

RECIENTES DESARROLLOS EN EL CAMPO DE LA INFORMACIÓN Y DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL

JOSÉ MANUEL MASIDE SANFIZ

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Santiago de Compostela

Recibido: 21 febrero 2002

Aceptado: 25 noviembre 2002

Resumen: En este trabajo recogemos, en una primera parte, diferentes iniciativas relacionadas con la obligación creciente a que se ven sometidas las empresas de incorporar información ambiental en sus informes financieros. Asimismo, dado que las necesidades informativas de los diferentes usuarios solamente son cubiertas parcialmente por la información ambiental recogida en los informes ambientales, analizamos la evolución y la situación actual de éstos como aquellas herramientas más utilizadas por las empresas para revelar su información ambiental de manera voluntaria. Por otra parte, como consecuencia de la necesidad que algunas empresas empiezan a percibir de aceptar una mayor responsabilidad social y de asumir los desafíos del desarrollo sostenible han surgido algunas propuestas que, además de los aspectos ambientales, aportan información sobre el rendimiento social y económico de la empresa.

Palabras clave: Contabilidad social / Desarrollo sostenible / Informes ambientales / Ecoeficiencia / Memorias de sostenibilidad.

RECENT DEVELOPMENTS IN ENVIRONMENTAL INFORMATION AND ACCOUNTING

Abstract: In this paper we analyse different initiatives related to the growing obligation for companies to incorporate environmental information in their financial reports. Likewise, as different users' information necessities are only partly covered by the environmental information collected from these, we analyse the evolution and present situation of environmental reports, as those tools mostly used by the companies to disclose their environmental information in a voluntary way. On the other hand, as a result of the necessity that some companies are beginning to perceive of accepting a greater social responsibility and of assuming the challenges of sustainable development, some proposals have appeared in which, in addition to environmental aspects, they give information on the company's economic and social performance.

Keywords: Social accounting / Sustainable development / Environmental reporting / Eco-efficiency / Sustainability reporting.

1. INTRODUCCIÓN

Las empresas han superado la época en que su éxito se medía exclusivamente por la obtención de beneficios económicos y por la satisfacción de los intereses de sus accionistas. En la sociedad actual, las empresas empiezan a reconocer la responsabilidad social que tienen contraída con un amplio grupo de partícipes y, sin negar la importancia de la obtención de beneficios y de los accionistas, otros factores como los aspectos ambientales, los derechos humanos, las condiciones de trabajo, la ética en los negocios, etc. tienen cada vez una mayor relevancia. De esta forma, las empresas se enfrentan al reto de poder gestionar y rendir cuentas no solamente de su rendimiento económico sino también de sus impactos sociales y ambientales.

Por otra parte, y estrechamente relacionado con lo anterior, los ciudadanos exigen cada vez más una actividad empresarial compatible con el desarrollo sostenible, lo que se ha traducido en una mayor preocupación por estos aspectos por los poderes públicos, que han incorporado paulatinamente en sus políticas y actuaciones el concepto de sostenibilidad.

Estos aspectos implican retos importantes para los contables y para la contabilidad, al integrar los aspectos ambientales, sociales y económicos en la información empresarial, contribuyendo de esta forma a un acercamiento al desarrollo sostenible, al éxito de las empresas y a proporcionar una mayor relevancia y utilidad a la información contable, lo que va a permitir que las empresas gestionen y rindan cuentas de su responsabilidad social.

2. LA INCLUSIÓN DE INFORMACIÓN AMBIENTAL EN LOS INFORMES FINANCIEROS

En trabajos anteriores (Maside Sanfiz, 2001) hemos señalado el incremento de las obligaciones a las que se han visto sometidas las empresas para la incorporación de información ambiental en los informes financieros.

Así, ya en el *Quinto programa comunitario en materia de medio ambiente*¹ aparece recogido que las empresas deben revelar detalles sobre su política y las actividades ambientales y sus efectos, sobre los gastos en programas ambientales y sobre los riesgos y los gastos futuros relacionados con el medio ambiente. Posteriormente, el Foro Consultivo de la Contabilidad (Unión Europea, 1995) y la Comunicación Interpretativa de la Unión Europea sobre determinados artículos de la cuarta y de la séptima directivas (Unión Europea, 1997) proporcionan una serie de guías relativas al reconocimiento, medición y publicación de información ambiental en los informes financieros.

Partiendo de los trabajos que acabamos de citar y tomando como referencia varias Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)² del International Accounting Standards Board (IASB) y las declaraciones del Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (Naciones Unidas/ISAR, 1998), la Comisión Europea aprobó el 30 de mayo de 2001 una recomendación relativa al reconocimiento, medición y publicación de las cuestiones ambientales en las cuentas y los informes anuales de las empresas (Unión

¹ DOCE núm. C 138, de 17 de mayo de 1993.

² No existe ninguna norma internacional de contabilidad que trate exclusivamente los aspectos ambientales, pero en varias de ellas se hace referencia a ellos, como por ejemplo: NIC nº 16: Inmovilizado material (tratamiento de los gastos ambientales), NIC nº 34: Información financiera intermedia (donde hace referencia explícita a la necesidad de poner al día las provisiones para responsabilidades ambientales), NIC nº 36: Deterioro del valor de los activos (donde considera los factores ambientales como un posible indicador de pérdida de valor no esperado), NIC nº 37: Provisiones, pasivos y activos contingentes (reconocimiento y medida de provisiones ambientales y revelación de pasivos contingentes), o la recientemente aprobada NIC 41: Agricultura. Hay que destacar que la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (1999) ha realizado una revisión de estas NIC, señalando los aspectos que hay que incorporar en ellas para un correcto tratamiento de los aspectos ambientales.

Europea, 2001) para tratar de solucionar el problema de la ausencia de un marco legislativo europeo que aborde de forma explícita las cuestiones ambientales y supere la tradicional falta de fiabilidad, de transparencia y de comparabilidad de la información ambiental recogida en los informes financieros.

En esta recomendación³ se recogen aspectos como los siguientes:

- Definiciones concretas de conceptos como gastos o responsabilidades ambientales.
- Criterios de reconocimiento de gastos ambientales (tanto los del período, como los imputables a ejercicios anteriores como su capitalización), incorporando la posible consideración como activos inmateriales de partidas tales como permisos de contaminación y derechos de emisión.
- Posible, aunque no obligatoria, contabilización a valor actual de las responsabilidades ambientales, señalando los posibles tratamientos que se pueden aplicar en las provisiones para la restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos y cierre o eliminación de activos inmovilizados.
- Compensación de responsabilidades ambientales y reembolsos de terceros sobre los que existe un derecho legal.
- Deterioro del valor de los activos como consecuencia de factores ambientales, como, por ejemplo, la contaminación.
- Información que se deba proporcionar en la memoria o en el informe anual.

Esta recomendación recoge claramente la estrategia de la Unión Europea de integración de las Normas Internacionales de Contabilidad dentro del marco de la información financiera, tratando de armonizar en lo que a contabilidad ambiental se refiere. Aunque esta incorporación va a ser obligatoria a partir del 2005 para las cuentas consolidadas de las empresas que cotizan, los estados miembros tendrán la opción de permitir o de exigir su aplicación a las cuentas individuales o a las consolidadas de aquellas empresas que no cotizan. Sería, pues, importante incorporar los cambios necesarios en nuestra normativa contable en lo que a información ambiental se refiere para preparar a las empresas hacia los futuros cambios que se avecinan.

En todo caso, esta recomendación pone de manifiesto el mayor interés que cada vez alcanzan los aspectos ambientales y debe servir para que las empresas y los usuarios de la información ambiental comprendan las importantes implicaciones financieras que estos aspectos tienen hoy en día para muchas empresas. De esta forma, a pesar de ser solamente una recomendación, sería bueno que las empresas la aplicasen ya que tarde o temprano se verán obligadas a hacerlo.

³ Sobre estos aspectos diferentes organismos como el ICAEW (1996), la CICA (1993), la EITF (FASB) (1989, 1990), la AICPA (1996), o los mencionados trabajos de la propia Unión Europea, de las Naciones Unidas/ISAR o de las normas internacionales del IASB mantienen diferentes posturas.

Hay que señalar, además, otras iniciativas establecidas en países como Noruega, donde desde 1989 la *Enterprise Act*⁴ requiere a las compañías que recojan información sobre sus niveles de emisión y contaminación y los planes establecidos para prevenirlos.

