



**Universitat de les
Illes Balears**
Departament d'Economia i Empresa

**CONTABILIDAD MEDIOAMBIENTAL Y
DESARROLLO SOSTENIBLE EN EL
SECTOR TURÍSTICO**

**Tesis Doctoral
2001**

Presentada por **Antoni Llull Gilet**

Dirigida por **Dr. Antonio Socías Salvá**

ISBN: 84-7632-877-X
DL: PM 727-2004

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar, quiero expresar mi reconocimiento al director de esta tesis, el profesor Antonio Socías Salvá, porque, a pesar de la abrumadora carga de trabajo que soporta en los últimos años, ha tenido la habilidad de estar en el momento y el lugar adecuados para poder orientarme, marcando el camino a seguir en la investigación.

Esta tesis no hubiera sido posible sin las orientaciones, el apoyo y el aliento continuados de Carlos Larrinaga González, persona de inmensa humanidad, que siempre me sorprende aportándome más de lo que espero.

A los compañeros del Departamento con los que compartimos tareas de investigación en torno a la contabilidad del medio ambiente. Especialmente a Miquel Perelló Julià, por su calor humano y por tantas horas de debate y trabajo conjuntos. A Patrícia Horrach Rosselló y a Rafael Solivellas Jerez, por su dedicación al Proyecto de Investigación y porque el entusiasmo con el que realizaron partes decisivas de la encuesta les convierte en valiosas especies en peligro de extinción.

Al profesor Francisco Carrasco Fenech, por los provechosos comentarios y sugerencias que aportó en su contra ponencia cuando presenté mi Proyecto de Tesis a la II Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental realizada en Valencia en 1999.

A las siguientes Administraciones Públicas, por la concesión de dos proyectos de investigación que han aportado recursos económicos externos sin los cuales los estudios empíricos realizados en el Capítulo Tercero hubieran sido necesariamente muy distintos:

-CICYT, Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología. Proyecto titulado “*La estimación del valor económico de los atributos ambientales a partir del mercado inmobiliario para la correcta definición de indicadores de sostenibilidad de una área turística*”. Referencia: SEC1999-0267. 1999-2001.

-CITTIB, Centre d'Investigacions i Tecnologies Turístiques de les Illes Balears dependiente de su Conselleria de Turisme. Proyecto de Investigación “*Aplicación de los sistemas de gestión y contabilidad medioambientales al sector turístico*”, 2000-2002.

A Rafel Crespí Cladera, Pedro Rivas Yarza, Antoni Riera Font y Paula M. Aguiló Segura, compañeros del Departamento, por su implicación y apoyo en la realización de los estudios empíricos.

A los centenares de directivos de empresas turísticas que tuvieron la generosidad de destinar una parte de su valioso tiempo a contribuir a hacer realidad el trabajo empírico. Esperamos que los resultados obtenidos de la investigación les supongan alguna compensación.

A la Universitat de les Illes Balears, por apoyarnos mediante su programa de promoción del profesorado aportando en los últimos seis años un poco del bien más escaso y preciado por todo doctorando: el tiempo.

A mi hija Rosa, a mi compañera Montse, a mis padres, familia y amigos, por ese soporte emocional sin el que los grandes proyectos no llegan a puerto.

ÍNDICE	<u>Página</u>
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO PRIMERO: ECONOMÍA, TURISMO Y MEDIO AMBIENTE.	
1.1.- ECONOMÍA Y MEDIO AMBIENTE	15
1.1.1.- Medio ambiente y economía: una relación difícil.....	15
1.1.2.- Funciones económicas del medio ambiente.....	16
1.1.3.- Un poco de historia.....	18
1.1.4.- La situación actual. El cambio en la conciencia internacional...	21
1.1.5.- Posicionamientos éticos ante el reto ecológico.....	27
1.1.6.- Hacia un nuevo modelo de desarrollo: la sostenibilidad.....	30
1.1.7.- La internalización de las externalidades.....	32
1.1.8.- El papel de las empresas.....	35
1.2.- TURISMO Y MEDIO AMBIENTE	37
1.2.1.- Importancia y evolución reciente del turismo.....	37
1.2.2.- El papel de los recursos naturales en el desarrollo turístico.	
Una simbiosis necesaria.....	44
1.2.3.- Impactos sociales y medioambientales del turismo.....	49
1.2.3.1.- Impactos a consecuencia del consumo de inputs.....	51
1.2.3.2.- Impactos a consecuencia la producción de outputs.....	60
1.2.3.3.- Impactos de las actividades de los turistas.....	62
1.2.3.4.- Otros.....	62
1.2.4.- La capacidad de carga.....	68
1.2.5.- Hacia un turismo sostenible.....	77
1.2.5.1.- El concepto de turismo sostenible.....	80
1.2.5.2.- Medidas e instrumentos para el avance hacia la	
sostenibilidad turística.....	82
Instrumentos obligatorios.....	82
Instrumentos voluntarios.....	88

