

## RECENTES DESENVOLVEMENTOS NO CAMPO DA INFORMACIÓN E DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

JOSÉ MANUEL MASIDE SANFIZ

Departamento de Economía Financeira e Contabilidade

Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais

Universidade de Santiago de Compostela

*Recibido:* 21 febreiro 2002

*Aceptado:* 25 novembro 2002

---

**Resumo:** Neste traballo recolleemos, nunha primeira parte, diferentes iniciativas relacionadas coa obriga crecente á que se ven sometidas as empresas de incorporar información ambiental nos seus informes financeiros. Así mesmo, dado que as necesidades informativas dos diferentes usuarios só son cubertas parcialmente pola información ambiental recollida nos informes ambientais, analizámo-la evolución e a situación actual destes como aquelas ferramentas máis utilizadas polas empresas para revela-la súa información ambiental de maneira voluntaria. Por outra parte, como consecuencia da necesidade que algunhas empresas empezan a percibir de aceptar unha maior responsabilidade social e de asumir os desafíos do desenvolvemento sostible xurdiron algunhas propostas que, ademais dos aspectos ambientais, achegan información sobre o rendemento social e económico da empresa.

**Palabras clave:** Contabilidade social / Desenvolvemento sostible / Informes ambientais / Ecoeficiencia / Memorias de sostibilidade.

### 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

As empresas superaron a época en que o seu éxito se medía exclusivamente pola obtención de beneficios económicos e pola satisfacción dos intereses dos seus accionistas. Na sociedade actual, as empresas comezan a recoñecer a responsabilidade social que teñen contraída cun amplo grupo de partícipes e, sen nega-la importancia da obtención de beneficios e dos accionistas, outros factores como os aspectos ambientais, os dereitos humanos, as condicións de traballo, a ética nos negocios, etc. teñen cada vez unha maior relevancia. Desta forma, as empresas enfróntanse ó reto de poder xestionar e render contas non só do seu rendemento económico senón tamén dos seus impactos sociais e ambientais.

Por outra parte, e estreitamente relacionado co anterior, os cidadáns esixen cada vez máis unha actividade empresarial compatible co desenvolvemento sostible, o que se traduciu nunha maior preocupación por estes aspectos polos poderes públicos, que incorporaron paulatinamente nas súas políticas e actuacións o concepto de sostibilidade.

Estes aspectos implican retos importantes para os contables e para a contabilidade ó integra-los aspectos ambientais, sociais e económicos na información empresarial, contribuíndo desta forma a un achegamento ó desenvolvemento sostible, ó éxito das empresas e a proporcionarlle unha maior relevancia e utilidade á información contable, o que vai permitir que as empresas xestionen e rendan contas da súa responsabilidade social.

## 2. A INCLUSIÓN DE INFORMACIÓN AMBIENTAL NOS INFORMES FINANCEIROS

En traballos anteriores (Maside Sanfíz, 2001) sinalámo-lo incremento das obrigas ás que se viron sometidas as empresas para a incorporación de información ambiental nos informes financeiros.

Así, xa no *Quinto programa comunitario en materia de medio ambiente*<sup>1</sup> aparece recollido que as empresas deben revelar detalles sobre a súa política e as actividades ambientais e os seus efectos, sobre os gastos en programas ambientais e sobre os riscos e os gastos futuros relacionados co medio natural. Posteriormente, o Foro Consultivo da Contabilidade (Unión Europea, 1995) e a Comunicación Interpretativa da Unión Europea sobre determinados artigos da cuarta e da sétima directivas (Unión Europea, 1997) proporcionan unha serie de guías relativas ó recoñecemento, medición e publicación de información ambiental nos informes financeiros.

Partindo dos traballos que acabamos de citar e tomando como referencia varias Normas Internacionais de Contabilidade (NIC)<sup>2</sup> do International Accounting Standards Board (IASB) e as declaracións do Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionais de Contabilidade e Presentación de Informes (Nacións Unidas/ISAR, 1998), a Comisión Europea aprobou o 30 de maio de 2001 unha recomendación relativa ó recoñecemento, medición e publicación das cuestións am-

---

<sup>1</sup> DOCE núm. C 138, de 17 de maio de 1993.

<sup>2</sup> Non existe ningunha norma internacional de contabilidade que trate exclusivamente os aspectos ambientais, pero en varias delas faise referencia a eles como, por exemplo: NIC nº 16: Inmobilizado material (tratamento dos gastos ambientais), NIC nº 34: Información financeira intermedia (onde fai referencia explícita á necesidade de poñer ó día as provisións para responsabilidades ambientais), NIC nº 36: Deterioro do valor dos activos (onde considera os factores ambientais como un posible indicador de perda de valor non esperado), NIC nº 37: Provisións, pasivos e activos contingentes (recoñecemento e medida de provisións ambientais e revelación de pasivos contingentes), ou a recentemente aprobada NIC 41: Agricultura. Cómpre destacar que a Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (1999) realizou unha revisión destas NIC, sinalando os aspectos que hai que incorporar nelas para un correcto tratamento dos aspectos ambientais.

bientais nas contas e nos informes anuais das empresas (Unión Europea, 2001) para tratar de solucionar-lo problema da ausencia dun marco lexislativo europeo que afronte de forma explícita as cuestións ambientais e supere a tradicional falta de fiabilidade, de transparencia e de comparanza da información ambiental recollida nos informes financeiros.

Nesta recomendación<sup>3</sup> recóllense aspectos como os seguintes:

- Definicións concretas de conceptos como gastos ou responsabilidades ambientais.
- Criterios de recoñecemento de gastos ambientais (tanto os do período como os imputables a exercicios anteriores como á súa capitalización), incorporando a posible consideración como activos inmateriais de partidas tales como permisos de contaminación e dereitos de emisión.
- Posible, aínda que non obrigatoria, contabilización a valor actual das responsabilidades ambientais, sinalando os posibles tratamentos que se poden aplicar nas provisións para a restauración de lugares contaminados, eliminación de refugallos e peche ou eliminación de activos inmovilizados.
- Compensación de responsabilidades ambientais e reembolsos de terceiros sobre os que existe un dereito legal.
- Deterioración do valor dos activos como consecuencia de factores ambientais, como, por exemplo, a contaminación.
- Información que se deba proporcionar na memoria ou no informe anual.

Esta recomendación recolle claramente a estratexia da Unión Europea de integración das Normas Internacionais de Contabilidade dentro do marco da información financeira, tratando de harmonizar no que que á contabilidade ambiental se refire. Aínda que esta incorporación vai ser obrigatoria a partir do ano 2005 para as contas consolidadas das empresas que cotizan, os estados membros terán a opción de permitir ou de esixi-la súa aplicación ás contas individuais ou ás consolidadas daquelas empresas que non cotizan. Sería, xa que logo, importante incorpora-los cambios necesarios na nosa normativa contable no que á información ambiental se refire para prepara-las empresas cara ós futuros cambios que se aveciñan.

En todo caso, esta recomendación pon de manifesto o maior interese que cada vez alcanzan os aspectos ambientais e debe servir para que as empresas e os usuarios da información ambiental comprendan as importantes implicacións financeiras que estes aspectos teñen hoxe en día para moitas empresas. Desta forma, a pesar de ser só unha recomendación, sería bo que as empresas a aplicasen xa que tarde ou cedo se verán obrigadas a facelo.

---

<sup>3</sup> Sobre estes aspectos diferentes organismos como o ICAEW (1996), a CICA (1993), a EITF (FASB) (1989, 1990), a AICPA (1996) ou os mencionados traballos da propia Unión Europea, das Nacións Unidas/ISAR ou das Normas Internacionais do IASB manteñen diferentes posturas.