En Dinamarca, a partir del año 1996, las compañías con impactos ambientales considerados importantes están obligadas a presentar las denominadas “*Green Accounts*”⁵, y requisitos similares han sido establecidos en Holanda (“*The Act on Environmental Reporting*”⁶) a partir del año 1999. En Noruega, la nueva “*Accounting Act*”, requiere que todas las compañías incluyan información ambiental en sus informes financieros anuales a partir del año 1999, poniendo de manifiesto aquellas actividades con impactos ambientales significativos y los planes y los objetivos para reducirlos. Una legislación similar se adoptó en Suecia a partir del año 1999 para aquellas empresas que necesitan permisos ambientales o que tienen la obligación de proporcionar información a las autoridades⁷. Por otra parte, la bolsa de Londres⁸, al incorporar el informe “*Turnbull*” como parte de su normativa, requiere a todas las compañías una declaración de la gestión de sus riesgos más significativos en sus informes anuales a partir de diciembre del año 2000, mencionando entre ellos los riesgos ambientales y sociales. Asimismo, en el Reino Unido los fondos de inversión están obligados a declarar si tienen en cuenta la responsabilidad social de las empresas que forman parte de sus carteras de inversión.

En nuestro país, siguiendo la corriente internacional en el campo de la contabilidad ambiental, diferentes normas de adaptación del Plan General de Contabilidad⁹, de aplicación general para todas las empresas, hacen referencia en una nota en la memoria a la información ambiental que están obligadas a presentar: inversiones, gastos, provisiones y contingencias ambientales. A nuestro juicio, aunque supone un avance, esta regulación es claramente insuficiente tanto por la limitación de la información requerida como por la ausencia de criterios para el reconocimiento y la valoración de los gastos, de las provisiones y de las contingencias ambientales. No obstante, creemos que algunos de estos problemas han sido tratados en la

⁴ No obstante, la mayor parte de las compañías han proporcionado simplemente información donde confirman el cumplimiento con las leyes más relevantes (Brophy y Starkey, 1996, p. 181; ICAEW, 1992, p. 25).

⁵ Las “cuentas ambientales” deben contener datos sobre los *inputs* energéticos y de materias primas utilizados en el proceso de producción y los *outputs* de este proceso: emisiones al aire, descargas al agua y residuos. Estas cuentas deben ser preparadas anualmente y acompañar a los tradicionales informes financieros. El Gobierno danés pretende hacer más estricto este sistema y va a presentar en el parlamento un proyecto de ley según el cual los informes deben poner de manifiesto los procedimientos de control interno, el tratamiento y eliminación de residuos, las reclamaciones contra la compañía, las políticas ambientales y sus resultados, los requisitos ambientales para los suministradores y la historia ambiental al menos de los últimos cinco años (Environmental Data Services Ltd., ENDS Daily, 23-10-2000; www.ends.co.uk).

⁶ Esta regulación distingue entre información dirigida al público en general (formato libre) y dirigida a las autoridades reguladoras (su forma vendrá determinada por las necesidades de información requeridas por el permiso o por el consentimiento con la que está relacionada) (Bouma y Kamp-Roelands, 2000).

⁷ Una información más detallada de la legislación que hay que aplicar en los diferentes países está disponible en <http://www.enviroreporting.com>.

⁸ *Environment News Service* (octubre, 2001).

⁹ Empresas eléctricas, sector de abastecimiento y saneamiento de agua, sociedades concesionarias de autopistas, túneles puentes y otras vías de peaje, sociedades anónimas deportivas y sector vitivinícola.

recomendación de la Comisión anteriormente comentada, de ahí que pueda convertirse en una herramienta de gran utilidad para aquellas empresas que consideren proporcionar una información fiable y relevante.

En cualquier caso, habrá que esperar a conocer los efectos de estas regulaciones sobre la revelación de información y la gestión ambiental para proponer la inclusión de requisitos informativos adicionales.

En esta línea son varios los trabajos realizados. En concreto, en el estudio efectuado por KPMG en el año 1997 se sugería que, aunque Europa estaba en esos momentos por detrás de Norteamérica en cuanto a revelación de información ambiental, la situación podía cambiar si, como era previsible, ciertas iniciativas en materia contable se convirtiesen en requerimientos legales, como así ocurrió. Posteriormente, KPMG (1999) confirma esta situación: los países europeos en estos momentos se encuentran por delante de los EE.UU. en cuanto a la información ambiental recogida en los informes financieros. Más concretamente, se pone de manifiesto que en Dinamarca las “*Green Accounts*” tuvieron un papel claramente visible en el incremento de las empresas que proporcionan información ambiental en este país, pasando desde un 8% en el año 1996 hasta un 29% en el año 1999.

La evaluación de los resultados de las “*Green Account*” realizada por la Agencia de Protección Ambiental danesa indica que, además de incrementarse la calidad de la información (a pesar de que la presentación de datos no siempre es satisfactoria), casi la mitad de las empresas que la han elaborado mejoraron su rendimiento ambiental (consumo de agua, energía y materias primas y gestión de residuos) o desarrollaron proyectos de tecnologías limpias o productos ambientalmente correctos (Danish Epa, 2000).

En el caso español, Larrinaga (1999, p. 9) estudia el efecto de la nueva regulación en el sector eléctrico sobre la revelación de información ambiental e indica que: “*aunque las empresas todavía omiten parte de la información requerida en la normativa, se produce un cambio significativo entre 1997 y 1998 en la información que se proporciona sobre el medio ambiente dentro de las cuentas anuales, pues si bien Moneva, Fuertes y Pascual (1998) encontraron que en 1997 solo un 20% de empresas eléctricas, de agua y gas incluían en sus memorias información ambiental, en 1998 casi un 80% (7 de 9) incluyen la referida nota o, al menos, información sobre los gastos en ahorro y eficiencia energética*”.

Aunque otros factores pueden haber influido en este cambio, parece encontrarse en estos trabajos una relación positiva entre el desarrollo de normativa contable relacionada con los aspectos ambientales y el incremento de la revelación de información ambiental, tanto en cantidad como en calidad y, lo que es más importante, en la mejora en la gestión ambiental de las empresas.

No obstante, esta conclusión debe ser tomada con precaución, ya que la existencia de una regulación en materia de información ambiental no supone ni mucho menos una garantía de éxito. Así, por ejemplo, la Securities Exchange Commis-sion

(SEC)¹⁰ requiere explícitamente a las compañías que cotizan en las bolsas americanas que revelen información en relación con el cumplimiento de la legislación, procedimientos judiciales y responsabilidades ambientales¹¹. A pesar de ello, en una serie de informes del World Resources Institute (Repetto y Austin, 2000a, 2000b) sobre esta regulación se recoge que, a pesar de los importantes impactos ambientales de las compañías analizadas, pocas han revelado en sus informes los potenciales riesgos financieros y los impactos competitivos derivados de ellos. Señalan, además, los pocos esfuerzos de la SEC para hacer cumplir estos requisitos ya que, de los más de 5.000 procedimientos administrativos que ha iniciado durante los últimos 25 años, únicamente tres están basados en una insuficiente revelación de riesgos e incertidumbres ambientales y sólo ha interpuesto una demanda civil contra una compañía basándose en una revelación inadecuada de información ambiental¹².

3. LOS INFORMES AMBIENTALES

A pesar de éstas y de otras regulaciones, y como consecuencia de que las necesidades informativas de los diferentes grupos de usuarios solamente son cubiertas parcialmente por la información ambiental recogida en los informes financieros, la información ambiental ha tenido hasta el momento un carácter fundamentalmente voluntario y ha sido revelada principalmente a través de los informes ambientales¹³, en los que se recoge información que no está sometida a los requisitos de la contabilidad y de la auditoría financiera.

Hay un gran número de iniciativas de diferentes organizaciones, asociaciones industriales, empresas individuales, investigadores, etc. que han recogido una serie de líneas generales que pueden ser utilizadas por aquellas empresas que se propongan elaborar informes ambientales¹⁴.

¹⁰ Organismo regulador de las bolsas de valores americanas.

¹¹ *Staff Accounting Bulletin* (SAB), núm. 92 (1993), las partidas 101, 103 y 303 de la regulación 10-K y el *Financial Reporting Release*, núm. 36 (1989). Hay que señalar que incorpora algunos requisitos adicionales a los recogidos en las guías del FASB, algunas de las cuales están centradas exclusivamente en aspectos ambientales como el tratamiento de los costes de eliminación del amianto (EITF, 1989), la capitalización de los costes del tratamiento de la contaminación ambiental (EITF, 1995) o de las responsabilidades ambientales (EITF, 1993).

¹² Véase página web: <http://www.greenbiz.com> (6-2-2001).

