

TRABAJO EFECTUADO POR:

**ISABEL MARTÍNEZ CONESA**

*Profesora Titular de Escuela Universitaria en Murcia*

**MARÍA MACHOTA BLAS**

*Profesora Ayudante de la Facultad de Ciencias  
Económicas y Empresariales. Universidad de Murcia*

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1995**

---

## *Sumario:*

---

Planteamiento.

I. Política medioambiental en el marco comunitario.

1. Antecedentes.

2. Hacia un desarrollo sostenible en la Unión Europea.

2.1. Instrumentos.

3. Hacia un desarrollo sostenible en el sector industrial.

3.1. Incentivos.

3.2. Sistema de Gestión Medioambiental y Auditoría Ecológica.

- II. Reglamento europeo de Ecogestión y Ecoauditoría: reacción ante el mercado.
  - 1. La Ecogestión y Ecoauditoría en Europa.
  - 2. Participación en el sistema.
  - 3. Notas fundamentales.
  
- III. Adaptación española al Reglamento Europeo de Ecogestión y Ecoauditoría.
  - 1. Situación del sector industrial y el problema medioambiental en España.
  - 2. Definición de competencias en materia de medio ambiente en España.
  - 3. Adaptación del Reglamento de Ecogestión-Ecoauditoría en España.
    - 3.1. Situación a nivel de Administración Central.
    - 3.2. Actuaciones a nivel local.
  
- IV. Hacia una contabilidad medioambiental.
  - 1. La información medioambiental en los estados financieros convencionales.
  - 2. Normas sobre la información contable medioambiental del grupo intergubernamental de trabajo de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes (ISAR) de la ONU.
  - 3. Borrador del Documento número 11 «Contabilidad de Gestión Medioambiental» de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).
  - 4. Relación con el Ecobalance.
  
- V. Conclusiones.

## PLANTEAMIENTO

---

Asistimos en la actualidad a un proceso de creciente sensibilización de los distintos sectores de la sociedad a un tema de ineludible importancia, y que en definitiva nos afecta a todos: la degradación del medio ambiente y su necesaria protección. La interdependencia economía-ecología es hoy una realidad ampliamente aceptada, que desemboca en la necesidad de hacer compatible el objetivo de crecimiento económico y los objetivos de protección ambiental y gestión racional de los recursos naturales. La cuestión no es crecimiento *versus* protección del medio ambiente, sino el reconocimiento de que existe un *trade-off* entre ambos objetivos. Como respuesta a esta situación los Gobiernos de los «países desarrollados» y diversos organismos supranacionales (UE, OCDE, ONU, etc.) emiten normativa variada en materia de protección medioambiental caracterizada hasta hace poco tiempo por un enfoque parcial del tema. Sin embargo, parece haberse producido un cambio hacia un enfoque *integral* que queda recogido claramente a nivel comunitario en el V Programa de Acción Medioambiental de la Unión Europea: *Hacia un Desarrollo Sostenible*, que marcará la política medioambiental de la Comunidad hasta finales de la presente década. En el mismo se define una nueva estrategia para aunar los conceptos de medio ambiente y desarrollo sostenible mediante la integración de la variable ambiental en todas las políticas sectoriales. Encuadrado en el marco de este V Programa de Acción Medioambiental se aprueba el Reglamento número 1836/93, 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. El propósito de nuestro trabajo es por un lado, el de enmarcar la aparición de este Reglamento, analizar su contenido, sus objetivos, las ventajas e inconvenientes de su implantación para las empresas, y por otro, determinar el grado de viabilidad del mismo en nuestro país estudiando cuáles están siendo las respuestas al Reglamento por parte de organismos públicos y privados, y de las empresas afectadas. Finalmente, con una visión globalizadora, enlazaremos nuestras conclusiones extendiéndolas al campo de una contabilidad medioambiental, su integración en los informes financieros y su relación con el Ecobalance.

## I. POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL EN EL MARCO COMUNITARIO

### 1. Antecedentes.

Habría que cuestionarse, en primer lugar, por qué surge el Reglamento número 1836 de la CEE en el año 1993 y no antes. Para dar respuesta a esta pregunta hemos de conocer cuál ha sido el recorrido histórico de la preocupación medioambiental en el seno de la Comunidad, aunque sea de forma breve, para de este modo situar al Reglamento en el marco del V Programa de Acción Medioambiental como producto del mismo y de su filosofía integradora que busca la colaboración de todos los sectores de la sociedad en la protección del medio ambiente, lo que en definitiva se traduce en el concepto de *responsabilidad compartida*.

Remontándonos al Tratado de Roma observamos que no se contempla entre sus fines la protección del medio ambiente, lo que, sin embargo, no impidió que la Comunidad comenzase a actuar en esta materia aprobando las primeras directivas medioambientales bajo el marco de tres Programas sucesivos de Acción en materia de medio ambiente, hasta 1987.

No será, sin embargo, hasta la aprobación del Acta Única Europea en julio de 1987 cuando la temática adquiera el rango y la base jurídica indispensables para su tratamiento integral, modificándose el Tratado de Roma al incorporar entre las políticas a desarrollar por la CEE la de protección del medio ambiente mediante la introducción del Título VII dedicado al medio ambiente y su correspondiente articulado (art. 130 R, 130 S y 130 T).

Los objetivos de la Comunidad en esta materia, similares a los que ya figuraban en los Programas de Acción vienen recogidos en el artículo 130 R.1:

- Conservar, proteger y mejorar la calidad del medio ambiente.
- Contribuir a la protección de la salud de las personas; y
- Garantizar una utilización racional y prudente de los recursos naturales.

Los tres principios fundamentales que deberían informar las actuaciones comunitarias en la materia vienen establecidos en el artículo 130 R:

1. Prevención. Se establece que la acción (1) se basa formalmente en la prevención y en la corrección, es decir, en políticas preventivas o *proactivas* y en políticas *reactivas* o correctivas (2).

---

(1) Término sustituido más tarde por *política* tras la firma del Tratado de la Unión en Maastricht.

(2) La realidad constata que el número de políticas reactivas ha sido muy superior a las preventivas aunque, como más adelante comentaremos, parece haberse producido un cambio a favor de las segundas como consecuencia de un cambio de filosofía hacia un enfoque integral al demostrarse el poco éxito de las políticas correctivas en el logro de objetivos medioambientales.

2. Subsidiariedad. Principio que se traduce en que la actuación de la Comunidad se reducirá al caso en que los objetivos recogidos en el artículo 130 R.1 se puedan conseguir en mejores condiciones en el plano comunitario que en el de los Estados miembros considerados aisladamente.
3. «*Quien contamina paga*». Principio de responsabilidad consecuencia de una recomendación realizada por la OCDE en 1972 cuya racionalidad se basa en la necesidad de que el medio ambiente pase a ser un bien económico. Principio, por otra parte, considerado por la CEE, desde 1975, como soporte de su política medioambiental, que se incluye en el Acta Única Europea y se señala posteriormente en el Tratado de la Unión como base de la política comunitaria.

Asimismo, en este mismo artículo se establece que las exigencias de protección del medio ambiente deben ser un componente de las restantes políticas de la Comunidad, convirtiéndose de este modo en una *superpolítica* que deberá estar presente en la toma de decisiones de los restantes actos comunitarios.

Desde la aprobación del Acta Única Europea hasta finales de 1992 se desarrolla el IV Programa de Acción en materia de medio ambiente en el que se llama la atención sobre la contribución que la protección del medio ambiente podría desempeñar en el campo del fomento del crecimiento económico y en la creación de empleo.

El 7 de febrero de 1992 se firma el Tratado de la Unión, segunda modificación sustantiva del Tratado de Roma, incorporándose entre los fines de la Comunidad promover un crecimiento sostenible (3) y no inflacionista que respete el medio ambiente, así como la elevación no sólo del nivel de vida sino de la calidad de vida. A fin de lograr dichos objetivos se especifica que la acción de la Comunidad implicará una política en el ámbito del medio ambiente para lo que se seguirá apoyando en los artículos 100 A, 130 R, S y T.

De lo anterior se desprende que se produce un cambio de objetivo, desde la consecución del Mercado Interior en la década anterior, hacia la reconciliación entre desarrollo y medio ambiente con la aprobación del Tratado de la Unión.

## 2. Hacia un desarrollo sostenible en la Unión Europea.

El V Programa Comunitario en materia medioambiental, que entró en vigor en enero de 1993 y constituye la expresión de la política comunitaria en esta materia hasta el año 2000, es producto de la experiencia de los anteriores programas, el *Informe Brundtland* (4), y el nuevo Tratado de la

---

(3) El concepto de crecimiento sostenible es un término todavía poco delimitado que deberá acotarse en la medida que la Comunidad desarrolle su acción, dado que a lo largo de la negociación del Tratado se utilizaron tanto el concepto de desarrollo sostenible como de crecimiento sostenible.

(4) Informe Brundtland (1987): *Nuestro Futuro Común*. Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo. ONU. Alianza Editorial, 1987.

Unión Europea. En él se define una nueva estrategia para aunar los conceptos de medio ambiente y desarrollo sostenible (5) mediante la integración de la variable ambiental en todas las políticas sectoriales. Se fija como objetivo la consecución de mejoras en aquellos sectores en los que se detectan mayores problemas ambientales, seleccionando a cinco a los que va a dirigir sus medidas: industria, energía, transportes, agricultura y turismo. Esta elección se basa en el hecho de que su impacto ambiental, real o potencial, es especialmente significativo y a que por su misma naturaleza pueden desempeñar un papel decisivo en la consecución de un desarrollo sostenible. Con este planteamiento se pretende no sólo proteger el medio ambiente como tal, sino también beneficiar a los propios sectores al conseguir que adquieran un carácter sostenible.

Los planteamientos adoptados enmarcan un nuevo enfoque que difiere de los exhibidos en los anteriores programas, por cuanto a la estrategia se refiere:

- Se centra en los agentes y actividades que agotan los recursos naturales y causan otros daños al medio ambiente, en vez de esperar a que surjan los problemas, es decir, se produce un cambio de políticas correctivas hacia políticas preventivas.
- Intenta cambiar las actuales tendencias y prácticas nocivas para el medio ambiente con objeto de proporcionar las mejores condiciones para garantizar el bienestar y el crecimiento socioeconómicos de la generación actual y futuras.
- Tiene por objeto modificar las pautas sociales de comportamiento por medio de la participación óptima de todos los sectores de la sociedad con ánimo de compartir la responsabilidad, incluidas las Administraciones Públicas, las empresas públicas y privadas y la población en general, como ciudadanos y consumidores.
- La responsabilidad deberá compartirse por medio de una gama más amplia de instrumentos que deberán aplicarse al mismo tiempo para resolver asuntos y problemas concretos.

Podemos resumir, así, en tres los conceptos que han de guiar las decisiones de la Comunidad en el marco de este programa: acción preventiva, responsabilidad compartida y el principio de «*quien contamina paga*».

---

(5) Concepto impulsado por el Informe Brundtland, aunque utilizado y planteado por diversos autores con anterioridad. Para el informe citado «el desarrollo sostenible no es un estado de equilibrio, sino más bien un proceso de transformación en el que la explotación de los recursos naturales, la elección de las inversiones y la orientación del desarrollo técnico, así como el cambio institucional, se determinan en función de las necesidades tanto actuales como futuras». Es, por tanto, un modelo solidario entre generaciones pues es aquel que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades. En concreto el V Programa establece que un desarrollo sostenible tiene las siguientes características principales: mantiene la calidad de vida general, permite un acceso continuo a los recursos naturales e impide que perduren los daños al medio ambiente.