CAPÍTULO SEGUNDO: CONTABILIDAD Y MEDIO AMBIENTE

2.1.- EL PAPEL CONVENCIONAL DE LA CONTABILIDAD COMO SUMINISTRADORA DE INFORMACIÓN ECONÓMICA.....	93
2.1.1.- La contabilidad en el sistema económico.....	93
2.1.2.- Los poderes de la contabilidad.....	96
2.1.3.- Juicios de valor subyacentes en la contabilidad convencional....	99
2.2.- DIFICULTADES PARA LA INCORPORACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE A LA INFORMACIÓN CONTABLE.....	103
2.3.- EL MEDIO AMBIENTE EN LA CONTABILIDAD.....	108
2.3.1.- Historia de la contabilidad social y medioambiental. Principales teorías explicativas.....	108
2.3.2.- Delimitación de la contabilidad medioambiental.....	116
2.3.3.- Posibilidades, dentro del actual marco conceptual, para incorporar el medio ambiente a la contabilidad.....	120
2.3.3.1.- Contabilización de los costes medioambientales.....	124
2.3.3.2.- Contabilización de las responsabilidades medioambientales.....	127
2.3.3.3.- Otro tipo de información medioambiental.....	129
2.4.- NORMATIVA DE CARÁCTER OBLIGATORIO SOBRE PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....	130
2.5.- POSICIONAMIENTOS EMPRESARIALES ANTE EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....	143
2.6.- SITUACIÓN ACTUAL DE LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL PROPORCIONADA POR LAS EMPRESAS.....	150
2.7.- ESPECIAL REFERENCIA A LOS SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL (SGMA).....	156
2.7.1.- Los Sistemas de Gestión Medioambiental.....	156
2.7.2.- Análisis comparativo de EMAS e ISO 14000.....	161
2.7.3.- Evolución del número de centros con SGMA certificado.....	170
2.7.4.- Aplicación de EMAS al sector turístico de las Islas Baleares....	173
2.7.5.- Inconvenientes y ventajas de los SGMA	180

CAPÍTULO TERCERO: TURISMO E INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL. ESTUDIO EMPÍRICO.

3.1.- OBJETIVOS Y ESTRUCTURA DEL ESTUDIO EMPÍRICO	189
3.2.- ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL EXTERNA PUBLICADA POR LAS EMPRESAS TURÍSTICAS.	200
3.2.1.- Análisis de las cuentas e informes anuales de las empresas turísticas de alojamiento.....	201
3.2.2.- Análisis de declaraciones medioambientales de las empresas turísticas de alojamiento.....	203
3.3.- ENCUESTA REALIZADA A LAS EMPRESAS TURÍSTICAS DE ALOJAMIENTO DE LAS ISLAS BALEARES.....	215
3.3.1.- Metodología de la encuesta.....	215
3.3.2.- Análisis de los resultados.....	221
3.4.- ESTUDIOS DE CASOS.....	263
3.4.1.- Papel metodológico de los estudios de casos en el conjunto del estudio empírico.....	263
3.4.2.- Marco teórico.....	265
3.4.3.- Metodología de trabajo.....	271
3.4.4.- Análisis vertical de los casos estudiados.....	277
3.4.5.- Análisis de los modelos de cambio.....	288
3.4.6.- Análisis horizontal de los casos estudiados.....	306
3.5.- CONCLUSIONES GENERALES DEL CONJUNTO DE ESTUDIOS EMPÍRICOS.....	316

CAPÍTULO CUARTO: PROPUESTA DE APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD Y EL REPORTING MEDIOAMBIENTALES A LA EMPRESA DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO.

