidas y ganancias.

En la cuenta de Pérdidas y Ganancias se incluirá información relativa a las contingencias medioambientales cuando la empresa haya optado por registrar la pérdida mediante una provisión.

La presentación de los gastos, es decir de la información relativa a las cuentas de dotación de la provisión para responsabilidades medioambientales, puede realizarse a través de dos vías, atendiendo, en todo caso, al origen del gasto:

Integrando los *Resultados de la explotación* si se ha realizado la dotación de la provisión con cuentas del subgrupo 62 “*Servicios exteriores*”.

Formando parte del *Resultado extraordinario del ejercicio*, si por el contrario, se han utilizado para su dotación cuentas del subgrupo 67 “*Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales*”.

En aquellos supuestos en los cuales la empresa haya estimado las responsabilidades en una cuantía superior a las de sus necesidades reales, se debe anular dicha sobrevaloración con la cuenta 790 “*Exceso de provisiones de riesgos y gastos*”, la cual formará parte del “*Resultado de explotación*”.

Memoria.

Para los ejecutivos la responsabilidad incurrida es una contingencia no estimable y como consecuencia de ello, generalmente, sólo incluyen en la memoria una descripción respecto de la posible obligación incurrida (Kieso y Weygandt, 1992, pág. 669). Un ejemplo, citado por Abelson (1994, pág. 245), es el de una compañía americana envuelta en un proceso legal para limpiar de contaminación 60 sitios. Los usuarios de los estados financieros se enteraron de la contingencia a través de los mismos pues se anunciaban unos costes substanciales, pero sin precisar su cuantía, pues las empresas son reacias a facilitar tal tipo de dato.

En nuestro ámbito territorial, el PGC, establece que la mención en la memoria de las pérdidas contingentes, se realizará cuando:

1. La empresa utiliza la cuenta de provisión para reflejar su responsabilidad

El Plan señala que se indicarán los criterios contables aplicados y se realizará una descripción general del método de estimación y del cálculo de los riesgos y gastos incluidos en las provisiones. Además se incluirá un análisis del movimiento de la cuenta e información sobre los riesgos y gastos cubiertos.

Si ha presentado en el Balance de situación la información de forma agregada, debe previamente desglosar las partidas integrantes de la provisión para responsabilidades en las distintas subcuentas, señalando para cada una de ellas

- Una descripción de los motivos que aconsejaron el desglose de la cuenta en subcuentas.
- El desglose de los criterios contables aplicados a cada una de las distintas subcuentas.
- La inclusión de una descripción del método de estimación y cálculo de los riesgos incluidos en cada subcuenta.

2. La empresa haya incurrido en responsabilidades medioambientales y no las refleje en el balance.

En este caso, el Plan indica que la memoria debe incluir información relativa a la naturaleza de las contingencias, el sistema de evaluación de la estimación y los factores de los que depende su ocurrencia futura, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados. Si fuera el caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación, así como los riesgos máximos y mínimos existentes.

6.- CONCLUSIONES

- 1) Las obligaciones medioambientales están siendo objeto de regulación creciente. La Constitución contempla la protección del medioambiente, el Código Penal sanciona las actuaciones que no lo preservan, el poder legislativo emite normas limitativas de los niveles de contaminación aceptables y en el ámbito nuestra Comunidad Autónoma se desarrollan normas específicas, dado que las competencias en materia medioambiental han sido transferidas. Incluso las corporaciones locales son competentes en diversos aspectos, por lo que las responsabilidades son compartidas entre gran variedad de organismos.
- 2) Principalmente las actividades sujetas a evaluación medioambiental, son las que pueden afectar negativamente al entorno y por tanto, pueden incurrir en una contingencia (sanciones, indemnizaciones, obligación de restaurar el entorno...) al estar sujetas a control y vigilancia de sus actividades y de sus instalaciones
- 3) Las responsabilidades empresariales en materia de medioambiente, si no son adecuadamente registradas, no reflejarán en la contabilidad su incidencia sobre el patrimonio, y por tanto pueden estar ocultando impactos latentes elevados.

Para evitar dicho impacto, se debe informar adecuadamente a través de la contabilidad financiera. Para ello, la empresa cuenta con diversas vías no excluyentes:

- Puede informar de su gestión positiva: en el Balance indicando los bienes, derechos y obligaciones relacionados con la protección del medioambiente y en la cuenta de Pérdidas y Ganancias reflejando los gastos e ingresos ocasionados.
- Si ha incurrido en responsabilidades medioambientales por externalidades negativas ocasionadas al entorno, debe informar en el Balance de las obligaciones contingentes incurridas, así como en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de los gastos que le ha ocasionado su responsabilidad. En la memoria se debe proporcionar información adicional relevante para comprender los datos incluidos en los demás documentos, así como de las circunstancias que hacen aflorar la pérdida contingente, el método de cálculo o las dificultades encontradas para su estimación.

