

## **Capítulo 6**

### **CUESTIONES AMBIENTALES EN INFORMES FINANCIEROS BAJO NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA:**

#### **EL CASO DE REPSOL –YPF DE ESPAÑA 2011**

Autora  
INÉS GARCÍA FRONTI

DOCUMENTOS DE TRABAJO DE CONTABILIDAD SOCIAL. AÑO 4, N° 2



**RESUMEN**

La medición del impacto de la actividad empresarial sobre el medio ambiente tiene un tratamiento específico, no sólo en la contabilidad financiera, sino también en la contabilidad de gestión y en la auditoría. El presente trabajo recoge las cuestiones ambientales en informes financieros elaborados bajo las normas internacionales de información financiera (NIIF) emitidas por el International Accounting Standards Board analizando el caso particular del grupo empresario Repsol-YPF de España para el Período 2011.

Palabras clave: Normas Internacionales de Información Financiera, Contabilidad Ambiental, International Accounting Standards Board, Medio Ambiente, Sostenibilidad

## **1. Introducción**

La medición del impacto de la actividad empresaria sobre el medio ambiente tiene un tratamiento específico, no sólo en la contabilidad financiera, sino también en la contabilidad de gestión y en la auditoría.

Este trabajo incluye las cuestiones ambientales contenidas en informes financieros bajo normas internacionales de información financiera, analizando en particular el caso del grupo Repsol-YPF de España 2011, para sus cuentas anuales consolidadas. La información analizada abarca activos ambientales, provisiones ambientales, gastos ambientales, emisiones de CO2 (dióxido de carbono) y actuaciones ambientales futuras.

Al tratar el impacto que generan las actividades empresarias en el medio ambiente, existe una cuestión a analizar -que debería ser planteada siempre que se estudian novedades en el ámbito contable-: Si las necesidades del tema emergente pueden ser satisfactoriamente reconocidas, medidas y/o informadas a partir de la perspectiva actual contable, es decir, desde el marco conceptual y la normativa establecidos para la contabilidad financiera.

Considerando que la emisión de normas contables vinculadas con el medio ambiente por parte de distintos organismos que elaboran normas profesionales contables, con la correspondiente preparación y presentación de información ambiental que deben efectuar las empresas, ha evolucionado y se ha consolidado en los últimos años, resulta lógico confirmar que la temática ambiental plantea problemas que requieren normativa específica.

## 2. Información sobre medio ambiente en Repsol-YPF 2011

En la nota a los estados financieros referida a la información sobre medio ambiente, Repsol-YPF hace referencia a la gestión de la seguridad y el medio ambiente a partir de su sistema de gestión que incluye la certificación ISO 14.001 en sus instalaciones. Asimismo menciona la fijación anual de objetivos ambientales enmarcados en la estrategia del grupo, incluyendo acciones correctoras derivadas de las auditorías ambientales, las inversiones ambientales y los gastos ambientales necesarios.

Con respecto a los costos, Repsol-YPF hace referencia en la nota pertinente a medio ambiente de los estados financieros a que los mismos son establecidos en su “Guía de Costos de Seguridad y Medio Ambiente de Repsol YPF” que es una adaptación de las directrices del American Petroleum Institute (Instituto Norteamericano de Petróleo) a las características de las operaciones y al criterio técnico del grupo petrolífero.

### 2.1 Activos ambientales

La NIC 16 que trata sobre propiedades, planta y equipo, establece en relación a los costos iniciales de dichas partidas que los mismos pueden ser adquiridos por razones ambientales (NIC 16, párrafo 11): activos que en sí mismos produzcan mejoras ambientales o activos que incorporados a otros ya existentes proporcionen beneficios ambientales; en la mencionada situación y por ser considerados necesarios para la obtención de beneficios futuros por parte de la entidad son considerados como activos, se incluye al respecto un ejemplo ilustrativo:

“Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos.” (NIC 16, párrafo 11)

En estos casos de existencia de activos ambientales la normativa del IASB (NIC 16, párrafo 11) establece que dichos activos deben ser objeto de una

comprobación para determinar un potencial deterioro del valor según lo determina la NIC 36 que trata sobre el deterioro del valor de los activos.