### 2.1. Instrumentos.

A nivel teórico podríamos diferenciar dos tipos básicos de instrumentos a la hora de desarrollar la política ambiental: instrumentos económicos (6) (financieros o de mercado) e instrumentos normativos.

En la práctica, comprobada la insuficiencia de las diversas directivas emitidas para provocar los cambios sustanciales necesarios en materia medioambiental, el V Programa de Acción propone combinar cuatro tipos de instrumentos:

1. Los legislativos creados para fijar niveles básicos de protección de la salud pública y del medio ambiente.
2. Los horizontales de apoyo relativos a la inclusión de más información básica y estadística, investigación científica y desarrollo tecnológico (Evaluación de Impacto Ambiental y Ecogestión-Ecoauditoría).
3. Los mecanismos de asistencia financiera, destinados además de las líneas presupuestarias con objetivos directos en materia de medio ambiente, como LIFE o ENVIREG, a proporcionar cantidades importantes para financiar más actividades (cofinanciación de acciones y bonificación de intereses).
4. Los de mercado, dirigidos a sensibilizar a fabricantes y a consumidores para que consuman los recursos naturales con responsabilidad y eviten la contaminación y los residuos (etiqueta ecológica y logotipo del sistema de ecoauditoría y ecogestión).

Comentaremos brevemente alguno de ellos sin pretender en ningún momento ser exhaustivos.

Entre los instrumentos de mercado destaca el Sistema Comunitario de Concesión de *Etiqueta Ecológica* regulado mediante el Reglamento del Consejo 880/92, de 23 de marzo de 1992, que tiene por objeto la identificación y promoción de aquellos productos cuyos procesos de eliminación, producción y consumo son menos contaminantes que otros del mismo tipo. Constituye un programa voluntario para los productores que va dirigido a productos finales, es decir, a productos destinados a los consumidores, entre los que se excluyen los alimentos, bebidas y productos farmacéuticos. La concesión de la etiqueta ecológica será otorgada por las autoridades nacionales, habiéndose aprobado ya en España al respecto el Real Decreto 598/1994, de 8 de abril (7), por el que se establecen las normas para la aplicación del Reglamento Comunitario.

---

(6) Los instrumentos económicos, entendidos en su más amplio sentido como paso previo a la internalización de los costes externos, implican la transmisión financiera entre contaminadores y el resto de la sociedad, actuando sobre éstos por medio del juego de incentivos financieros y de mercado. *Vid.* PALLA, ODÓN: «Economía y Medio Ambiente: El Estado de la Cuestión». Presentación de ICE, núm. 711, noviembre 1992, pág. 5.

(7) En la actualidad existe ya una primera etiqueta ecológica concedida por AENOR para pinturas y barnices.

Los dos instrumentos esenciales, de carácter horizontal, para la gestión ambiental y la consecución de la integración efectiva de la política ambiental en las políticas sectoriales (industrial, energética, agrícola, de infraestructuras, etc.) son la *Evaluación de Impacto Ambiental* y la *Ecogestión-Ecoauditoría*.

El primero de ellos regulado mediante la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 85/337/CE, que establece la obligación de someter a un procedimiento Reglado de Evaluación de Impacto Ambiental determinados proyectos de obras (públicas o privadas), instalaciones o actividades con carácter previo a su aprobación y ejecución, es un instrumento básicamente preventivo. Se trata de un proceso multidisciplinar que se pone en funcionamiento en la toma de decisiones sobre proyectos que inciden de manera notable sobre el medio natural, cuya metodología permite identificar y valorar las modificaciones apreciables que un determinado proyecto producirá sobre el medio ambiente. Ello proporciona una mayor fiabilidad ante la elección de las diferentes alternativas posibles, y procura preservar el medio físico de todos los efectos producidos por la actividad proyectada. En definitiva, es un conjunto de pasos previos necesarios para que un proyecto de las características mencionadas pueda ser llevado a cabo.

Dicho procedimiento genera varios documentos de los que pueden extraerse dos básicos:

- Estudio de Impacto Ambiental (EIA).
- Declaración de Impacto Ambiental: realizado sobre la base del anterior por la autoridad competente determinando la conveniencia o no de realizar la actividad proyectada.

La aplicación de esta Directiva en el ordenamiento jurídico español se ha producido a través del Real Decreto 1302/1986, de 28 de junio, de Evaluación de Impacto Ambiental y posteriormente por el Real Decreto 1131/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el anterior.

El segundo instrumento de carácter horizontal, la *Ecogestión-Ecoauditoría*, sobre el que volveremos al constituir nuestro objeto central de estudio, se aplica, a diferencia de la EIA, sobre las actividades en funcionamiento de diferentes sectores y de ello se derivan acciones y medidas correctoras en relación a la gestión de la calidad ambiental de las actividades.

### **3. Hacia un desarrollo sostenible en el sector industrial.**

En la actualidad la supervivencia de cualquier empresa, es decir, su carácter sostenible depende en gran medida de la incorporación de la preservación del medio ambiente como otro objetivo a añadir a los tradicionalmente considerados de beneficio, permanencia, etc. Para afrontar a largo plazo este reto será requisito necesario la definición de una política ambiental que vincule todas las fun-



ciones de la empresa en el objetivo común de una mejora continua del impacto ambiental de las actividades empresariales, lo que en definitiva implica la implantación de un sistema de gestión medioambiental (SGM) donde todos los mandos tengan claramente definidas sus atribuciones y responsabilidades (8). Asimismo, la implantación de un SGM ha de estar basada en políticas de carácter proactivo, que consideren las cuestiones ambientales como un elemento de la organización gestionable como cualquier otro, y no en políticas reactivas que tratan estos problemas como algo externo no integrado en la gestión global de la organización. Este planteamiento claramente coincide con la filosofía del V Programa de Acción de la Comunidad en materia de medio ambiente tendente a fomentar una actuación en colaboración con la industria, dejando en un segundo plano las acciones de carácter prohibitivo o sancionadoras que se venían aplicando. Se trata de involucrar a la industria en la protección del medio ambiente como medio para que ésta adquiriera un carácter sostenible (9), lo que en particular se traduce en un diálogo más estrecho con la misma y en la promoción, en las circunstancias adecuadas, de acuerdos voluntarios u otras formas de autorreglamentación. Dinámica que en definitiva implica la concienciación cada vez mayor de la industria y del mundo de los negocios de que, por un lado, son en gran medida responsables de los problemas del medio ambiente, pero, por otro, que pueden y deben contribuir a solucionarlos.

Así se recoge en el V Programa que los tres pilares sobre los que debe sustentarse la relación entre la industria y el medio ambiente son:

- Una gestión de recursos más adecuada tendente a racionalizar su consumo y a mejorar su posición competitiva (a través de la aplicación de las mejores tecnologías económicamente viables, MTEV).
- La información para conseguir que los consumidores elijan mejor y aumente la confianza de la opinión pública en las actividades y controles de la industria y en la calidad de los productos (10).
- Normas comunitarias aplicables a los procesos de fabricación y a los productos.

Bajo esta filosofía se aprueba el Reglamento (CEE) 1836/1993 del Consejo, por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran voluntariamente a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales, que una vez definidos los conceptos de SGM y Ecoauditoría, analizaremos.

---

(8) La decisión de establecer un **SGM** tiene que partir de la cúpula directiva, ya que se necesitan grandes inversiones económicas para ponerlo en marcha en todos sus departamentos.

(9) La empresa obtendrá una serie de beneficios, unos cuantificables objetivamente (ahorros por disminución de consumo energético) y otros que sólo se constatarán a largo plazo (mejora de su imagen exterior).

(10) La necesidad de información en materia de medio ambiente se ha plasmado en la Directiva 90/313/CE, de 7 de junio (DOCE 23-6-1990), de libertad de acceso a la información en materia de medio ambiente, ya incorporada a la legislación de algunos países miembros.

### 3.1. Incentivos.

Hemos de destacar que ante esta dinámica las Administraciones de los países desarrollados estimulan a las empresas, a través de ayudas diversas a la innovación tecnológica industrial en relación con el medio ambiente y su expansión, como vía para que sus sectores industriales tomen posiciones ante las expectativas que el *negocio ambiental* parece abrir. Ejemplo de ello es el Programa Industrial y Tecnológico Medioambiental, PITMA (11), en España, entre cuyos objetivos figura el de la adaptación eficiente de las industrias españolas al marco jurídico medioambiental. Las posibles firmas beneficiarias de este tipo específico de ayudas son las empresas públicas y privadas que requieran la adaptación de tecnologías, modificaciones de proceso o incorporación de instalaciones o bienes de equipo para adecuarse o superar lo establecido en la legislación medioambiental. También aquellas cuya actividad, o parte de ella, tenga por objeto el desarrollo de tecnología, procesos productivos y/o bienes de equipo destinados a ser utilizados y/o adaptados en procesos industriales menos contaminantes y que no impliquen excesivo coste para el usuario final. Las ayudas consisten básicamente en subvenciones a las inversiones.

### 3.2. Sistema de Gestión Medioambiental y Auditoría Ecológica.

Siguiendo al Reglamento de Ecogestión y Ecoauditoría podemos definir el SGM como «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».

Los pasos que han de seguirse para conseguir con éxito la implantación de un SGM en la empresa pueden resumirse en los siguientes:

1. Revisión del impacto ambiental de las actividades de la empresa detectando puntos débiles y, del grado de cumplimiento de la normativa medioambiental vigente.
2. Establecimiento de la política medioambiental de la empresa al más alto nivel directivo, fijando los objetivos y los planes estratégicos que sirvan para conseguir éstos y, establecimiento de programas concretos por centros de actividad.
3. Comunicación de los objetivos que persigue la empresa a todos los departamentos de la misma y establecimiento de canales de información que aseguren un flujo de información transparente y constante, tanto en sentido descendente como ascendente.

---

(11) PITMA, aprobado por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos en septiembre de 1989 y vigente hasta 1994. Orden Ministerial de 29 de julio de 1991, por la que se anuncia la convocatoria para 1991 y siguientes de estas ayudas PITMA. (BOE núm. 183 de 1-8-1991, págs. 25530-25532).

4. Gestión de la cuestión medioambiental como una gestión más involucrada en la organización.
5. Establecimiento de un flujo de información transparente y periódico entre la empresa y el público.
6. Revisión y control periódico del SGM con función *feed-back*.

La revisión periódica del SGM implantado o *auditoría ambiental* surge como una fase necesaria a fin de evaluar el grado de adecuación del SGM a la política ambiental de la empresa, así como el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en esta última. La auditoría ambiental surge, por tanto, como instrumento de gestión dirigido a la dirección de la empresa, que dará lugar a la recomendación de acciones correctoras buscando siempre la mejora continua del impacto ambiental de las actividades de la empresa.

De este modo la auditoría medioambiental, ecológica o también denominada ecoauditoría, basada en técnicas de auditoría financiera e investigación tecnológica, surge dentro del marco de las auditorías de gestión u operativas. Con ella se supera la mera auditoría de legalidad financiera y de cumplimiento, para llegar a otro tipo de auditoría que ofrezca más información a empresarios, accionistas y público en general.