BIBLIOGRAFIA

- Abelson, Reed (1994): "*Messy Accounting*". Incluido en Zeff y Dharan (1994). Pág. 245-247.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas A.E.C.A.(1988). Documento nº 11 *Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros*.
- (AECA, 1996): Propuesta de documento nº 13; *Contabilidad de Gestión Medioambiental*.

- Baides González, Agustín y Nevado Peña, Domínguez (1994): “*Instrumentos empresariales para exteriorizar la información social medioambiental*”. Actualidad Financiera. nº 46. Pág. P-167- p-178
- Cano Sánchez, J.A. (1995): “*Medioambiente y contabilidad: indicadores para el análisis y la evaluación de la gestión empresarial*”. V Congreso Nacional de Economía. Pág. 337-351.
- Carmona Ibañez, P (1992): “*La contaminación de los costes actuales y futuros de carácter medioambiental en las cuentas anuales*”. Revista Técnica Contable. Pág. 575-590 y 602.
- Carrasco Fenech, F. y Larrinaga González, C (1995): “*Organizaciones, Contabilidad y el entorno natural. Una perspectiva andaluza*”. Revista Española de Financiación y contabilidad. Vol. XXIV, nº 83. Pág. 393-416.
- Decreto 156/1995, del 3 de junio, de inspección medioambiental (DOG 5 de junio)
- Decreto 4/1996, del 12 de enero, por la que aprueba el Reglamento del impuesto sobre la contaminación atmosférica. (DOG 26 de enero)
- Elorriaga Ancín, José Francisco (1995): “*El auditor y la contabilidad medioambiental*”. Revista técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. 3ª Epoca. Nº6. Pág. 4-9.
- Fernández Cuesta, C. (1992): “*La contabilidad y el medioambiente*”. Revista Técnica Contable. Pág. 397-408.
- (1995) “*El coste de descontaminación y restauración del entorno natural*”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Pág. 1.011-1.033.
- Financial Accounting Standard Board (FASB, 1992): *Statement of Financial Accounting Standards n° 5*. (SFAS 5): “*Accounting for Contingencies*” FASB. IRWIN. Homewood. Illinois.
- Giner Incháusti, B. (1992): “*La responsabilidad social de la empresa: La información medioambiental*”. Revista Técnica Contable. Pág. 681-692.
- Kieso, Donald E. y Weygandt, Jerry J. (1992): *Intermediate Accounting*. Editor John Wiley & Sons. inc. U. S.
- Larrinaga González, C. (1997): “*Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medioambiente*”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Pág. 957-991.
- Ley 3/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración hidráulica de Galicia. (DOG, 2 de julio).
- Ley 1/1995, de 2 de enero, de protección ambiental de Galicia. (DOG 10 de febrero)
- Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica. (DOG del 30 de diciembre)
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, (BOE 24 de noviembre).
- López González, E. y Rodríguez Pérez, A. (1989): en “*Las contingencias por litigios, demandas y reclamaciones posteriores*”. V Congreso de AECA. 1989. Pág. 715- 732.
- Martínez Churiaque, J. I. (1985): “*Contabilidad y Contingencias Empresariales*”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Nº 46. Pág. 157-182.
- Parra Luna, F. (1989): *El Balance Social de la empresa como instrumento de gestión*. Ediciones Deusto S.A.
- Paz, Eduardo De (1995): “*El delito ecológico*”. Horizonte empresarial. Nº 2063. Octubre. Pág. 10-15.
- Plan General de Contabilidad (PGC): RD 1643/1990 de 20 de diciembre.
- Quesada Sánchez, F. J (1991): *Normativa y Contabilización de Riesgos. Contingencias e Indemnizaciones*. Ediciones Ciencias Sociales.

- Robleda Cabezas, H y Robles González, F. J. (1994): “*Auditoría Medioambiental*”. Incluido en el VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Madrid.
- Sánchez Calero, F. (1994): *Estudios sobre el aseguramiento de la responsabilidad en la gran empresa*. Editorial Musini. Madrid.
- Schubert, Mathias N. (1994): “*La responsabilidad por el deterioro del medioambiente: El tema de los años noventa en el seguro de responsabilidad civil europeo*”. Incluido en Sánchez Calero (1994). Pág. 447-497.
- Vallverdú Calafell, J. (1989): “*Externalidades positivas de la empresa y el principio de correlación de ingresos y gastos*”. V Congreso AECA. Pág. 849-857.
- Zeff, Stephen A. y Dharan, Bala G. (1994): *Readings and notes on financial accounting*. McGraw-Hill.