

UNA EXPLORACIÓN EMPÍRICA DE LOS FACTORES QUE CONDICIONAN LA ACTITUD FRENTE A LA CONTABILIDAD AMBIENTAL

*(An Empirical Exploration of the Factors Conditioning Attitudes
Towards Environmental Accounting)*

José María Páez Sandubete

Profesor Titular E. U. de la Universidad de Cádiz

RESUMEN

El artículo explora el papel de la contabilidad, la auditoría y, en particular, la influencia de los auditores de cuentas, en el contexto de la política medioambiental. Se centra en la situación en nuestro país, donde la implicación de algunas grandes firmas de auditoría financiera en el área de los servicios medioambientales es creciente. Al objeto de estudiar la situación actual, se mantuvo un total de catorce entrevistas con una serie de organizaciones (firmas de auditoría financiera, consultoras medioambientales, sindicatos, una organización ecologista y otra de consumidores, y el icac) que se pensó podrían proporcionarnos una perspectiva múltiple del tema y su posible evolución. Los resultados indican que el papel de los contables y auditores de cuentas seguirá siendo muy relativo si se mantiene el actual incumplimiento de la legislación medioambiental y el limitado control público.

Palabras clave: contabilidad, auditoría, auditores de cuentas, medio ambiente.

ABSTRACT

This paper explores the role of accounting, auditing and, in particular, the influence of financial auditors, in the context of environmental policy. It focuses on the situation in Spain, where there is a growing involvement of some large financial auditing firms in the area of environmental services. In order to study this situation, a total of fourteen interviews were held with a series of organisations (financial auditing firms, environmental consultants, trade unions, an environmental and a consumers' organisation, and ICAC - the Spanish Institute of Accounting and Financial Auditing) – organisations that we felt could provide us with a multiple perspective on the subject and its possible development. The results suggest that the role of accountants will continue to be very marginal if the actual lack of compliance with environmental legislation and the limited level of public control persist.

Key words: accounting, audit, auditors, environment.

1. INTRODUCCIÓN

Reconocer la dimensión económica de los problemas medioambientales no ha sido fácil. Lo que hoy parece evidente no lo era en absoluto hace tan sólo treinta años, de ahí el impacto que causó a comienzos de los setenta la publicación del informe “Los límites del crecimiento” (Meadows, Meadows, Randers y Behrens, 1972). Desde entonces, sucesivos informes, investigaciones, conferencias, convenios y accidentes han contribuido a poner de manifiesto la compleja relación entre la economía y el entorno, la vulnerabilidad de éste, y la dependencia de los recursos naturales de la primera. La contabilidad no ha podido permanecer ajena a esta realidad y así, a los trabajos de un creciente número de investigadores¹, han seguido finalmente los requerimientos desde instancias políticas (de Naciones Unidas a la Unión Europea) y diversas propuestas e iniciativas procedentes de la profesión (como las de la *International Federation of Accountants*, 1995 y 1998, la *Fédération des Experts Comptables Européens*, 1998 o, en nuestro país, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas, 1999).

Pese a esta solicitud de una mayor implicación de la contabilidad en el tema, puede afirmarse que el desfase entre la envergadura de muchas de las propuestas realizadas y su trascendencia en la práctica contable (p. ej. Bebbington *et al.*, 1994) reproduce el existente entre la urgencia de algunos problemas medioambientales y la lentitud con que se avanza en su resolución. Con ello no quiere señalarse que el primero de los desfases sea el resultado lógico del segundo, ya que es muy posible que la relación entre ambos sea más compleja, y que la escasa implicación de la profesión contable sea no sólo consecuencia, sino hasta cierto punto también causa de la ausencia de una auténtica voluntad política para mejorar la relación entre la actividad económica y el medio ambiente. Ello sería el resultado de la aptitud de la contabilidad para hacer visibles algunas parcelas de la realidad y ocultar otras (Carmona, Carrasco y Fernández-Revuelta, 1993) o, lo que viene a ser lo mismo, de su poder constructivo de esa realidad que pretende representar *fielmente* (Hines, 1988).

No obstante, en descargo de los profesionales contables y de las organizaciones emisoras de las normas que ellos aplican, hay que decir que el desarrollo de la contabilidad y la decantación de sus principios se han producido a lo largo de un extenso período durante el cual la conservación de los recursos naturales no constituía una prioridad (lo que hace particularmente difícil la introducción en el marco contable actual de las de momento imprecisas estimaciones de daños, riesgos y beneficios medioam-

¹ Especialmente a partir de la publicación en 1990 de *The Greening of Accountancy: The Profession after Pearce*, de R. Gray. Puede verse una clasificación cronológica y por áreas de los trabajos más significativos en Mathews (1997).

bientales), y que incluso al día de hoy puede resultarles imperceptible la ya mencionada presión en demanda de una mayor implicación por su parte. Especialmente en un estado como el nuestro, que en comparación con otros de la Unión Europea (como el Reino Unido), tiene una menor tradición en materia de contabilidad y auditoría de cuentas y cuya sociedad, por no haber sufrido los excesos de la industrialización centroeuropea, no está tan sensibilizada con la protección del entorno.

Partiendo de la situación descrita, el estudio que se presenta en este artículo explora los diversos factores que pudieran dificultar la adopción de las medidas necesarias para reducir los impactos medioambientales de las empresas, así como el papel desempeñado por la contabilidad en todo este proceso. Por ello, en el mismo se abordan cuestiones generales, como la difícil relación empleo-entorno o la evolución de las políticas medioambientales aplicadas, pero la atención se centra fundamentalmente en las posibilidades de una mayor implicación de la contabilidad y los auditores de cuentas y, sobre todo, en los factores que pudieran dificultarla. La metodología aplicada, por entender que la contabilidad no es en modo alguno independiente del marco político, económico y social en que se desenvuelve, se basa en la realización de entrevistas semiestructuradas a diversos agentes económicos y sociales y en el instituto regulador de la contabilidad en nuestro país, al objeto de recabar la mayor información posible sobre sus actuaciones, actitudes y opiniones. Los siguientes apartados están dedicados, respectivamente, a exponer los antecedentes del estudio, presentar y justificar la metodología utilizada en el mismo, y mostrar sus resultados.

2. LA CONTABILIDAD, LA AUDITORÍA Y EL MEDIO AMBIENTE

Como se ha señalado en la introducción, algunas de las propuestas realizadas para que la contabilidad de las empresas tenga en cuenta las repercusiones medioambientales de su actividad son muy ambiciosas. A título de ejemplo, y dentro del marco de la Unión Europea (UE), pueden citarse las contenidas en el séptimo capítulo del 5º Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente, que insta a una redefinición de los conceptos, normas, convenciones y metodología relacionados con la contabilidad para que el consumo y uso de recursos ambientales intervenga como parte de los costes totales de producción y queden reflejados en los precios de mercado. Al mismo tiempo, con el triple objeto de mejorar la concienciación de las empresas en relación con las cuestiones ambientales, facilitar que se tengan en cuenta todos los gastos y riesgos de esta naturaleza, y contribuir a que la contabilidad en materia de medio ambiente marque el curso de sus actividades, considera que aquéllas deberían difundir en sus informes anuales los pormenores de su política y sus actividades

medioambientales (así como los efectos de éstas), revelar en sus sistemas de contabilidad los gastos en programas de medio ambiente, y tener en cuenta en los mismos los riesgos y los futuros gastos relacionados con la protección del entorno (Consejo de las Comunidades Europeas, 1993a, p. 71).

Los avances experimentados en esta dirección son tan escasos, que cabe preguntarse si los organismos reguladores de la contabilidad en los distintos estados de la UE conocen tan siquiera las demandas del 5º Programa. Por lo que respecta al nuestro, el primer paso ha llegado con la aprobación de la adaptación del PGC a las empresas del sector eléctrico (RD 437/1998, de 20 de marzo), que en la nota 19 de su modelo de Memoria (nota 11 en el caso de la Memoria abreviada) exige a estas empresas la inclusión de información de contenido medioambiental. Tal vez el aspecto más destacable de tan importante avance sea que este requerimiento ha pasado a incorporarse en posteriores adaptaciones sectoriales (empresas de saneamiento y abastecimiento de agua y concesionarias de autopistas de peaje), y a partir de ahí habrá de ser atendido por todas las empresas que puedan tener una incidencia significativa sobre el entorno². Con ser un paso muy importante, impuesto en el caso de las empresas eléctricas por el artículo 20 de la Ley de Regulación del Sector Eléctrico (Ley 54/1997, de 27 de noviembre), esta exigencia informativa, por no venir acompañada de los necesarios pronunciamientos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre el reconocimiento de los costes medioambientales, podría causar indeterminación entre las empresas destinatarias de la misma (Larrinaga, 1999, p. 16). A ello hay que añadir las reticencias que pudiera tener la profesión auditora a la obligatoria inclusión de este tipo de información en las cuentas anuales, por la dificultad de evaluarla.

Detrás de los requerimientos contables del 5º Programa es fácil ver la intención de disminuir la presión ejercida por la actividad económica sobre el entorno mediante una mayor transparencia, lo que facilitaría el control social de las empresas. Este planteamiento es el resultado de los numerosos problemas del anterior enfoque de la política ambiental comunitaria, basado en la legislación y el control público de la aplicación de la misma, por lo que a partir de este programa se ha querido dar un mayor peso a la autorregulación, la utilización de instrumentos voluntarios y la cooperación entre los distintos agentes económicos y sociales. En este contexto es donde hay que situar medidas como el Sistema de Etiquetado Ecológico o, sobre todo, el Sistema de Ecogestión y Ecoauditoría de la UE, introducido por el Reglamento 1836/93 y más

² Ello es consecuencia del criterio adoptado por el ICAC de utilizar las adaptaciones sectoriales del PGC para completar éste, incluyendo en ellas disposiciones que habrán de ser tenidas en cuenta por empresas de cualquier sector que realicen esas mismas operaciones o en las que concurran las mismas circunstancias (por ejemplo, cualquier empresa que tenga animales habrá de contabilizarlos conforme a los criterios establecidos en la adaptación a las Federaciones Deportivas).

conocido como EMAS (acrónimo de la denominación inglesa *Eco-Management and Audit Scheme*), que persigue la introducción por las empresas de prácticas que permitan una mejora continua de su resultado medioambiental.