Para el caso del grupo petrolífero Repsol-YPF en el Período 2011 se observan los siguientes activos de carácter ambiental:

	Millones de euros					
	2011			2010		
	Coste	Amortización Acumulada	Neto	Coste	Amortización Acumulada	Neto
Atmósfera	647	264	383	490	247	243
Agua	740	492	244	698	459	239
Calidad de productos	1.713	823	889	1.418	770	648
Suelos	301	202	99	295	131	164
Ahorro y eficiencia energética	581	199	382	550	179	371
Residuos	77	33	44	55	25	30
Otros	529	356	173	483	350	133
	<u>4.588</u>	<u>2.370</u>	<u>2.214</u>	<u>3.989</u>	<u>2.161</u>	<u>1.828</u>

El grupo empresario incluye hace varios años en sus informes financieros activos ambientales. En los estados financieros 2011 del grupo se encuentran diversos activos ambientales –tanto sus costos como sus amortizaciones acumuladas- que han sido clasificados según su naturaleza: atmósfera, agua, calidad de productos, suelos, ahorro y eficiencia energética, residuos y otros.

Entre las principales inversiones ambientales realizadas en 2011 se destacan las destinadas a la optimización del consumo de agua y a la reducción de la carga contaminante de los vertidos, a la mejora de la calidad ambiental de los productos petrolíferos, a la minimización de las emisiones al aire, al aumento de la eficiencia energética y a la mejora en los sistemas de prevención de derrames.

## 2.2 Provisiones ambientales

La NIC 37 del IASB referida a las provisiones y a la información sobre activos contingentes y pasivos contingentes, incluye referencias expresas para la constitución de las llamadas provisiones ambientales, al mismo tiempo que las acompaña por ejemplos ilustrativos. Con respecto al reconocimiento de provisiones, la norma establece (NIC 37, párrafo 19) que las mismas deben

provenir de sucesos pasados con existencia independiente de las acciones futuras de la organización.

La normativa menciona como ejemplos ilustrativos de provisiones a las multas ambientales, a los costos de reparación ambiental por no respetar la ley y a los costos por el abandono de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear por la obligación de restaurar daños los ocasionados por su funcionamiento. (NIC 37, párrafo 19)

Adicionalmente la norma menciona casos en los que “implícitamente” y aún sin existir legislación que la obligue, la organización asuma la responsabilidad pública de reparar daños causados, es lo que se denomina “obligación implícita”:

“Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.” (NIC 37, párrafo 21)

Con respecto al tema de la puesta fuera de servicio y a los fondos de rehabilitación ambiental, se debatió sobre el tema desde 2003 y se consideró un proyecto de interpretación que es el CINIIF 5 sobre derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental. En el proyecto de 2010 para reemplazar a la NIC 37 se incluyen los activos puestos fuera de servicio y los pasivos de rehabilitación ambiental (CINIIF 5). El CINIIF 5 ejemplifica en relación a la rehabilitación medioambiental que se podría tratar de la depuración de aguas o de la restauración del terreno de una mina. Actualmente el IASB también discute sobre la medición de los pasivos relacionados con la NIC 37, incluyendo a los pasivos ambientales.

Para el caso Repsol-YPF 2011 se observa el siguiente panorama general referido a las provisiones:

	Millones de euros			Total
	Inferior a un año	De 1 a 5 años	Mas de 5 años y/o indeterminado	
Provisión por pensiones	3	88	164	255
Provisión por Desmantelamientos de campos	46	605	1.193	1.844
Provisión por contratos	2	230	70	302
Provisiones medioambientales	105	115	36	256
Provisión por emisiones de CO <sub>2</sub>	95	-	-	95
Otras provisiones	201	743	582	1.526
<b>TOTAL</b>	<b>452</b>	<b>1.781</b>	<b>2.045</b>	<b>4.278</b>

Dentro de las provisiones encontramos las ambientales (o medioambientales), la provisión por emisiones de CO<sub>2</sub> y la provisión por desmantelamientos de campos, incluidas en estas últimas se concentra la mayor cantidad de las provisiones correspondientes a un Período mayor de cinco años y/o por un Período indeterminado.