Muchas son las definiciones del concepto de auditoría ecológica (12), no existiendo consenso al entenderse por algunos simplemente como auditoría de cumplimiento de la legislación medioambiental; lo que en numerosas ocasiones ha llevado a calificar como ecoauditoría a actividades que más bien constituirían «verificaciones ambientales», puesto que para poder hablar del concepto en cuestión habrá de existir un SGM que auditar.

Siguiendo al Reglamento 1836/CEE definimos la auditoría medioambiental como «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:

- Facilitar el control, por parte de la dirección, de las prácticas que puedan tener efectos sobre el medio ambiente.
- Evaluar su adecuación a las políticas medioambientales de la empresa».

---

(12) El *Chemical Manufacturer Association* define este concepto como «un programa estructurado y diseñado para establecer y verificar en qué forma se cumplen los requisitos legales y reglamentarios y la política de las empresas en el ámbito del medio ambiente». La *Environmental Protection Agency* (EPA) estadounidense define de forma detallada la auditoría ambiental como «una revisión objetiva, periódica, documentada y sistemática, llevada a cabo por entidades homologadas sobre las instalaciones y prácticas relacionadas con estándares ambientales». La Cámara Internacional de Comercio define la auditoría ambiental como «una herramienta de gestión que comprende una evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva sobre cómo se comporta la organización medioambiental de la empresa, con el fin de contribuir a la protección del medio ambiente: facilitando el control de gestión de las políticas ambientales; determinando el grado de cumplimiento respecto a la política de la empresa, lo que incluye el cumplimiento de la legislación».

La puesta en práctica de auditorías medioambientales se ha extendido cada vez a mayor número de actividades, por ejemplo, con objeto de llevar a cabo las EIA establecidas por norma tanto para la implantación como para la ampliación de actividades que afecten al entorno; aunque no existen todavía unos cánones internacionalmente aceptados sobre cómo se debe desarrollar una ecoauditoría, es cierto que las metodologías empleadas son de general aceptación por todos los profesionales que las llevan a cabo, siguiéndose básicamente la norma internacional: *International Organization for Standardization (ISO) 10011 «Guidelines for Auditing Quality Systems»*.

## II. REGLAMENTO EUROPEO DE ECOGESTIÓN Y ECOAUDITORÍA: REACCIÓN ANTE EL MERCADO

### 1. La Ecogestión y Ecoauditoría en Europa.

Al no existir en los Estados miembros una legislación específica en esta materia se aprueba en el seno de la Comunidad Europea el Reglamento 1836, de 29 de junio de 1993, que entró en vigor el 13 de abril de 1995 y permitirá la adhesión voluntaria de empresas del sector industrial a un sistema comunitario de ecogestión y ecoauditoría; cuyo objetivo último es la mejora continua en la relación actividades industriales-medio ambiente y el suministro de la correspondiente información al público. El Reglamento, que se ha elaborado tomando como referencia la norma BS 7750 (13), habrá de revisarse a la luz de la experiencia adquirida tras un período de aplicación máximo de cinco años desde su entrada en vigor, en particular en lo que respecta al ámbito de aplicación del mismo y a la introducción de un logotipo. Por ahora, las empresas que participen en el sistema y cumplan todas las prescripciones del Reglamento, podrán emplear como distintivo de buena práctica ambiental una de las *declaraciones de participación* que especificará, en su caso, el nombre del centro o centros adheridos al sistema, acompañadas de un gráfico, recogidas en el Anexo IV del Reglamento, que por otra parte, no podrá utilizarse para la publicidad de productos, ni en los propios productos, ni en sus envases.

El tema fundamental del sistema de Ecoauditoría y Ecogestión no es la comprobación del cumplimiento de las legislaciones ambientales, aunque desde luego debe estar incluido, sino el compromiso individual y voluntario de las empresas de desarrollar un plan de mejora ambiental sometido a la vigilancia del público, como aplicación práctica de unos de los principios fundamentales de la nueva política de la Comunidad: la potenciación del papel de los consumidores en la formación de una demanda orientada hacia los productos y procesos limpios.

---

(13) BRITISH STANDARD (BS) 7750: *Specification for Environmental Management Systems*. Año 1994.

## 2. Participación en el sistema.

La participación de un centro de una empresa industrial en el sistema implica (**Figura I**):

1. La adopción por parte de la empresa de una *política medioambiental*, al máximo nivel directivo, que contemplará el cumplimiento de todos los requisitos normativos correspondientes al medio ambiente, contendrá compromisos destinados a la mejora continua de su actuación medioambiental y se fundará en una serie de principios de actuación entre los que destacan: el fomento del sentimiento de responsabilidad compartida entre los empleados, la adopción de las mejores tecnologías económicamente viables (MTEV), y el mantenimiento de un diálogo abierto con la opinión pública.
2. La realización de una *evaluación preliminar del impacto ambiental* de las actividades del centro detectando posibles puntos débiles.
3. La definición e introducción de un *programa medioambiental* y la implantación de un *sistema de gestión medioambiental* para el centro a fin de alcanzar los objetivos fijados, tomando como base los resultados de la evaluación preliminar.
4. La realización periódica de *auditorías medioambientales* en el centro en intervalos no superiores a tres años, fijándose la frecuencia para cada una de las actividades de un centro por la dirección del mismo teniendo en cuenta las repercusiones medioambientales generales que puedan entrañar. El objetivo de la auditoría es la evaluación de los SGM empleados y la determinación de su coherencia con la política de la empresa, así como el cumplimiento de las normativas ambientales aplicables.
5. La formulación de una propuesta de declaración medioambiental específica para cada centro que participe en el sistema después de la primera evaluación medioambiental y de la conclusión de cada auditoría consecutiva o ciclo de auditorías (14).
6. La revisión y control por parte de un *verificador medioambiental acreditado* de la política, el programa, el sistema de gestión, el procedimiento de evaluación o auditoría para ver si cumplen los requisitos del Reglamento, así como la propuesta de declaración medioambiental que habrá de ser validada por el mismo.
7. La comunicación al organismo competente del Estado miembro en que esté situado el centro de la declaración medioambiental validada y su distribución como corresponda al público en dicho Estado miembro, previo registro del centro de que se trate.

---

(14) Durante los años intermedios en que no se realicen auditorías deberá elaborarse anualmente, para determinados centros (arts. 5.º y 6.º Reglamento), una declaración medioambiental simplificada que sólo requerirá la validación al finalizar la auditoría o ciclos de auditorías.

Como contrapartida inmediata las empresas que participen en el sistema y cumplan todas las prescripciones del Reglamento podrán utilizar como distintivo de buena práctica ambiental una de las declaraciones de participación, acompañadas de un gráfico, recogidas en el Anexo IV del Reglamento.

### 3. Notas fundamentales.

Respecto al contenido del Reglamento consideramos necesario poner de relieve las siguientes cuestiones: en primer lugar, el ámbito concreto de su aplicación, el centro industrial, en segundo lugar, la figura del verificador medioambiental acreditado y su función como ente que da credibilidad al sistema, diferenciándolo de la figura del auditor y, por último, la declaración medioambiental como documento de información al público, sometido a validación y punto culminante de todo el proceso.

La función del verificador medioambiental acreditado, que actuará sobre la base de un acuerdo escrito con la empresa que defina el alcance de la tarea, será la de certificar:

- El cumplimiento de todos los requisitos previstos en el Reglamento, en materia de política y programa medioambiental, evaluación medioambiental, funcionamiento del SGM, procedimientos de auditoría y declaraciones medioambientales.
- La fiabilidad de los datos y de la información incluidos en la declaración medioambiental, así como el tratamiento adecuado en la declaración de todos los temas de importancia medioambiental relacionados con la actividad del centro, validándola.

Luego, el verificador medioambiental acreditado es el que ejerce la función de «policía», figura que se podría asimilar al auditor externo en las auditorías financieras y que, en definitiva, sirve para dar credibilidad al sistema.

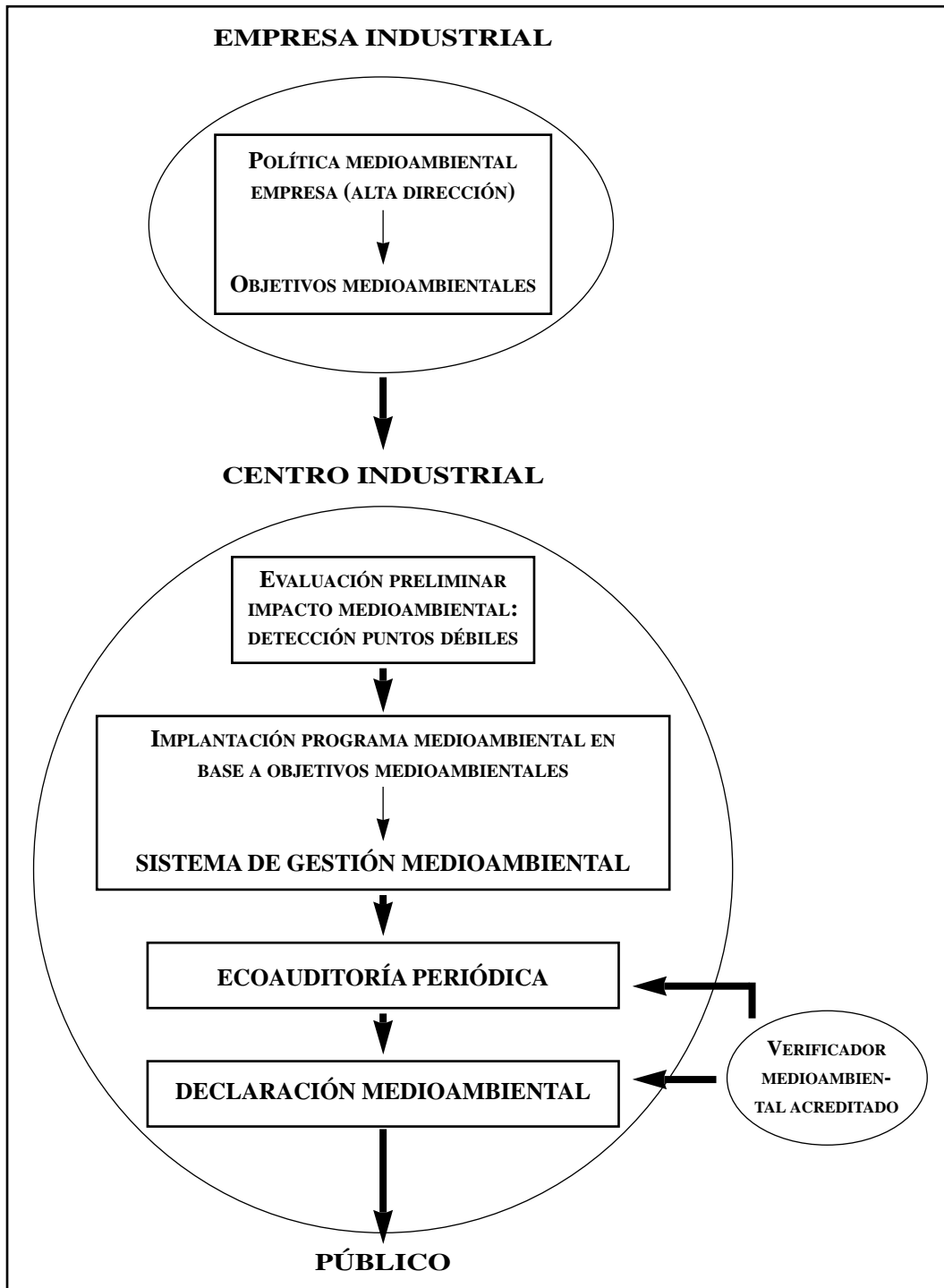
Sin embargo el auditor, que puede ser interno o externo (15), constituye un instrumento de gestión para la dirección de la empresa por cuanto éste revisará la adecuación del SGM del centro al programa imperante en el mismo y, en definitiva, a la política ambiental de la empresa, así como el grado de logro de los objetivos fijados; lo que desembocará en la preparación y aplicación de un plan adecuado de medidas correctoras.