De EMAS merecen ser destacados dos aspectos: la exigencia a las empresas que participen voluntariamente en el mismo de publicar una declaración dando cuenta de su situación medioambiental y de las políticas, programas y sistemas de gestión aplicados en relación con la misma y, en segundo lugar, el establecimiento de un proceso de control externo llevado a cabo por la figura del verificador medioambiental, profesional que estará especialmente acreditado para esta función (en el anexo puede encontrarse la definición de algunos de estos conceptos).

Estos dos aspectos son los que distinguen al sistema europeo de otras iniciativas similares (como, muy en particular, la norma internacional ISO 14001, surgida poco después y considerablemente menos rigurosa), y los que revisten una mayor importancia a los efectos de este artículo, tanto por parecer inspirarse directamente en el contexto contable, como por las repercusiones que pueden tener para la contabilidad y los auditores de cuentas. No en vano, las declaraciones medioambientales de las empresas participantes en EMAS podrían facilitar la introducción en sus estados contables de parte de la información requerida por el 5º Programa y, al propio tiempo, por estar validadas por expertos independientes de la empresa y convenientemente acreditados, facilitar el trabajo de los auditores de cuentas al pronunciarse sobre esta información.

Pero a ello hay que añadir que EMAS ha venido a introducir un nuevo colectivo profesional para realizar tareas de verificación independiente, y esto tampoco ha pasado desapercibido a las grandes firmas de auditoría y consultoría, que en varios países comunitarios ya han conseguido la acreditación como verificadores medioambientales (lo que les permitiría realizar actividades de verificación en cualquier país de la UE). Este hecho ha contribuido a aumentar la confusión existente en torno a la naturaleza de las auditorías medioambientales, que constituyen uno de los pasos que habrán de dar necesariamente las empresas participantes en EMAS, y su relación con las auditorías financieras (se trata de una relación que ya ha sido abordada en algunos trabajos, entre los que hay que destacar muy especialmente el del *Canadian Institute of Chartered Accountants*, 1992).

La evaluación de la eficacia de la organización y de los procedimientos establecidos por ella para proteger el medio ambiente, como es comprensible, difiere sustancialmente de la revisión de su información financiera, y por ello requiere de unos conocimientos distintos. Sin embargo, ello no resta interés al estudio de la utilidad de las auditorías medioambientales para los auditores de cuentas (en orden a facilitarles la evaluación de los riesgos medioambientales que soportan las empresas), o al de la uti-

lidad de los conocimientos y experiencia de estos profesionales para el desarrollo de las auditorías medioambientales³.

No obstante, es preciso señalar que los esfuerzos de una parte de la profesión para reivindicar su competencia en relación con las auditorías medioambientales han originado severas críticas, surgidas no sólo de otros profesionales que pudieran considerarse más cualificados para realizar estas actividades (ingenieros, consultores medioambientales, etc.), sino también desde las propias filas contables. Así, tras ironizar con el éxito alcanzado en el Reino Unido por los profesionales de la contabilidad en otras áreas, que ha conducido a que en la actualidad sea difícil definir con precisión qué es un contable, Power señala que *“El campo de la auditoría medioambiental proporciona un ejemplo de cómo los contables y sus representantes pueden articular reclamaciones de competencia en un área de trabajo con la cual podría no ser natural o, desde algunos puntos de vista, deseable asociarlos”* (1997a, p. 123-124). Estas reivindicaciones se sustentan en que muchas veces los problemas medioambientales obedecen a fallos de organización o de actitud y no a cuestiones técnicas. En nuestro país, este argumento es utilizado por Puyuelo, quien sostiene que *“Profesionalmente, este es un campo de actividad para los economistas. Debe alejarse la idea de que una auditoría medioambiental es un trabajo ligado a las ciencias naturales o a las técnicas industriales”* (1995, p. 163).

De este modo, se intenta superponer la validación independiente de diversos aspectos de las organizaciones a la propia naturaleza de éstos y la consiguiente necesidad de unos conocimientos específicos para comprenderlos y contrastar su adecuación a determinados criterios (ya sean legales o establecidos por la empresa), lo que facilita las reivindicaciones de los contables. Con ello no se pretendería soslayar la importancia de esos conocimientos, y por tanto del recurso a profesionales del área de las ciencias aplicadas o la técnica, sino que podría estar intentándose establecer una jerarquía de conocimientos y experiencia. Es decir, al amparo de la comúnmente admitida necesidad de equipos interdisciplinarios, se estaría intentando promover la idea de un cuerpo de conocimiento que es fundamental, y unos profesionales que estarían más capacitados para dirigir las actividades de la auditoría medioambiental, subcontratando los trabajos técnicos o de laboratorio a otros profesionales.

Como señala Power (1997a, p. 133) este interés por “orquestar” las auditorías medioambientales no es exclusivo de las grandes firmas de servicios contables y de auditoría, lo que origina la actual pugna entre profesionales del derecho, la gestión

³ Un peldaño inferior a esta actividad, más próximo a la auditoría financiera, lo constituiría la simple verificación de informes medioambientales externos. Se trata de un tema que ha sido abordado en una monografía de la FEE (Kamp-Roelands, 1996), y en el que ya se augura un nuevo *gap* de expectativas (Kamp-Roelands, 1999).

empresarial y las diversas áreas que pudiéramos llamar “científico-técnicas” (químicos, físicos, biólogos, ingenieros, etc.). Lo más significativo tal vez sea que estas demandas y movimientos de los distintos colectivos profesionales han comenzado incluso antes de que se tuviera certeza alguna sobre la futura rentabilidad económica del empeño (a título de ejemplo, el sistema de etiquetado ecológico comunitario, en cierto modo complementario a EMAS, ha sido hasta la fecha un rotundo fracaso). En el caso de los auditores de cuentas, estos esfuerzos podrían incluso ser independientes de su preocupación por el medio ambiente y las repercusiones que la consideración del mismo pudiera tener en la información que deben auditar, y estar más relacionados con el respaldo al reconocimiento público de su independencia que supondría obtener la acreditación de verificadores medioambientales (argumento aludido por Power, 1997a, p. 128-129). De este modo se explicaría el escaso entusiasmo que, según algunos estudios recientes (Collison, 1996), les despierta a estos profesionales la posibilidad de la aprobación de normas de auditoría especiales para incluir estos aspectos en su trabajo.

El estudio que a continuación se presenta intenta recabar alguna información sobre el estado de todas estas cuestiones en nuestro país, para lo que se recurrió a la realización de diversas entrevistas según el programa descrito en el próximo apartado, dedicado íntegramente a la presentación de los aspectos metodológicos del estudio.

3. PLANIFICACIÓN Y METODOLOGÍA DEL ESTUDIO

En nuestro país, los trabajos que han abordado la relación entre la contabilidad y el medio ambiente lo han hecho desde muy diversas perspectivas, y en algunos casos no se han circunscrito a éste, al incluir otro tipo de información de carácter social. Como muestra de esta variedad, cabe señalar que los trabajos incluyen desde estudios empíricos, realizados bien a partir del examen de la información contable de las empresas (por ejemplo, Moneva y Llena, 1996) o de cuestionarios enviados a las mismas (por ejemplo, Carrasco y Larrinaga, 1995), a trabajos de carácter más teórico sobre la conveniencia de incluir - o las consecuencias de no hacerlo - la consideración de los distintos aspectos medioambientales en la contabilidad financiera (Fernández, 1992; Giner, 1992), de gestión (Ripoll y Crespo, 1994) o en el análisis financiero (Calvo, 1995).

Sin embargo, y aunque algunos trabajos recientes hayan tratado también las implicaciones que la consideración del medio ambiente puede - o habría de - tener para los auditores de cuentas (por ejemplo, Carmona, 1997), poco se sabe de la actitud de estos profesionales al respecto, o de la competencia que también en nuestro país pudiera existir con otros colectivos profesionales para hacerse con una cuota del mercado de la auditoría y verificación medioambiental. Y ello, a pesar de que precisamente esa

actitud de los auditores de cuentas podría ser determinante tanto a la hora de fomentar la inclusión de esta información en las cuentas anuales como de frenarla. Algo similar podría decirse respecto de otros agentes sociales potencialmente interesados en un aumento de la transparencia en torno al desenvolvimiento medioambiental de las empresas y, por tanto, posibles partidarios de la inclusión de este tipo de información en la contabilidad.

Todo ello aconsejó la realización de un estudio sobre las percepciones, opiniones y actitudes de quienes se estimó podrían proporcionarnos distintas perspectivas sobre el tema, para ayudarnos a conocer su estado actual y posible evolución. La naturaleza exploratoria del trabajo, por abordar cuestiones que estaban empezando a considerarse en nuestro país por las fechas de realización del mismo (FEE, 1995), condujo a la realización de entrevistas semiestructuradas⁴. Las mismas ya habían sido utilizadas con éxito por Collison (1996), aunque con un propósito sensiblemente más limitado (en extensión, no en profundidad), al entrevistar exclusivamente a profesionales de la auditoría de cuentas y centrarse en el modo en que la práctica de la auditoría está cambiando, o debería hacerlo, a la luz de los problemas medioambientales.

En total se realizaron catorce entrevistas, distribuidas del modo que a continuación se detalla. Conviene señalar que con la selección de las mismas no se buscó una representación proporcional de los distintos grupos (o que, dentro de cada uno, las organizaciones seleccionadas constituyesen una muestra representativa del conjunto), debido tanto a la dificultad que esto entrañaría como al carácter exploratorio de este trabajo. Con ello se intentó evitar la trampa de intentar seleccionar un caso - o conjunto de casos - representativos, precaución igualmente tenida en cuenta por Collison en su estudio (1996, p. 330).