Adicionalmente, la “Guía de Costes de Seguridad y Medio Ambiente de Repsol YPF” establece que también poseen carácter ambiental el 75% de los importes recogidos en el apartado “Provisión por Desmantelamiento de Campos” cuyo saldo al 31 de diciembre de 2011 es de 1.382 millones de euros (aproximadamente el 75% de 1.844 millones de euros).

A continuación se brinda un detalle del grupo de las provisiones ambientales:

	Millones de euros	
	2011	2010
Saldo al inicio del ejercicio	254	221
Dotaciones con cargo a resultados	82	75
Aplicaciones con abono a resultados	(3)	(3)
Cancelación por pago	(80)	(50)
Reclasificaciones y otros movimientos	2	10
Saldo al cierre del ejercicio	<b>255</b>	<b>254</b>

Con respecto a las pólizas de seguros de la empresa, las mismas cubren las responsabilidades civiles por contaminación en tierra y mar y, para ciertos países y actividades, las responsabilidades administrativas por contaminación en tierra, derivadas todas ellas de hechos accidentales y repentinos, en línea con las prácticas habituales de la industria y la legislación exigible.

### **2.3 Gastos ambientales**

En el grupo petrolífero Repsol-YPF, los gastos ambientales en 2011 fueron de 292 millones de euros y figuran registrados como “Aprovisionamientos” y como “Otros gastos de explotación”. Estos gastos incluyen 94 millones de euros de gasto por los derechos necesarios para cubrir las emisiones de CO2 realizadas en 2011, si bien el efecto neto en la cuenta de resultados por este concepto ha sido un gasto neto de 6 millones de euros. Asimismo, en el ejercicio 2011 los gastos ambientales incluyen: otras actuaciones llevadas a cabo para la protección de la atmósfera por 28 millones de euros; la remediación de suelos y abandonos por 42 millones de euros; la gestión de los residuos por 38 millones de euros; y la gestión del agua por 17 millones de euros.

### **2.4 Emisiones de dióxido de carbono**

Un antecedente de la norma derogada del IASB sobre derechos de emisión es el Protocolo de Kyoto, bajo el mismo las instalaciones afectadas en Europa en 2005 eran 12.000 y existe una obligación global para los países industrializados de reducir en el Período 2008-2012 en un 5,2% las emisiones de gases con respecto a las de 1990. La Unión Europea (UE) –que es responsable de aproximadamente el 24% de las emisiones- tiene una meta de reducción conjunta de un 8%.

El Protocolo de Kyoto prevé, entre otros, dos tipos de transacciones: el comercio de los derechos de emisión recibidos por empresas de la Unión Europea y las transacciones basadas en los proyectos de mecanismos de desarrollo limpio (MDL) a través de los certificados de reducción de emisiones (CER's), incluyendo a países como Brasil y Argentina.

Con respecto al funcionamiento de los derechos de emisión, existe una entidad que participa en un plan que tiene un objetivo de reducción de emisiones y el gobierno le adjudica derechos de emisión, a título gratuito u oneroso. El plan

opera para Períodos definidos (anuales), al cabo de los cuales se verifican las emisiones reales.

Las entidades participantes pueden presentar diferentes situaciones al finalizar los Períodos definidos: efectuar emisiones iguales a los derechos de emisión recibidos, efectuar emisiones por debajo y vender excedente o efectuar emisiones por encima y comprar derechos de emisión o recibir sanciones.

El IFRIC 3 posee la siguiente cronología: en 2003 se elabora la Propuesta de interpretación, en 2004 se produce la aprobación de la norma, en 2005 se detectan contradicciones y se deja sin vigencia la norma y al 2011 no existe un marco contable definido para estimar y registrar debidamente los derechos de emisión.