Por último, y como punto culminante, surge la Declaración Medioambiental que constituye el vehículo de información entre el centro industrial y el público, caracterizado por ser un documento no técnico de carácter público que, por tanto, se redactará en forma resumida y comprensible, haciendo notar, entre otras cosas, los cambios importantes ocurridos desde la declaración anterior.

---

(15) Parece deducirse de la lectura del Reglamento que se apuesta por que el auditor sea interno, dada las ventajas que ello supone en cuanto a conocimiento profundo de la problemática del centro industrial sujeto a examen.

FIGURA I. ADHESIÓN AL SISTEMA COMUNITARIO DE ECOGESTIÓN Y ECOAUDITORÍA.



### III. ADAPTACIÓN ESPAÑOLA AL REGLAMENTO EUROPEO DE ECOGESTIÓN Y ECOAUDITORÍA

#### 1. Situación del sector industrial y el problema medioambiental en España.

España asiste durante las últimas décadas a un proceso de reconversión industrial en el que las nuevas condiciones de globalización de mercados dan lugar a la obsolescencia de: estructuras organizativas, equipamiento industrial, procedimientos de fabricación y sistemas de gestión, atacando el mismo eje central de las empresas y obligándolas a adoptar una «cultura» en la que la relación empresa-sociedad se basa en un flujo informativo transparente con reconocimiento del papel de los agentes sociales: trabajadores, consumidores, etc., donde incluimos, cómo no, el respeto al entorno natural, en el objetivo común de alcanzar un crecimiento sostenible.

La transformación se hace especialmente difícil si tenemos en cuenta que parte del sector industrial español se conforma por PYMES cuyo poder de reacción es menor por problemas: financieros, técnicos e incluso de desconocimiento del *know-how*. Sin embargo, esta situación de crisis no debe ser excusa para arrinconar los problemas medioambientales (16), sino por el contrario debe entenderse como un impulso para acometer la transformación en su totalidad, desterrando el sesgo que la tradicional visión económica a corto plazo ha impuesto a las empresas (17).

En estas circunstancias, la adopción en España del Reglamento de la CEE sobre Ecogestión y Ecoauditoría puede correr el peligro de convertirse en otro trámite administrativo más, por no contemplar la situación real del tejido empresarial español que podemos caracterizar por las siguientes notas:

- No existencia de tradición en la comunicación sociedad-empresa (18). El deber de información de la empresa a terceros, y su necesario sometimiento a auditoría, son obligaciones recientes de las sociedades mercantiles, impuestas también por la adaptación normativa a la CEE, frente a lo que subsiste la tendencia a evitar cualquier intromisión que pudiera conllevar aspectos fiscalizadores o policiales.
- La escasa preocupación hasta fechas recientes de empresas, consumidores y demás agentes económicos por las cuestiones medioambientales como criterio discriminante de decisiones económicas.

---

(16) Para mayor amplitud puede verse ELORRIAGA, J.F.: «La Gestión Medioambiental y el Ejecutivo». *Boletín de AECA*, núm. 32. págs. 4-7.

(17) CARMONA MORENO, S.: Presentación del número monográfico sobre «Medio Ambiente». *Revista Española de Financiación y Contabilidad (REFC)*, núm. 75, Vol XXII. Abril-junio 1993, págs. 234-235.

(18) Puede verse MACÍA, V.: *La Declaration Enviromentale*. Comunicación al Seminario «La Mise en Oeuvre du Règlement Europeen Eco-Audit dans les Etats Membres», Ministère de L'Environnement, Bruselles, 8-9, marzo 1994.



- El tamaño mediano y pequeño de gran parte de las empresas que no resulta adecuado a la estructura organizativa de aquella capaz de implantar un SGM; su adopción generaría unos costes muy superiores a los beneficios que pudiera reportar. Es un instrumento limitado a grandes empresas en las que exista una filosofía de dirección moderna, con una planificación estratégica en la que se establezcan políticas, objetivos y programas a medio y largo plazo, y que se sustente en una organización reticular, un organigrama con delegación de responsabilidades a distintos niveles.
- Gran parte de las empresas, además, no cumplen la normativa medioambiental, no han obtenido las oportunas licencias, realizan actividades contaminantes sin ninguna medida de control de sus emisiones; por lo que previo a introducir mecanismos de mercado para atajar los problemas medioambientales, será necesario contemplar actuaciones reactivas o policiales.
- Finalmente, dificultades político-administrativas derivadas de la descoordinación en las competencias sobre temas medioambientales, que reducen la efectividad de las acciones. Esta situación no es exclusiva de España ya que, en el seno de la UE conviven sistemas descentralizados como Alemania, Bélgica, España e Italia en los que la gestión medioambiental corresponde a las regiones o autonomías, junto a Estados centralizados de unidad legislativa (19). En España la legislación relativa a medioambiente está dispersa y confusa, solapándose a menudo.

## 2. Definición de competencias en materia de medio ambiente en España.

Desde que el artículo 45 de la Constitución Española declarara la obligación de que *«los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente...»*, las competencias relativas a ésta, hasta fechas recientes, se encontraban dispersas entre distintos Ministerios (Obras Públicas y Transportes, Agricultura, Sanidad, e Industria) siendo el nuestro el único Estado miembro comunitario que no contaba con un Ministerio de Medio Ambiente, hasta la reestructuración ministerial de julio de 1993 por la que se crea el Ministerio de Obras Públicas, Medio Ambiente y Transportes (20).

En la actualidad las competencias en esta materia se encuentran divididas, correspondiendo:

---

(19) Puede verse SIERRA LUDWIG, V.: «La Política Ambiental Comunitaria: Una Carrera de Obstáculos». *ICE*, núm. 711, noviembre 1992, pág. 187.

(20) Real Decreto 1173/1993, de 13 de julio, de Reestructuración de los Departamentos Ministeriales (BOE núm. 167, de 14 de julio).

- Los temas de legislación básica y gestión de aprovechamientos hidráulicos que discurren por más de una Comunidad Autónoma, al Estado (art. 149 de la Constitución), a través del Ministerio de Obras Públicas, Medio Ambiente y Transportes, y en concreto, a la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda, y a la Dirección General de Política Ambiental.
- El resto de competencias, tanto legislativas como de gestión de aspectos medioambientales, que constituyen la parte más extensa, corresponden a las 17 Comunidades Autónomas en que se divide el Estado español. Aunque las competencias de gestión se reconocen ya inicialmente en el artículo 148 de la Constitución, sin embargo las competencias legislativas de ejecución y desarrollo sólo estaban inicialmente reconocidas para ciertas Comunidades Autónomas creadas al amparo del artículo 151.2 de la Constitución, situación de desigualdad que desaparece para 1993 gracias a la Ley Orgánica 9/1992 (21).

La ineficiente coordinación entre legislación básica estatal y legislación de ejecución y desarrollo de las Comunidades Autónomas da lugar a duplicidades y discrepancias, es decir, se produce:

- Un exceso de normativa estatal y autonómica que además de duplicidades, provoca conflictos por discrepancias en el enfoque al estar la legislación autonómica más condicionada por las características especiales de la zona, limitando la aplicación de la normativa básica.
- Las normas estatales, al tener carácter subsidiario a las dictadas por las Comunidades, corren el peligro de quedar desvinculadas de la realidad española siendo accesibles sólo para las grandes empresas, multinacionales, etc., mientras que los Gobiernos regionales dictan una normativa más sesgada hacia la singularidad del entorno.
- Ventajas comparativas entre empresas españolas según el ámbito de la Comunidad Autónoma en que se localicen, pudiendo ser un criterio de decisión a la hora de estudiar el enclave de una explotación.

Tales aspectos caracterizan a la adaptación del sistema de ecogestión-ecoauditoría ya que al venir impuesto por normativa comunitaria da lugar a legislación local, así como a normativa estatal de carácter subsidiario. Incluso, al referirnos a auditoría medioambiental no existe coincidencia, no sólo en cuanto a los medios para su implantación, sino también en lo relativo al propio concepto y definición de objetivos; es decir, mientras que a nivel central nos situamos en Europa con una definición de auditoría medioambiental equivalente al Reglamento de la CEE, sin embargo a nivel local se trabaja bajo políticas más cercanas al control policial y al principio de «quien contamina paga», denominando «auditoría medioambiental» a la verificación técnica del cumplimiento de las normas medioambientales.

---

(21) Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre, de transferencia de competencias de las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución. Ésta las equipara a las Comunidades con competencia legislativa en materia medioambiental que fueron creadas al amparo del artículo 151.2 de la Constitución.

### 3. Adaptación del Reglamento de Ecogestión-Ecoauditoría en España.

Con la situación inicialmente descrita puede entenderse que la ecogestión y ecoauditoría, que surge como herramienta de gestión respuesta a una serie de preocupaciones de empresas y consumidores, no encuentre a nivel de Comunidades Autónomas la debida aceptación, siendo asumida a nivel central sin haber dado una serie de pasos e instaurado una serie de medidas con carácter previo.

No podemos hablar de realizaciones sino de *medidas institucionales* tendentes a su adaptación y de *expectativas*. Así, con fecha de 15 de septiembre de 1994, se elabora una propuesta de designación de organismo competente y acreditador, en la que se reconoce:

- Las Comunidades Autónomas designarán el *organismo competente* (art. 18.1 del Reglamento) encargado de registrar los «centros» acogidos al sistema y asignarle un número de registro una vez que haya recibido la declaración medioambiental validada y haya cobrado la tarifa al comprobar que satisface todas las condiciones del Reglamento. Deberá además comunicar a la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda el listado de centros acogidos a fin de que ésta los remita globalmente a la Comisión, optando así por la segunda vía establecida en el artículo 9.º del Reglamento.

Subsidiariamente la Administración Central designará un organismo competente para aquellas Comunidades Autónomas que no nombren uno propio. Este organismo competente nacional entendemos que, por coherencia con lo adoptado para la etiqueta ecológica, podría recaer sobre la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR), una entidad privada catalogada como empresa nacional de inspección y colaboración de régimen estatal (ENICRE).