En primer lugar, se decidió recabar información de - y sobre - la profesión auditora, optándose para ello por realizar entrevistas en cada una de las seis grandes firmas de auditoría contable (las mismas se llevaron a cabo poco antes de la fusión de dos de ellas, y su posible incidencia no ha sido tenida en cuenta en este estudio) y en el ICAC. La selección de las conocidas como "seis grandes" no se hizo sólo en atención a su

⁴ También se consideró la posibilidad de realizar una encuesta postal para recabar la opinión de los auditores inscritos en la sección de personas físicas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, lo que habría permitido confrontar sus actitudes respecto a la consideración de los riesgos medioambientales (o su conocimiento de EMAS) con los de las grandes firmas. Sin embargo, las pruebas iniciales del cuestionario revelaron numerosos problemas de comprensión, y un desconocimiento de las auditorías medioambientales superior al inicialmente supuesto. Esto, junto al consiguiente bajo índice de respuesta y las limitaciones de las encuestas estadísticas precodificadas cuando se trata de obtener información sobre opiniones y no hechos (Ortí, 1992, p. 175-178), condujeron a abandonar este propósito, por entenderse que la significación de los resultados previsibles difícilmente justificaría su realización.

tamaño, sino por tratarse de compañías internacionales que llevan años prestando servicios de consultoría y auditoría medioambiental fuera de nuestras fronteras, y que incluso en algún país de la UE ya habían sido acreditadas como verificadoras de acuerdo con los procedimientos de EMAS. Junto a ellas, la entrevista en el ICAC se decidió por ser el instituto que regula la contabilidad y la auditoría financiera en España y, por tanto, el responsable de una hipotética revisión de las normas contables y de auditoría en relación con determinados problemas medioambientales.

Además de las anteriores firmas, y en muchos casos con anterioridad a ellas, en nuestro país prestan servicios de consultoría y auditoría medioambiental otras muchas empresas no relacionadas con la contabilidad o la auditoría financiera. Para la selección de tres de éstas, los criterios determinantes fueron su tamaño, experiencia y reconocimiento.

En el apartado anterior se ha reflejado la importancia que la política medioambiental de la UE atribuye a los ciudadanos, por ello se consideró imprescindible recabar también la opinión de diversos representantes de los mismos. En concreto, se realizaron entrevistas en los dos sindicatos mayoritarios, en una organización de consumidores y una asociación ecologista. Nuevamente, el criterio de selección tuvo que ver con el tamaño (se procuró que el número de afiliados o socios fuese el mayor posible) y el reconocimiento público, que en estos casos está bastante relacionado con la capacidad de movilización y el éxito de sus campañas.

La decisión de excluir del estudio a las propias empresas obedeció a dos motivos. El primero de ellos fue eludir el sesgo que podría conllevar la inclusión de quienes son, no sólo destinatarias de las normas sobre gestión medioambiental, sino también responsables directas de los daños al entorno. En segundo lugar, se consideró que la visión de las empresas sobre muchas de estas cuestiones ya había sido recogida ampliamente tanto en sus propias publicaciones (o en las de sus organizaciones, véase por ejemplo, Schmidheiny y el Business Council for Sustainable Development, 1992) como en diversos estudios (Carrasco y Larrinaga, 1995; Larrinaga *et al.*, 2001, este último basado parcialmente en la realización de entrevistas a directivos y personal técnico de varias empresas), por lo que en este artículo se ha intentado ofrecer una perspectiva más social mediante la inclusión de distintos *stakeholders*.

Seleccionadas las organizaciones, el criterio para elegir la persona entrevistada, debido a la disparidad de las primeras, fue también necesariamente diverso. En el caso de las empresas que ofertan la prestación de servicios de consultoría y auditoría medioambiental, se recurrió a un anuario profesional (SPA, 1995) o a sus páginas *web* en *internet* para contactar con los responsables de las divisiones encargadas de estas funciones. A la hora de determinar la persona entrevistada también sirvió de referencia, y en algún caso de un modo muy especial, la presentación de ponencias o comunicaciones sobre el tema

en diversos congresos y jornadas. Por último, cuando las organizaciones no tenían un área específica de medio ambiente (como es el caso del ICAC y de la organización de consumidores), o a los responsables de éstas les resultaba totalmente imposible mantener el encuentro en las fechas previstas, se dejó a éstos, o a la persona con la que se contactó inicialmente, la determinación de la persona más adecuada para la entrevista.

En el caso de las seis grandes firmas de auditoría, y en relación con la selección de la persona entrevistada, se presentó un problema adicional. Estas compañías han abierto divisiones de consultoría medioambiental para la prestación de este tipo de servicios, y era de suponer que para las mismas se habría empleado a personal en mayor o menor medida técnico, distinto del vinculado anteriormente a la auditoría de cuentas. Por ello, se planteó la duda de entrevistar a personas de una u otra división, o incluso realizar dos entrevistas distintas. Al final, el problema se solventó sobre la marcha por dos razones: no siempre se había contratado personal nuevo para el área de medio ambiente (como se verá, en alguna firma se mostraron decididamente partidarios de subcontratar técnicos para trabajos puntuales), y en otras ocasiones las propias firmas se encargaron de seleccionar la persona más adecuada para mantener la entrevista. En una de ellas, incluso, propusieron que se realizara a la vez con un socio de auditoría y otras dos personas, para que así quedasen representadas las distintas áreas (en particular, la de auditoría de cuentas y los servicios jurídicos). La propuesta fue aceptada de inmediato, aunque ello supusiera introducir una variación sustancial en relación con las demás entrevistas, pues se estimó que podría aportar una mayor información. En la organización ecologista también podrían haber surgido dudas en torno a la persona más idónea para la entrevista, pero una vez que se contactó con ella decidieron que se mantuviera con el Director de las campañas de tóxicos y energía.

Un problema similar surgió cuando se planteó que los entrevistados, especialmente al realizárseles preguntas de carácter general, pudieran contestar a título personal, sin transmitir la posición oficial al respecto de sus organizaciones (problema de difícil o imposible solución tanto si se realizan entrevistas como si se envía un cuestionario para que lo rellene quien designe su destinatario). A modo de ejemplo, y como se verá más adelante, la opinión del entrevistado en uno de los sindicatos difería notoriamente de determinadas reivindicaciones surgidas del entorno del mismo. Sin embargo, tal como se desprende de sus propios comentarios, es muy probable que la posición oficial del sindicato coincidiese con la del entrevistado, si bien desde el mismo no se desautorizasen tales reivindicaciones. De este modo se llega al que, en realidad, constituye el principal problema: las discrepancias entre los discursos de las organizaciones y sus actitudes en la práctica. Frente al mismo, solo cabe dejar constancia de los aspectos, evidenciados en las entrevistas o descubiertos por otros cauces, que matizan o cuestionan las respuestas de los entrevistados.

Tabla 1
Ficha técnica del estudio

Organizaciones entrevistadas	Códigos	Códigos	Lugar y fecha	Duración
"Seis grandes" firmas de auditoría financiera	A, B, C, D, E y F	Las mayores firmas de auditoría financiera. Todas ellas ofertaron en su día la prestación de servicios de consultoría y auditoría medioambiental, si bien el grado de implicación posterior en los mismos es muy variable, e incluso una de ellas (F), decidió posteriormente no introducirse en esta nueva área.	Oficinas de las distintas organizaciones en Madrid, entre junio 97 y febrero 98	45-90 minutos
ICAC	ICAC	Instituto que regula la contabilidad y auditoría de cuentas en España.		
Tres consultoras medioambientales	M, N y Ñ	Firmas que prestan en nuestro país servicios de consultoría y auditoría medioambiental, y no relacionadas con la contabilidad o la auditoría de cuentas. Ñ es la única española. M y N han revisado numerosas memorias ambientales de firmas internacionales.		
Dos sindicatos	P y Q	Sindicatos mayoritarios en España. Ambos tienen abierto un departamento o área de medio ambiente, y han pasado a incluir los derechos de los trabajadores en relación con el mismo en sus reivindicaciones.		
Una asociación ecologista	Y	Organización ecologista internacional. Desde sus comienzos se ha caracterizado por el gran impacto social y político de sus campañas. Se financia exclusivamente con las cuotas y donaciones de sus socios y simpatizantes de todo el mundo, lo que le permite afirmar su independencia respecto de empresas y gobiernos.		
Una organización de consumidores	Z	Organización de consumidores establecida en España desde hace algunos años. Algunos de sus estudios y denuncias han tenido un enorme impacto social y político (derivando posteriormente en investigaciones oficiales), sostiene que es absolutamente independiente, y sus denuncias la han condenado a sufrir frecuentes ataques.		

Por lo que respecta al desarrollo de las entrevistas, a cada entrevistado se le informó de forma muy general del propósito de la investigación y se le garantizó, con las lógicas limitaciones impuestas por la naturaleza del estudio, la confidencialidad de sus declaraciones. Por ello, con tan sólo una excepción, todos permitieron el uso de grabadora. Algunos (en particular los de las organizaciones sindicales, de consumidores y ecologista) incluso manifestaron no tener el menor inconveniente en que se revelase su identidad o la de sus organizaciones. Sin embargo, en otros casos los entrevistados mostraron cierta reserva acerca de la posterior utilización que pudiera hacerse de sus declara-

raciones, o su posible publicación, por lo que no se indicará de forma expresa ni sus nombres ni los de sus organizaciones, que serán referidas con letras del abecedario (salvo en el caso del ICAC, en el que el anonimato es imposible por ser el único instituto español encargado de la emisión de principios contables y la tutela estatal de la auditoría). En la ficha técnica del estudio se facilitan los códigos de cada organización.

Por lo demás, para cada tipo de organización se elaboró un guión con los puntos a tratar considerados más relevantes. En estos guiones, y al margen de algunas cuestiones comunes planteadas en casi todas las entrevistas, se intentaba recabar información acerca de determinados aspectos sobre los que interesaba, de un modo particular, el punto de vista de cada tipo de organización, como (sólo a título de ejemplo) las etiquetas ecológicas y el poder de los ciudadanos en la organización de consumidores, la relación empleo-desarrollo sostenible en los sindicatos, o la aptitud de la información contable obtenida sin considerar las posibles contingencias medioambientales para expresar la imagen fiel, en las firmas que prestan a la vez servicios de auditoría medioambiental y financiera. Sin embargo, estos guiones fueron utilizados tan sólo como referencia, pues se intentó evitar que los entrevistados se sintiesen sometidos a un cuestionario y que ello pudiera limitar sus respuestas. El propósito de la investigación requería más bien todo lo contrario, por lo que se les animó a derivar hacia los temas que estimaran más oportunos.