Existen varias NIC estrechamente vinculadas al derogado IFRIC 3 sobre los derechos de emisión, se trata de la NIC 20 sobre subvenciones del gobierno, la NIC 38 sobre activos intangibles y la NIC 37 en lo que respecta a la emisión de contaminantes que genera la obligación contingente de la NIC 37.

En relación a los activos intangibles, los derechos adjudicados por el gobierno o adquiridos se consideran activos intangibles y, si se adjudicaron por un valor menor, se llevan a su valor razonable. Las subvenciones aparecen por la diferencia entre el valor razonable y el precio pagado y se imputan como resultado diferido. Con respecto a los activos intangibles, son pasivos contingentes generados al producir emisiones y que obligan a entregar derechos de emisión, la medición del pasivo se efectúa a su valor actual -valor de mercado- al cierre por el número de derechos que sean necesarios para cancelar la deuda.

Las contradicciones de la norma tienen principalmente que ver con: el activo puede ser medido a su costo o por su valor razonable y el pasivo que se mide a su valor actual, el activo que se reconoce al recibir el derecho (inicio del año) y el pasivo que se produce al generar las emisiones (a lo largo del año) y con vulnerar los principios de comprensibilidad, relevancia, confiabilidad y comparabilidad.

En el grupo Repsol-YPF, durante 2011 las sociedades que integran el perímetro de consolidación han registrado derechos de emisión recibidos gratuitamente equivalentes a 17 millones de toneladas de CO<sub>2</sub>, conforme al plan nacional de

asignación (España), valorados en 244 millones de euros. En este plan también se estipulan las asignaciones gratuitas de derechos de emisión en el año 2012 por 18,6 millones de toneladas de CO2.

En el ejercicio 2011 los derechos de emisión se han depreciado habiéndose registrado una provisión por pérdidas de valor por importe de 110 millones de euros, que se ha visto compensada casi en su totalidad por la aplicación de los ingresos a distribuir correspondientes a los derechos de emisión recibidos de manera gratuita.

El resultado neto por la gestión de CO2 ha ascendido a un ingreso neto de 31 millones de euros en 2011. En el ejercicio 2011 se ha realizado una gestión activa de la posición generada por la diferencia entre la asignación a través del Plan Nacional de los últimos ejercicios y las emisiones anuales realizadas por el Grupo.

Para las instalaciones de Repsol YPF incluidos en el Sistema de Comercio de Emisiones Europeo, 2012 es el último año de cumplimiento correspondiente a la Fase II (2008-2012). A partir de 2013, estas mismas instalaciones tendrán una nueva asignación de derechos para la Fase III de 2013-2020, la cual se estima que será menor en su cantidad anual que en la Fase II y que irá disminuyendo con el tiempo. Repsol ha ido anticipando desde hace muchos años esta menor asignación gratuita para la Fase III y ha tomado medidas para mitigar el futuro costo.

Por un lado, el grupo Repsol-YPF ha adquirido a precio económico créditos provenientes de proyectos de Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) y Aplicación Conjunta (AC). Por otro lado, las instalaciones incluidas en el Sistema de Comercio de Emisiones han desarrollado y están ejecutando planes de ahorro energético y reducción de CO2 con el objetivo de reducir considerablemente el coste de cumplimiento en la Fase III. Los acuerdos que tiene Repsol YPF por su participación en dichos proyectos MDL y AC han resultado en la adquisición de créditos durante el ejercicio 2011. Con éstas adquisiciones, la inversión prevista a final del ejercicio es de 48 millones de euros.

## **2.5 Actuaciones futuras ambientales**

Existe un documento en discusión sobre los comentarios de la gerencia (IASB, 2006a) sobre el que se han vertido diversas opiniones de organismos de la profesión contable y de académicos – OIC de Italia (2010), Nielsen (2007), ICAC de España (2007), FEE de Europa (2006), IDW (2006), DASB de Alemania (2006), DRSASC (2006), CIMA (2006) – que plantean que la propuesta debería incluir temas tales como la información medioambiental, las perspectivas sociales y la sostenibilidad; aunque el mencionado documento de la gerencia no reemplazaría a los reportes de sostenibilidad que se presentan con diferentes nombres.