Cómpre sinalar, ademais, outras iniciativas establecidas en países como Noruega, onde desde 1989 a *Enterprise Act*<sup>4</sup> lles require ás compañías que recollan información sobre os seus niveis de emisión e contaminación e os plans establecidos para previlos.

En Dinamarca, a partir do ano 1996, as compañías con impactos ambientais considerados importantes están obrigadas a presentalas denominadas "*Green Accounts*"<sup>5</sup>, e requisitos similares establecéronse en Holanda ("*The Act on Environmental Reporting*"<sup>6</sup>) a partir do ano 1999. En Noruega, a nova "*Accounting Act*" require que tódalas compañías inclúan información ambiental nos seus informes financeiros anuais a partir do ano 1999, poñendo de manifesto aquelas actividades con impactos ambientais significativos e os plans e os obxectivos para reducilos. Unha lexislación similar adoptouse en Suecia a partir do ano 1999 para aquelas empresas que necesitan permisos ambientais ou que teñen a obriga de proporcionarlles información ás autoridades<sup>7</sup>. Por outra parte, a bolsa de Londres<sup>8</sup>, ó incorporalo informe "*Turnbull*" como parte da súa normativa, requírelles a tódalas compañías unha declaración da xestión dos seus riscos máis significativos nos seus informes anuais a partir de decembro do ano 2000, mencionando entre eles os riscos ambientais e sociais. Así mesmo, no Reino Unido os fondos de investimento están obrigados a declarar se teñen en conta a responsabilidade social das empresas que forman parte das súas carteiras de investimento.

No noso país, seguindo a corrente internacional no campo da contabilidade ambiental, diferentes normas de adaptación do Plan Xeral de Contabilidade<sup>9</sup>, de aplicación xeral para tódalas empresas, fan referencia nunha nota na memoria á información ambiental que están obrigadas a presentar: investimentos, gastos, provisións e continxencias ambientais. Ó noso xuízo, aínda que supón un avance, esta regulación é claramente insuficiente tanto pola limitación da información requirida como pola ausencia de criterios para o recoñecemento e a valoración dos gastos,

---

<sup>4</sup> Non obstante, a maior parte das compañías proporcionaron simplemente información onde confirman o cumprimento coas leis máis relevantes (Brophy e Starkey, 1996, p. 181; ICAEW, 1992, p. 25).

<sup>5</sup> As "contas ambientais" deben conter datos sobre os *inputs* enerxéticos e de materias primas utilizados no proceso de produción e os *outputs* deste proceso: emisións ó ar, descargas á auga e refugallos. Estas contas deben ser preparadas anualmente e acompañar ós tradicionais informes financeiros. O Goberno danés pretende facer máis estrito este sistema e vai presentar no Parlamento un proxecto de lei segundo o cal os informes deben poñer de manifesto os procedementos de control interno, o tratamento e eliminación de refugallos, as reclamacións contra a compañía, as políticas ambientais e os seus resultados, os requisitos ambientais para os subministradores e a historia ambiental cando menos dos últimos cinco anos (Environmental Data Services Ltd., ENDS Daily, 23-10-2000; [www.ends.co.uk](http://www.ends.co.uk)).

<sup>6</sup> Esta regulación distingue entre información dirixida ó público en xeral (formato libre) e dirixida ás autoridades reguladoras (a súa forma virá determinada polas necesidades de información requiridas polo permiso ou polo consentimento coa que está relacionada) (Bouma e Kamp-Roelands, 2000).

<sup>7</sup> Unha información máis polo miúdo da lexislación que hai que aplicar nos diferentes países está dispoñible en <http://www.enviroreporting.com>.

<sup>8</sup> *Environment News Service*, (outubro, 2001).

<sup>9</sup> Empresas eléctricas, sector de abastecemento e saneamento de auga, sociedades concesionarias de autoestradas, túneles pontes e outras vías de peaxe, sociedades anónimas deportivas e sector vitivinícola.

das provisións e das continxencias ambientais. Non obstante, cremos que algúns destes problemas foron tratados na recomendación da Comisión anteriormente comentada, de aí que poida converterse nunha ferramenta de grande utilidade para as empresas que consideren proporcionar unha información fiable e relevante.

En calquera caso, haberá que esperar a coñece-los efectos destas regulacións sobre a revelación de información e a xestión ambiental para propoñe-la inclusión de requisitos informativos adicionais.

Nesta liña son varios os traballos realizados. En concreto, no estudio efectuado por KPMG no ano 1997 suxeríase que, aínda que Europa estaba neses momentos por detrás de Norteamérica en canto á revelación de información ambiental, a situación podía cambiar se, como era previsible, certas iniciativas en materia contable se convertesen en requirimentos legais, como así ocorreu. Posteriormente, KPMG (1999) confirma esta situación: os países europeos nestes momentos atópanse por diante dos EE.UU. en canto á información ambiental recollida nos informes financeiros. Máis concretamente, ponse de manifesto que en Dinamarca as “*Green Accounts*” tiveron un papel claramente visible no incremento das empresas que proporcionan información ambiental neste país, pasando dun 8% no ano 1996 a un 29% no ano 1999.

A avaliación dos resultados das “*Green Account*” realizada pola Axencia de Protección Ambiental danesa indica que, ademais de incrementarse a calidade da información (a pesar de que a presentación de datos non sempre é satisfactoria), case a metade das empresas que a elaboraron melloraron o seu rendemento ambiental (consumo de auga, enerxía e materias primas e xestión de refugallos) ou desenvolveron proxectos de tecnoloxías limpas ou produtos ambientalmente correctos (Danish Epa, 2000).

No caso español, Larrinaga (1999, p. 9) estudia o efecto da nova regulación no sector eléctrico sobre a 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 Monera, Fuertes y Pascual (1998) encontraron que en 1997 sólo un 20% de empresas eléctricas, de agua y gas incluían en sus memorias información medioambiental, en 1998 casi un 80% (7 de 9) incluyen la referida nota o, al menos, información sobre los gastos en ahorro y eficiencia energética*”.

Aínda que outros factores poden ter influído neste cambio, parece atoparse nestes traballos unha relación positiva entre o desenvolvemento de normativa contable relacionada cos aspectos ambientais e o incremento da revelación de información ambiental, tanto en cantidade como en calidade e, o que é máis importante, na mellora na xestión ambiental das empresas.

Non obstante, esta conclusión debe ser tomada con precaución, xa que a existencia dunha regulación en materia de información ambiental non supón nin moito menos unha garantía de éxito. Así, por exemplo, a Securities Exchange Com-

mission (SEC)<sup>10</sup> requírelles explicitamente ás compañías que cotizan nas bolsas americanas que revelen información en relación co cumprimento da lexislación, procedementos xudiciais e responsabilidades ambientais<sup>11</sup>. A pesar diso, nunha serie de informes do World Resources Institute (Repetto e Austin, 2000a, 2000b) sobre esta regulación recóllese que, a pesar dos importantes impactos ambientais das compañías analizadas, poucas revelaron nos seus informes os potenciais riscos financeiros e os impactos competitivos derivados deles. Sinalan, ademais, os poucos esforzos da SEC para facer cumprir estes requisitos xa que, dos máis de 5.000 procedementos administrativos que iniciou durante os últimos 25 anos, unicamente tres están baseados nunha insuficiente revelación de riscos e incertezas ambientais e só interpuxo unha demanda civil contra unha compañía baseándose nunha revelación inadecuada de información ambiental<sup>12</sup>.