4. RESULTADOS DEL ESTUDIO

En este apartado se van a presentar, de forma resumida y clasificados por áreas temáticas, los resultados de las entrevistas. En cada uno de los siguientes subapartados, dedicados a un grupo de cuestiones afines o relacionadas, se incluirán las opiniones de los diversos agentes entrevistados sobre las mismas. Por razones de espacio se han evitado las citas literales de sus declaraciones; no obstante, las que han sido incluidas aparecen diferenciadas del resto del texto en letra cursiva.

4.1. Empresas, medio ambiente y empleo

En general, todos los entrevistados coinciden en señalar la importancia de los problemas medioambientales, encontrando lógico el aumento de la atención que la sociedad les está prestando. Si bien, el representante de la organización ecologista matiza que esta atención decrece sensiblemente tras la Cumbre de Río, debido a que *“no es lo mismo hablar de lo mal que está el planeta, que apuntar hacia problemas e intereses concretos”*. En la misma línea desmitificadora con ese aumento de interés, en C, una de las “seis grandes”, añaden un dato significativo: cuando comenzaron a plan-

tearse la posibilidad de ofrecer servicios medioambientales, hicieron una encuesta entre sus clientes para ver su preocupación por estos temas, y los resultados que encontraron fueron muy negativos.

El consenso es mayor al señalar que el principal problema en nuestro país es el incumplimiento de la legislación medioambiental, y al considerar que las empresas no son las únicas culpables de los daños medioambientales, extendiendo la responsabilidad de los mismos a las administraciones y los ciudadanos. En C, uno de los tres entrevistados en esta firma realiza una comparación significativa: cuando se produjo el cambio de la legislación mercantil, los consejeros de las sociedades empezaron a preocuparse por sus responsabilidades en temas mercantiles, sin embargo, en el contexto medioambiental posiblemente no haya quien se sienta responsable de los daños producidos por las empresas, porque no hay precedentes (esta declaración tuvo lugar algunos meses antes del accidente de Aznalcóllar, en el entorno de Doñana, y del subsiguiente cruce de acusaciones entre las administraciones central y autonómica, la empresa causante del vertido y la que efectuó la revisión de la presa poco antes del accidente).

En la organización ecologista, buena parte de la carga se la atribuyen a la Administración, al señalar que si bien con el avance del libre mercado el poder de los políticos es cada vez menor, ellos son los responsables de esta pérdida y de las consecuencias que pueda tener para el medio ambiente. Junto a esta acusación, algunos entrevistados aluden a las prioridades que tradicionalmente han establecido los políticos, como el crecimiento o, sobre todo, el empleo.

Así, en el sindicato P consideran que los ciudadanos están fundamentalmente preocupados por los problemas del corto plazo, motivo por el que las cifras de paro encabezan todas las encuestas de opinión como el principal problema del país. A su juicio, uno de los derechos de los trabajadores que han de defender los sindicatos es el derecho al medio ambiente, por lo que éstos deberían asumir sus contradicciones. Al ser preguntado por la actitud que mantuvo la federación de P en Cataluña durante el "caso Puigneró" (se opuso al encarcelamiento del empresario por entender que peligraban muchos puestos de trabajo), el entrevistado insiste en que aquello no fue una decisión del sindicato P, sino de la federación catalana, y recuerda las peculiaridades del caso. Él considera que no puede permitirse que un empresario que lleva contaminando durante muchos años amenace con cerrar la empresa, pero también comprende la situación de los habitantes de una localidad que depende casi por completo de ella. El *dumping* medioambiental, señala, es una realidad: cuando la legislación medioambiental comienza a endurecerse, la industria norteamericana se traslada a México o la europea a los países del este.

Frente a este razonamiento, a menudo se ha argumentado de forma entusiasta que la protección del medio ambiente genera numerosos puestos de trabajo, motivo por el que se decidió recabar la opinión al respecto en los dos sindicatos. En P señalan que

esta contribución es muy difícil de evaluar, y que dentro de las empresas más bien puede suceder lo contrario, pues los cambios en el proceso casi siempre llevan implícita una reducción de plantilla, salvo que se aumente la producción. En Q, el otro sindicato, se muestran del mismo parecer. Ellos dicen haber estudiado particularmente la generación de empleo medioambiental en la producción de energía eléctrica, y la conclusión es que no se genera mucho más empleo. Más bien se trata de redistribución del mismo, porque se crean unos puestos mientras que se amenaza con el cierre a la minería del carbón. Y dentro de las empresas sucede algo similar, se generan más cambios en las pautas de comportamiento que nuevos puestos de trabajo.

4.2. Posibilidades de la autorregulación y papel del mercado

Como se ha señalado, la política medioambiental comunitaria apuesta decididamente en estos momentos por la autorregulación y por impulsar el papel del mercado, por lo que se consideró oportuno sondear la opinión de los entrevistados sobre este particular. Las respuestas fueron muy variadas, pero también se produjeron algunas coincidencias, como la de señalar que es imprescindible distinguir entre grandes empresas y PYME's.

Al preguntarles si habían constatado en las empresas una actitud lo suficientemente positiva como para justificar esa tendencia pro-autorregulación, en el sindicato P responden que en absoluto, ni en la empresa privada ni en la pública: en todas ellas lo que fallan son los mecanismos de control y la transparencia. El entrevistado en el otro sindicato, Q, señala que hay empresas muy afectadas por la presión social y la legislación para que incorporen la gestión medioambiental, que responden actuando a dos niveles: sobre los legisladores, a modo de *lobbies*, y haciendo enormes campañas públicas (como ejemplo utiliza el *Responsible Care*, o Compromiso de Progreso de la industria química que, según dice, aparece cuando las empresas constatan que en Estados Unidos están incluso peor consideradas que la energía nuclear). Estas empresas, señala, sí están dispuestas a realizar acuerdos voluntarios aunque, en su opinión, siempre en su propio interés. Lo más positivo es que de estos acuerdos pueden derivar cambios para las restantes empresas, ya que las primeras pueden exigir a sus proveedores que adopten medidas similares.

Para la organización ecologista, Y, la actual tendencia pro-autorregulación de la UE supone una claudicación ante el *lobby* de las empresas, que en Bruselas adquiere una enorme dimensión. Ellos dicen haber constatado que los acuerdos voluntarios por parte de las empresas sólo sirven para que las mismas eviten cualquier regulación. A título ilustrativo, señala que la industria del PVC se ha retirado voluntariamente de los envases de alimentos en los países del norte de Europa, porque si no lo hacía a tiempo

se iba a llegar a la prohibición de los mismos. Por tanto, indica, se han retirado de forma estratégica en el norte europeo, y así, siguen con su producción diciendo en el resto del mundo (donde cuentan con un mercado mayor y en expansión) que en ningún país se ha prohibido el PVC.

No menos escéptica es la actitud detectada en Z, la organización de consumidores, donde consideran que con la autorregulación se está intentando establecer unas pautas de conducta que, por su interés colectivo, deberían ser de aplicación general. El entrevistado dice no comprender por qué la Administración tiene que inhibirse de su función natural, que es la de establecer las reglas de funcionamiento en cualquier aspecto. El problema que se presenta, señala, es que si de una actuación (o una no actuación) se deriva una responsabilidad y ésta no está delimitada por una norma legal, no es posible requerir esa responsabilidad ante los tribunales de justicia. Además, concluye, conviene recordar que muchas demandas sociales para las que se han establecido garantías legales en la práctica no se cumplen, por lo que cabe plantearse: si no se cumplen cuando son legalmente obligatorias, ¿qué podremos encontrarnos cuando no lo sean?

En C se muestran igualmente escépticos con la autorregulación, por la situación de incumplimiento generalizado de las normas y por el hecho de no haber constatado en nuestro país ninguna presión por parte de los consumidores, a diferencia de otros países comunitarios. Esto último justificaría para ellos el fracaso de las etiquetas ecológicas. En otra de las "seis grandes", E, el entrevistado también achaca este fracaso a que en nuestro país no existe una fuerte concienciación ecológica. Una cierta desconfianza en el funcionamiento del mercado se desprende también cuando el mismo entrevistado señala que, en el pasado, había albergado la esperanza de que las empresas alemanas, que sí estaban internalizando los costes medioambientales, con la libre circulación de mercancías pudieran sentirse perjudicadas al constatar que los costes de las empresas españolas eran inferiores, y presionaran a su Gobierno para que urgiera a cambiar la situación. Sin embargo, no le consta que esto se haya producido⁵.

De forma significativa, en la organización de consumidores opinan todo lo contrario respecto de la actitud de los consumidores, es decir, que ésta es muy positiva por lo que se refiere a los productos ecológicos, y que si los fabricantes incluyen reclamos sobre las virtudes medioambientales de sus productos, es porque saben que así venden más. No obstante, la actitud de Z ante los sistemas de etiquetado ecológico no es nada entusiasta,

⁵ Sobre la influencia que tiene en la competitividad de las empresas alemanas una legislación ambiental considerablemente más restrictiva que la de otros Estados miembros (no sólo España), así como la opinión de aquéllas al respecto, puede verse el artículo de Adams y Kuasirikun (2000). Del mismo se desprende que las empresas alemanas sí que están solicitando la armonización internacional de esta legislación, a diferencia de la percepción de este entrevistado.

y por muchos motivos (hay empresas con productos más ecológicos que no pueden afrontar los trámites y gastos que supone la obtención de la etiqueta; a veces ésta se utiliza para aumentar el precio de los productos; habría que asegurar que las empresas que consiguen la etiqueta siguen cumpliendo los criterios por los que se les adjudicó; la proyectada etiqueta graduada en la revisión del reglamento les parecía un serio error, etc.).

Las actitudes más positivas respecto de las posibilidades del mercado para conseguir de las empresas unos comportamientos más responsables con el entorno se encuentran en dos de las consultoras medioambientales, M y Ñ. En esta última, el entrevistado señala que el mercado puede excluir a las empresas si no afrontan con seriedad las cuestiones medioambientales y, además, es la única vía posible, ya que el mecanismo alternativo, la legislación, no ha dado resultado. No obstante, la adhesión más singular al mercado y sus posibilidades se constata en Y, la organización ecologista, en la que dicen que tras haber comprobado que los políticos ya no se atreven a enfrentarse a los grandes *lobbies* empresariales, ellos han pasado a orientar sus campañas a los ciudadanos (como en el caso de la campaña del PVC).