4.1.- PLANTEAMIENTO	325
4.2.- PROPUESTA RELATIVA AL MARCO CONCEPTUAL	331
4.2.1.- Los juicios de valor implícitos.....	331
4.2.2.- Los objetivos de la información contable medioambiental.....	338
4.2.3.- Los usuarios y sus necesidades informativas.....	343
4.2.4.- Las hipótesis básicas.....	350
4.2.5.- Los requisitos o características cualitativas de la información...	352
4.2.6.- Los criterios de valoración.....	359
4.3.- PROPUESTA RELATIVA A LA CONTABILIDAD FINANCIERA MEDIOAMBIENTAL	368
4.3.1.- Enfoque.....	368
4.3.2.- Costes medioambientales: gastos e inversiones.....	371
4.3.3.- Responsabilidades medioambientales: pasivos ciertos, provisiones para riesgos y gastos, y contingencias.....	382
4.3.4.- Difusión de la información financiera medioambiental.....	390
4.4.- PROPUESTA RELATIVA AL REPORTING MEDIOAMBIENTAL NO FINANCIERO	399
4.4.1.- Enfoque.....	399
4.4.2.- Contenidos.....	402
 CONCLUSIONES GENERALES	 413
 ANEXO I: Cuestionario utilizado en la encuesta	 431
ANEXO II: Resultados detallados obtenidos en la encuesta	439
ANEXO III: Guía de las entrevistas	477
 BIBLIOGRAFÍA	 483

RELACIÓN DE ACRÓNIMOS UTILIZADOS

AAF: Accounting Advisory Forum. Foro Consultivo en materia de Contabilidad. Unión Europea.

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants.

CITTIB: Centres d'Investigacions I Tecnologies Turístiques de les Illes Balears. Conselleria de Turisme. Govern de les Illes Balears.

DOCE: Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

EMAS: Eco Managment and Audit Scheme, Sistema Comunitario Europeo de Ecogestión y Ecoauditoría.

FASB: Financial Accounting Standards Board.

FEE: Fédération des Experts Comptables Européens.

GRI: Global Reporting Initiative.

IASC: International Accounting Standards Committee.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

IFAC: International Federation of Accountants.

ISAR: Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes.

ISO: International Organization for Standardization.

ONG: Organización No Gubernamental.

ONU: Organización de las Naciones Unidas.

PAMAs: Programas de Acción en Materia de Medio Ambiente de la Unión Europea.

PGC: Plan General de Contabilidad.

SEC: Securities & Exchange Commision, Comisión del Mercado de Valores.

SGMA: Sistema de Gestión Medioambiental.

UE: Unión Europea.

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

En el actual momento histórico constatamos un notable consenso en torno a la opinión de que, si bien el modo de producción capitalista ha demostrado su competencia en la asignación eficiente de los recursos y en la creación de riqueza, no es menos cierto que esos logros han sido alcanzados a costa de asumir un elevado coste en forma de un creciente grado de deterioro medioambiental y de agotamiento de recursos naturales, que hacen que el seguido hasta ahora sea un modelo no sostenible en el futuro.

Los dos últimos siglos han sido testigos de unos niveles de impactos medioambientales negativos generados por la actividad económica inéditos en la historia del planeta. Su efecto acumulado reviste ya la gravedad suficiente como para que la sociedad en general no sólo haya tomado conciencia del problema, sino que además reclame la adopción de soluciones.

Las cumbres internacionales sobre el cambio climático y otros problemas ecológicos, la misma existencia de Ministerios de Medio Ambiente en los gobiernos de muchos países, o los Programas de Acción de la Unión Europea en Materia de Medio Ambiente, son sólo algunos de los muchos ejemplos disponibles que demuestran esa toma de conciencia.