- Las competencias como *organismo acreditador de verificadores* (art. 6.º 1 del Reglamento) recaen en la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda. Se crea un grupo de trabajo sobre Ecogestión y Ecoauditoría dentro del Consejo Asesor de Medio Ambiente compuesto por representantes de esta Secretaría, de diversos Ministerios (Industria y Energía, Agricultura, Pesca y Alimentación y Comercio y Turismo), de las Comunidades Autónomas, de los organismos competentes para el registro de centros, de la Red de Laboratorios Homologados (RELE) así como, organizaciones empresariales y sindicales, y organizaciones no gubernamentales, cuya función es asesora, al tiempo que designará el organismo acreditador y competente a nivel nacional. Es posible que esta función recaiga sobre el RELE.

Así la necesidad de mantener representación nacional en Bruselas, ha dado lugar a la designación transitoria de AENOR como organismo responsable de adaptar el Reglamento a España, tal y como prevé el artículo 12 de éste, debiendo dichas normas ser reconocidas por la Comisión y validadas por el Comité creado en el artículo 19 del Reglamento.

### 3.1. Situación a nivel Administración Central.

AENOR como organismo delegado por la Administración Central ha emitido dos normas, con carácter experimental, que han sido presentadas, junto a las inglesas, a la Comisión y cuyo reconocimiento se votó el 15 de diciembre 1994 (22) resultando, tras los comentarios de los distintos Estados miembros, finalmente aprobadas, para lo que resulta necesario traducir por escrito esta votación el día 1 ó 2 de marzo. Éstas son:

- NORMA UNE. 77/801/93 de diciembre de 1993, «Reglas Generales para la Implantación de un Sistema de Gestión Medioambiental».
- NORMA UNE. 77/802/93 de diciembre 1993, «Reglas Generales para las Auditorías Medioambientales».

Esta adaptación del Reglamento se realiza en coherencia con las normas sobre control de calidad industrial que emite AENOR (UNE 66/901/89), es decir, para la adopción de un SGM se exigen unos requisitos equivalentes a los de implantación de un «sistema de calidad» por lo que supone la extensión de este último a objetivos medioambientales. Se concibe, asimismo, la auditoría medioambiental como parte de una auditoría interna más amplia del sistema de gestión en sus distintos aspectos, existiendo las mayores diferencias en la primera fase de verificación del impacto medioambiental previo al diseño del sistema, que naturalmente no se prevé en las normas de calidad (23). Las distintas fases pueden verse en la **Figura II** y **Figura III**.

Se reproduce, así, el contenido de la norma europea con tres grandes diferencias:

- En primer lugar, el Reglamento distingue entre la política medioambiental de la empresa y su aplicación en el programa medioambiental del «centro», con un SGM aplicable a todas las actividades de este último. El eje es el centro, siendo éste el que se adhiere al sistema y emite su declaración medioambiental, que aparecerá en el Registro Central. Por el contrario, la norma española diseña tanto la política medioambiental como el sistema de gestión a nivel de la «organización» como un todo, por lo que entendemos que la que se adhiere al sistema es la empresa sin descender a las peculiaridades de los distintos centros.
- En consecuencia, es también distinto el ámbito de aplicación de la norma: mientras el Reglamento sólo se refiere a centros industriales, las normas de AENOR son aplicables, al igual que sus normas de calidad, a organización pública o privada cualquiera que sea su actividad, de hecho se ha realizado una prueba piloto en un Departamento Ministerial de la Administración Central. Esta ampliación del campo de aplicación es común también a la norma inglesa BS 7750.

(22) Comunicación personal TEJERA, J.L.: Director Técnico de Medio Ambiente de AENOR.

(23) Véase Norma UNE 77/801/93, Anexo B. Vínculos con la Norma UNE 66/901/89: «Sistemas de Calidad. Modelo para el Aseguramiento de la Calidad en el Diseño/Desarrollo, la Producción, la Instalación y el Servicio Post-venta».

- En tercer lugar, el Reglamento distingue entre el SGM, la auditoría del sistema y la declaración medioambiental de información al público que deberá ser validada por un verificador externo acreditado, frente a la Norma UNE que incluye tanto la auditoría como la comunicación externa como etapas obligatorias del sistema de gestión (24) tal y como se desprende del gráfico anterior.

Efectivamente el adherirse al sistema de ecogestión-ecoauditoría conlleva altos costes pero también ventajas que la empresa debe valorar y que se cifrarán en:

- Mejora de la competitividad al elaborar productos limpios con la utilización de la mejor tecnología disponible (MTD) o en su caso, de la MTEV, lo que repercutirá en el incremento de las cuotas de mercado ya que los ecoproductos son mayormente aceptados por los consumidores (25).
- Mejora en la imagen exterior, con una mayor credibilidad que influirá no sólo en el mercado, tal y como hemos expuesto anteriormente, sino también en las relaciones con los distintos agentes como acreedores o la Hacienda Pública, convirtiéndose en un paso de control previo a la obtención de préstamos bancarios, subvenciones, permisos, y a las adquisiciones de empresas, fusiones y demás operaciones societarias, en igualdad de condiciones con las auditorías financieras. Así, una auditoría medioambiental es requisito para la obtención de subvenciones del PITMA.
- A largo plazo produce una mejora en la rentabilidad debido a un ahorro en los costes energéticos y a la minimización de residuos, al tiempo que la oferta de productos ecológicos permite un incremento en los precios que, dentro de unos márgenes, no modifica el nivel de demanda.
- Y finalmente, reduce la responsabilidad de los cuadros directivos.

Estas ventajas han sido tenidas en cuenta por las 40 empresas que se han ofrecido voluntariamente para la prueba piloto de implantación de un SGM, de acuerdo con la norma AENOR.

Tras su establecimiento las «organizaciones» solicitarán obtener un certificado AENOR reconocido en la CEE; con lo que la actuación del verificador externo se limitará a la comprobación de la declaración medioambiental. Estas certificaciones de AENOR pueden ser expedidas desde 19 de diciembre de 1994, debiendo realizarse posteriormente auditorías anuales de seguimiento. De esa forma se reducen de manera importante los trámites y costes, al utilizar la infraestructura y experiencia que ofrece AENOR.

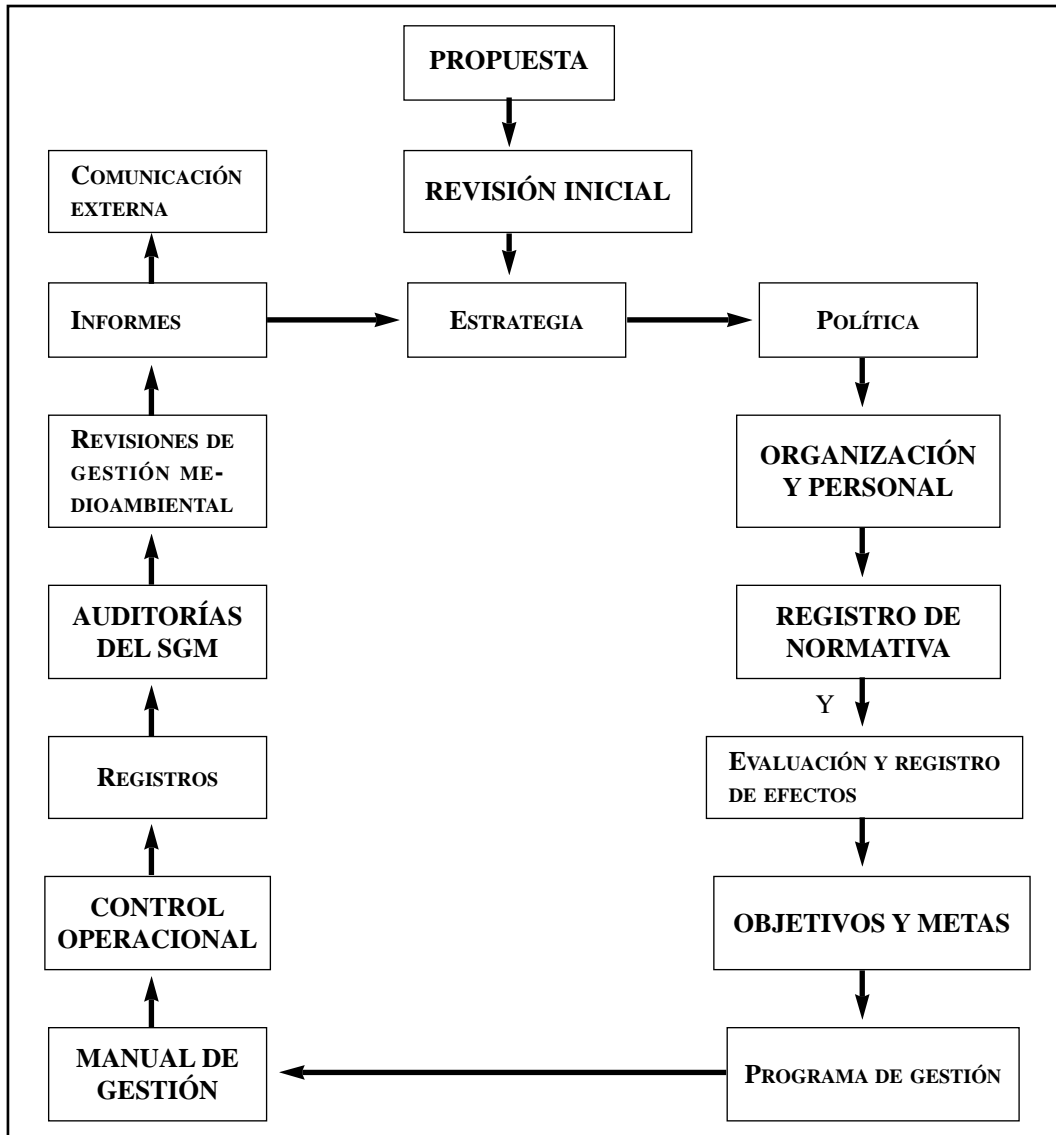
---

(24) En este mismo sentido: SOCIEDAD DE LA ENERGÍA Y DEL MEDIO AMBIENTE DE LA COMUNIDAD DE MADRID (SERMASA). *Dossier sobre Gestión Ambiental, Energía y Medio Ambiente* (Edita: SERMASA), núm. 6, tercer trimestre, 1994.

(25) MIÑANA: *Gestión Ambiental*. Arthur Andersen. Ed. Diario Expansión, Madrid, 1993, pág. 383.