### 3. OS INFORMES AMBIENTAIS

A pesar destas e doutras regulacións, e como consecuencia de que as necesidades informativas dos diferentes grupos de usuarios só son cubertas parcialmente pola información ambiental recollida nos informes financeiros, a información ambiental tivo ata o momento un carácter fundamentalmente voluntario e foi revelada principalmente a través dos informes ambientais<sup>13</sup>, nos que se recolle información que non está sometida ós requisitos da contabilidade e da auditoría financeira.

Hai un gran número de iniciativas de diferentes organizacións, asociacións industriais, empresas individuais, investigadores, etc. que recolleron unha serie de liñas xerais que poden ser utilizadas por aquelas empresas que se propoñan elaborar informes ambientais<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> Organismo regulador das bolsas de valores americanas.

<sup>11</sup> *Staff Accounting Bulletin* (SAB), núm. 92 (1993), as partidas 101, 103 e 303 da regulación 10-K e o *Financial Reporting Release*, núm. 36 (1989). Cómpre sinalar que incorpora algúns requisitos adicionais ós recollidos nas guías do FASB, das que algunhas están centradas exclusivamente en aspectos ambientais como o tratamento dos custos de eliminación do amianto (EITF, 1989), a capitalización dos custos do tratamento da contaminación ambiental (EITF, 1995) ou das responsabilidades ambientais (EITF, 1993).

<sup>12</sup> Véxase páxina web: <http://www.greenbiz.com> (6-2-2001).

<sup>13</sup> Así, por exemplo, o estudo realizado por Jones (1998, p. 49) para a Comisión Europea sobre 88 compañías de diferentes países e sectores pon de manifesto que a información ambiental se revela fundamentalmente, por esta orde, no informe ambiental (81%), no informe anual/financeiro (58%), nos informes ambientais específicos para unidades de negocio ou centros (31%), en internet (27%), nos informes para o goberno (15%), EMAS (8%), nas noticias de prensa (8%), nos folletos (8%).

<sup>14</sup> Aínda que outras moitas organizacións elaboraron recomendacións, estándares e principios en relación coa información ambiental, podemos destacar unha serie de guías que poden ser utilizadas para a elaboración dun 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 e Ranghieri, 1995; e European Chemical Industry Council (CEFIC), 1998). Pode verse en Ranganathan (1998) e en <http://www.enviroreporting.com>, diferentes iniciativas e principios en relación coa comunicación, elaboración e medida do rendemento ambiental, social e sostible.

Unha das iniciativas que tivo unha maior difusión, a desenvolvida por UNEP/SustainAbility (1994)<sup>15</sup>, identifica 50 cuestións sobre as que informar (véxase táboa 1), agrupadas en cinco grandes grupos. A súa pretensión non é elaborar un informe estándar senón detallar uns bloques básicos en función dos cales as empresas constrúan, segundo as súas prioridades, informes propios. Parece, non obstante, que se está a converter nun esquema seguido por diferentes empresas e incluso é considerada como un marco de referencia por algunhas organizacións á hora de verifica-los informes ambientais<sup>16</sup>.

**Táboa 1.-** Elementos recollidos na proposta de informe ambiental de UNEP/SustainAbility

I. POLITICAS E SISTEMAS DE XESTION	26. Transporte
1. Declaración da alta dirección	PRODUCTOS
2. Política ambiental	27. Deseño e valoración do ciclo de vida
3. Sistema de xestión ambiental	28. Impactos ambientais
4. Responsabilidade e rendición de contas	29. Administración do produto
5. Auditoría ambiental	30. Embalaxe
6. Obxectivos e metas	III. FINANZAS
7. Cumprimento da legalidade	31. Gastos ambientais
8. Investigación e desenvolvemento	32. Responsabilidades ambientais
9. Premios	33. Solucións, instrumentos e oportunidades de mercado
10. Verificación	34. Contabilidade de custos ambientais
11. Política de comunicación da información	35. Doazóns
12. Contexto corporativo	IV. RELACIÓNS COS PARTICIPES
II. INVENTARIO INPUT/OUTPUT	36. Empregados
INPUTS	37. Lexisladores e reguladores
13. Uso de materiais	38. Comunidade local
14. Consumo de enerxía	39. Investidores
15. Consumo de auga	40. Subministradores e contratistas
XESTIÓN DO PROCESO	41. Clientes e consumidores
16. Ecoeficiencia e tecnoloxías limpas	42. Asociacións industriais
17. Saúde e seguridade	43. Grupos ambientais
18. Accidentes e respostas ante emerxencias	44. Ciencia e educación
19. Avaliación do impacto ambiental (EIA) e xestión de riscos	45. Medios
20. Contaminación e recuperación de terras	V. DESENVOLVEMENTO SOSTIBLE
21. Administración de hábitats e ecosistemas	46. Cooperación tecnolóxica
OUTPUTS	47. Cuestións ambientais globais
22. Minimización e xestión de refugallos	48. Cuestións de desenvolvemento global
23. Emisións ó ar	49. Estándares operativos globais
24. Vertidos de auga	50. Visións, escenarios e tendencias futuras
25. Ruídos e olores	

FONTE: Unep/SustainAbility (1994, 1996a)<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> Baseada nunha análise dos informes ambientais elaborados por 100 compañías transnacionais pioneiras neste campo, de diferentes países e sectores.

<sup>16</sup> Por exemplo, a Federación Europea de Expertos Contables (1999b) e o estándar IDW AuS 820 (IDW, 1999), que representa a posición da organización profesional de auditores en Alemaña.

<sup>17</sup> Posteriormente, de cara á valoración dos informes ambientais, engádenlles ós anteriores un novo criterio (deseño e accesibilidade do informe) xa que, por un lado, as compañías están usando diferentes canles de comunicación da información ambiental (informes anuais, disquetes, CD, internet, etc.), o que fai necesario poñer de manifesto claramente as relacións entre aqueles; e, por outra parte, cada vez máis os informes ambientais son máis extensos (por exemplo, a media dos 100 informes ambientais analizados no estudo foi de 38 páxinas), co que o deseño destes se converte nunha cuestión importante (UNEP/SustainAbility, 1997, p. 9).

Este esquema proporciona unha serie de indicadores que, ademais de permitir elaborar un inventario *input-output* e de ter en conta os impactos producidos polos produtos ó longo do seu ciclo de vida:

- Considera as implicacións financeiras da xestión ambiental (aspectos que ou non son recollidos ou ocupan un lugar secundario noutros esquemas nos que non hai un epígrafe específico para a “información financeira”)<sup>18</sup>.
- Concédelle unha maior importancia á relación da empresa cos diferentes participantes (recollendo un número maior de partes interesadas cós outros esquemas, proporcionando información sobre o proceso de diálogo e comunicación establecido con eles, así como as actuacións da empresa derivadas de este proceso).
- Incorpora algúns aspectos relativos ó desenvolvemento sostible considerados clave que a maior parte dos outros esquemas non teñen en conta (estándares operativos globais, cuestións de desenvolvemento global, cuestións ambientais globais...).

#### 4. EVOLUCIÓN DOS INFORMES AMBIENTAIS

Aínda que os primeiros informes ambientais comezaron a ser publicados a finais dos anos oitenta e principios dos noventa, desde a Conferencia de Río de 1992 incrementouse o número de compañías que elaboran este tipo de informes á vez que se produciu unha importante evolución no seu contido, pasando a mostrar desde simples fotografías de “paisaxes”, sen a penas información importante con relación ó rendemento ambiental da empresa, á elaboración de informes moito máis completos, nos que xa se inclúen diferentes aspectos relacionados coa sostibilidade<sup>19</sup>.

Unha clasificación ilustrativa desta evolución é a realizada por UNEP/Sustainability (1994), na que se establecen cinco niveis en relación coa revelación de información ambiental<sup>20</sup> (táboa 2).