Cosa bien distinta es la eficacia práctica de esos ministerios, programas o cumbres internacionales, que dista mucho de ser la deseable. Pero en cualquier caso, su mera existencia revela un estado de opinión que percibe la gravedad del deterioro del medio ambiente, y exige la implantación de medidas reparadoras y preventivas.

Para llegar hasta este estado de cosas ha sido preciso esperar a que la lista de agresiones al medio se haya incrementado lo suficiente –tanto en su número como en gravedad– como para poner en peligro la propia supervivencia de la vida en el planeta Tierra, y ello tanto para la vida actual como especialmente para la futura: cambio climático, pérdida de capa de ozono, agotamiento de recursos no renovables, contaminación, volumen de residuos, etcétera.

Normalmente, se tiende a culpabilizar de este estado de deterioro ambiental principalmente a las actividades industriales y al transporte. Los sectores dedicados a la producción de servicios –entre ellos el turismo- gozan de una mejor imagen social en este sentido, que en nuestra opinión no se corresponde con la importancia objetiva de su potencial contaminante.

El turismo tiene hoy en día un peso relativo muy importante en la actividad económica en todo el mundo. En las Islas Baleares, la práctica totalidad de los sectores productivos dependen directa o indirectamente de la actividad turística.

El interés del estudio de las relaciones entre turismo y medio ambiente no radica solamente en su importancia económica relativa. Podemos mencionar tres razones más.

Una. Por su propia idiosincrasia, la actividad turística se desarrolla en simbiosis con el entorno. El logro de un adecuado equilibrio entre ambos es imprescindible para evitar la «paradoja de la gallina de los huevos de oro»: el turismo es un sector que vive de la prestación de servicios que explotan unos atractivos naturales –paisaje, clima, playas, ecosistemas,... – a los que la actividad turística contribuye a deteriorar y a destruir.

Dos. Las Islas Baleares han alcanzado un impresionante grado de desarrollo turístico. Algunas de sus cadenas hoteleras son multinacionales que extienden sus inversiones y su *know-how* por todo el mundo. El estudio del fenómeno turístico balear trasciende, pues, el interés meramente localista, y adquiere dimensión internacional.

Tres. Las actividades dedicadas a los servicios tienen una imagen de bajo impacto medioambiental que, en nuestra opinión, no se ajusta a la realidad, especialmente cuando se produce una explotación turística intensiva.

La concienciación de la ciudadanía con respecto al deterioro del entorno está generando una presión creciente sobre las empresas, que deriva tanto de su implicación objetiva en el impacto medioambiental que producen sus actividades, cuanto del crecimiento experimentado durante el último siglo de su responsabilidad

ante el conjunto de la sociedad. Esta presión anima la sensibilización de los gestores empresariales con respecto al problema. Les empuja a asumir la responsabilidad medioambiental que les corresponde. Al tiempo que les permitirá afrontar lo que para sus empresas constituye un reto y, a la vez, una oportunidad competitiva, a través de un desempeño ambiental aceptado por la colectividad.

La sociedad actual reclama la implicación de todos los agentes económicos en la adopción de las medidas que eviten un mayor deterioro del medio ambiente. Entre ellos se encuentran algunos que centrarán nuestro interés en este trabajo: las empresas, sus gestores, y los profesionales de la contabilidad.

La contabilidad empresarial convencional ha venido dejando fuera de su ámbito de estudio a aquellos costes y aspectos que la empresa no internaliza, entre los que se encuentran los medioambientales. De este modo, la contabilidad ha seguido con respecto a la cuestión ecológica la misma senda que la economía establecida: el impacto medioambiental de las actividades productivas permanece fuera de los cálculos de las empresas, que no lo incorporan a su función de producción de bienes y servicios, y queda como un problema macroeconómico a resolver por el conjunto de la sociedad.

La contabilidad contribuye poderosamente a la descripción de la actividad económica y a la imagen que de dicha actividad se forman los usuarios de la información contable. Construye así una determinada visibilidad de los hechos sobre los que informa. Esa visibilidad desecha por inexistente e irreal todo aquello que no es contemplado por el sistema contable. Los aspectos medioambientales son uno de esos aspectos tradicionalmente ignorados por la contabilidad.