¹³ Así, por ejemplo, el estudio realizado por Jones (1998, p. 49) para la Comisión Europea sobre 88 compañías de diferentes países y sectores pone de manifiesto que la información ambiental se revela fundamentalmente, por este orden, en el informe ambiental (81%), en el informe anual/financiero (58%), en los informes ambientales específicos para unidades de negocio o centros (31%), en internet (27%), en los informes para el gobierno (15%), EMAS (8%), en las noticias de prensa (8%), en los folletos (8%).

¹⁴ Aunque otras muchas organizaciones han elaborado recomendaciones, estándares y principios en relación con la información ambiental, podemos destacar una serie de guías que pueden ser utilizadas para la elaboración de un informe ambiental (UNEP/SustainAbility, 1994; Coalition for Environmental Responsible Economies (CERES), 1991; Public Environmental Reporting Initiative (PERI), 1993; World Industry Council for the Environment (WICE), 1994; Bartolomeo y Ranghieri, 1995; y European Chemical Industry Council (CEFIC), 1998). Puede verse en Ranganathan (1998) y en <http://www.enviroreporting.com>, diferentes iniciativas y principios en relación con la comunicación, elaboración y medida del rendimiento ambiental, social y sostenible.

Una de las iniciativas que ha tenido una mayor difusión, la desarrollada por UNEP/SustainAbility (1994)¹⁵, identifica 50 cuestiones sobre las que informar (véase tabla 1), agrupadas en cinco grandes grupos. Su pretensión no es elaborar un informe estándar sino detallar unos bloques básicos en función de los cuales las empresas construyan, según sus prioridades, informes propios. Parece, no obstante, que se está convirtiendo en un esquema seguido por diferentes empresas e incluso es considerada como marco de referencia por algunas organizaciones a la hora de verificar los informes ambientales¹⁶.

Tabla 1.- Elementos recogidos en la propuesta de informe ambiental de UNEP/SustainAbility

I. POLITICAS Y SISTEMAS DE GESTION	26. Transporte
1. Declaración de la alta dirección	PRODUCTOS
2. Política ambiental	27. Diseño y valoración del ciclo de vida
3. Sistema de gestión ambiental	28. Impactos ambientales
4. Responsabilidad y rendición de cuentas	29. Administración del producto
5. Auditoría ambiental	30. Embalaje
6. Objetivos y metas	III. FINANZAS
7. Cumplimiento de la legalidad	31. Gastos ambientales
8. Investigación y desarrollo	32. Responsabilidades ambientales
9. Premios	33. Soluciones, instrumentos y oportunidades de mercado
10. Verificación	34. Contabilidad de costes ambientales
11. Política de comunicación de la información	35. Donaciones
12. Contexto corporativo	IV. RELACIONES CON LOS PARTICIPES
II. INVENTARIO INPUT/OUTPUT	36. Empleados
INPUTS	37. Legisladores y reguladores
13. Uso de materiales	38. Comunidad local
14. Consumo de energía	39. Inversores
15. Consumo de agua	40. Suministradores y contratistas
GESTIÓN DEL PROCESO	41. Clientes y consumidores
16. Ecoeficiencia y tecnologías limpias	42. Asociaciones industriales
17. Salud y seguridad	43. Grupos ambientales
18. Accidentes y respuestas ante emergencias	44. Ciencia y educación
19. Evaluación del impacto ambiental (EIA) y gestión de riesgos	45. Medios
20. Contaminación y recuperación de tierras	V. DESARROLLO SOSTENIBLE
21. Administración de hábitats y ecosistemas	46. Cooperación tecnológica
OUTPUTS	47. Cuestiones ambientales globales
22. Minimización y gestión de residuos	48. Cuestiones de desarrollo global
23. Emisiones al aire	49. Estándares operativos globales
24. Vertidos de agua	50. Visiones, escenarios y tendencias futuras
25. Ruidos y olores	

FUENTE: UNEP/SustainAbility (1994, 1996a)¹⁷.

¹⁵ Basada en un análisis de los informes ambientales elaborados por 100 compañías transnacionales pioneras en este campo, de diferentes países y sectores.

¹⁶ Por ejemplo, la Federación Europea de Expertos Contables (1999b) y el estándar IDW AuS 820 (IDW, 1999), que representa la posición de la organización profesional de auditores en Alemania.

¹⁷ Posteriormente, de cara a la valoración de los informes ambientales, añaden a los anteriores un nuevo criterio (diseño y accesibilidad del informe) ya que, por un lado, las compañías están usando diferentes canales de comunicación de la información ambiental (informes anuales, disquete, CD's, internet, etc.), lo que hace necesario poner de manifiesto claramente las relaciones entre aquéllos y, por otra parte, cada vez más los informes ambientales son más extensos (por ejemplo, la media de los 100 informes ambientales analizados en el estudio fue de 38 páginas), con lo que el diseño de éstos se convierte en una cuestión importante (UNEP/SustainAbility, 1997, p. 9).

Este esquema proporciona una serie de indicadores que, además de permitir elaborar un inventario *input-output* y de tener en cuenta los impactos producidos por los productos a lo largo de su ciclo de vida:

- Considera las implicaciones financieras de la gestión ambiental (aspectos que o no son recogidos u ocupan un lugar secundario en otros esquemas en los que no hay un epígrafe específico para la “información financiera”)¹⁸.
- Concede una mayor importancia a la relación de la empresa con los diferentes partícipes (recogiendo un número mayor de partes interesadas que los otros esquemas, proporcionando información sobre el proceso de diálogo y comunicación establecido con ellos, así como las actuaciones de la empresa derivadas de este proceso).
- Incorpora algunos aspectos relativos al desarrollo sostenible considerados clave que la mayor parte de los otros esquemas no tienen en cuenta (estándares operativos globales, cuestiones de desarrollo global, cuestiones ambientales globales...).

4. EVOLUCIÓN DE LOS INFORMES AMBIENTALES

Aunque los primeros informes ambientales empezaron a ser publicados a finales de los años ochenta y principios de los noventa, desde la conferencia de Río de 1992 se ha incrementado el número de compañías que elaboran este tipo de informes a la vez que se ha producido una importante evolución en su contenido, pasando a mostrar desde simples fotografías de “paisajes”, sin apenas información importante con relación al rendimiento ambiental de la empresa, a la elaboración de informes mucho más completos, en los que ya se incluyen diferentes aspectos relacionados con la sostenibilidad¹⁹.

Una clasificación ilustrativa de esta evolución es la realizada por UNEP/SustainAbility (1994), en la que se establecen cinco niveles en relación con la revelación de información ambiental²⁰ (tabla 2).

El estudio concluye que en esos momentos la mayoría de las empresas no van más allá de la revelación de información fundamentalmente descriptiva, relaciona-

¹⁸ No podemos olvidar que la repercusión financiera de la gestión ambiental de la empresa es todavía una cuestión central para muchas empresas y diferentes partícipes. Además, es importante que exista una coordinación entre la información ambiental recogida en los informes financieros y la reflejada en el propio informe ambiental.

¹⁹ Hemos de señalar que lo que se trata de analizar aquí son los informes ambientales y no la gestión ambiental de las compañías, cuestiones éstas relacionadas pero no coincidentes. Se pueden elaborar por parte de las empresas informes de alta calidad, lo que no implica necesariamente que la empresa lleve a cabo una buena gestión ambiental; aunque, normalmente, si se mejora la información ambiental, de alguna manera se está demostrando la predisposición de la sociedad hacia una mayor transparencia, responsabilidad y mejora de la gestión en el plano ambiental.

²⁰ Basándose en los informes ambientales independientes y en la información ambiental recogida en los informes anuales de 100 compañías transnacionales pioneras en este campo.

da con la implantación de Sistemas de Gestión Ambiental o con declaraciones de políticas ambientales²¹.

Tabla 2.- Evolución de la comunicación de información ambiental

ETAPA 1	Glosarios verdes, noticias, videos. Declaraciones cortas en el informe anual
ETAPA 2	Informe ambiental excepcional, relacionado normalmente con las primeras declaraciones políticas formales
ETAPA 3	Información anual, relacionada con los Sistemas de Gestión Ambiental, fundamentalmente descriptiva
ETAPA 4	Anualmente se proporciona información del inventario de materiales tóxicos Datos <i>input-output</i> . Informes de ámbito corporativo o de centros Informes disponibles en disquete u <i>on line</i> . Referencias al informe ambiental en el informe anual
ETAPA 5	Informes de desarrollo sostenible, objetivo: no perder capacidad de carga neta Relacionan aspectos ambientales, sociales y económicos apoyándose en indicadores de sostenibilidad. Se ha integrado una contabilidad de costes completos (<i>full-cost</i>) ²²

FUENTE: UNEP/SustainAbility, 1994.