O estudo conclúe que neses momentos a maioría das empresas non van máis alá da revelación de información fundamentalmente descritiva, relacionada coa im-

---

<sup>18</sup> Non podemos esquecer que a repercusión financeira da xestión ambiental da empresa aínda é unha cuestión central para moitas empresas e diferentes participantes. Ademais, é importante que exista unha coordinación entre a información ambiental recollida nos informes financeiros e a reflectida no propio informe ambiental.

<sup>19</sup> Cómpre sinalar que o que se trata de analizar aquí son os informes ambientais e non a xestión ambiental das compañías, cuestións estas relacionadas pero non coincidentes. Pódense elaborar por parte das empresas informes de alta calidade, o que non implica necesariamente que a empresa leve a cabo unha boa xestión ambiental; aínda que, normalmente, se se mellora a información ambiental, dalgunha maneira estase demostrando a predisposición da sociedade a unha maior transparencia, responsabilidade e mellora da xestión no plano ambiental.

<sup>20</sup> Baseándose nos informes ambientais independentes e na información ambiental recollida nos informes anuais de 100 compañías transnacionais pioneiras neste campo.



plantación de Sistemas de Xestión Ambiental ou con declaracións de políticas ambientais<sup>21</sup>.

**Táboa 2.-** Evolución da comunicación de información ambiental

ETAPA 1	Glosarios verdes, noticias, vídeos. Declaracións curtas no informe anual
ETAPA 2	Informe ambiental excepcional, relacionado normalmente coas primeiras declaracións políticas formais
ETAPA 3	Información anual, relacionada cos Sistemas de Xestión Ambiental, fundamentalmente descritiva
ETAPA 4	Anualmente proporciónase información do inventario de materiais tóxicos Datos <i>input-output</i> . Informes de ámbito corporativo e de centros Informes dispoñibles en disquete ou <i>on line</i> . Referencias ó informe ambiental no informe anual
ETAPA 5	Informes de desenvolvemento sostible, obxectivo: non perder capacidade de carga neta Relacionan aspectos ambientais, sociais e económicos apoiándose en indicadores de sostibilidade Integrouse unha contabilidade de custos completos ( <i>full-cost</i> ) <sup>22</sup>

FONTE: UNEP/SustainAbility, 1994.

Posteriormente, UNEP/SustainAbility levou a cabo unha serie de traballos coa finalidade de coñecer o progreso daquelas compañías que obtiveron maiores puntuacións no estudo do ano 1994<sup>23</sup>. Debido ó incremento tanto en cantidade coma en calidade dos informes ambientais e á incorporación nestes das novas tendencias, produciuse unha actualización das dúas últimas etapas do modelo, eliminando as dúas primeiras. En canto ó nivel 4, dividiuse en tres subetapas diferentes, incorporando novas características engadidas nos informes ambientais e tamén novos achegamentos derivados da implicación e do compromiso dos partícipes. Revisouse, igualmente, o nivel 5, xa que os informes de sostibilidade requiren non só de compañías individuais senón tamén doutros grupos clave como o goberno e o mercado<sup>24</sup> (táboa 3).

En canto ás conclusións dos traballos citados (UNEP/SustainAbility, 1996a, 1996b, 1997), podemos destacar que en xeral se observan melloras importantes tanto en relación coa cantidade como coa calidade da información recollida nos informes ambientais.

<sup>21</sup> Un 39% das empresas analizadas aínda estaban nos niveis 1 e 2, un 25% no nivel 3 e un 11% en transición ó nivel 4, no que só se sitúan un 5%, o nivel 5 non estaba ocupado por ningunha empresa.

<sup>22</sup> Nótase que este concepto implica a asignación de tódolos custos ambientais, directos e indirectos, fixos e variables, de todas e de cada unha das fases do seu ciclo de vida ós produtos ou liñas de produtos, co propósito de valorar inventarios, analizar rendibilidade de tomar decisións de prezos. Refírese, xa que logo, a custos completos no sentido ambiental como custos de tódalas fases do ciclo de vida, concepto este moito máis amplo cá idea de custo completo (*Full Cost*) tal e como se entende na contabilidade de custos tradicional.

<sup>23</sup> En UNEP/SustainAbility (1996a) e en UNEP/SustainAbility (1996b) exponse cómo diferentes partícipes están utilizando os informes ambientais. En UNEP/SustainAbility (1997) analízanse os informes ambientais de 100 compañías de 16 sectores e 18 países, recollendo entre estes unha parte dos analizados nos estudos dos anos 1994 e 1996, o que lles permitiu mostrar cómo evolucionaron ó longo do tempo.

<sup>24</sup> As empresas ou as industrias necesitan ter referencias para poder calibrar se a súa actuación foi sostible, os gobernos teñen que crear un marco adecuado para a sostibilidade incorporando obxectivos de sostibilidade e estándares de información e, por outra parte, os consumidores e os investidores, como usuarios fundamentais, deben demandar de forma explícita información sobre os diferentes aspectos da sostibilidade e utilizala na súa toma de decisións.

**Táboa 3.-** Revisión do modelo de informe ambiental

NIVEL CATRO	Cantidade	Provisión de datos de rendemento completos (Ex. ecobalances) Obxectivos claros relacionándoos con políticas e o proceso de auditoría Información tanto no ámbito corporativo como nos diferentes centros Información sobre custos e aforros operativos e de capital
		Comunicación (pasiva) cos <i>participes</i> de dúas canles, por exemplo estudos de mercado, <i>feedback</i> dos propios informes
	Calidade	Identificar claramente os efectos máis significativos e proporcionar medidas de rendemento contra os obxectivos marcados Relacionar actividades da compañía con asuntos ambientais clave e prioridades globais (por exemplo deseño do ciclo de vida, administración do produto) Verificación, provisións e responsabilidades financeiras, proporcionar información tanto en disquete como <i>on line</i>
		Diálogo activo de múltiples canles, por exemplo mesas redondas, paneis de discusión
	Comparanza	Verificación externa Utilización de estándares globais recoñecidos Contabilidade de custos ambientais Información financeira detallada Utilización e discusión de indicadores sectoriais e achega de información relativa a varios exercicios tanto escrita como <i>on line</i>
		Diálogo activo de múltiples canles con tódolos <i>participes</i> e a escala global, cubrindo tódolos países e rexións nos que opera a compañía
NIVEL CINCO	Compañía	Información completa e estandarizada de tódolos impactos significativos, tanto no ámbito local como global, contra estándares operativos globais Avaliación do rendemento social e ambiental tanto interno como externo, apoiándose en indicadores de sostibilidade e integrando unha contabilidade <i>full-cost</i> Está completamente institucionalizado un compromiso cos <i>participes</i> de múltiples canles, os límites da información e o compromiso da empresa veñen dados como consecuencia dese compromiso
	Goberno	Marcos mínimos de información obrigatoria. Desenvolvemento de metodoloxías comúns de contabilidade e indicadores tanto ambientais como sociais. Establecer estándares de calidade ambiental e medidas punitivas para aqueles que non os cumpren, reforma-la fiscalidade ambiental e social e considera-la sostibilidade nos investimentos e nas compras realizadas
	Mercado	Incrementa-las presións para mellora-la revelación de tódolos aspectos da sostibilidade Manifestar explicitamente as súas necesidades de información e da súa utilización na toma de decisións Considera-los dereitos e as necesidades tanto dos accionistas como dos consumidores e dos cidadáns

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

En canto ó estudio do ano 1997, o 71% das empresas alcanzaron o nivel catro, aínda que se concentran case na súa totalidade nas dúas primeiras etapas do modelo fronte, por exemplo, ó 5% da mostra do ano 1994<sup>25</sup>. A pesar destes avances, ás empresas quédalles un importante camiño por percorrer, por canto:

<sup>25</sup> É dicir, tanto a cantidade como a calidade dos informes ambientais melloraron rapidamente. O 9% dos informes analizados sitúanse no nivel tres e un 19% en transición cara á primeira etapa do nivel catro; o 21% na primeira etapa do nivel catro e un 18% en transición á segunda; un 14% na segunda etapa do nivel catro e un 15% en transición á terceira; e só un 2% alcanzaron a terceira etapa do cuarto nivel e unha soa empresa atópase en transición cara ó nivel cinco.