4.3. La información y los sistemas de gestión medioambiental

En relación con la información disponible en temas medioambientales, casi todos los entrevistados coinciden en señalar que queda mucho camino por recorrer. Tanto en P como en Q, los dos sindicatos, resaltan que a los trabajadores les llega muy poca información, y tampoco se les deja opción a participar activamente. Pero junto a esta denuncia, se refieren a las deficiencias del flujo de información a otros niveles, como la que circula entre las distintas administraciones, o la que éstas proporcionan a los ciudadanos (a pesar de que se trata de una obligación regulada por la ley). Por su parte, en una de las “seis grandes”, A, el entrevistado alude a la falta de información a las empresas y al público acerca de ayudas para financiar proyectos, o sistemas como los de etiquetado ecológico y EMAS (“*Se busca que el público sea el que empuje, pero el público no conoce ni la ecoetiqueta ni EMAS. La UE debería gastarse el dinero en darles publicidad. Lo que falla es que el mercado no los conoce*”). En Ñ, una de las consultoras medioambientales, se pronuncian de forma muy similar. Este problema también ha sido detectado por las instituciones comunitarias, y se ha tenido en cuenta en la revisión del sistema.

El conocimiento de EMAS no sólo es muy bajo en las empresas. En Y, la organización ecologista, dicen tener referencias del mismo, pero admiten que ni lo han estudiado ni tienen medios para hacerlo. El desconocimiento es aún mayor en el ICAC, aunque la persona entrevistada en él recuerda haber recibido poco antes una monografía del Instituto de Auditores Internos de España (González, 1997), donde sí se hace referencia al sistema comunitario.

Como era de esperar, el conocimiento del sistema es mucho mayor en los sindicatos y en las firmas de consultoría. En los primeros, preocupa especialmente la participación de los trabajadores (algo que en la revisión del Reglamento de EMAS se ha intentado garantizar) y la información que los mismos reciban, mostrándose firmes partidarios de incluir la gestión medioambiental en los convenios colectivos. El motivo de este interés no parece ser exclusivamente la defensa del entorno: *“El problema es para los trabajadores, éstos deben incorporar las exigencias de la sociedad en las empresas. Si la sociedad no quiere juguetes de PVC, yo no puedo alinearme con el empresario para defender ese producto. Tengo que exigirle soluciones técnicas antes de que esto sea un problema para mi puesto de trabajo”*, declara el entrevistado de Q. No obstante, este interés de los sindicatos contrasta con la escasa implantación de sistemas de gestión medioambiental por las empresas, lo que conduce a posturas mucho más resignadas. Así, el mismo entrevistado de Q admite que, si bien él preferiría que la participación en EMAS fuera obligatoria para las empresas y considera esta norma mucho más rigurosa que la ISO 14001⁶, si se trata de elegir entre esta última y nada, es mejor la norma ISO.

A la mayoría de los entrevistados se les requiere su opinión sobre estos dos aspectos, la conveniencia de establecer la adopción de una norma de gestión medioambiental con carácter obligatorio, y su preferencia por EMAS o ISO. Con respecto a la primera cuestión, a favor de la obligatoriedad se encuentra también la organización ecologista (*“No se puede poner a la zorra al cuidado de la gallina”*), y en contra la inmensa mayoría de las empresas que se dedican a la prestación de servicios de consultoría y auditoría medioambiental. La preferencia por la voluntariedad en la aplicación de los sistemas se basa en que éstos constituyen una herramienta de mercado para fomentar la competitividad, estimulando a las empresas a mejorar su gestión por sí mismas, algo que en opinión de los entrevistados no puede ser impuesto obligatoriamente. Para el entrevistado de N, el problema de la baja participación no está en la voluntariedad de las normas, sino en la inexistencia de instrumentos para incentivar su adopción.

En las “seis grandes” existe la misma preferencia por la voluntariedad de estos sistemas. El entrevistado de B señala que si la participación en los mismos fuese obligatoria, las empresas perderían la posibilidad de diferenciarse de la competencia, porque todas tendrían un sistema de gestión medioambiental certificado. En la misma línea,

⁶ Las principales diferencias entre ambas normas hacen referencia al proceso de certificación externa independiente y a la preparación, validación (por un tercero especialmente acreditado para realizar esta función) y distribución al público de una declaración ambiental por cada centro participante. EMAS establece todos estos pasos con carácter obligatorio, sin que exista una equivalencia en ISO 14001. Puede verse una comparación de ambas normas en Páez y Carrasco (1999).

el entrevistado en A declara preferir la voluntariedad aunque para ellos pueda suponer un menor número de clientes, ya que lo que busca su compañía es proporcionar el mayor valor añadido con el servicio que prestan (de sus palabras se desprende que se refiere al mayor valor añadido para el cliente que les contrata). Una eventual exigencia a todas las empresas, indica, podría rebajar los precios. Este argumento es contestado en C, cuyos entrevistados no confían en que se les vaya a solicitar auditorías medioambientales de mayor valor añadido por el hecho de ser voluntarias en la actualidad y, a cambio, reconocen que esta voluntariedad se va a traducir en un número de auditorías medioambientales muy inferior. Ellos encuentran un gran paralelismo con lo sucedido con la auditoría de cuentas: *“¿Cuándo empezaron las empresas españolas a auditarse en masa? Cuando se hicieron obligatorias, y primero intentaron hacer todo lo posible para que no lo fueran. ¿Quiénes tuvieron la preocupación de hacerlas? Las filiales de compañías internacionales. ¿Quiénes hicieron antes las auditorías medioambientales? Las filiales de compañías internacionales. ¿Por qué? Porque se lo exigía la compañía matriz”*. Pese a ello, también se muestran partidarios de mantener la actual voluntariedad, aunque haciendo controles para asegurarse de que todas las empresas cumplen la legislación. Y si alguna, dicen, quiere adquirir el compromiso de mejora continua o de suministro externo de información, pues tanto mejor.

Un argumento distinto es proporcionado en E, al plantear su entrevistado que el auténtico problema es que la legislación es laxa (otros entrevistados, por el contrario, coinciden en señalar que la legislación ambiental española es buena y que el problema está en el control de su cumplimiento) y, por tanto, si una vez que la auditoría detecta los problemas y el auditor da sus recomendaciones, la Administración no concede ayudas para hacer las inversiones necesarias, ni amenaza con fuertes sanciones, ¿qué sentido tiene imponer la auditoría obligatoria?

En cuanto a la segunda cuestión, la preferencia por las normas ISO o EMAS, hay que distinguir entre la preferencia personal de los entrevistados (todos consideran que EMAS es más rigurosa) y la opción que aconsejan a sus clientes. En M, una consultora medioambiental, dicen que ninguno de sus clientes ha acudido directamente a EMAS, y que ellos se lo desaconsejan. El motivo es que, en su opinión, en este país no estamos preparados para recibir datos ambientales. Como ejemplo de lo que puede pasar, cita el caso de una empresa británica que tuvo serios problemas de imagen por participar en EMAS y, consecuentemente, divulgar en su declaración medioambiental vertidos de una sustancia tóxica que estaban perfectamente dentro de los límites legales. Con este argumento, aunque tal vez sin ser consciente de ello, este entrevistado viene a corroborar que la mayoría de las empresas no van a proporcionar esta información voluntariamente, ya que consideran que las que den el primer paso podrían salir perjudicadas y que, por tanto, es preferible esperar a que lo hagan las demás.

En B, una de las firmas de auditoría contable, el entrevistado también dice que sus clientes prefieren ISO 14001 por tener menos requisitos que EMAS pero, a diferencia de otros entrevistados, resta dramatismo al tema del suministro de información en la declaración medioambiental: *“Sí, en España estamos acostumbrados al secretismo, pero no hay que dar tantos datos. No hay por qué dar datos exactos. Se pueden dar, por ejemplo, cantidades de residuos por unidad de producto, o por cualquier otro criterio que no le sirva a la competencia para saber mis costes”*. En este sentido, señala que el Reglamento de EMAS no es muy preciso al determinar el contenido de las declaraciones medioambientales, por lo que los informes son *“muy light”* y, según han podido comprobar comparando declaraciones validadas de centros registrados en EMAS, muy diferentes.

Por último, y en relación con los sistemas de gestión medioambiental, el entrevistado en otra de las “seis grandes”, D, hace algunas reflexiones que pueden contribuir a aclarar sus posibilidades y limitaciones. Aunque lo consiga, precisamente, al sembrar dudas sobre ellos y el modo en que se certifican (especialmente con la norma ISO, que es a la que parece referirse en todo momento). En su opinión, los sistemas de gestión medioambiental se preocupan menos del resultado medioambiental que de asegurar que todos los procedimientos están firmados por las personas responsables. Por el contrario, él encuentra una gran similitud con lo que sucede en la auditoría de cuentas, al afirmar que aquí lo que se audita no es el sistema contable, sino el resultado del mismo (las cuentas anuales). El sistema de gestión medioambiental produce unos resultados que se pueden auditar, como las emisiones de contaminantes atmosféricos o la toxicidad de los vertidos, y esta información es más interesante para el público que saber si el sistema de gestión medioambiental está de acuerdo con la norma ISO 14001. En su opinión, en los informes incluso habría que poner dos columnas, con lo que la empresa contaminó este año y el anterior, como sucede en un balance o cuenta de pérdidas y ganancias, porque el lenguaje de la contabilidad, eminentemente cuantitativo, es muy comprensible para las empresas, pero lo cualitativo no lo es tanto. Sus palabras constituyen la mejor introducción al siguiente subapartado.

4.4. La auditoría medioambiental y los auditores de cuentas

Para comenzar, es preciso advertir que, aunque en otros países las “seis grandes” prestan servicios de auditoría y consultoría medioambiental desde hace algún tiempo, en el nuestro su introducción en este nuevo campo difiere extremadamente de unas a otras. De todas ellas, A, cuyo “Departamento de consultoría medioambiental y energía” cuenta con unas cuarenta personas independientes de las restantes áreas, es la que parece haber hecho la apuesta más fuerte. Su plantilla resulta absolutamente desproporcionada en relación con la de las restantes firmas (por ejemplo, en B tan sólo constaba de seis

personas en el momento de la entrevista), y está integrada por personal especializado: químicos, biólogos, geólogos, abogados, etc. En el extremo opuesto se encuentra F, donde tras considerar la posibilidad de entrar en esta área e incluso ofertar la prestación de servicios en el anuario profesional ya mencionado, decidieron finalmente no hacerlo por estimar que en nuestro país no les interesaba entrar en competencia con las consultoras medioambientales (es de suponer que por la escasa demanda de estos servicios), y que otras áreas de consultoría, como la informática, podrían generar más ingresos.