Posteriormente, UNEP/SustainAbility llevó a cabo una serie de trabajos con la finalidad de conocer el progreso de aquellas compañías que obtuvieron mayores puntuaciones en el estudio del año 1994²³. Debido al incremento tanto en cantidad como en calidad de los informes ambientales y a la incorporación en éstos de las nuevas tendencias, se ha producido una actualización de las dos últimas etapas del modelo, eliminando las dos primeras. En cuanto al nivel 4, se ha dividido en tres subetapas diferentes, incorporando nuevas características añadidas en los informes ambientales y también nuevos acercamientos derivados de la implicación y del compromiso de los partícipes. Se ha revisado, igualmente, el nivel 5, ya que los informes de sostenibilidad requieren no solamente de compañías individuales sino también de otros grupos clave como el gobierno y el mercado²⁴ (tabla 3).

En cuanto a las conclusiones de los trabajos citados (UNEP/SustainAbility, 1996a, 1996b y 1997), podemos destacar que en general se observan mejoras importantes tanto con relación a la cantidad como con la calidad de la información recogida en los informes ambientales.

²¹ Un 39% de las empresas analizadas aún estaban en los niveles 1 y 2, un 25% en el nivel 3 y un 11% en transición al nivel 4, en el que sólo se sitúan un 5%, el nivel 5 no estaba ocupado por ninguna empresa.

²² Nótese que este concepto implica la asignación de todos los costes ambientales, directos e indirectos, fijos y variables, de todas y de cada una de las fases de su ciclo de vida a los productos o líneas de productos, con el propósito de valorar inventarios, analizar rentabilidades y tomar decisiones de precios. Se refiere, pues, a costes completos en el sentido ambiental como costes de todas las fases del ciclo de vida, concepto éste mucho más amplio que la idea de coste completo (*Full Cost*) tal como se entiende en la contabilidad de costes tradicional.

²³ En UNEP/SustainAbility (1996a) y en UNEP/SustainAbility (1996b) se expone cómo diferentes partícipes están utilizando los informes ambientales. En UNEP/SustainAbility (1997) se analizan los informes ambientales de 100 compañías de 16 sectores y 18 países, recogiendo entre éstos una parte de los analizados en los estudios de los años 1994 y 1996, lo que les permitió mostrar cómo han evolucionado a lo largo del tiempo.

²⁴ Las empresas o las industrias necesitan tener referencias para poder calibrar si su actuación ha sido sostenible, los gobiernos tienen que crear un marco adecuado para la sostenibilidad incorporando objetivos de sostenibilidad y estándares de información y, por otra parte, los consumidores y los inversores, como usuarios fundamentales, deben demandar de forma explícita información sobre los diferentes aspectos de la sostenibilidad y utilizarla en su toma de decisiones.

Tabla 3.- Revisión del modelo de informe ambiental

NIVEL CUATRO	Cantidad	Provisión de datos de rendimiento completos (Ej. ecobalances) Objetivos claros relacionándolos con políticas y el proceso de auditoría Información tanto en el ámbito corporativo como en los diferentes centros Información sobre costes y ahorros operativos y de capital
		Comunicación (pasiva) con los <i>participes</i> de los canales, por ejemplo estudios de mercado, <i>feedback</i> de los propios informes
	Calidad	Identificar claramente los efectos más significativos y proporcionar medidas de rendimiento contra los objetivos marcados Relacionar actividades de la compañía con asuntos ambientales clave y prioridades globales (por ejemplo, diseño del ciclo de vida, administración del producto) Verificación, provisiones y responsabilidades financieras, proporcionar información tanto en disquete como <i>on line</i>
		Diálogo activo de múltiples canales, por ejemplo mesas redondas, paneles de discusión
	Comparabilidad	Verificación externa Utilización de estándares globales reconocidos Contabilidad de costes ambientales Información financiera detallada
		Utilización y discusión de indicadores sectoriales y proporcionar información relativa a varios ejercicios tanto escrita como <i>on line</i> Diálogo activo de múltiples canales con todos los <i>participes</i> y a escala global, cubriendo todos los países y regiones en los que opera la compañía
NIVEL CINCO	Compañía	Información completa y estandarizada de todos los impactos significativos, tanto en el ámbito nivel local como global, contra estándares operativos globales Evaluación del rendimiento social y ambiental tanto interno como externo, apoyándose en indicadores de sostenibilidad e integrando una contabilidad <i>full-cost</i> Está completamente institucionalizado un compromiso con los <i>participes</i> de múltiples canales, los límites de la información y el compromiso de la empresa vienen dados como consecuencia de ese compromiso
	Gobierno	Marcos mínimos de información obligatoria. Desarrollo de metodologías comunes de contabilidad e indicadores tanto ambientales como sociales Establecer estándares de calidad ambiental y medidas punitivas para aquellos que no los cumplen, reformar la fiscalidad ambiental y social y considerar la sostenibilidad en las inversiones y en las compras realizadas
	Mercado	Incrementar las presiones para mejorar la revelación de todos los aspectos de la sostenibilidad Manifestar explícitamente sus necesidades de información y de su utilización en su toma de decisiones Considerar los derechos y necesidades tanto de los accionistas como de los consumidores y de los ciudadanos

FUENTE: Tomado de UNEP/SustainAbility (1996a).

En cuanto al estudio de 1997, el 71% de las empresas han alcanzado el nivel cuatro, aunque se concentran casi en su totalidad en las dos primeras etapas del modelo frente, por ejemplo, al 5% de la muestra del año 1994²⁵. A pesar de estos avances, a las empresas les queda un importante camino por recorrer, por cuanto:

²⁵ Es decir, tanto la cantidad como la calidad de los informes ambientales han mejorado rápidamente. El 9% de los informes analizados se sitúan en el nivel tres y un 19% en transición hacia la primera etapa del nivel cuatro; el 21% en la primera etapa del nivel cuatro y un 18% en transición a la segunda; un 14% en la segunda etapa del nivel cuatro y un 15% en transición a la tercera; y solamente un 2% alcanzaron la tercera etapa del cuarto nivel y una sola empresa se encuentra en transición hacia el nivel cinco.

- No han abordado con suficiente rigor aspectos relacionados con la comparabilidad.
- En relación con los diferentes tipos de información recogida²⁶, los mejores resultados se obtienen en la información proporcionada sobre políticas y sistemas de gestión, inventario *input/output* y relaciones con los partícipes.
- Las informaciones relativas a gastos, responsabilidades e inversiones ambientales permanecen en un segundo plano.
- Algunas cuestiones básicas para los partícipes (cuáles son sus objetivos, seguimiento adecuado de esos objetivos, ecobalances, impactos ambientales, análisis del ciclo de vida y la cadena de valor, relación entre política ambiental y estrategia de la empresa) no están suficientemente desarrolladas en la mayor parte de las compañías (UNEP/SustainAbility 1996b, p. 36).
- Se observa poco progreso con relación al paso de *inputs* y *outputs* a impactos y resultados, la utilización de estándares operativos globales y, lo que es más importante, pocas compañías relacionan sus informes ambientales con su agenda de gobierno corporativo.
- Existe poca evidencia de la existencia de esfuerzos reales para desarrollar y avanzar hacia unos indicadores de desarrollo sostenible.

Según estos resultados, muchas de las necesidades de información de los diferentes partícipes no son recogidas aún en los informes ambientales; sin embargo, también se observan algunos cambios esperanzadores para la mejora futura de este tipo de información ambiental; así, empiezan a ser considerados por algunas compañías sus impactos a lo largo de su ciclo de vida como un camino para su minimización y la implicación de los partícipes a la hora de definir los límites y los parámetros del proceso de comunicación²⁷. Igualmente, sectores tradicionalmente menos contaminantes elaboran cada vez más informes ambientales que obtienen elevadas puntuaciones²⁸. Por otro lado, se pone de manifiesto un incremento en el uso que hacen los usuarios de los informes ambientales, produciendo cambios importantes en las audiencias clave, incrementando especialmente la demanda de datos por parte de los clientes y surgiendo de esta forma nuevas necesidades de información²⁹.

²⁶ Políticas y sistemas de gestión, inventario *input/output*, finanzas, relaciones con los *partícipes* y desarrollo sostenible.

²⁷ En esta línea de compromiso activo con los partícipes las compañías de la Unión Europea son líderes.

²⁸ Concretamente, los líderes en esta muestra son el sector farmacéutico, seguido de transporte y de la venta al por menor. También se pone de manifiesto que las compañías europeas son las que presentan un mayor número de informes (60%).