Al actuar de este modo, la contabilidad contribuye a mantener y a reproducir una forma de funcionamiento del sistema económico que se ha revelado como no sostenible. Pero por el mismo motivo, toda modificación que posibilite la incorporación de la problemática medioambiental dentro de la información contable contribuirá al necesario cambio en el sistema económico, al hacer visibles aspectos que hasta entonces permanecían ocultos.

Hay indicios que permiten pensar que probablemente estemos asistiendo a un cambio del paradigma económico vigente por otro que sea capaz de resolver la insostenibilidad medioambiental del anterior, pues de ello depende la propia supervivencia física del planeta y la de las especies que viven en él, incluida la humanidad. Como suele suceder en los procesos evolutivos económicos, la contabilidad no sólo puede contribuir al cambio, sino que debe hacerlo, puesto que la posibilidad de disponer de información económica medioambiental hace visible esa parte de la realidad antes escondida, y contribuye a la necesaria toma de conciencia de forma mucho más eficaz que otro tipo de medidas.

La incorporación de la problemática medioambiental a la investigación contable es de hecho muy reciente. Mathews (1997) la sitúa como algo generalizado a partir de la segunda mitad de la década de los años 80. Dada su juventud, se encuentra en un grado de desarrollo relativamente incipiente.

Pese a ello, la contabilidad medioambiental es ya una línea de investigación reconocida, como demuestra la producción científica que genera y el espacio creciente que se le dedica en congresos y encuentros. Se han consolidado algunas revistas especializadas¹, y se han desarrollado importantes propuestas normativas, como las recogidas en los trabajos del ISAR, Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la ONU; del Foro Consultivo de la Contabilidad de la Unión Europea, de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), etc.

Algunos países han empezado a dictar normas contables obligatorias que exigen la publicación de información contable medioambiental.

Sin embargo, todo ello no se ha traducido todavía en una presencia significativa de los aspectos medioambientales en la práctica contable de las empresas.

¹ Entre ellas destacan: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; *Accounting, Organizations and Society*, *Critical Perspectives on Accounting*; *Advances in Public Interest Accounting*, etc.

En este contexto, nos planteamos el desarrollo del presente trabajo de investigación, cuyo **principal objetivo** es analizar y proponer las posibles funciones y aportaciones que puede realizar la ciencia contable para contribuir a la sostenibilidad ambiental de la actividad de las empresas turísticas.

Las **razones** que nos han motivado en la elección de este tema son principalmente tres.

En primer lugar, la convicción de que la investigación en ciencias sociales debe tener relevancia social; debe dirigirse a problemáticas que tengan interés público. Pensamos que el tema elegido la tiene, y no sólo en el contexto geográfico en el que se ha realizado. En este sentido, pese a que los estudios empíricos que hemos llevado a cabo se refieren a la realidad de las Islas Baleares, pretendemos que las aportaciones de la tesis tengan proyección general.

En segundo lugar, el convencimiento personal de que el actual funcionamiento del sistema económico genera consecuencias injustas, tanto sobre las personas que viven en las sociedades actuales, como especialmente sobre las de las generaciones que están por venir.

En tercer lugar, la consideración de que la contabilidad no es sólo una técnica, sino una ciencia que, al elaborar y comunicar información sobre los impactos medioambientales, resulta necesaria para impulsar el avance hacia la sostenibilidad.

Hemos enfocado nuestro trabajo hacia la contabilidad financiera, antes que a la de gestión, basándonos en tres motivos.

En primer lugar, la contabilidad financiera tiene una proyección externa que resulta fundamental para la consecución de los objetivos generales que pretendemos en nuestra investigación, dada la propia naturaleza de la cuestión medioambiental.

En segundo lugar, la publicación de información medioambiental externa presupone la existencia de los sistemas de gestión y procedimientos de control internos imprescindibles para la obtención de esa información.

En tercer lugar, porque por el propio carácter del reto medioambiental nos parece fundamental que el trabajo combine equilibradamente la investigación positiva y la de carácter normativo. Los aspectos normativos tienen en la contabilidad financiera un peso específico superior al de la contabilidad de gestión.