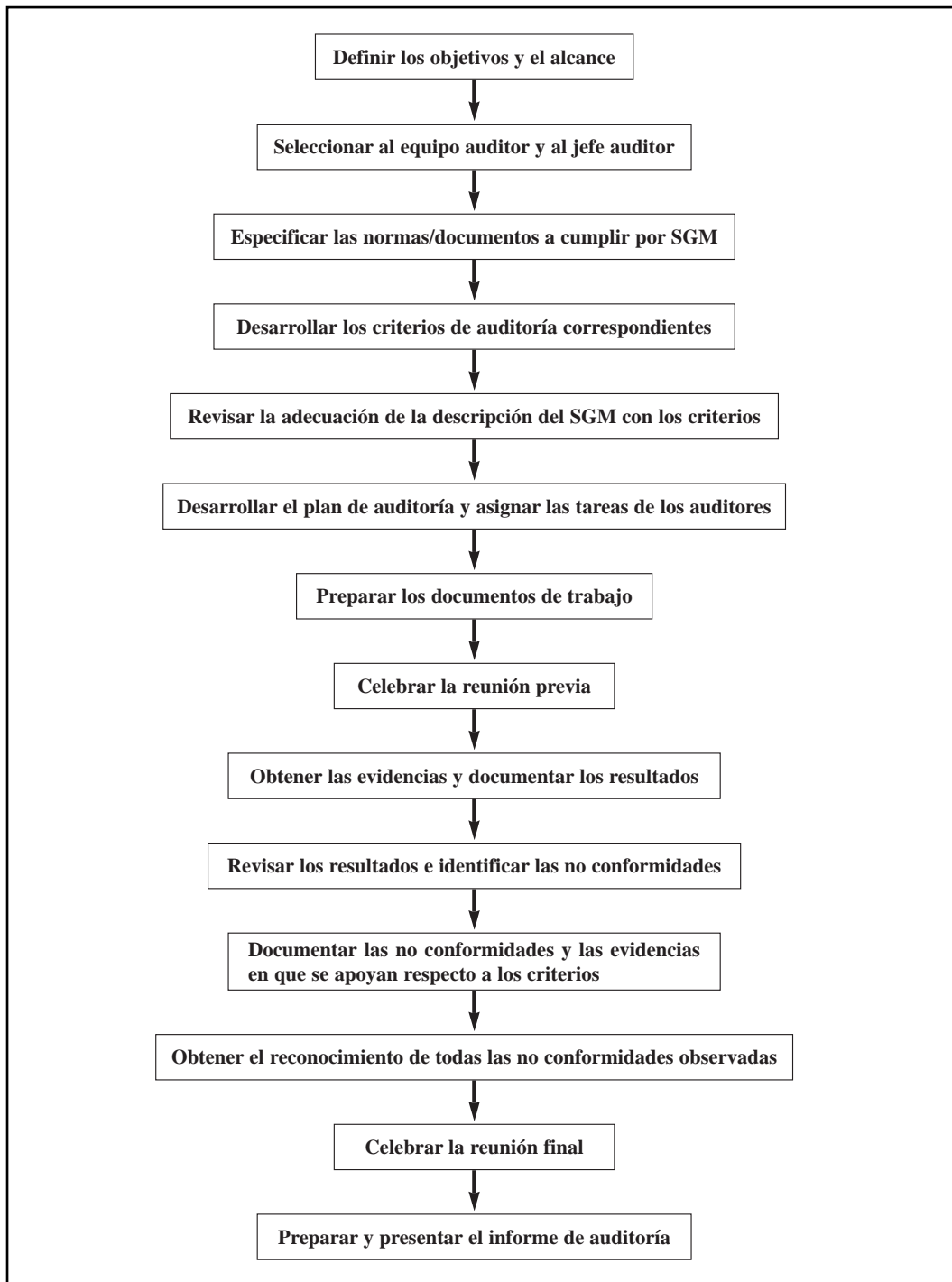
Existen diversas subvenciones para las empresas que implantan un SGM: de un lado, la Dirección General XI de Política Ambiental, tiene previsto un programa de adecuación de las pequeñas y medianas empresas, de otro, Hiberdrola obtuvo en 1993 una subvención de la Comisión de la CEE para la implantación del SGM, y finalmente, el programa PITMA tiene previstas subvenciones y ayudas para la mejora medioambiental de las industrias: diagnósticos, innovación y desarrollo tecnológico medioambiental (26).

FIGURA II. ETAPAS DE IMPLANTACIÓN DE UN SGM.



(26) Puede verse DE ANDRÉS, C.: «La Tecnología y el Binomio Industria-Medioambiente». ICE, núm. 711, noviembre 1992, págs. 193-201.

**FIGURA III. PROCESO DE AUDITORÍA DEL SGM.**



### 3.2. Actuaciones a nivel local.

Hasta la fecha no ha existido unanimidad en la utilización del término *ecoauditoría* ya que a nivel local suele identificarse con el control de cumplimiento de la legislación medioambiental, *verificación medioambiental*, cuando en la filosofía del Reglamento éste no es el eje central, por el contrario, resulta del compromiso individual y voluntario de mejora de la actuación medioambiental, sometido al control y vigilancia del público.

Las disfunciones observadas se podrían sintetizar en las siguientes (27):

- Duplicación de trámites dentro de la Administración Regional para aquellas actividades que han sido sometidas a EIA.
- Carencia de un régimen sancionador adecuado y globalizado.
- Sobrecarga de los Servicios Técnicos de la Administración Regional por la calificación de actividades, cuya función en un 90 por 100 podría ser delegada en los municipios.
- Necesidad de reducir la clandestinidad de las actividades clasificadas, exigiendo la preceptiva licencia de apertura para la obtención de servicio de agua, electricidad u otros.
- Necesaria mejora en las labores de inspección, imponiendo de forma sistemática y planificada medidas adicionales para conseguir la adaptación progresiva de las actividades a las exigencias de la normativa ambiental vigente.
- Necesidad de potenciar el papel de las entidades privadas colaboradoras en materia de medio ambiente a efectos de la certificación y comprobación de la eficacia de los elementos depuradores o correctores impuestos.

Así pues, las Comunidades Autónomas, conscientes de las limitaciones reales, centran sus actuaciones a fin de cubrir una etapa previa: el conocimiento de la situación medioambiental de las empresas por sectores a través de «verificaciones» de cumplimiento de la normativa ambiental, mal denominadas auditorías.

La Comunidad Autónoma de Madrid en 1989 inicia una campaña con dos objetivos:

---

(27) COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MURCIA. DOCUMENTOS TÉCNICOS DEL SERVICIO DE CALIDAD AMBIENTAL. Documento núm. 2: «Programa de Adecuación de la Industria a las Exigencias de la Normativa Medioambiental Vigente». Marzo 1994, págs. 3-4.



- 1.º Conocer la situación industrial madrileña a través de auditorías medioambientales de instalaciones y procesos de producción; trabajo que fue encargado a una empresa especializada (28), que además de ofrecer un diagnóstico ambiental, incluía una serie de medidas correctoras y preventivas con su correspondiente evaluación económica.
- 2.º Establecer una línea de colaboración entre el sector industrial y la Administración Local, ofreciendo subvenciones y ayudas al tiempo que se solicita la participación voluntaria de empresas para la mejora medioambiental.

Por su parte, el *Gobierno Vasco*, por su tradición industrial más afectado por los problemas medioambientales, inició desde 1981 medidas para la mejora ambiental: subvenciones y ayudas de diversa índole que repercutieron notablemente en el incremento de inversiones de este tipo en las empresas. La peculiaridad de esta Comunidad Autónoma radica en la estrecha colaboración que mantiene la Confederación Empresarial Vasca (CONFEBASK) y el Gobierno Vasco a través de un Convenio de Colaboración a fin de unificar los esfuerzos y ganar en credibilidad y eficacia (29).

Se partió de un estudio de la situación medioambiental de las empresas que demostró el profundo desconocimiento de la legislación vigente por parte de las pequeñas y medianas, por lo que sus actuaciones se centrarían en tres áreas:

- *Área de sensibilización*, presentando la adaptación a los requerimientos medioambientales no como una opción sino como un imperativo social y económico.
- *Área de equipamiento e infraestructura*, que pretende que la adaptación industrial se produzca al menor coste posible a través del conocimiento de la situación actual mediante diagnósticos ambientales, auditorías medioambientales y estudios complementarios, proponiendo soluciones y equipamientos concretos para cada Mesa de Encuentro Sectorial.
- Finalmente, el *área de normativa*, potenciando la presencia empresarial en la creación, desarrollo y aplicación de la normativa ambiental, a fin de que no resulte dispersa e incoherente con la situación industrial.

La *Comunidad Autónoma de Cataluña*, fuertemente industrializada, se encuentra muy avanzada en la implementación del Reglamento. Desde que en abril de 1991 se creara el Departamento de Medio Ambiente, se están llevando a cabo controles de las repercusiones medioambientales de

---

(28) COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID. AGENCIA DE MEDIO AMBIENTE (AMA). Informe: «Auditorías Ambientales de la Comunidad de Madrid». AMA, Madrid, 1993.

(29) Puede verse BILBAO SARALEGUI, J.: «El Medio Ambiente y las Organizaciones Empresariales. CONFEBASK y la Experiencia Vasca». *ICE*, núm. 711, noviembre 1992. págs. 151-165.

los distintos sectores industriales, favoreciendo los acuerdos entre este Departamento y los sectores implicados, a través de sus corporaciones o asociaciones (asociaciones patronales y Cámaras de Comercio) que tienen gran tradición en Cataluña. Estos acuerdos son la base de implementación del sistema ecogestión-ecoauditoría del que existen ya pruebas piloto concretadas en dos proyectos de 10 industrias cada uno (30). Las compañías de cada sector potencialmente interesado en tales esquemas expresan su adhesión al acuerdo y consecuentemente pueden ser elegidas como una parte de la muestra, amplia y representativa, que será auditada.

Por último, la *Comunidad Autónoma de Murcia* mantiene un *Programa de Adecuación de la Industria a la Normativa Ambiental Vigente* en el que se promueve una adaptación progresiva de la industria, mediante una actuación inicialmente policial, que se concreta en dos principales medidas:

- 1.º Preparación de un plan de inspección periódica permanente mediante la realización desde mayo de 1993 de las que denomina «auditorías medioambientales» por sectores; se trata de verificaciones técnicas con el diagnóstico de las deficiencias ambientales de las industrias (31).
- 2.º En base a estos diagnósticos, el Servicio de Calidad Ambiental emite su resolución en la que se describen las medidas necesarias para paliar tales deficiencias y las infracciones administrativas en que se ha incurrido, estableciendo una propuesta de adecuación con indicación de recursos y calendario para el seguimiento y comprobación del cumplimiento de las prescripciones impuestas.

Como podemos observar, a nivel local se centran las actuaciones hacia el conocimiento de la situación medioambiental del sector industrial tanto por parte de la Administración como por la propia empresa, frecuentemente desconocedora del amplio abanico de legislación existente sobre el tema, ya sea mediante la colaboración con las organizaciones patronales, a fin de suavizar la adaptación mediante la oferta de servicios de diagnóstico por empresas especializadas, o utilizando su poder sancionador a través de controles medioambientales y establecimiento de medidas correctoras que, en caso de no ser cumplidas, darían lugar a indemnizaciones.

---

(30) Puede verse CORDERAS, J.: «Programmes d'application du règlement dans les Etats membres». Seminario «La Mise en Oeuvre du Règlement Europeen Eco-Audit dans les Etats Membres». Bruselles, 8-9 de marzo 1994.

(31) Se han realizado auditorías a industrias de 26 sectores resultando numerosas infracciones: vertidos incontrolados a la atmósfera y al cauce público y alcantarillado, ausencia de permisos, residuos tóxicos, cuyo estudio puede verse en COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MURCIA. DOCUMENTOS TÉCNICOS DEL SERVICIO DE CALIDAD AMBIENTAL: «Programa de adecuación...», *op. cit.*

#### IV. HACIA UNA CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL

Hoy día la información sobre medio ambiente constituye todavía una asignatura pendiente, existiendo pocas iniciativas para requerirla de manera obligatoria (32) a pesar de que cada vez es mayor la demanda de los distintos estamentos.