En relación a las actividades extractivas, el IASB en su documento para discusión de 2010 establece que con respecto a las evaluaciones de las actividades extractivas, las mismas deben incluir factores económicos, de “marketing”, legales, ambientales, sociales y gubernamentales.

Entre los aspectos más relevantes que podrían afectar las operaciones e inversiones de Repsol YPF en el futuro deben mencionarse los relativos a cambio climático y energía, prevención y control integrado de la contaminación, responsabilidad ambiental, calidad de las aguas así como los residuos.

### **3. Conclusiones**

Es realista admitir que desde el punto de vista de la utilidad de la información contable, los organismos emisores de normas contables siempre están uno o varios pasos atrás de los requerimientos de los diferentes interesados, pero es positivo observar que ya se han dado importantes avances. Hay cuestiones ambientales que aún no se han podido delimitar adecuadamente, por ejemplo el impacto que ocasiona a los diversos actores involucrados un derrame de petróleo en el mar.

Del avance en cuestiones tales como las mencionadas en este trabajo, depende la evolución de la normativa contable ambiental; la misma debe continuar analizándose teniendo en cuenta principalmente la normativa legal y las normativas vinculadas con la auditoría y la contabilidad de gestión.

La normativa contable financiero-ambiental no puede dejar de incluir los pasivos ambientales, los activos ambientales, las contingencias ambientales, los costos ambientales y perspectivas referidas a cuestiones ambientales. Además, se debe seguir trabajando en las normas de reconocimiento y medición relacionadas con el medio ambiente referidas al inmovilizado material e inmaterial, a los inventarios y a las contingencias.

## Bibliografía

1. AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración), Principios de Contabilidad de Gestión (1999): Documento N° 13 - Contabilidad de Gestión Medioambiental, Madrid
2. Chartered Institute of Management Accountants – CIMA (2006): “Invitation to comment: Management Commentary”, ifrs.org
3. Deutsches Rechnungslegungs Standards Accounting Standards Committee - DRASAC - Committee of Germany (2006): “Management Commentary – Discussion Paper”, ifrs.org
4. Dutch Accounting Standards Board DASB (2006): “IASB Discussion Paper Management Commentary”, ifrs.org
5. Fédération des Experts Comptables Européens FEE (2006): “IASB Discussion Paper on Management Commentary”, ifrs.org
6. Fowler Newton, E. (2010): Contabilidad Superior, Ed. La Ley, Buenos Aires
7. García Fronti, I. (2000): “Tendencias en la normativa contable financiero-medioambiental”, Boletín AECA, abril julio, España
8. IASB (2006): “Discussion paper - Management Commentary A paper prepared for the IASB by staff of its partner standard-setters and others”, ifrs.org
9. IASB (2010): “Extractive activities”, Discussion paper DP/2010/1, ifrs.org
10. IASB (2011): ifrs.org
11. Institute der Wirtschaftsprüfer IDW (2006): “Discussion Paper - Management Commentary”, ifrs.org
12. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC del Ministerio de Economía y Hacienda de España (2007): “Spanish Accounting and Auditing Institute (ICAC) comments on management comentary – discussion paper”, ifrs.org
13. Naciones Unidas (1998): Protocolo de Kyoto, <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>
14. Nielsen, C. (2007): “Comments on the IASB discussion paper concerning Management Commentary”, ifrs.org
15. Organismo Italiano di Contabilità OIC (2010): “IASB Exposure Draft Management Commentary”, ifrs.org
16. Repsol-YPF (2011): Informes Financieros y Ambientales, Tua Pereda, J.: “NIIF y Ambiente”, [www.crefige.dauphine.fr/recherche/espagnol/Tua.ppt](http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/espagnol/Tua.ppt)