- Non afrontaron con suficiente rigor aspectos relacionados coa comparanza.
- En relación cos diferentes tipos de información recollida<sup>26</sup>, os mellores resultados obtéñense na información proporcionada sobre políticas e sistemas de xestión, inventario *input/output* e relacións cos partícipes.
- As informacións relativas a gastos, responsabilidades e investimentos ambientais permanecen nun segundo plano.
- Algunhas cuestións básicas para os partícipes (cáles son os seus obxectivos, seguimento adecuado deses obxectivos, ecobalances, impactos ambientais, análise do ciclo de vida e a cadea de valor, relación entre política ambiental e estratexia da empresa) non están suficientemente desenvolvidas na maior parte das compañías (UNEP/SustainAbility, 1996b, p. 36).
- Obsérvase pouco progreso en relación co paso de *inputs* e *outputs* a impactos e resultados, a utilización de estándares operativos globais e, o que é máis importante, poucas compañías relacionan os seus informes ambientais coa súa axenda de goberno corporativo.
- Existe pouca evidencia da existencia de esforzos reais para desenvolver e avanzar cara a uns indicadores de desenvolvemento sostible.

Segundo estes resultados, moitas das necesidades de información dos diferentes partícipes aínda non se recollen nos informes ambientais; sen embargo, tamén se observan algúns cambios esperanzadores para a mellora futura deste tipo de información ambiental; así, comezan a ser considerados por algunhas compañías os seus impactos ó longo do seu ciclo de vida como un camiño para a súa minimización e a implicación dos partícipes á hora de defini-los límites e os parámetros do proceso de comunicación<sup>27</sup>. Igualmente, sectores tradicionalmente menos contaminantes elaboran cada vez máis informes ambientais que obteñen elevadas puntuacións<sup>28</sup>. Por outro lado, ponse de manifesto un incremento no uso que fan os usuarios dos informes ambientais, producindo cambios importantes nas audiencias clave, incrementando especialmente a demanda de datos por parte dos clientes e xurdindo desta forma novas necesidades de información<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Políticas e sistemas de xestión, inventario *input/output*, finanzas, relacións cos *partícipes* e desenvolvemento sostible.

<sup>27</sup> Nesta liña de compromiso activo cos partícipes as compañías da Unión Europea son líderes.

<sup>28</sup> Concretamente, os líderes nesta mostra son o sector farmacéutico, seguido do transporte e da venda polo miúdo. Tamén se pon de manifesto que as compañías europeas son as que presentan un maior número de informes (60%).

<sup>29</sup> Aínda que hai en xeral unha discusión sobre a importancia que a xestión ambiental dos seus clientes debería ter para as institucións financeiras, Unep/SustainAbility (1996) pon de manifesto que estas continúan ocupando os últimos lugares entre as audiencias que son obxectivo dos informes ambientais. Na mesma liña, Bennett e James (1998b) poñen de manifesto que os bancos e as institucións financeiras figuran en último lugar das audiencias obxectivo das 100 empresas británicas enquisadas á hora de establece-las súas medidas de rendemento ambiental, dado o pouco interese que espertou este tipo de información entre eles.

Analizamos a continuación outra serie de estudos realizados por KPMG (1993<sup>30</sup>, 1997<sup>31</sup>, 1999<sup>32</sup>) ó longo da década dos anos noventa, que confirman un substancial incremento do número de grandes compañías mundiais que producen informes ambientais desde o ano 1993<sup>33</sup>. Os sectores que máis informes ambientais elaboran son aqueles que teñen un maior impacto ambiental e parece que as empresas estadounidenses elaboran porcentualmente cada vez menos informes ambientais, en contra do que ocorre en xeral en países como Alemaña, Suecia, o Reino Unido e Noruega<sup>34</sup>.

Paralelamente, obsérvase un movemento cara á integración da información ambiental noutro tipo de informes, polo momento fundamentalmente financeiros. Como norma xeral, aqueles países onde se elaboran máis informes ambientais é onde tamén se proporciona máis información ambiental nos informes financeiros.

En canto ó contido dos informes ambientais, obsérvase unha evolución da información proporcionada, desde aspectos baseados nun simple cumprimento da lexislación ambiental ata a incorporación na información de políticas, obxectivos e plans futuros, aspectos relacionados co desenvolvemento sostible, coa comunidade local, cos subministradores e cos empregados. Por outra parte, e con respecto a exercicios anteriores, as empresas están poñendo unha maior énfase na fiabilidade dos datos, incrementando de forma importante a información cuantitativa proporcionada e aquela relacionada con obxectivos de exercicios anteriores.

Seguindo a liña dos traballos anteriores, Line, Hawley e Seamark (2001) indican que o 51% das 100 maiores empresas da lista *Fortune* elaboraron no ano 2000 un informe ambiental completo (44% no ano 1999). Así mesmo, ponse de manifesto neste traballo un incremento na información proporcionada durante os anos 1998, 1999 e 2000 en relación coas súas declaracións políticas, sistemas de xestión ambiental, obxectivos e metas, xestión ambiental ó longo da cadea de valor (por exemplo, datos das emisións de gases con efecto invernadoiro ou os impactos da distribución e do transporte), saúde e seguridade, cumprimento e gastos ambientais. Destacan, sen embargo, que as declaracións sobre os seus programas de análise do ciclo de vida son menos ambiciosas ca no ano 1999 e poucas empresas recollen informacións exhaustivas do seu impacto global.

Representativo da situación presentada polos traballos anteriores pode se-lo recente estudio *Pensions & Investment Research Consultants (PIRC)* (2000) sobre a

---

<sup>30</sup> KPMG (1993) realiza unha análise da información ambiental revelada polas empresas líderes de 10 países.

<sup>31</sup> KPMG (1997) realizou un estudio entre as 100 compañías líderes de trece países.

<sup>32</sup> KPMG (1999) analiza a información recollida nos informes ambientais, ou informes sobre medio natural, saúde e seguridade (se este informe non foi publicado analizase a información recollida noutros informes: financeiros, sociais, etc.) de 1.193 compañías (as 250 empresas da lista *Fortune* e as 100 maiores compañías de 11 países).

<sup>33</sup> 13% no ano 1993, 17% no ano 1997 e 24% no ano 1999.

<sup>34</sup> Aínda que no ano 1996 EE.UU. era o líder destacado neste aspecto, na actualidade ese liderado trasladouse ós países do centro e do norte de Europa.

revelación de información ambiental en 674 empresas do Reino Unido, no que se destaca que as compañías relacionadas coas tecnoloxías da información (nova economía) son as peores dos 38 subsectores analizados; así, só o 14% revelan ter unha política ambiental e ningunha describe melloras nos seus impactos ambientais, seguimento de obxectivos ou compromisos con auditorías verdes. Tamén pon de manifesto que a información ambiental é significativamente peor nas pequenas e medianas empresas<sup>35</sup> (así, mentres a metade das 100 FTSE informan dos seus obxectivos e melloras ambientais, menos do 10% das pemes o fan), a pesar dos continuos requirimentos do goberno para que as empresas con máis de douscentos cincuenta empregados proporcionen este tipo de información. A existencia de información ambiental aparece relacionada cuns altos impactos ambientais, regulacións ambientais estrictas e con bens cunha ampla base de consumo (así, a mostra revela que empresas cun alto impacto ambiental pero sen unha ampla base de consumo, como a enxeñería, os compoñentes de automóviles ou a electrónica, proporcionan unha información significativamente peor).