Es indudable que si la contabilidad constituye un sistema de información económica, y como tal debe reflejar de manera fiel los distintos hechos que afectan a la empresa, al convertirse el medio ambiente en un aspecto más de la gestión, deberá establecerse una adecuada contabilidad interna y financiera-general que recoja costes y beneficios de la actuación medioambiental, con la implantación de sistemas de control interno de modo que se desprenda la situación real (33) de la empresa, sin necesidad de que la declaración medioambiental sea un documento independiente.

No obstante, del estudio realizado por GARCÍA-AYUSO y SIERRA (34) se desprende que la contabilidad ecológica constituye una materia cuya relevancia entre los profesionales, profesores e investigadores españoles es muy escasa al considerar los aspectos ajenos a la temática contable. Sin embargo, coincidimos con GRAY (35) al afirmar que lo importante no es si es una «materia contable» o no, sino si el método contable es útil para reflejar tales aspectos.

La dificultad estriba pues en determinar qué aspectos debe recoger el proceso contable y cuáles otros deben quedar fuera de su consideración, así como la información externa a aportar. Lo ideal sería la aplicación de un sistema de costes totales que incluyese los efectos sobre el entorno de la actividad empresarial, lo que supondría valorar las externalidades e incorporarlas como costes de la empresa. Se trataría, en definitiva, de modificar el modelo económico vigente de tal forma que se produzca la internalización de una serie de costes que con el concepto de sistema cerrado y externalidad, se ahorra la empresa (36). Puesto que supone una salida radical del modelo contable hoy en

---

(32) Destaca en este sentido Noruega donde es obligatorio indicar en el *Informe de los Directores* el impacto de la empresa sobre el entorno y las medidas tomadas al respecto; también la *Securities and Exchange Commission*, en EE.UU., y las Naciones Unidas están tomando conciencia del problema, lo cual les lleva a solicitar este tipo de información a las empresas.

(33) A ese respecto coincidimos con GONZÁLEZ PASCUAL, J. en el sentido de que «está fuera de toda duda que el mantenimiento de la capacidad productiva inicial de los bienes puestos a disposición de una explotación es una premisa fundamental para determinar el resultado generado por una unidad económica». GONZÁLEZ PASCUAL, J.: *El Medio Ambiente y la Empresa*. VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, 1494-1994: Luca Pacioli, 500 años. Madrid, 26-28 mayo, 1994.

(34) GARCÍA-AYUSO, M.; SIERRA, G.: *Investigación y práctica en contabilidad: el caso español*. Cfr. CARRASCO FENECH, F.; LARRINAGA GONZÁLEZ, C.: *Contabilidad empresarial para la gestión del medio ambiente: una perspectiva andaluza*. V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Sevilla, 1993.

(35) GRAY, R.H.: «The Greening of Accountancy. The Profession after Pearce». *Chartered Association of Certified Accountants (ACCA)*, 1990.

(36) CARMONA MORENO, S.: Presentación del número monográfico sobre «Medio Ambiente». *Op. cit.*, págs. 234-235.

uso (37), tal vez sea más viable utilizar mecanismos más simples que se enmarquen en el contexto del sistema de información general utilizado por la empresa. Todo ello llevará a que los estados financieros, las cuentas anuales y el informe de gestión, recojan las informaciones, con los ajustes que sean necesarios, para reflejar adecuadamente el impacto medioambiental de la empresa.

Para nosotros resultan claras las ventajas de ofrecer información medioambiental en el aspecto económico, y también los costes; sin embargo, del estudio realizado por CARRASCO y LARRINAGA (38) se desprende que las empresas sólo consideran que esta información sería útil para el Estado (50%) las Comunidades Autónomas (60%), y excepcionalmente para propósitos de gestión o información en general (20%). Aceptan, así, la ecología como algo impuesto por la norma legal, y aunque la publicación de esta información se percibe como un hecho positivo, dominan las motivaciones a corto plazo y las razones de imagen sobre las estrategias a largo plazo. De hecho el porcentaje de empresas que publican este tipo de información es mínimo.

### 1. La información medioambiental en los estados financieros convencionales.

En el V Programa de Acción Medioambiental de la Comunidad Europea se especifica la necesidad de los siguientes cambios respecto a la contabilidad:

- a) Redefinir los principios, reglas y metodología contables en su aplicación a esta materia para asegurar que el consumo y utilización de recursos medioambientales se contabilicen como parte de la totalidad de los costes de producción y que se reflejen en los precios de mercado.
- b) Revelar en las cuenta anuales:
  - La política y actividades medioambientales.
  - Los gastos relacionados con los programas medioambientales.
  - Los criterios para la creación de provisiones para riesgos y gastos futuros medioambientales.

---

(37) La falta de requisito jurídico de propiedad, que no permite asemejar la degradación del medio ambiente a las amortizaciones o provisiones establecidas para el resto de los elementos propiedad de la empresa, ha llevado a que tradicionalmente quedasen fuera de la consideración patrimonial y económica los elementos medioambientales.

(38) CARRASCO, F.; LARRINAGA, C.: «Contabilidad Empresarial...». *Op. cit.*

Así, siguiendo a MAUNDERS y BURRITT (39), para que la contabilidad financiera pueda adaptarse a estas funciones y se pueda hablar de una contabilidad medioambiental sería necesario revisar los siguientes principios:

- *Principio de entidad*, en el sentido de que la «entidad contable» parte de la asunción de un sistema cerrado en el que los costes medioambientales son transmitidos al exterior, externalidades, por lo que los efectos ecológicos quedarían fuera del ámbito informativo de la contabilidad.
- *Principio de ejercicio económico*, ya que pondera la visión a corto plazo cuando los efectos ecológicos de la actividad empresarial sólo se manifiestan a largo plazo.
- *Principio de uniformidad*, a fin de que posibilite un cambio en los criterios contables seguidos que valore el impacto ecológico.
- *Principio de prudencia*, que junto con el principio de precio de adquisición, impiden sustituir el valor de coste histórico y su depreciación por el valor de reposición que en el caso de los elementos medioambientales sería infinito.

Para aportar información sobre el medio ambiente en la contabilidad deberemos tener en cuenta los siguientes aspectos:

1. *Cuantificación del coste*. Ante la dificultad de valorar el coste de la degradación del medio ambiente provocada por las actividades de la empresa sólo queda la opción de tomar como valoración del coste el que resulta de la aplicación de las medidas anticontaminantes adoptadas.

2. *Determinación del momento de incorporación*. Éste dependerá de su distribución temporal, podrá ser en el momento de su devengo o con anterioridad mediante el reconocimiento anticipado del gasto contingente a fin de su periodificación.

3. *Carácter conceptual de tales costes*.

- a) Como *contingencia* debido al carácter de pérdida previsible: apostamos por el tratamiento de los riesgos potenciales como gastos del ejercicio, siempre que pueda ser estimada la cuantía de manera razonable y la probabilidad de pérdida no sea remota, creando una provisión para riesgos y gastos concreta; en caso contrario deberá informarse de ello en la Memoria.

---

(39) MAUNDERS K.; BURRITT, R.: «Accounting and Ecological Crisis». *Auditing and Accountability Journal*. Vol. 4, núm. 3, pág. 11.

b) Como mayor *coste de adquisición* cuando se trate de reflejar los gastos necesarios para adaptar las inversiones ya realizadas a un proceso más depurado. En EE.UU., el FASB se ha referido a la «*Capitalización de los Costes para Tratar la Contaminación del Entorno*», indicando que si una empresa incurre en gastos para «eliminar, contener, neutralizar, o prevenir la contaminación actual o futura del entorno, deben ser eliminados inmediatamente». Tan sólo se acepta su activación si se dan los siguientes casos:

- Aumentan la vida, capacidad, seguridad o eficiencia de las propiedades de la empresa.
- Mitigan o previenen la contaminación medioambiental que pueda derivarse de futuras actividades.
- Preparan para la venta la propiedad.

c) Como *gasto del ejercicio*, el coste medioambiental devengado en el mismo.

4. El reflejo contable de las medidas anticontaminantes adoptadas completa las anteriores partidas patrimoniales y/o de resultados con la información a suministrar en la *Memoria*: daño ambiental que implica nuestra actividad, medidas anticontaminantes adoptadas (obligatorias y voluntarias), cuantificación del gasto anual correspondiente a las medidas adoptadas.

## 2. Normas sobre la información contable medioambiental del grupo intergubernamental de trabajo de expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y presentación de informes (ISAR) de la ONU.

El ISAR se creó en 1982 promoviendo la armonización contable internacional especialmente en el ámbito de las empresas multinacionales. Sin embargo, hasta 1989 no tomó un papel activo en los temas medioambientales, partiendo de un estudio de las distintas normativas nacionales sobre esta temática, concluyendo que las menciones eran escasas y sesgadas hacia planteamientos fiscales. Así, se decidió seguir una doble vía de actuación:

- *Normativa*, planteando una serie de cuestiones a reflejar en los estados financieros, distinguiendo entre la *Memoria* y el *Informe de Gestión*, como figura en el **Cuadro I**.
- En segundo lugar, establecer *un sistema de control* del cumplimiento de las actuaciones. Así en 1992 se presentó un segundo estudio sobre una muestra de 222 empresas de sectores potencialmente contaminantes, concluyendo en una mejora sustancial de la información medioambiental aportada; de hecho el 68 por 100 de las empresas aportan alguna información de este tipo aunque varía según el sector elegido.

Así, el trabajo del grupo va a continuar centrándose no sólo en la fijación de recomendaciones que mejoren los estados financieros tradicionales, sino también potenciando los estudios que lleven al establecimiento de unos modelos de cuentas anuales que reflejen más claramente los costes ambientales (40).

CUADRO I	
MEMORIA	INFORME DE GESTIÓN
<p>CRITERIOS DE VALORACIÓN Y DESGLOSE</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dotación de gastos o, en su caso, criterio de capitalización y políticas de amortización.</li> <li>• Dotación de provisiones o creación de reservas para la cobertura de desastres ecológicos.</li> <li>• Divulgación de información sobre los pasivos eventuales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aspectos ecológicos que afectan a la empresa y sector.</li> <li>• Política y programa medioambiental oficialmente aprobados.</li> <li>• Mejoras introducidas desde su implantación.</li> <li>• Objetivos en relación a las emanaciones, y cumplimiento de éstos.</li> <li>• Aplicación de medidas de protección legales.</li> <li>• Prácticas materiales establecidas en las leyes.</li> <li>• Desglose de los gastos de explotación en relación con afluentes líquidos, emisiones al aire y gases, desechos sólidos, con su análisis, control y cumplimiento. Medidas correctivas y reciclaje.</li> <li>• Importe de los gastos capitalizados en el ejercicio, y los plazos de amortización previstos.</li> </ul>

### 3. Borrador del Documento número 11 «Contabilidad de Gestión Medioambiental» de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

La Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA ha elaborado un borrador de norma sobre «Contabilidad de Gestión Medioambiental», redacción inicial que corrió a cargo de José Francisco Elorriaga, Socio Director del Departamento de Consultoría Medioambiental de Coopers & Lybrand, S.A., no teniendo en la actualidad carácter público, por lo que la información de que disponemos es bastante escasa. En él «se recogen los impactos que el comportamiento medioambien-

(40) Vid. LÓPEZ RODRÍGUEZ, R.: «Armonización de la Información sobre las Medidas Financieras. Trabajos Realizados por el ISAR». *REFC*. núm. 75, abril-junio 1993, págs. 333-345.

tal de la empresa puede tener en las cuentas anuales, precedidas del análisis a nivel de planificación y presupuestación. Se pretende evidenciar el impacto de la gestión medioambiental en la información empresarial a través de la contabilidad de gestión, identificando una serie de indicadores cualitativos, no monetarios, que hay que considerar a este respecto en distintas áreas de la empresa, como son: recepción y aprovisionamiento, transformación y producción, comercialización y distribución, administración general, investigación y desarrollo, etc. Además de concretarse algunas características que afectan a las cuentas anuales, por razones medioambientales, se pretende además delimitar un *sistema de información* que permita conocer los hechos, cifras, datos e información trascendente de esta gestión medioambiental. Con esa información, en fin, se propone un *Plan de comunicación de Gestión medioambiental* en relación a estados tales como el informe de gestión y la memoria anual» (41).