En un nivel intermedio se sitúan B, D, C y E (B y D parecen estar más adelantadas que las otras dos). Todas ellas ofertan servicios en el área medioambiental, para lo que cuentan con unas dotaciones muy diversas. Así, en D dicen que su personal está formado mayoritariamente por biólogos, ingenieros y algún economista, en E admiten que casi todos son economistas (no creen que actualmente haya suficiente negocio como para mantener una plantilla de técnicos), y en C, que hasta el momento no han contratado a nadie, sino tan sólo establecido una colaboración entre los despachos jurídico-tributario y de auditoría. En B, C y E dicen que en caso de necesidad subcontratarían los servicios técnicos.

Pese a esta configuración de sus plantillas para el área de medio ambiente, los servicios más demandados por sus clientes coinciden aproximadamente con los que mencionaron en las consultoras medioambientales, aunque se detecta una gran diversidad de nombres para designarlos. De forma paradójica, la única referencia a un servicio de "contabilidad medioambiental" se produce en una de estas consultoras, concretamente en Ñ, donde dicen que básicamente consiste en ayudar a las empresas a calcular sus costes medioambientales para introducirlos en la contabilidad.

Esta coincidencia de servicios, la oferta de prestación de los mismos por empresas muy diferentes, y el reducido número de clientes que los demandan, hacían suponer un entorno muy competitivo, aconsejando incidir en este tema. La actitud más crítica con la situación se detecta en una consultora medioambiental, M, cuyo entrevistado señala que el tiempo ayudará a los clientes a diferenciar, y emplea frases como "zapatero, a tus zapatos" en aparente alusión a quienes, procedentes de otras áreas de actividad, ofertan servicios en este nuevo terreno sin contar con los medios adecuados o la suficiente independencia. Como contrapartida, en B sostienen que las consultoras medioambientales generalmente son laboratorios, y que sus auditorías son un cúmulo de análisis. Para este entrevistado, habría que evitar caer en cualquiera de los extremos. Por otra parte, el que diversos colectivos profesionales se sintieran legitimados para prestar servicios de consultoría medioambiental, planteaba algunos interrogantes sobre la motivación para introducirse en un área tan novedosa en nuestro país, especialmente en el caso de las firmas de auditoría financiera, donde tal vez podría tener que ver con la prestación de este último servicio.

En este sentido, el entrevistado en A señala que el primer motivo para entrar en este campo fue que sus auditores de cuentas no estaban tranquilos firmando que los estados contables muestran la imagen fiel, sin considerar los problemas medioambientales que pudiera tener la empresa (para él, las cuentas anuales no pueden representarla haciendo abstracción de estos problemas). En D se pronuncian de forma similar. Sin embargo, en C aluden a otro tipo de motivaciones. Así, tras reconocer que en sus clientes no habían percibido una inquietud especial por estos problemas, señalan con sinceridad que hoy todo el mundo ofrece servicios medioambientales, que parece que hay un mercado, y que C no podía quedarse atrás. Pese a ello, consideran las contingencias medioambientales al mismo nivel que cualquier otra (las fiscales, por ejemplo) por lo que: *“En tanto en cuanto puedan suponer, igual que otro riesgo, un efecto en el patrimonio, el auditor tendrá que decir que hay un pasivo contingente no reflejado, o que habría que dotar una provisión”*. Por su parte, en el ICAC aluden más directamente a la cuestión principal, ya que si bien el entrevistado considera que el medio ambiente puede afectar a las cuentas anuales de algunas empresas y que, por tanto, en éstas no podría hablarse de imagen fiel sin considerar los problemas medioambientales, añade que ello dependerá de la regulación, y de la posibilidad de que se deriven sanciones.

Tal vez ésta podría ser la justificación para que, como señala el entrevistado de B, el 90% de las firmas de auditoría estén pronunciándose hoy sobre la imagen fiel sin tener en cuenta los problemas medioambientales de la empresa. De hecho, el mismo afirma que aunque sus auditores hayan detectado en ocasiones problemas serios, no tiene demasiado sentido pretender que la empresa provisione: *“Una cosa es que yo le diga que con la ley en la mano esto puede dar lugar a una multa de cien millones o que incluso lo metan en la cárcel, y otra cosa es que le digan al auditor que los de la Confederación (sic) les están tomando muestras y les ponen multas de cincuenta mil pesetas”*.

Un discurso muy similar es el que se obtiene en E, donde el entrevistado señala que en el contexto actual las cuentas anuales sí que pueden representar la imagen fiel de las empresas aunque se elaboren sin tener en cuenta los problemas medioambientales que éstas puedan tener, porque no hay inspecciones y sanciones severas. Curiosamente, como antes en C, también aquí se alude a las contingencias fiscales, pero con una intención bien diferente: *“Un auditor, si hay una inspección de Hacienda, como eso es serio, ha de advertir de una contingencia, y quizá haga una salvedad. Con los problemas medioambientales, no. Salvo algún caso, nunca pasa nada. Entonces, ¿para qué hablar de contingencias? (...) Nunca nos encontramos con una inspección medioambiental severa, en profundidad, que implique un riesgo para una empresa o para un comprador”*.

Tras estas declaraciones, faltaba comprobar qué tipo de precauciones adoptan las firmas de auditoría financiera en relación con los problemas medioambientales de las empresas. En B y D, los entrevistados aseguran que sus firmas incluyen de forma gra-

tuita a los clientes una revisión medioambiental muy sumaria dentro de la auditoría financiera. La reacción de éstos va desde el entusiasmo al rechazo, para el que el entrevistado de B encuentra dos justificaciones: que la empresa es consciente de que incumple la normativa, o que tiene alguna patente y no desea ver ingenieros externos en sus instalaciones. En estos casos, el mismo entrevistado dice que lo que hacen es darles una carta de recomendaciones al emitir el informe de auditoría. Si se trata de una empresa multinacional, la matriz verá esas recomendaciones y podría exigir a la filial española que corrija su situación. Es una respuesta que parece volver a revelar la asunción de que en nuestro país no existe tan siquiera la conciencia de que las leyes medioambientales han de cumplirse, y por tanto las recomendaciones para que se cumplan han de venir del exterior, de países con un mayor nivel de exigencia.

Otra cuestión que también se planteó a los entrevistados fue la posibilidad de que el registro de una empresa en EMAS o la certificación por ISO 14001 pudiera ser un dato relevante para los auditores de cuentas, en orden a estimar su situación y riesgos medioambientales. En general, todos coinciden en que sí lo sería, si bien matizan que dependería de la independencia de quien emite la certificación, por lo que se muestran más partidarios de EMAS. En el ICAC, el entrevistado considera que las declaraciones medioambientales de este sistema (previamente hubo que explicarle el funcionamiento del mismo) podrían ser útiles al auditor de cuentas para evaluar los riesgos de auditoría, pero advierte que éste debería ver antes si el verificador está suficientemente acreditado con respecto a normas de auditoría. En relación con la independencia, otra cuestión de interés es si los entrevistados perciben alguna incompatibilidad en prestar a la vez servicios de auditoría financiera y medioambiental a la misma empresa. El de A encuentra que en lugar de incompatibilidad habría que hablar de sinergia. De hecho, casi todos los entrevistados consideran que la experiencia de la auditoría de cuentas es exportable a la medioambiental. En este sentido, en C señalan que la metodología es la misma, y que la auditoría medioambiental no requiere una intervención técnica, sino comprobar el cumplimiento de los procedimientos de gestión que ha definido la compañía. Por el contrario, en F, si bien afirman que la experiencia de los auditores de cuentas es útil, dicen que no es suficiente, por lo que habría que contratar a personas con formación en ingeniería, química, etc., que es el motivo que a ellos les hizo desistir de introducirse en el sector.

Por otra parte, junto al tema de la no inclusión en las cuentas anuales de información relevante sobre riesgos medioambientales, está la cuestión de las declaraciones de contenido medioambiental que las empresas adjuntan a las mismas en sus informes anuales, tal vez con la pretensión de que parezcan igualmente cubiertas por la firma del auditor, aunque sepan que éste no va pronunciarse sobre esa información. En este punto la opinión de los entrevistados de las “seis grandes” es casi unánime: el auditor res-

tringe su opinión a las cuentas anuales y, por tanto, sólo el público es responsable de no saber qué es lo que aquél está firmando. En C, además, la pregunta causa una enorme extrañeza: *“¿Pero qué empresas están dando esa información? En el único sitio donde se puede colar eso es en el informe de gestión, y ahí ya es difícil que incluyan la información que tienen que incluir, así que la medioambiental... Las empresas suelen, en otros informes muy bonitos, poner que somos muy cuidadosos con el medio ambiente, etc., pero cualquiera que tenga dos dedos de frente sabe diferenciar lo que de verdad cubre el informe del auditor y lo que es autobombo. Si cuantificaran, podría dar lugar a dudas, pero si sólo dicen que son muy verdes y reciclan, con eso el auditor no puede hacer nada”*.

Finalmente, otra cuestión que se planteó a las firmas de auditoría contable fue si consideraban que el ICAC debería aprobar alguna nueva norma al respecto. Aquí, la disparidad de las respuestas podría sorprender. Mientras que en D el entrevistado lo consideraría muy positivo, en C no lo encontraban nada deseable. Esta última actitud es la que percibían en el ICAC, pues al momento de la entrevista no les constaba que los auditores hubieran nombrado un grupo de trabajo para preparar la norma. Ésta fue también la actitud detectada por Collison (1996) y Collison y Gray (1997) en el Reino Unido. En las entrevistas realizadas entre los años 1993 y 1994 para el primero de estos dos trabajos, se detectó que: *“La mayoría de los entrevistados fueron cautelosos al distinguir orientación técnica, de una norma de la APB (Auditing Practices Board), para la cual había poco entusiasmo. Hubo una general preocupación acerca de tener una regulación formal de la APB, ya que ello se sumaría a la ya opresiva carga y podría aumentar la responsabilidad potencial de los auditores”* (Collison, 1996). De ello podría desprenderse que las grandes firmas, que en la mayor parte de los casos han abierto consultorías medioambientales, están mucho más dispuestas a extender sus negocios e ingresos en este área (Power, 1997a) que sus responsabilidades (Cousins *et al.*, 1998).