En canto á situación en España, pode verse en Maside (2001a) un estudio da información ambiental recollida nas páxinas web das empresas que formaban parte do IBEX-35 a 23/02/2001, no que resaltamos que 16 das 35 empresas (45,7%) inclúen algunha forma de información ambiental no seu informe financeiro ou no informe anual, pero só 7 empresas (20%) elaboran un informe ambiental diferenciado.

En resumo, na segunda década dos anos noventa as grandes organizacións implicáronse cada vez máis na elaboración de informes ambientais e na integración da información ambiental nos informes financeiros. As empresas tradicionalmente máis contaminantes continúan elaborando a maior parte desta información, aínda que xorden sectores menos contaminantes, confírmase o liderado das empresas europeas e obsérvase unha diminución da presenza deste tipo de información nas empresas estadounidenses<sup>36</sup>. Aínda que os diferentes estudos citados poñen de manifesto unha mellora importante tanto na cantidade coma na calidade da información proporcionada, achegándose ó que realmente debería se-lo obxectivo da información ambiental, aínda queda moito camiño por percorrer. Aspectos como a análise dos impactos ó longo do ciclo de vida, cuantificación de obxectivos presentes e futuros ou outros relacionados co desenvolvemento sostible, comunidade

---

<sup>35</sup> Isto é especialmente importante se, tal e como conclúe o traballo da consultora ECOTEC (Research & Consulting) (2000), o 50% dos impactos ambientais prodúcenos as pemes, aínda que a súa xestión ambiental está escasamente desenvolvida. A pesar de que as pemes teñen pouca actividade en relación coa revelación e a medición do rendemento ambiental, factores tales como a estratexia corporativa ou a visión dos propietarios poden levar a empresas pequenas a elaborar bos informes ambientais. Así, por exemplo, un dos pioneiros na revelación de información ambiental foi unha peme de *software* holandesa: BSO Origin (Bennett e James, 1998b, p. 11).

<sup>36</sup> Neste sentido, Bennett e James (1998b, p. 10) sinalan que as empresas americanas son máis reticentes a revelar información ambiental, aínda que teñen unhas maiores esixencias do esquema TRI por medo a que poidan ser usadas como evidencias nun posible litixio, máis fácil de exercer nos EE.UU. ca noutros países europeos.

local, empregados e a implicación dos partícipes no proceso aínda son considerados de forma inadecuada por moitas empresas<sup>37</sup>.

Como consecuencia destes problemas, algúns autores como Bennett e James (1998c, pp. 108-109) atopan unha excesiva énfase nos informes ambientais corporativos como primeiro formato de comunicación interna e externa, recollendo o escepticismo mostrado polas compañías acerca de se os beneficios derivados deses informes serán maiores cós custos da súa elaboración como consecuencia da gran diversidade de necesidades das diferentes audiencias (o que dificulta a súa satisfacción mediante un único documento), a pouca credibilidade que presentan para os partícipes e as dificultades que presenta a súa comparación, dada a gran diversidade de información recollida neles. Baseándose nestas conclusións, os citados autores propoñen –opinión que compartimos– unha aproximación que implicaría revelar información obrigatoria duns poucos parámetros básicos definidos de forma estándar (tales como fluxos de materiais, enerxía, residuos e emisións), sen desanimar as empresas a que proporcionen información adicional en función das necesidades dos partícipes.

Estes e outros problemas fan difícil integra-la información ambiental na contabilidade xeral e nos informes financeiros, e aínda hai pouca experiencia noutro tipo de modelos (CICA, 1997). Por outro lado, a falta de normalización no proceso e o seu carácter fundamentalmente voluntario levaron a que ámbolos dous informes, ambiental e financeiro, presenten unha serie de diferencias (McLean e Gottfrid, 2000) (táboa 4).

**Táboa 4.-** Diferencias entre informes ambientais e financeiros

	FINANCEIRO	AMBIENTAL
Usuarios	• Diseñada para investidores e prestamistas	• Múltiples ou diversos partícipes • Internos/externos
Proceso	• Maduro, estandarizado	• En evolución
Opcións	• Obrigatorio	• Voluntario
Datos	• Métrica común (euros, etc.) • Facilmente entendibles	• Medidas inconsistentes • Técnicos
Contido/formato	• Establecido e estandarizado	• En evolución • Diferentes marcos e principios
Verificación	• Requirida • Auditoría • Normas para os auditores	• Non requirida • Posibles achegamentos: 1. Certificación 2. Garantía 3. Informes de xestión 4. Revisión polos <i>partícipes</i>
Supervisión	• Organismos reguladores • Pública	• Non hai autoridade que controle • Privada
Apoio	• Contables e diferentes organismos contables	• Non hai grupos dominantes: ONG, asociacións industriais

FONTE: McLean e Gottfrid (2000, p. 247).

<sup>37</sup> Un dato preocupante é o recollido por Bennett e James (1998b, p. 8) onde, citando un estudio do Advisory Council on Business and the Environment (ACBE) (1996), sinalan a preocupación entre os profesionais e outros estamentos sobre a utilidade e a efectividade actual da información ambiental, sinalando, incluso, cómo unha empresa pioneira na elaboración de informes ambientais, Dow Europe, reduciu a frecuencia da súa información ambiental dunha publicación anual a unha bianual no seu informe ambiental 1995/1996.

## 5. AS MEMORIAS DE SOSTIBILIDADE <sup>38</sup>

Nos últimos anos xurdiron diferentes esquemas de información que van máis alá da información ambiental como parte dun achegamento ó desenvolvemento sostible, proporcionando información sobre o rendemento da empresa nos tres aspectos en que se divide este: económicos, sociais e ambientais. Pero non podemos perder de vista que, se aínda son poucas as empresas que proporcionan información en relación co seu rendemento ambiental e, o que é máis importante, que alcanzaran un rendemento ambiental adecuado, para a maior parte das empresas os criterios de desenvolvemento sostible non son considerados prioritarios. No longo camiño que aínda queda por percorrer, os informes de sostibilidade pódense considerar como o obxectivo que hai que alcanzar, aínda que certamente cremos que aínda está lonxe.

Dentro desta tendencia cómpre destacar pola súa importancia<sup>39</sup> a *Guía de elaboración de memorias de sostibilidade* da Global Reporting Initiative (GRI)<sup>40</sup>. O seu obxectivo é a preparación e a publicación de memorias sobre a actuación económica, social e ambiental segundo unha norma que sexa aceptada de forma global, igual que ocorre cos informes financeiros, e que permita unha maior comparanza e fiabilidade desas memorias<sup>41</sup>.

En canto ó contido desta guía, divídese en seis seccións, que recollemos de forma resumida na táboa 5.

A novidade principal deste informe vén dada, en primeiro lugar, pola incorporación dunha serie de impactos económicos que non son considerados pola contabilidade nin pola información tradicional; por exemplo, aqueles relacionados cos empregados (productividade, formación, gastos e beneficios repartidos, etc.), coa comunidade (gastos en educación, impostos pagados, doazóns, cambios nos empregos ofrecidos, etc.), cos subministradores (actuacións destes en relación cos aspectos económicos dos programas establecidos, porcentaxe, natureza e localización dos bens e servicios subcontratados, cumprimento de contratos con eles, etc.) e cos impactos económicos derivados do uso de produtos e servicios (por exemplo,

---

<sup>38</sup> Consideracións similares ás vertidas neste epígrafe poden atoparse en Maside Sanfiz (2001).