En el X Congreso Nacional de Auditores-Censores Jurados de Cuentas, celebrado en octubre de 1994, la Mesa redonda número I se destinó al estudio de la «Auditoría del Medio Ambiente. Riesgos de Auditoría», bajo la dirección del citado José Francisco Elorriaga, el cual destaca los siguientes aspectos que afectan a la información contable externa:

- En Balance: identificar claramente las partidas medioambientales.
- En Pérdidas y Ganancias (P y G):
  - La amortización y dotación de provisiones relacionadas con partidas del Balance calificadas medioambientales, deberían correspondientemente estar también identificadas por separado en la cuenta de P y G.
  - Los elementos de costes varios relacionados con la actuación medioambiental deben identificarse como tales.
- En la Memoria:
  1. Criterios Contables:
    - a) La dotación de gastos o el criterio de capitalización y políticas de amortización.
    - b) Dotación de provisiones.
    - c) Pasivos eventuales.
  2. Importes.

---

(41) *Cfr.* AECA: «Contabilidad de Gestión Medioambiental». En portada. *Boletín de AECA*, núm. 32. 2.º cuatrimestre de 1993, pág. 9.



- En el Informe de Gestión:
  - a) Las cuestiones medioambientales que afectan a la compañía.
  - b) Política y programas respecto a medidas de protección ambiental.
  - c) Mejoras que se han logrado desde la aprobación del programa.
  - d) Objetivos fijados respecto a las emanaciones y resultados.
  - e) Grado de aplicación de las medidas y cumplimiento de los requisitos legales.
  - f) Prácticas establecidas.
  - g) Consecuencias financieras de las medidas de protección ambiental.
  - h) Desglose de los gastos de explotación.
  - i) Importe de los gastos capitalizados.

#### 4. Relación con el Ecobalance.

Si concebimos la actividad que desarrolla la empresa como un sistema en el que se tienen en cuenta todas las entradas al proceso pero también todas las salidas de éste, ya sea vía productos o emisiones al entorno natural, el *Ecobalance* vendría a representar estos flujos de intercambio con el medio ambiente, tal y como se refleja en la **Figura IV**.

El Balance Ecológico es así, un balance que «cuantifica los flujos de materia y energía de un sistema concreto. Se compone de un inventario analítico del impacto sobre el medio ambiente generado por el sistema» (42). Deberá cuantificar:

- **Inputs**: la utilización de materias primas, renovables o no, junto con el consumo de fuentes energéticas.
- **Outputs**: las emisiones al agua, aire, suelo, etc., considerando los residuos de todo tipo junto con los productos elaborados.

---

(42) LABOUZE, E.; LABOUZE, R.: «Qu'est-cequ'unécobilan? L'expert-comptable et la gestion de l'environnement». *Revue Française de la Comptabilité*, núm. 229, décembre 1991, pág. 76.

Se trataría de enfrentar:

$$\text{Materias primas} - (\text{Productos y subproductos}) = \text{Residuos} + \text{Emisiones}$$

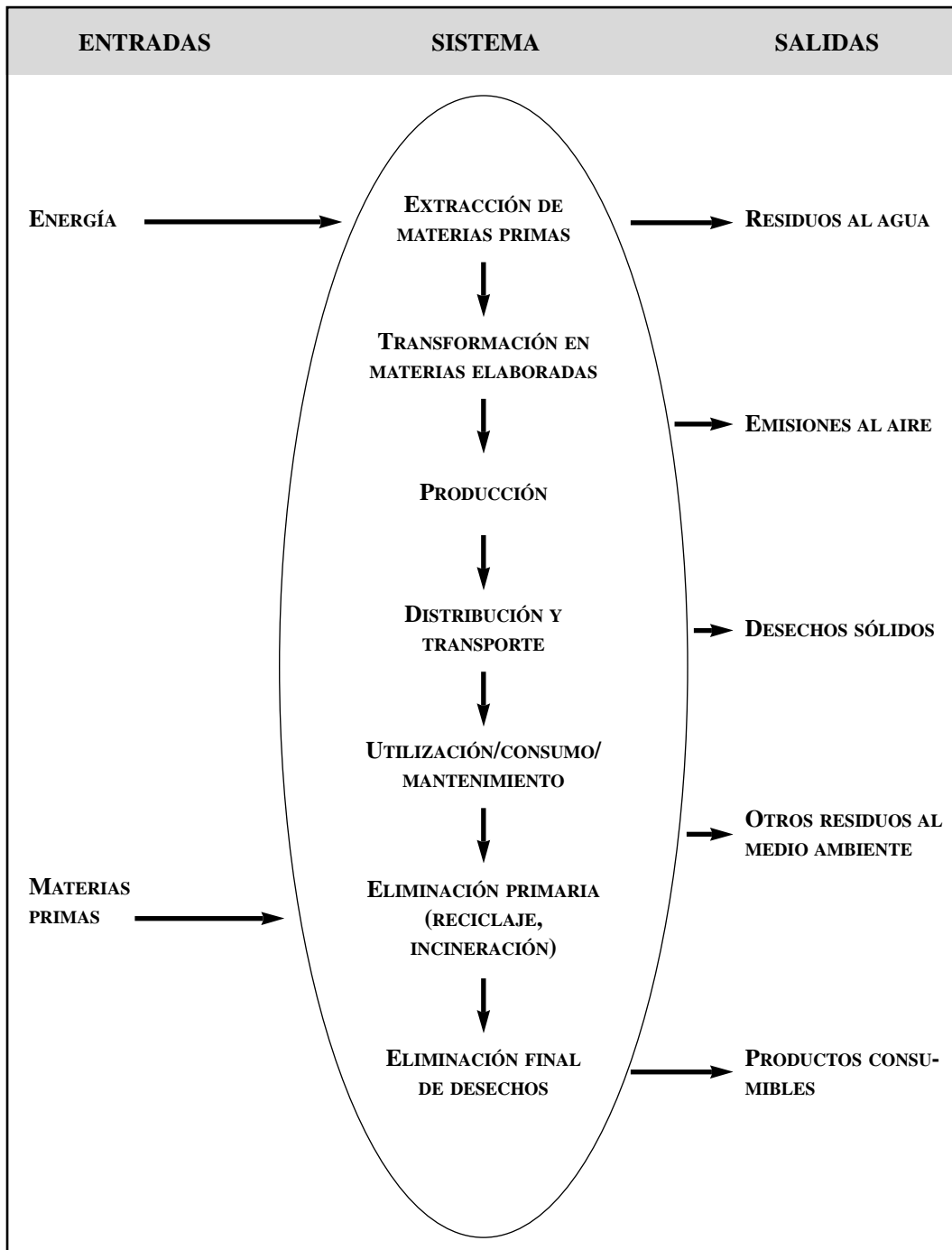
La metodología a seguir pasa por la definición del sistema a estudiar, la elección de la unidad funcional para las valoraciones, la determinación de los criterios de valoración medioambientales, así como el establecimiento de un inventario de entradas y salidas del sistema cuyos valores pueden ser agregados gracias a los criterios valorativos utilizados. Naturalmente el principal problema se sitúa en torno al establecimiento de los coeficientes de ponderación que permiten sumar distintos tipos de materias primas y energía, con los residuos y emisiones del sistema.

Así pues constituye un «*balance de materiales*» cuya elaboración formaría parte del trabajo del auditor medioambiental, ya que permite analizar las diferencias entre las entradas de materiales y las salidas de productos, subproductos, residuos y emisiones, teniendo en cuenta:

- Las pérdidas por almacenamiento y manipulación de las materias primas.
- Las fluctuaciones y los períodos transitorios de acumulación de las diferentes materias primas.
- Determinación del consumo de agua, que debe coincidir con el caudal de agua residual generada o almacenada.
- Control de las cantidades de residuos y emisiones que se generan en cada proceso unitario, así como la gestión que recibe cada uno.

Por tanto, el Ecobalance aprovecha la metodología de la contabilidad como doble registro de entradas y salidas óptimo para representar los flujos de un sistema, aunque es necesario adaptar las hipótesis básicas, principios contables y los criterios valorativos.

FIGURA IV. EL ECOBALANCE.



## V. CONCLUSIONES

La consideración del medio ambiente como un factor más de la gestión empresarial es ya un camino sin retorno del que la ecogestión y ecoauditoría propuesta por el Reglamento Comunitario representa tan sólo un primer paso. Así, pese a su carácter voluntario se constituye como un requisito que vendrá impuesto por el mercado, proclive actualmente al consumo de productos «verdes», aquellos cuyo proceso de elaboración, consumo y eliminación respete el entorno natural.

España, por el contrario, se encuentra todavía en los albores en cuanto a este tema se refiere, centrándose los esfuerzos en una doble vía de actuación: central y local. La normativa emitida por la Administración Central, en consonancia con la Europea, sólo surtirá efecto sobre aquellas organizaciones ya concienciadas de antemano de la necesidad de optimizar la relación actividad empresarial-entorno natural; nos estamos refiriendo claramente a empresas de gran tamaño. Es, por tanto, la normativa local, y no la central, la que a nuestro parecer es más efectiva, pues conocedora del gran atraso en estos temas, concentra sus esfuerzos en una primera fase de mentalización del empresario; fase, por otra parte, fundamental para el éxito posterior de cualquier medida institucional implantada. Para ello los Gobiernos locales se basan en un diagnóstico preliminar del sector industrial implicado, haciendo partícipe de sus actuaciones a asociaciones patronales, sindicatos, etc.

Así, previo a la utilización del mercado como instrumento discriminador, en muchas Comunidades Autónomas resulta imprescindible cubrir una primera etapa, ya cursada a nivel comunitario, a la que podríamos referirnos como «fase educativa» con actuaciones de concienciación y otras de carácter «policial».

La extensión de nuestros razonamientos sobre la problemática medioambiental al campo de la contabilidad nos lleva a plantearnos la viabilidad de una contabilidad ecológica. Naturalmente coincidimos en que la cuestión a dilucidar no es si el medio ambiente constituye o no una materia contable, sino si la contabilidad con su método específico supone una herramienta útil en este campo, es decir, si a través de la contabilidad podemos reflejar de manera fiel la situación medioambiental de la empresa. Concluimos que sí es válida, pero no bajo el modelo tradicional, siendo necesario replantear las hipótesis básicas y principios contables, por lo que quizá fuera más viable o útil su planteamiento dentro de la contabilidad de gestión que en la financiera, dejando para esta última las informaciones a plasmar en la Memoria e Informe de Gestión, en relación al comportamiento medioambiental de la empresa.