²⁹ Aunque hay en general una discusión sobre la importancia que la gestión ambiental de sus clientes debería tener para las instituciones financieras, Unep/SustainAbility (1996) pone de manifiesto que éstas continúan ocupando los últimos lugares entre las audiencias que son objetivo de los informes ambientales. En la misma línea, Bennett y James (1998b) ponen de manifiesto que los bancos y las instituciones financieras figuran en último lugar de las audiencias objetivo de 100 empresas británicas encuestadas a la hora de establecer sus medidas de rendimiento ambiental, dado el poco interés que ha despertado este tipo de información entre ellos.

Analizamos a continuación otra serie de estudios realizados por KPMG (1993³⁰, 1997³¹, 1999³²) a lo largo de la década de los años noventa, que confirman un sustancial incremento del número de grandes compañías mundiales que producen informes ambientales desde el año 1993³³. Los sectores que más informes ambientales elaboran son aquellos que tienen un mayor impacto ambiental y parece que las empresas estadounidenses elaboran porcentualmente cada vez menos informes ambientales, en contra de lo que ocurre en general en los países como Alemania, Suecia, el Reino Unido y Noruega³⁴.

Paralelamente, se observa un movimiento hacia la integración de la información ambiental en otro tipo de informes, por el momento fundamentalmente financieros. Como norma general, aquellos países donde se elaboran más informes ambientales es donde también se proporciona más información ambiental en los informes financieros.

En cuanto al contenido de los informes ambientales, se observa una evolución de la información proporcionada, desde aspectos basados en un mero cumplimiento de la legislación ambiental hasta la incorporación en la información de políticas, objetivos y planes futuros, aspectos relacionados con el desarrollo sostenible, con la comunidad local, con los suministradores y con los empleados. Por otra parte, y con respecto a ejercicios anteriores, las empresas están poniendo un mayor énfasis en la fiabilidad de los datos, incrementando de forma importante la información cuantitativa proporcionada y aquella relacionada con objetivos de ejercicios anteriores.

Siguiendo la línea de los trabajos anteriores, Line, Hawley y Seamark (2001) indican que el 51% de las 100 mayores empresas de la lista *Fortune* elaboraron en el año 2000 un informe ambiental completo (44% en el año 1999). Asimismo, se pone de manifiesto en este trabajo un incremento en la información proporcionada durante los años 1998, 1999 y 2000 en relación con sus declaraciones políticas, sistemas de gestión ambiental, objetivos y metas, gestión ambiental a lo largo de la cadena de valor (por ejemplo, datos de las emisiones de gases con efecto invernadero o los impactos de la distribución y del transporte), salud y seguridad, cumplimiento y gastos ambientales. Destacan, sin embargo, que las declaraciones sobre sus programas de análisis del ciclo de vida son menos ambiciosas que en el año 1999 y pocas empresas recogen informaciones exhaustivas de su impacto global.

Representativo de la situación presentada por los trabajos anteriores puede ser el reciente estudio *Pensions & Investment Research Consultants* (PIRC) (2000) sobre la revelación de información ambiental en 674 empresas del Reino Unido, en el que se destaca que las compañías relacionadas con las tecnologías de la información (nueva

³⁰ KPMG (1993) realiza un análisis de la información ambiental revelada por las empresas líderes de 10 países.

³¹ KPMG (1997) realizó un estudio entre las 100 compañías líderes de trece países.

³² KPMG (1999) analiza la información recogida en los informes ambientales, o informes sobre medio ambiente, salud y seguridad (si este informe no fue publicado se analiza la información recogida en otros informes: financieros, sociales, etc.) de 1.193 compañías (las 250 empresas de la lista *Fortune* y las 100 mayores compañías de 11 países).

³³ 13% en 1993, 17% en 1997 y 24% en 1999.

³⁴ Aunque en el año 1996 EE.UU. era líder destacado en este aspecto, en la actualidad ese liderazgo se ha trasladado a los países del centro y del norte de Europa.

economía) son las peores de los 38 subsectores analizados; así, sólo el 14% revelan tener una política ambiental y ninguna describe mejoras en sus impactos ambientales, seguimiento de objetivos o compromisos con auditorías verdes. También pone de manifiesto que la información ambiental es significativamente peor en las pequeñas y medianas empresas³⁵ (así, mientras la mitad de las 100 FTSE informan de sus objetivos y mejoras ambientales, menos del 10% de las pymes lo hacen), a pesar de los continuos requerimientos del gobierno para que las empresas con más de doscientos cincuenta empleados proporcionen este tipo de información. La existencia de información ambiental aparece relacionada con altos impactos ambientales, regulaciones ambientales estrictas y con bienes con una amplia base de consumo (así, la muestra revela que empresas con un alto impacto ambiental pero sin una amplia base de consumo, como la ingeniería, los componentes de automóviles o la electrónica, proporcionan información significativamente peor).

En cuanto a la situación en España, puede verse en Maside (2001a) un estudio de la información ambiental recogida en las páginas web de las empresas que formaban parte del IBEX-35 a 23/02/2001, en el que resaltamos que 16 de las 35 empresas (45,7%) incluyen alguna forma de información ambiental en su informe financiero o en el informe anual, pero solamente 7 empresas (20%) elaboran un informe ambiental separado.

En resumen, en la segunda década de los años noventa las grandes organizaciones se han implicado cada vez más en la elaboración de informes ambientales y en la integración de la información ambiental en los informes financieros. Las empresas tradicionalmente más contaminantes continúan elaborando la mayor parte de esta información, aunque surgen sectores menos contaminantes, se confirma el liderazgo de las empresas europeas y se observa una disminución de la presencia de este tipo de información en las empresas estadounidenses³⁶. Aunque los diferentes estudios citados ponen de manifiesto una mejora importante tanto en la cantidad como en la calidad de la información proporcionada, acercándose a lo que realmente debería ser el objetivo de la información ambiental, aún queda mucho camino por recorrer. Aspectos como el análisis de los impactos a lo largo del ciclo de vida, cuantificación de objetivos presentes y futuros u otros relacionados con el

³⁵ Esto es especialmente importante si, tal y como concluye el trabajo de la consultora ECOTEC (Research & Consulting) (2000), el 50% de los impactos ambientales son producidos por las pymes aunque su gestión ambiental está escasamente desarrollada. A pesar de que las pymes tienen poca actividad en relación con la revelación y la medición del rendimiento ambiental, factores tales como la estrategia corporativa o la visión de los propietarios pueden llevar a empresas pequeñas a elaborar buenos informes ambientales. Así, por ejemplo, uno de los pioneros en la revelación de información ambiental fue una pyme de *software* holandesa: BSO Origin (Bennett y James, 1998b, p. 11).

³⁶ En este sentido, Bennett y James (1998b, p. 10) señalan que las empresas americanas son más reticentes a revelar información ambiental, aunque tienen unas mayores exigencias derivadas del esquema TRI por miedo a que puedan ser usadas como evidencias en un posible litigio, más fácil de ejercer en los EE.UU. que en otros países europeos.

desarrollo sostenible, comunidad local, empleados y la implicación de los participantes en el proceso todavía son considerados de forma inadecuada por muchas empresas³⁷.

Como consecuencia de estos problemas, algunos autores como Bennett y James (1998c, pp. 108-109) encuentran un excesivo énfasis en los informes ambientales corporativos como primer formato de comunicación interna y externa, recogiendo el escepticismo mostrado por las compañías acerca de si los beneficios derivados de esos informes serán mayores que los costes de su elaboración como consecuencia de la gran diversidad de necesidades de las diferentes audiencias (lo que dificulta su satisfacción mediante un único documento), la poca credibilidad que presentan para los partícipes y las dificultades que presenta su comparación, dada la gran diversidad de información recogida en ellos. Basándose en estas conclusiones, los citados autores proponen –opinión que compartimos– una aproximación que implicaría revelar información obligatoria de unos pocos parámetros básicos definidos de forma estándar (tales como flujos de materiales, energía, residuos y emisiones), sin desanimar a las empresas a proporcionar información adicional en función de las necesidades de los partícipes.

Estos y otros problemas hacen difícil integrar la información ambiental en la contabilidad general y en los informes financieros, y hay todavía poca experiencia en otro tipo de modelos (CICA, 1997). Por otro lado, la falta de normalización en el proceso y su carácter fundamentalmente voluntario han llevado a que ambos informes, ambiental y financiero, presenten una serie de diferencias (McLean y Gottfrid, 2000) (tabla 4).