<sup>39</sup> En setembro do ano 2001 unhas 75 empresas en todo o mundo utilizaron este esquema nas súas memorias ambientais. En España só unha empresa –Renfe– aplicou esta guía na súa memoria ambiental, que foi validada pola Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR). Por outra parte, cómpre destacar que na Estratexia de Desenvolvemento Sostible para Europa acordada no Consello Europeo de Goteborg (xuño de 2001) suxíreselles a tódalas compañías cotizadas públicas con, cando menos, 500 empregados que proporcionen no seu informe anual medidas do seu rendemento nos aspectos sociais, ambientais e económicos.

<sup>40</sup> Pode verse unha análise da súa estrutura en Larrinaga (2001) e en Moneva (2001).

<sup>41</sup> Gustaríame destacar que, ademais, do informe de sostibilidade final, incorpora un aspecto fundamental ó noso entender, isto é, incorpora o traballo da Federación Europea de Expertos Contables (1999) onde, con base nas restricións do modelo contable vixente, propón unha serie de modificacións no marco conceptual da información, tanto nos principios contables nos que a información está baseada como nas características que debe cumprir.

consumo de enerxía agardado, gastos derivados da súa reciclaxe futura, gastos de mantemento...), valoración de intanxibles, etc. Así mesmo, recóllense outra serie de aspectos dirixidos principalmente ós accionistas e ós investidores, que tradicionalmente foron proporcionados noutros formatos como pode se-lo informe anual.

**Táboa 5.-** Esquema da memoria de sostibilidade do GRI

1. Declaración do presidente ou doutro alto directivo		
2. Perfil da organización informante		
3. Resumo e indicadores principais		
4. Visión e estratexia		
5. Políticas, organización e sistemas de xestión		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Políticas e organización</li> <li>• Sistemas de xestión</li> <li>• Relación coas partes interesadas</li> </ul>		
6. Actuacións		
Rendemento ambiental	Rendemento económico	Rendemento social
1. Enerxía	1. Beneficios	I) <i>Lugar de traballo:</i>
2. Materias primas	2. Activos intanxibles	1. Calidade na xestión
3. Auga	3. Investimentos	2. Saúde e seguridade
4. Emisións, vertidos e residuos	4. Salarios e beneficios	3. Salarios e beneficios
5. Transporte	5. Productividade laboral	4. Non-discriminación
6. Provedores	6. Impostos	5. Formación/educación
7. Productos e servicos	7. Desenvolvemento comunitario	6. Traballo infantil
8. Uso do solo/biodiversidade	8. Subministradores	7. Problemas laborais
9. Conformidade	9. Productos e servicos	8. Liberdade de asociación
		II) <i>Dereitos humanos</i>
		1. Xeral
		2. Dereitos dos indixenas
		3. Seguridade
		III) <i>Subministradores</i>
		IV) <i>Productos e servicos</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• RENDEMENTO INTEGRADO</li> <li>• Indicadores sistémicos</li> <li>• Indicadores transversais</li> </ul>		

FONTE: GRI (2000).

Por outro lado, este esquema fai referencia ó rendemento social, recollendo os impactos principais da actividade da organización na sociedade (empregados, comunidade, cadea de valor, etc.). Desta forma, proporciona información relacionada co propio lugar de traballo (saúde e seguridade, non-discriminación, xestión, etc.), dereitos humanos (tanto na propia organización como en posibles investimentos, subministradores, etc.), subministradores (actuación en relación coas políticas e programas sociais, control das condicións laborais, incumprimentos de normas, etc.) e produtos e servicos (satisfacción dos clientes, impactos sociais asociados a eles, etc.).

Por último, a iniciativa do GRI recolle dous tipos de indicadores que aínda non están suficientemente desenvolvidos:



- Sistémicos, que tratan de relacionar e harmoniza-la actuación no ámbito da organización coas condicións ambientais, sociais e económicas a escala sectorial, rexional ou global. Por exemplo, ó compara-los accidentes de traballo que se producen na organización cos datos do sector.
- Transversais, que relacionan diferentes elementos da sostibilidade, por exemplo os efectos das emisións na saúde dos traballadores, da comunidade e no quen-tamento global.

Este tipo de indicadores, como ocorre coa cuantificación dos impactos ambientais, presenta dificultades para a súa elaboración; non obstante, a información proporcionada é moi interesante para a sociedade.

Especial relevancia teñen, ó noso xuízo, as consideracións recollidas sobre a dimensión ética e social do desenvolvemento sostible que pretenden poñer de manifesto os impactos da organización na sociedade, xa que un rendemento social adecuado lle permitirá á empresa asegurarse unha licenza social para operar, mellora-la súa reputación, incrementa-la confianza dos diferentes partícipes e crear novas oportunidades e menores custos, apoiando desta forma a organización para lograr mellores rendementos económicos e ambientais. Sen embargo, igual que ocorre coa información ambiental, varios estudos recentes recollidos por Doane (2000, p. 5) poñen de manifesto un público que considera que as empresas non poñen unha atención suficiente nas súas responsabilidades sociais, considerando a obtención de beneficios máis importante cá elaboración de produtos fiables, de calidade e seguros para os consumidores.

Por outro lado, a consideración dos aspectos sociais á hora de proporcionar información aínda está nos seus inicios. Así, Doane (2000, p. 3)<sup>42</sup> estima que menos do 1% das compañías que cotizan na bolsa de Nova York ou de Londres informan do seu rendemento social. Froito desta situación, indica unha serie de características da información social que coinciden con aquelas que a información ambiental presentaba nos seus inicios:

- Son os departamentos de márketing os que, para garantiren unha adecuada reputación ante a sociedade, capturaron este tipo de información sen ofrecer unha substancia real no proceso. Son, ademais, as grandes firmas de consultoras as que dominan o mercado da información social, ofrecendo os seus servicios como unha garantía de boa reputación para a empresa.
- O carácter voluntario da información tivo como resultado unha aceptación limitada e unha información difícil de descifrar e de comparar. As compañías mostran só aqueles datos que queren revelar, ignorando cuestións recibidas do público ou cambios no marco legal. Converteuse nunha ferramenta para xestiona-los partíci-

---

<sup>42</sup> Na mesma liña, o traballo citado anteriormente de Line, Hawley e Seamark (2001) indica que das 100 maiores empresas da lista *Fortune*, aínda que na súa maioría recollen información social, ningunha elabora un informe social completo.

pes, ignorando o seu obxectivo principal: renderlles contas da súa responsabilidade social e ser transparentes. Os partícipes máis importantes non son tidos en conta e a capacidade para determinar qué datos utilizar, a quen consultar e cómo os partícipes van ser informados permanece en mans dos directivos.

- Hai diferencias importantes entre a información que proporcionan as compañías e o que realmente están facendo, excluindo información relevante e mentindo. Así, Doane comparou as declaracións recollidas nos informes de varias compañías cos eventos recollidos nos medios de comunicación sobre elas, concluíndo que hai resultados contradictorios entre o que din e o que fan.

En conclusión, sinala que non hai evidencia ningunha que indique que a revelación de información social mellore o rendemento social e ético, xa que ofrece só un alcance limitado para un cambio real.