Por su parte, en el mismo ICAC admitían que desde el instituto se veía todo muy lejano (aunque desde el punto de vista contable ya habían participado en reuniones en el seno de la OCDE y la ONU), que les quedaba mucho por recorrer con normas internacionales de auditoría que eran anteriores, y de las cuales aún tenían varias pendientes de adaptación, y que además de la ya mencionada actitud de la profesión, tampoco detectaban un mayor interés por parte de los usuarios de la información financiera. Asimismo, el entrevistado en el instituto insistía en que las contingencias medioambientales genéricamente ya estaban incluidas en el Plan General de Contabilidad, y que por tanto no creía que merecieran ninguna norma especial. En el futuro, no descartaba que pudieran establecerse cuentas específicas, pero por el momento entendía que esos problemas ya tenían solución contable.

Estas opiniones, no obstante, contrastan no sólo con el constatado interés de todos los agentes sociales entrevistados en aumentar la transparencia en relación con el comportamiento medioambiental de las empresas⁷, sino con el posterior tratamiento del tema en diversas adaptaciones sectoriales del PGC, mencionado en un apartado anterior. En este último sentido, lo más sorprendente es el escaso espacio de tiempo transcurrido entre estas declaraciones y la publicación de dichas adaptaciones sectoriales. En cualquier caso, el cambio de actitud del ICAC podría contribuir decisivamente a un aumento de la transparencia en torno a la relación de las empresas con el medio ambiente y, de este modo, a satisfacer esa demanda social hasta el momento insatisfecha.

5. CONCLUSIONES

Un estudio de las características del descrito en los anteriores apartados tiene importantes limitaciones, por lo que las conclusiones que se extraigan del mismo han de ser tomadas con cautela y considerarse, en todo caso, como cuestiones a seguir estudiando. Esta reserva obedece, en primer lugar, a la selección que se ha hecho de las organizaciones (se ha intentado recabar la opinión de las más relevantes de entre un conjunto bastante heterogéneo que excluía, significativamente, a las propias empresas causantes de los daños medioambientales) y, dentro de éstas, las personas entrevistadas. Y en segundo lugar, a que los entrevistados podrían haber adecuado convenientemente sus declaraciones para ofrecer una buena imagen de sí mismos, y de las organizaciones donde prestan servicios.

En el primer sentido, y a modo de ejemplo, en los dos sindicatos se optó por entrevistar a personas del área de medio ambiente a nivel estatal, pero sería tanto o más interesante saber si sus posturas son compartidas por sus compañeros de otras áreas, o las bases de ambos sindicatos. Las ya mencionadas discrepancias surgidas dentro de uno de ellos en torno a la sanción impuesta a una empresa contaminadora, o las posteriores presiones realizadas para la reapertura y la disminución de los controles realizados a la empresa Boliden Apirsa (causante del vertido de Aznalcóllar) son realmente elocuentes.

Y en cuanto a la sinceridad de los entrevistados, si bien el reconocimiento del generalizado incumplimiento de la normativa medioambiental en nuestro país y la confianza que ello despierta en las empresas para no adoptar las mínimas prevenciones físicas (para evitar los daños) o contables (para prevenir el efecto de posibles sancio-

⁷ Interés, por lo demás, coincidente con los resultados de estudios como el llevado a cabo en Australia por Deegan y Rankin (1998), que señala que la información medioambiental tiene una mayor utilidad para los usuarios de los estados financieros de lo que piensan quienes los preparan.

nes), parece conferir una alta credibilidad a sus declaraciones, no puede soslayarse que sus discursos también han revelado alguna contradicción. Como, en el caso de los auditores de cuentas, la de señalar que sus firmas tienen en cuenta la incidencia de los problemas medioambientales en la imagen fiel y, a su vez, admitir que las empresas no provisionan por sanciones medioambientales (porque de hecho son posibles pero, según reconocen ellos mismos, hartamente improbables).

A pesar de ello, el estudio ha permitido recabar y confrontar la opinión de todos estos agentes sobre cuestiones como el papel del mercado, la compleja relación entre el medio ambiente y el empleo, el poder de los *lobbies* empresariales, la relación entre la auditoría de cuentas y las prácticas emergentes en el terreno de la auditoría y consultoría medioambiental, o las posibilidades a corto plazo de una norma de auditoría que contribuya a definir las implicaciones del tema para la profesión. Y de todo ello pueden extraerse, si bien con la prevención ya señalada, algunas inquietantes conclusiones.

En primer lugar, parece que las posibilidades del mercado para dirigir las actuaciones de las empresas hacia unos procesos y productos más respetuosos con el medio ambiente son muy limitadas. Así lo entienden los entrevistados en las organizaciones sindicales, de consumidores, ecologista (si bien en ésta desconfían aún más de la disposición de los políticos para hacer frente a los *lobbies* empresariales) y en algunas firmas de auditoría financiera. Ello invitaría a revisar el actual planteamiento de la política medioambiental.

En segundo lugar, el estudio ha permitido constatar la existencia de un importante déficit de información sobre el comportamiento medioambiental de las empresas, tanto en las distintas administraciones (entre las cuales tampoco circula bien la información), como en los ciudadanos y hasta en las propias empresas, que desconocen la repercusión ambiental de sus actividades o la existencia de instrumentos como EMAS para enfocar y dirigir esta cuestión.

Esta situación podría paliarse estableciendo un proceso de suministro de información sobre el desenvolvimiento medioambiental de las empresas que incluyese la verificación por expertos independientes, y que al menos fuera obligatorio para aquellas con un impacto significativo. Se trataría de un proceso, paralelo al contable, inédito hasta la fecha (lo más parecido son las declaraciones validadas de EMAS, cuya aplicación es voluntaria), por lo que sólo cabe hacer una valoración muy positiva de la inclusión del tema en las adaptaciones del PGC a las empresas eléctricas, de abastecimiento de agua y concesionarias de autopistas de peaje, aunque tan sólo constituya un primer paso en esta dirección.

Pero el problema de fondo es que nuestra sociedad parece medir todavía con distinto rasero la necesidad de información financiera y medioambiental. El que la primera obligación de proporcionar información medioambiental de forma sistemática les

haya llegado a algunas empresas dentro de sus cuentas anuales, y a instancia de un instituto contable, por mucho que lo valoremos positivamente, ya es revelador. También lo es la opinión del entrevistado en una consultora (M), que considera que en nuestro país no estamos preparados aún para recibir información medioambiental. Cabe preguntarse, pues, si sí lo estamos, ostentando la mayor tasa de paro de la UE y con ocho millones de habitantes considerados pobres, para recibir información sobre los beneficios de la banca y su crecimiento anual. O si es preferible recibir la información cuando los daños medioambientales ya se han producido, y en algunos casos son irreparables.

En este contexto de desinformación y escaso cumplimiento de la ley, no debería extrañar que las firmas de auditoría financiera pudieran estar más interesadas en extender su negocio que en aumentar sus responsabilidades. De hecho, ¿por qué habrían de asumir una responsabilidad por la información de contenido medioambiental que las empresas (no) publican cuando, en la práctica, éstas no lo hacen por los daños que producen? Al final, vuelve a ponerse de manifiesto lo constatado por un socio de C (una de las “seis grandes”): en relación con los daños ocasionados al medio ambiente, nadie se siente responsable.

Continuando con los entrevistados en las firmas de auditoría, tal vez lo más significativo es que algunos de ellos ni tan siquiera ceden a la tentación de dar una imagen optimista de la previsible evolución del tema y las posibilidades de negocio para sus propias compañías. Al revés, las declaraciones que se obtienen en las firmas más escépticas y menos involucradas (F, E o C) son las que a veces, por incurrir en menos contradicciones, parecen más sinceras. De todo lo anterior se deduce que, si bien se detecta una considerable preocupación y conocimiento del tema en todos los entrevistados de las firmas contables que ofertan servicios de consultoría medioambiental, la situación no parece que sea la más favorable para que desde sus empresas puedan hacer una contribución muy positiva. Por otra parte, el que la visión en estas firmas sea, en general, más pesimista que en las consultoras medioambientales, podría obedecer a que en las primeras, por encargarse también de la verificación de la información contable, son más conscientes de las implicaciones reales (es decir, sobre el resultado y el patrimonio) que al día de hoy puede tener para una empresa el ocasionar daños al medio ambiente.

BIBLIOGRAFÍA

ADAMS, C. A. y KUASIRIKUN, N. (2000): “A Comparative Analysis of Corporate Reporting on Ethical Issues by UK and German Chemical and Pharmaceutical Companies”, *European Accounting Review*, Vol. 9, No 1, p. 53-79.

ALONSO AYALA, M. y ALONSO CAMPOS, G. (1996): “El auditor ante contingencias de carácter ambiental en la empresa”, *Revista Técnica*, 3ª Época, nº 8, p. 36-41.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1999): *Contabilidad de Gestión Medioambiental*, Documento nº 13 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid.

BEBBINGTON, J.; GRAY, R.; THOMSON, I. y WALTERS, D. (1994): "Accountant's Attitudes and Environmentally-sensitive Accounting", *Accounting and Business Research*, vol. 24, No. 94, p. 109-120.

CALVO SÁNCHEZ, J. A. (1995): "Medio ambiente y contabilidad: indicadores para el análisis y la evaluación de la gestión empresarial", *V Congreso Nacional de Economía*, Las Palmas de Gran Canaria, p. 337-351.

CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (1992): *Environmental Auditing and the Role of the Accounting Profession*, CICA, Toronto.

CARMONA IBÁÑEZ, P. (1997): "La información medioambiental. Contabilidad y auditoría", *Partida Doble*, No. 76, p. 45-59.

CARMONA, S.; CARRASCO, F. y FERNÁNDEZ-REVUELTA, L. (1993): "Un enfoque interdisciplinar de la Contabilidad del medio ambiente", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, No. 75, p. 277-305.

CARRASCO FENECH, F. y LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1995): "Organizaciones, Contabilidad y el entorno natural. Una perspectiva andaluza", *Revista Española de Contabilidad y Financiación*, vol. XXIV, No. 83, p. 393-416.