Tabla 4.- Diferencias entre informes ambientales y financieros

	FINANCIERO	AMBIENTAL
Usuarios	• Diseñada para inversores e prestamistas	• Múltiples o diversos partícipes • Internos/externos
Proceso	• Maduro, estandarizado	• En evolución
Opciones	• Obligatorio	• Voluntario
Datos	• Métrica común (euros, etc.) • Fácilmente entendibles	• Medidas inconsistentes • Técnicos
Contenido/formato	• Establecido y estandarizado	• En evolución • Diferentes marcos y principios
Verificación	• Requerida • Auditoría • Normas para los auditores	• No requerida • Posibles acercamientos: 1. Certificación 2. Garantía 3. Informes de gestión 4. Revisión por los <i>partícipes</i>
Supervisión	• Organismos reguladores • Pública	• No hay autoridad que controle • Privada
Apoyo	• Contables y diferentes organismos contables	• No hay grupos dominantes: ONG, asociaciones industriales

FUENTE: McLean y Gottfrid (2000, p. 247).

³⁷ Un dato preocupante, es el recogido por Bennett y James (1998b, p. 8) donde, citando un estudio del Advisory Council on Business and the Environment (ACBE) (1996), señalan la preocupación entre los profesionales y otros estamentos sobre la utilidad y la efectividad actual de la información ambiental, señalando, incluso, cómo una empresa pionera en la elaboración de informes ambientales, Dow Europe, ha reducido la frecuencia de su información ambiental de una publicación anual a una bianual en su informe ambiental 1995/1996.

5. LAS MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD³⁸

En los últimos años han surgido diferentes esquemas de información que van más allá de la información ambiental como parte de un acercamiento al desarrollo sostenible, proporcionando información sobre el rendimiento de la empresa en los tres aspectos en que se divide éste: económicos, sociales y ambientales. Pero no podemos perder de vista que, si aún son pocas las empresas que proporcionan información en relación con su rendimiento ambiental y, lo que es más importante, que hayan alcanzado un rendimiento ambiental adecuado, para la mayor parte de las empresas los criterios de desarrollo sostenible no son considerados prioritarios. En el largo camino que todavía queda por recorrer, los informes de sostenibilidad se pueden considerar como el objetivo a alcanzar, aunque ciertamente creemos que aún está lejos.

Dentro de esta tendencia hay que destacar por su importancia³⁹ la *Guía de elaboración de memorias de sostenibilidad* de la *Global Reporting Initiative* (GRI)⁴⁰. Su objetivo es la preparación y publicación de memorias sobre la actuación económica, social y ambiental según una norma que sea aceptada de forma global, al igual que ocurre con los informes financieros, y que permita una mayor comparabilidad y fiabilidad de esas memorias⁴¹.

En cuanto al contenido de esta guía, se divide en seis secciones, que recogemos de forma resumida en la tabla 5.

La novedad principal de este informe viene dada, en primer lugar, por incorporar una serie de impactos económicos que no son considerados por la contabilidad e información tradicional; por ejemplo, aquellos relacionados con los empleados (productividad, formación, gastos y beneficios repartidos, etc.), con la comunidad (gastos en educación, impuestos pagados, donaciones, cambios en los empleos ofrecidos, etc.), con los suministradores (actuaciones de éstos en relación con los aspectos económicos de los programas establecidos, porcentaje, naturaleza y localización de los bienes y servicios subcontratados, cumplimiento de contratos con ellos, etc.) y con los impactos económicos derivados del uso de productos y servicios (por ejemplo, consumo de energía esperado, gastos derivados de su reciclaje futuro, gastos de mantenimiento...), valoración de intangibles, etc. Asimismo, se

³⁸ Consideraciones similares a las vertidas en este epígrafe pueden encontrarse en Maside Sanfiz, J.: "Nuevos marcos para la contabilidad y la auditoría social", *XI Congreso de AECA*, Madrid, septiembre, 2001.

³⁹ En septiembre de 2001 unas 75 empresas en todo el mundo han utilizado este esquema en sus memorias ambientales. En España solo una empresa, Renfe, ha aplicado esta guía en su memoria ambiental, que ha sido validada por la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR). Por otra parte destacar que en la Estrategia de Desarrollo sostenible para Europa acordada en el Consejo Europeo de Goteborg (junio 2001) se sugiere a todas las compañías cotizadas públicas con por lo menos 500 empleados que proporcionen en su informe anual medidas de su rendimiento en los aspectos sociales, ambientales y económicos.

⁴⁰ Puede verse un análisis de su estructura en Larrinaga (2001) y en Moneva (2001).

⁴¹ Me gustaría destacar que además del informe de sostenibilidad final, incorpora un aspecto fundamental a nuestro entender; esto es, incorporar el trabajo de la Federación Europea de Expertos Contables (1999) donde, con base en las restricciones del modelo contable vigente, propone una serie de modificaciones en el marco conceptual de la información, tanto en los principios contables en los que la información está basada como las características que debe cumplir.

recogen otra una serie de aspectos, dirigidos principalmente a los accionistas y a los inversores, que tradicionalmente han sido proporcionados en otros formatos como puede ser el informe anual.

Tabla 5.- Esquema de la memoria de sostenibilidad del GRI

1. Declaración del presidente o de otro alto directivo		
2. Perfil de la organización informante		
3. Resumen e indicadores principales		
4. Visión y estrategia		
5. Políticas, organización y sistemas de gestión • Políticas y organización • Sistemas de gestión • Relación con las partes interesadas		
6. Actuaciones		
Rendimiento ambiental 1. Energía 2. Materias primas 3. Agua 4. Emisiones, vertidos y residuos 5. Transporte 6. Proveedores 7. Productos y servicios 8. Uso del suelo/biodiversidad 9. Conformidad	Rendimiento económico 1. Beneficios 2. Activos intangibles 3. Inversiones 4. Salarios y beneficios 5. Productividad laboral 6. Impuestos 7. Desarrollo comunitario 8. Suministradores 9. Productos y servicios	Rendimiento social I) <i>Lugar de trabajo</i>: 1. Calidad en la gestión 2. Salud y seguridad 3. Salarios y beneficios 4. No discriminación 5. Formación/educación 6. Trabajo infantil 7. Problemas laborales 8. Libertad de asociación II) <i>Derechos humanos</i> 1. General 2. Derechos de los indígenas 3. Seguridad III) <i>Suministradores</i> IV) <i>Productos y servicios</i>
• RENDIMIENTO INTEGRADO • Indicadores sistémicos • Indicadores transversales		

FUENTE: GRI (2000).

Por otro lado, este esquema hace referencia al rendimiento social, recogiendo los impactos principales de la actividad de la organización en la sociedad (empleados, comunidad, cadena de valor, etc.). De esta forma, proporciona información relacionada con el propio lugar de trabajo (salud y seguridad, no-discriminación, gestión, etc.), derechos humanos (tanto en la propia organización, como en posibles inversiones, suministradores, etc.), suministradores (actuación en relación con las políticas y programas sociales, control de las condiciones laborales, incumplimientos de normas, etc.) y productos y servicios (satisfacción de clientes, impactos sociales asociados a ellos, etc.).

Por último, la iniciativa del GRI recoge dos tipos de indicadores que todavía no están suficientemente desarrollados.

- Sistémicos, que tratan de relacionar y armonizar la actuación en el ámbito de la organización con las condiciones ambientales, sociales y económicas a escala

sectorial, regional o global. Por ejemplo, al comparar los accidentes de trabajo que se producen en la organización con datos del sector.

- Transversales, que relacionan diferentes elementos de la sostenibilidad, por ejemplo los efectos de las emisiones en la salud de los trabajadores, de la comunidad, y del calentamiento global.

Este tipo de indicadores, como ocurre con la cuantificación de los impactos ambientales, presenta dificultades para su elaboración; no obstante, la información proporcionada es muy interesante para la sociedad.

Especial relevancia tienen, a nuestro juicio, las consideraciones recogidas sobre la dimensión ética y social del desarrollo sostenible que pretenden poner de manifiesto los impactos de la organización en la sociedad, ya que un rendimiento social adecuado permitirá a la empresa asegurarse una licencia social para operar, mejorar su reputación, incrementar la confianza de los diferentes partícipes y crear nuevas oportunidades y menores costes, apoyando de esta forma a la organización para lograr mejores rendimientos económicos y ambientales. Sin embargo, igual que ocurre con la información ambiental, varios estudios recientes recogidos por Doane (2000, p. 5) ponen de manifiesto un público que considera que las empresas no ponen una atención suficiente en sus responsabilidades sociales, considerando la obtención de beneficios más importante que la elaboración de productos fiables, de calidad y seguros para los consumidores.