En resumo, esta iniciativa require esforzos adicionais para as empresas, fundamentalmente no plano económico e social e tamén no plano ambiental, xa que, aínda que as diferentes propostas relacionadas coa comunicación de información ambiental recollen en xeral aspectos similares ós incorporados polo GRI, na práctica as empresas non incorporaron parte deles nos seus informes ambientais.

Outra das iniciativas que cómpre destacar é a crecente importancia do concepto de ecoeficiencia<sup>43</sup>, acuñado na década dos anos noventa polo World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), aínda que esquemas como o *Global Reporting Initiative* que acabamos de ver utilizan diferentes indicadores que dalgunha forma o recollen.

O WBCSD propón a elaboración dun informe denominado “perfil de ecoeficiencia”, que pode pasar a formar parte do informe anual ou ben recollerse dentro do informe ou memoria ambiental. Este informe debe conte-los cinco elementos que a continuación se mencionan (Verfaillie e Bidwell, 2000, pp. 28-29):

- Perfil organizativo da empresa. Proporciona o marco xeral no que se mide a ecoeficiencia e fai referencia a aspectos como o número de empregados, áreas de negocio, liñas de produtos, límites do sistema e cambios significativos ocorridos na estrutura da empresa con respecto a anteriores informes de ecoeficiencia.
- Perfil do valor engadido de produtos e de servizos. Información sobre o valor económico dos produtos e dos servizos ofrecidos pola compañía, incluíndo indicadores xenéricos<sup>44</sup> (por exemplo, cantidade fabricada ou vendida dun produto ou dun servizo ou a cifra de vendas netas) e específicos (por exemplo, valor engadido, beneficio antes de xuros e impostos, marxe bruta).

<sup>43</sup> Fórmula matemática consistente no cociente entre o valor engadido dun produto ou dun servizo e o seu impacto ambiental ó longo do seu ciclo de produción ou de consumo.

<sup>44</sup> Para que un indicador sexa xenérico debe cumprir tres criterios: facer referencia a algunhas das dúas categorías que definen o cociente ou a *ratio* de ecoeficiencia, ser significativo practicamente para calquera negocio e contar cunha definición e cun método de medición comunmente aceptado.

- Perfil do impacto ambiental de produtos e de servicios. Información relativa ós impactos ambientais dos produtos e dos servicios da empresa, tamén reflectidos a través de indicadores xenéricos (consumo de enerxía, auga e materias primas e emisións de gases de efecto invernadoiro e de substancias que danan a capa de ozono) e específicos (vertidos á auga de metais pesados, residuos de procesos, tratamentos e embalaxes levados a vertedoiros ou incinerados, vertidos á auga de emisións eutrofizantes, embalaxes de produtos comprados e vendidos, emisións de gases de efecto invernadoiro relativos á xeración da electricidade consumida, etc.).
- *Ratios* de ecoeficiencia, mediante os que se recollen os indicadores máis relevantes para a empresa en cada unha das categorías antes mencionadas e se relacionan en forma de cociente para estima-la ecoeficiencia. Por exemplo, os quilogramos de produtos vendidos por gigaxulio de enerxía ou por toneladas de CO<sub>2</sub> equivalentes das emisións de gases con efecto invernadoiro, vendas por toneladas de materiais consumidos, etc.
- Aspectos metodolóxicos. Nesta sección reflíctese a información relevante sobre o método empregado para seleccionar e elaborar indicadores, así como calquera restricción ou limitación do informe destacable.

Cómpre destacar, ademais, que a recomendación da Comisión relativa ó recoñecemento, á medición e á publicación das cuestións ambientais nas contas e nos informes anuais das empresas (2001) antes mencionada fai referencia á posibilidade de incorporar indicadores de ecoeficiencia por segmentos de actividade (especialmente os relativos ás emisións, consumo enerxético, auga e materias primas) no informe anual, expresados preferentemente en unidades físicas e comparándoos con diferentes elementos do balance ou conta de perdas e ganancias.

## 6. CONCLUSIÓNS

As empresas víronse sometidas nos últimos anos a un incremento da obriga de proporcionar información ambiental nos informes financeiros. Por outra parte, as grandes empresas e aquelas con fortes impactos ambientais están revelando cada vez máis información ambiental de forma voluntaria, o que fai cada vez máis visibles para os diferentes interesados na súa actuación as implicacións ambientais da súa actividade.

Sen embargo, a falta de estándares xeralmente aceptados neste campo limitou as posibilidades de comparación dunha información ambiental da que se cuestionou a súa fiabilidade e a súa relevancia xa que, a pesar da mellora tanto en cantidade coma en calidade que parece terse producido nos últimos anos, non adoitan proporcionar os datos necesarios para valorar-lo esforzo real das compañías en materia ambiental.

Por outra parte, xurdiron nos últimos anos diferentes esquemas de información que van máis alá da información ambiental e suscitan retos importantes para as empresas, xa que a revelación de información sobre as súas actuacións no plano social e ético aínda está nos seus inicios. Non obstante, igual que ocorreu coa información ambiental a primeiros dos anos noventa, estas iniciativas parecen se-lo principio dun movemento cara a unha maior implicación das empresas na revelación de información, non só ambiental senón tamén social e económica, e a súa incorporación futura, igual que ocorre hoxe en día coa información ambiental, nos informes financeiros tradicionais.

## 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*. (Na páxina 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*. (Na páxina 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 e 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. (Na páxina web <http://www.neweconomics.org>.)
- ECOTEC (RESEARCH & CONSULTING) (2000): *Report on SMEs and the Environment*. (Na páxina web <http://europa.eu.int>.) Comisión Europea, Dirección Xeral 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*. (Na páxina web <http://www.erm.com>.)
- EUROPEAN CHEMICAL INDUSTRY COUNCIL (CEFIC) (1998): *Responsible Care-Health, Safety & Environmental Reporting Guidelines*. (Na páxina web <http://www.cefic.org>.)
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) (1999): *Review of International Accountings Standards for Environmental Issues*. (FEE Memorando). Bruxelas: FEE.
- FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (FEE) (1999a): *Toward a Generally Accepted Framework of Environmental Reporting*. (Discussion Paper). Bruxelas: FEE.
- FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS (FEE) (1999b): *Providing Assurance on Environmental Report*. (Discussion Paper). Bruxelas: FEE.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2000): *Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental, and Social Performance*. (Global Reporting Initiative). (Na páxina 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*. Bruxelas: 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*. (Na páxina 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*. (Na páxina 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 sostenibilidade empresarial: revisión de los informes publicados a raíz del período de prueba de la guía GRI”, *Revista Interdisciplinar de Gestión Medioambiental*, (xuño), pp. 15-24.
- LINE, M.; HAWLEY, H.; SEAMARK, D. (2001): *The State of Global Environmental and Social Reporting. The 2001 Benchmark Survey*. (Na páxina web: <http://www.cutter.com>.) Cutter Information Corp.
- MASIDE SANFIZ, J. (2001a): “Internet y la comunicación de la información medioambiental”, *Partida Doble*, núm. 125, (setembro), 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*, (xuño), 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*. (Na páxina 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*. (Na páxina web <http://www.wri.org>.)
- REPETTO, R.; AUSTIN, D. (2000a): *Coming Clean: Disclosure of Financially Significant Environmental Risk (2000)*. (Na páxina web <http://www.wri.org>.) World Resources Institute.
- REPETTO, R.; AUSTIN, D. (2000b): *Pure Profit: the Financial Implications of Environmental Performance (2000)*. (Na páxina 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*. (Release o 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). Nacións 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*. (Na páxina web <http://www.wbcds.ch>). World Business Council For Sustainable Development (WBCSD).
- WICE (1994): *Environmental Reporting-A Manager's Guide*. París: ICC-International Chamber of Commerce.