COLLISON, D. J. (1996): "The Response of Statutory Financial Auditors in the UK to Environmental Issues: A Descriptive and Exploratory Case Study", *British Accounting Review*, No. 28, p. 325-349.

_____ y GRAY, R. (1997): "Auditor's responses to emerging issues: A UK perspective on the statutory financial auditor and the environment", *International Journal of Auditing*, vol. 1, No 2, p. 135-149.

CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1993a): *Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de febrero de 1993 sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible*, Diario Oficial de las Comunidades Europeas, No. C 138, de 17.5.93.

_____ (1993b): *Reglamento (CEE) Nº 1836/93 del Consejo, de 29 de junio de 1993, por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales*, Diario Oficial de las Comunidades Europeas, Nº L 168, de 10.7.93.

COUSINS, J. et al. (1998): *Auditors: Holding the Public to Ransom*, Association for Accountancy & Business Affairs, Essex, United Kingdom.

DEEGAN, C. y RANKIN, M. (1998): "The Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence", *British Accounting Review*, Vol. 31(3), p. 313-346.

DRIEËNHUIZEN, F. (1993): "The Environment and the Audit Profession", *16th Annual Congress of the European Accounting Association*, Turku, Finland.

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1995): *Environmental Accounting, Reporting and Auditing: Survey of Current Activities and Developments within the Accountancy Profession*, FEE, Bruxelles.

_____ (1998): *Towards a General Accounting Framework for Environmental Reporting*, FEE, Bruxelles.

FERNÁNDEZ CUESTA, C. (1992): "La Contabilidad y el medio ambiente", *Técnica Contable*, Año XLIV, No. 522, p. 397-408.

GINER INCHAUSTI, B. (1992): "La responsabilidad social de la empresa: La información medioambiental", *Técnica Contable*, Año XLIV, No. 527, p. 681-692.

GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA, A. (1997): *Auditoría ambiental. Su evolución histórica y entorno político-institucional*, Instituto de Auditores Internos de España, Madrid.

- GRAY, R. (1990): *The Greening of Accountancy: The Profession After Pearce*, Certified Accountants Publications Ltd, London.
- HINES, R. D. (1988): "Financial Accounting: in communicating reality, we construct reality", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, No. 3, p. 251-261.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1998): *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico*, Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (1995): *The Audit Profession and the Environment*, Discussion paper, IFAC, New York.
- _____ (1998): *Environmental Management in Organizations. The Role of Management Accounting*, International Management Accounting Study, IFAC, New York.
- KAMP-ROELANDS, N. (1996): *FEE Research Paper on Expert Statements in Environmental Reports*, FEE, Bruxelles.
- _____ (1999): *Audits of environmental reports: Are we Witnessing the Emergence of Another Expectations Gap?* Focus nº 1. Royal NIVRA, Amsterdam.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999): "Contabilidad empresarial e información medioambiental. Especial referencia a la nota 19 del Plan General de Contabilidad de las empresas eléctricas", *Gestión ambiental*, vol. 1, No. 1, p. 10-20.
- _____ ; CARRASCO-FENECH, F.; CARO-GONZÁLEZ, F. J.; CORREA-RUIZ, C. y PÁEZ-SANDUBETE, J. M. (2001): "The role of environmental accounting in organizational change. An exploration of Spanish companies", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, No. 2, p. 213-239.
- MATHEWS, M. R. (1997): "Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. vol. 10, No. 4, p. 481-531.
- MEADOWS, D. H.; MEADOWS, D. L.; RANDERS, J. y BEHRENS, W. H. (1972): *Los límites del crecimiento*, Fondo de cultura económica, México.
- MONEVA ABADÍA, J. M. y LLENA MACARULLA, F. (1996): "Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXV, No. 87, p. 361-402.
- ORTÍ, A. (1992): "La apertura y el enfoque cualitativo o estructural: la entrevista abierta semidirectiva y la discusión de grupo", en GARCÍA, M.; IBÁÑEZ, J. y ALVIRA, F.: *El análisis de la realidad social. Métodos y técnicas de investigación*, p. 171-203, Alianza Universidad, Madrid.
- PÁEZ SANDUBETE, J. M. y CARRASCO FENECH, F. (1999): "La normativa sobre sistemas de gestión medioambiental: un estudio de las aproximaciones de la Unión Europea y la International Organization for Standardization", *Gestión Ambiental*, vol. 1, No. 6, p. 10-24.
- POWER, M. (1997a): "Expertise and the Construction of Relevance: Accountants and Environmental Audit", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, p. 123-146.
- _____ (1997 b): *The Audit Society. Rituals of Verification*, Oxford University Press, Oxford.
- PUYUELO RAMOS, F. (1995): "Información contable, auditoría y medio ambiente", *V Congreso Nacional de Economía*, p. 161-172, Las Palmas de Gran Canaria.
- RIPOLL FELIÚ, V. M. y CRESPO SOLER, C. (1994): "Costes y beneficios medioambientales", *VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Madrid.
- SCHMIDHEINY, S. y el BUSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT (1992): *Cambiando el rumbo. Una perspectiva global del empresariado para el desarrollo y el medio ambiente*, Fondo de Cultura Económica, México.
- SPA (1995): *Anuario profesional del medio ambiente 1995*, SPA, S.L., Madrid.
- YIN, R. K. (1989): *Case Study Research: Design and Methods*, Newbury park, CA, Sage.

Anexo 1

Definiciones de algunos términos utilizados en el artículo*

Política medioambiental	Los objetivos generales y principios de acción de una empresa con respecto al medio ambiente, incluido el cumplimiento de todos los requisitos normativos correspondientes al medio ambiente.
Programa medioambiental	Una descripción de las actividades y de los objetivos específicos de la empresa para asegurar una mejor protección del medio ambiente en un centro determinado, con inclusión de una descripción general sobre las medidas adoptadas o previstas para alcanzar dichos objetivos y, en caso necesario, los plazos fijados para la aplicación de dichas medidas.
Sistema de gestión medioambiental	Aquella parte del sistema general de gestión que comprende la estructura organizativa, las responsabilidades, las prácticas, los procedimientos, los procesos y los recursos para determinar y llevar a cabo la política medioambiental.
Auditoría medioambiental	Un instrumento de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la eficacia de la organización, el sistema de gestión y procedimientos destinados a la protección del medio ambiente y que tiene por objeto: i) facilitar el control, por parte de la dirección, de las prácticas que puedan tener efectos sobre el medio ambiente; ii) evaluar su adecuación a las políticas medioambientales de la empresa.
Declaración medioambiental	La declaración hecha por la empresa con arreglo a lo dispuesto en el Reglamento 1836/93. Se redactará expresamente para información del público, en forma resumida y comprensible, al término de la primera evaluación medioambiental y de la conclusión de cada ciclo de auditoría por cada centro participante en el sistema. Incluirá los siguientes elementos: una descripción de las actividades de la empresa en el centro; una valoración de todos los problemas medioambientales significativos que guardan relación con las actividades; un resumen de datos cuantitativos sobre emisión de contaminantes, generación de residuos, consumo de materias primas, energía y agua, ruido y otros aspectos significativos; otros factores relacionados con el rendimiento medioambiental; una presentación de la política, el programa y el sistema de gestión medioambiental de la empresa aplicados en el centro; el plazo para la presentación de la siguiente declaración, y el nombre del verificador medioambiental acreditado.
Auditor medioambiental	Persona o equipo, perteneciente al personal de la empresa o exterior a ella, que actúe en nombre de su alta dirección, que posea, individual o colectivamente, las competencias mencionadas en el Anexo II del citado Reglamento, y que sea lo suficientemente independiente de las actividades que audite como para poder emitir un dictamen objetivo.
Verificador medioambiental acreditado	Toda persona u organización independiente de la empresa sometida a verificación que haya obtenido una acreditación, en las condiciones y con arreglo a los procedimientos establecidos en el Reglamento 1836/93.
Sistema de acreditación	Un sistema para la acreditación y supervisión de los verificadores medioambientales desarrollado por una institución u organización imparcial, designada o creada por el Estado miembro de que se trate, que disponga de los recursos y de la competencia suficientes y que esté dotada de los procedimientos adecuados para desempeñar las funciones definidas para tal sistema en el Reglamento 1836/93.

* Estas definiciones han sido extraídas del artículo 2 del Reglamento (CEE) 1836/93, sobre un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambiental y, en algunos casos, completadas a partir del desarrollo que en otros artículos del mismo se da a estos conceptos.

Anexo 2
Ficha técnica del estudio

Organizac. entrevistadas	Códigos	Comentario	Lugar y fecha	Duración
"Seis grandes" firmas de auditoría financiera	A, B, C, D, E y F	Las mayores firmas de auditoría financiera. Todas ellas ofertaron en su día la prestación de servicios de consultoría y auditoría medioambiental, si bien el grado de implicación posterior en los mismos es muy variable, e incluso una de ellas (F), decidió posteriormente no introducirse en esta nueva área.		
ICAC	ICAC	Instituto que regula la contabilidad y auditoría de cuentas en España.		
3 Consultoras medioambientales	M, N y Ñ	Firmas que prestan en nuestro país servicios de consultoría y auditoría medioambiental, y no relacionadas con la contabilidad o la auditoría de cuentas. N es la única española. M y N han revisado numerosas memorias ambientales de firmas internacionales.		
2 Sindicatos	P y Q	Sindicatos mayoritarios en España. Ambos tienen abierto un departamento o área de medio ambiente, y han pasado a incluir los derechos de los trabajadores en relación con el mismo en sus reivindicaciones.	Oficinas de las distintas organizaciones en Madrid, entre junio 97 y febrero 98	45-90 minutos
1 Asociación ecologista	Y	Organización ecologista internacional. Desde sus comienzos se ha caracterizado por el gran impacto social y político de sus campañas. Se financia exclusivamente con las cuotas y donaciones de sus socios y simpatizantes de todo el mundo, lo que le permite afirmar su independencia respecto de empresas y gobiernos.		
1 Organización de consumidores	Z	Organización de consumidores establecida en España desde hace algunos años. Algunos de sus estudios y denuncias han tenido un enorme impacto social y político (derivando posteriormente en investigaciones oficiales), sostiene que es absolutamente independiente, y sus denuncias la han condenado a sufrir frecuentes ataques.		