Por otro lado, la consideración de los aspectos sociales a la hora de proporcionar información aún está en sus inicios. Así, Doane (2000, p. 3)⁴² estima que menos del 1% de las compañías que cotizan en la bolsa de Nueva York o de Londres informan de su rendimiento social. Fruto de esta situación, indica una serie de características de la información social que coinciden con aquellas que la información ambiental presentaba en sus inicios:

- Son los departamentos de marketing los que, para garantizar una adecuada reputación ante la sociedad, han capturado este tipo de información sin ofrecer una sustancia real en el proceso. Son, además, las grandes firmas de consultoría las que dominan el mercado de la información social, ofreciendo sus servicios como una garantía de reputación para la empresa.
- El carácter voluntario de la información ha tenido como resultado una aceptación limitada y una información difícil de descifrar y de comparar. Las compañías muestran solamente aquellos datos que quieren revelar, ignorando cuestiones recibidas del público o cambios en el marco legal. Se ha convertido en una herramienta para gestionar los partícipes, ignorando su objetivo principal: rendir cuen-

⁴² En la misma línea, el trabajo citado anteriormente de Line, Hawley y Seamark (2001) indica que de las 100 mayores empresas de la lista *Fortune*, aunque en su mayoría recogen información social, ninguna elabora un informe social completo.

tas de su responsabilidad social y ser transparentes. Los partícipes más importantes no son tenidos en cuenta y la capacidad para determinar qué datos utilizar, a quién consultar y cómo los partícipes van a ser informados permanece en manos de los directivos.

- Hay diferencias importantes entre la información que proporcionan las compañías y lo que realmente están haciendo, excluyendo información relevante e incluso mintiendo. Así, Doane comparó las declaraciones recogidas en los informes de varias compañías con los eventos recogidos en los medios de comunicación sobre ellas, concluyendo que hay resultados contradictorios entre lo que dicen y lo que hacen.

En conclusión, señala que no hay evidencia que indique que la revelación de información social mejore el rendimiento social y ético, ya que ofrece solamente un alcance limitado para un cambio real.

En resumen, esta iniciativa requiere esfuerzos adicionales para las empresas, fundamentalmente en el plano económico y social y también en el plano ambiental, ya que, aunque las diferentes propuestas relacionadas con la comunicación de información ambiental recogen en general aspectos similares a los incorporados por el GRI, en la práctica las empresas no han incorporado parte de ellos en sus informes ambientales.

Otra de las iniciativas que hay que destacar es la creciente importancia del concepto de ecoeficiencia⁴³, acuñado en la década de los noventa por el World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), aunque esquemas como el *Global Reporting Initiative* que acabamos de ver utilizan diferentes indicadores que de alguna forma lo recogen.

El WBCSD propone la elaboración de un informe denominado “perfil de ecoeficiencia”, que puede pasar a formar parte del informe anual o bien recogerse dentro del informe o memoria ambiental. Este informe debe contener los cinco elementos que a continuación se mencionan (Verfaille y Bidwell, 2000, pp. 28-29):

- Perfil organizativo de la empresa. Proporciona el marco general en el que se mide la ecoeficiencia y hace referencia a aspectos como el número de empleados, áreas de negocio, líneas de productos, límites del sistema y cambios significativos ocurridos en la estructura de la empresa respecto a anteriores informes de ecoeficiencia.
- Perfil del valor añadido de productos y de servicios. Información sobre el valor económico de los productos y de los servicios ofrecidos por la compañía, inclu-

⁴³ Fórmula matemática consistente en el cociente entre el valor añadido de un producto o servicio y su impacto ambiental a lo largo de su ciclo de producción o de consumo.

yendo indicadores genéricos⁴⁴ (por ejemplo, cantidad fabricada o vendida de un producto o de un servicio o de la cifra de ventas netas) y específicos (por ejemplo, valor añadido, beneficio antes de intereses e impuestos, margen bruto).

- Perfil del impacto ambiental de productos y servicios. Información relativa a los impactos ambientales de los productos y de los servicios de la empresa, también reflejados a través de indicadores genéricos (consumo de energía, agua y materias primas y emisiones de gases de efecto invernadero y de sustancias que dañan la capa de ozono) y específicos (vertidos al agua de metales pesados, residuos de procesos, tratamientos y embalajes llevados a vertederos o incinerados, vertidos al agua de emisiones eutrofizantes, embalajes de productos comprados y vendidos, emisiones de gases de efecto invernadero relativos a la generación de la electricidad consumida, etc.).
- *Ratios* de ecoeficiencia, mediante los que se recogen los indicadores más relevantes para la empresa en cada una de las categorías antes mencionadas y se relacionan en forma de cociente para estimar la ecoeficiencia. Por ejemplo, los kilogramos de productos vendidos por gigajulio de energía o por toneladas de CO₂ equivalentes de las emisiones de gases con efecto invernadero, ventas por toneladas de materiales consumidos, etc.
- Aspectos metodológicos. En esta sección se refleja la información relevante sobre el método empleado para seleccionar y elaborar indicadores, así como cualquier restricción o limitación del informe a destacar.

Hay que destacar, además, que la recomendación de la Comisión relativa al reconocimiento, a la medición y a la publicación de las cuestiones ambientales en las cuentas y en los informes anuales de las empresas (2001) antes mencionada hace referencia a la posibilidad de incorporar indicadores de ecoeficiencia por segmentos de actividad (especialmente los relativos a las emisiones, consumo energético, agua y materias primas) en el informe anual, expresados preferentemente en unidades físicas y comparándolos con diferentes elementos del balance o cuenta de pérdidas y ganancias.

6. CONCLUSIONES

Las empresas se han visto sometidas en los últimos años a un incremento de la obligación de proporcionar información ambiental en los informes financieros. Por otra parte, las grandes empresas y aquellas con fuertes impactos ambientales están revelando cada vez más información ambiental de forma voluntaria, lo que hace

⁴⁴ Para que un indicador sea genérico debe cumplir tres criterios: hacer referencia a algunas de las dos categorías que definen el cociente o la *ratio* de ecoeficiencia, ser significativo prácticamente para cualquier negocio y contar con una definición y con un método de medición comúnmente aceptado.

cada vez más visibles para los diferentes interesados en su actuación las implicaciones ambientales de su actividad.

Sin embargo, la falta de estándares generalmente aceptados en este campo ha limitado las posibilidades de comparación de la información ambiental cuya fiabilidad y relevancia ha sido cuestionada ya que, a pesar de la mejora tanto en cantidad como en calidad que parece haberse producido en los últimos años, no suelen proporcionar los datos necesarios para valorar el esfuerzo real de las compañías en materia ambiental.

Por otra parte, han surgido en los últimos años diferentes esquemas de información que van más allá de la información ambiental y suscitan retos importantes para las empresas, ya que la revelación de información sobre sus actuaciones en el plano social y ético aún está en sus inicios. No obstante, al igual que ocurrió con la información ambiental a principios de los años noventa, estas iniciativas parecen ser el principio de un movimiento hacia una mayor implicación de las empresas en la revelación de información, no sólo ambiental sino también social y económica, y su incorporación futura, al igual que ocurre hoy en día con la información ambiental, en los informes financieros tradicionales.

BIBLIOGRAFÍA

- ADVISORY COMMITTEE ON BUSINESS AND THE ENVIRONMENT (ACBE) (1996): *Environmental Reporting and the Financial Sector: An Approach to Good Practice*. Londres: Departamento de Medio Ambiente.
- ADVISORY COMMITTEE ON BUSINESS AND THE ENVIRONMENT (ACBE) (1997): *Environmental Reporting: An Approach to Good Practice*. (En la página web <http://www.environmentreporting.com>). Reino Unido.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA), (1996): *Environmental Remediation Liabilities, Statement of Position (SOP 96-1)*. New York: AICPA.
- BARTOLOMEO, M.; RANGHIERI, F. (1995): *Environmental Reporting: Who, When, Why, What*. (En la página web <http://www.feem.it>). Fondazione Eni Enrico Mattei (FEEM).
- BENNETT, M.; JAMES, P. [ed.] (1998a): *The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends*. Sheffield: Greenleaf Publishing.
- BENNETT, M.; JAMES, P. (1998b): "Implementing Environment-Related Management Accounting", en M. Bennett y P. James [ed.]: *The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends*, pp. 392-396. Sheffield: Greenleaf Publishing.
- BENNETT, M.; JAMES, P. (1998c): *Environment under the Spotlight: Current Practice and Future Trends in Environment-Related Performance Measurement for Business*. Londres: The Association of Chartered Certified Accountants.
- BOUMA, J.; KAMP-ROELANDS, N. (2000): "Stakeholders's Expectations of an Environmental Management System: Some Exploratory Research", *The European Accounting Review*, vol. 9, núm. 1, pp. 131-144.

- Brophy, M.; Starkey, R. (1996): "Environmental Reporting", en R. Welford [ed.]: *Corporate Environmental Management. Systems and Strategies*, pp. 177-198. Londres: Earthscan Publications Ltd.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) (1993): *Environmental cost and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*. Toronto: CICA.
- CENTRE FOR ENVIRONMENT AND ECONOMIC DEVELOPMENT (CEED) (1997): *The Green Stream: Managing the Flow of Corporate Environmental Information*. Cambridge, UK: UK CEED.
- COALITION FOR ENVIRONMENTAL RESPONSIBLE ECONOMIES (CERES) (1991): *CERES Report: 1991 Environmental Performance Report*. Boston.
- DOANE, D. (2000): *Corporate Spin-the Troubled Teenage Years of Social Reporting*. New Economics Foundation. (En la página web <http://www.neweconomics.org>).
- ECOTEC (RESEARCH & CONSULTING) (2000): *Report on SMEs and the Environment*. (En la página web <http://europa.eu.int>). Comisión Europea, Dirección General de Medio Ambiente.
- EMERGING ISSUES TASK FORCE, EITF (FASB): (1989): *Accounting for the Cost of Asbestos Removal*. (Issue 89-13 FASB). Stanford.
- EMERGING ISSUES TASK FORCE, EITF (FASB) (1993): *Accounting for Environmental Liabilities*. (Issue 93-5). Stanford.
- EMERGING ISSUES TASK FORCE, EITF (FASB) (1995): *Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination*. (Issue 90-8, FASB). Stanford.
- ENVIRONMENTAL RESOURCES MANAGEMENT (ERM) (2000): *Corporate Reputation and the Internet*. (En la página web <http://www.erm.com>).
- EUROPEAN CHEMICAL INDUSTRY COUNCIL (CEFIC) (1998): *Responsible Care-Health, Safety & Environmental Reporting Guidelines*. (En la página web <http://www.cefic.org>).
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) (1999): *Review of International Accountings Standards for Environmental Issues*. (FEE Memorandum). Bruselas: FEE.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) (1999a): *Toward a Generally Accepted Framework of Environmental Reporting*. (Discussion Paper). Bruselas: FEE.
- FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE) (1999b): *Providing Assurance on Environmental Report*. (Discussion Paper). Bruselas: FEE.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2000): *Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental, and Social Performance*. (Global Reporting Initiative). (En la página web <http://www.globalreporting.org>).
- INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V. (IDW) (1999): IDW AuS 820: *Generally Accepted Standards for Audits of Environmental Reports, en Toward a Generally Accepted Framework of Environmental Reporting*. Bruselas: FEE.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (1992): *Business, Accountancy and The Environment: a Policy and Research Agenda, The Report of The Environment Research Group of The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. Londres: ICAEW.
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES (1996): *Environmental Issues in Financial Reporting*. Londres: ICAEW
- JONES, K. (1999): *Study on Environmental Reporting by Companies*. (En la página web <http://www.europa.eu.int>). Comisión Europea.

- KPMG (1993): *International Survey of Environmental Reporting*. Londres: KPMG.
- KPMG (1997): *International Survey of Environmental Reporting*. Londres: KPMG.
- KPMG (1999): *International Survey of Environmental Reporting*. (En la página web <http://www.kpmg.com>).
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999): "Contabilidad medioambiental: evaluación de la reciente regulación española", *II Reunión de Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*. Universidad de Valencia.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (2001): "Informes de sostenibilidad empresarial: revisión de los informes publicados a raíz del período de prueba de la guía GRI", *Revista Interdisciplinar de Gestión Medioambiental*, (junio), pp. 15-24.
- LINE, M.; HAWLEY, H.; SEAMARK, D. (2001): *The State of Global Environmental and Social Reporting. The 2001 Benchmark Survey*. (En la página web: <http://www.cutter.com>). Cutter Information Corp.
- MASIDE SANFIZ, J. (2001a): "Internet y la comunicación de la información medioambiental", *Partida Doble*, núm. 125, (septiembre), pp. 88-95.
- MASIDE SANFIZ, J. (2001b): "Un reto para a empresa galega no século XXI: imaxe vs. xestión medioambiental", *Revista Galega de Economía*, vol. 10, núm. 2, pp. 299-324.
- MCLEAN, R.; GOTTFRID, R. (2000): "Corporate Environmental Reports: Stuck Management Processes Hold Back Real Progress", *Corporate Environmental Strategy*, vol. 7, pp. 244-255.
- MONEVA ABADÍA, J.M. (2001): "El marco de la información social y medioambiental de la empresa: análisis de la Global Reporting Initiative (GRI)", *Revista Interdisciplinar de Gestión Medioambiental*, (junio), pp. 1-15.
- MONEVA, J.M.; FUERTES, Y.; PASCUAL, E. (1988): "Información financiera medioambiental en el sector eléctrico", *Actualidad Financiera*, (núm. monográfico), 4º trim., pp. 9-21.
- NACIONES UNIDAS, GRUPO INTERGUBERNAMENTAL DE TRABAJO DE EXPERTOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y PRESENTACIÓN DE INFORMES (1998): *Accounting and Financial Reporting for Environmental Cost and Liabilities*. (TD/B/COM.2/ISAR/3). Xenebra.
- PENSIONS & INVESTMENT RESEARCH CONSULTANTS (PIRC) (2000): *New Economy and Small Companies Worst at Environmental Reporting*. (En la página web <http://www.pirc.co.uk>). Reino Unido.
- PUBLIC ENVIRONMENTAL REPORTING INITIATIVE (PERI) (1993): *The PERI Guidelines*.
- RANGANATHAN, J. (1998): *SustainAbility Rulers: Measuring Corporate Environmental & Social Performance*. (En la página web <http://www.wri.org>).
- REPETTO, R.; AUSTIN, D. (2000a): *Coming Clean: Disclosure of Financially Significant Environmental Risk (2000)*. (En la página web <http://www.wri.org>). World Resources Institute.
- REPETTO, R.; AUSTIN, D. (2000b): *Pure Profit: the Financial Implications of Environmental Performance (2000)*. (En la página web <http://www.wri.org>). World Resources Institute.
- SECURITIES EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1989): *Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and results of Operations*. (Reléase el núm. 6835).
- SECURITIES EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1993): "Accounting and Disclosure Relating to Loss Contingencies", *Staff Accounting Bulletin*, núm. 92. Washington.
- UNEP/SUSTAINABILITY (1997): *The 1997 Benchmark Survey. The third international progress report on company environmental reporting*. Londres: SustainAbility Ltd.

- UNEP/SUSTAINABILITY (1994): "Company Environmental Reporting. A measure of the Progress of Business & Industry Towards Sustainable Development", *Technical Report*, núm. 24). Naciones Unidas.
- UNEP/SUSTAINABILITY (1996a): *Engaging Stakeholders*, vol. 1: The Benchmark Survey. Londres: SustainAbility Ltd.
- UNEP/SUSTAINABILITY (1996b): *Engaging Stakeholders*, vol. 2: The Case Studies. Londres: SustainAbility Ltd.
- UNEP/SUSTAINABILITY (1998): *Engaging Stakeholder 1998: The CEO Agenda*. Londres: SustainAbility Ltd.
- UNEP/SUSTAINABILITY (1999a): *Engaging Stakeholders. The Social Reporting Report*. Londres: SustainAbility Ltd.
- UNEP/SUSTAINABILITY (1999b): *Engaging Stakeholders. The Internet Reporting Report*. Londres: SustainAbility Ltd.
- UNEP/SUSTAINABILITY (2000): *The Global Reporters*. Londres: SustainAbility Ltd.
- UNIÓN EUROPEA (1995): *Environmental Issues in Financial Reporting*. (Foro Consultivo de la Contabilidad, Doc. XV/6004/97).
- UNIÓN EUROPEA (1997): *Comunicación Interpretativa de la Unión Europea sobre determinados artículos de la cuarta y séptima directivas*. (Documento XV/7009/97ES).
- UNIÓN EUROPEA (2001): "Recomendaciones de la Comisión relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones ambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas", *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, (13-06--01).
- VERFAILLE, H.; BIDWELL, R. (2000): *Measuring Eco-efficiency. A Guide to Reporting Company Performance*. (En la página web <http://www.wbcsd.ch>). World Business Council For Sustainable Development (WBCSD).
- WICE (1994): *Environmental Reporting-A Manager's Guide*. París: ICC-International Chamber of Commerce.