La consecución del objetivo general de este trabajo se vertebra alrededor de los siete **objetivos específicos** siguientes, que condicionarán a su vez su estructuración en capítulos:

Uno. Estudiar la relación existente entre la economía y el medio ambiente, para explicar las principales causas de la crisis ecológica actual, así como definir las tendencias que pueden favorecer el cambio hacia un modelo más sostenible.

Dos. Contribuir al conocimiento de la realidad del sector turístico, mediante el estudio de las relaciones entre la empresa turística, el medio ambiente y la sostenibilidad.

El *Capítulo Primero* “*Economía, Turismo y Medio Ambiente*” pretende atender a la consecución de estos dos objetivos. Adoptamos para ello un enfoque teórico más próximo a la economía ambiental que a la economía ecológica. Analizaremos las relaciones generales entre economía, turismo y medio ambiente, tras lo que nuestro interés se centrará en el papel de las empresas, sus impactos y las medidas e instrumentos que pueden impulsar su avance hacia la sostenibilidad.

Tres. Analizar el papel que puede asumir la contabilidad, como sistema informativo, en la consideración de los aspectos medioambientales que genera la actividad empresarial.

Dedicaremos el *Capítulo Segundo* “*Contabilidad y Medio Ambiente*” a la consecución de este amplio objetivo, que plantearemos desde una perspectiva general, no enfocada todavía a la empresa turística.

Analizaremos para ello el papel que juega la contabilidad convencional en el sistema económico, sus poderes como sistema informativo, sus juicios de valor

subyacentes y las dificultades que han impedido la incorporación del medio ambiente a la información contable.

Investigaremos a continuación las posibilidades que ofrece el actual marco conceptual para incorporar el medio ambiente a la contabilidad. Analizaremos la normativa obligatoria actualmente existente en el mundo sobre publicación de información medioambiental. Estudiaremos asimismo los diferentes posicionamientos que adoptan las empresas ante el suministro de este tipo de información.

Este segundo capítulo continuará con el diagnóstico de cuál es el panorama real en el mundo en cuanto a la información medioambiental externa suministrada por las empresas. Y concluirá con una referencia especial a los sistemas de gestión medioambiental, por su importante potencial en lo que a la información medioambiental se refiere.

Cuatro. Conocer cuál es la percepción general que tienen las empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares de sus relaciones con el medio ambiente, y observar qué posicionamiento adoptan al respecto en cuanto organizaciones.

Cinco. Conocer su actitud sobre el suministro de información medioambiental al exterior, así como sobre la implantación de sistemas de gestión medioambiental.

Seis. Analizar el contenido de la información medioambiental externa que publican actualmente las empresas turísticas de Baleares en sus cuentas e informes anuales, así como en declaraciones medioambientales separadas.

A la consecución de los tres objetivos anteriores atiende el *Capítulo Tercero*, que dedicaremos a *estudios empíricos* de la realidad del sector turístico de alojamiento en las Islas Baleares.

La investigación empírica que nos proponemos realizar se llevará a cabo aplicando tres instrumentos metodológicos distintos que constituyen un todo integrado:

A.- Análisis del contenido de los informes y cuentas anuales publicados por las empresas del sector, para conocer la cantidad y calidad de la información medioambiental que efectivamente están ofreciendo.

Análisis de las declaraciones medioambientales publicadas por empresas hoteleras acogidas al sistema de gestión medioambiental EMAS.

B.- Encuesta exploratoria a una muestra estadísticamente representativa del sector turístico de alojamiento, como aproximación principalmente cuantitativa a la consecución de los objetivos cuarto y quinto arriba mencionados.

C.- Complementación y enriquecimiento de los resultados obtenidos de la fase cuantitativa anterior con el empleo de una metodología más cualitativa: análisis de casos mediante la realización de entrevistas semidirigidas a los directivos de diez empresas turísticas relevantes.

Siete. Formular una propuesta de aplicación de la contabilidad y el reporting medioambientales a la empresa de alojamiento turístico que contribuya al necesario avance hacia la sostenibilidad del sector.

Para la consecución de este objetivo, el **Capítulo Cuarto** pretende contribuir a la construcción del *deber ser* de las cosas, a partir del conocimiento obtenido en capítulos anteriores sobre su *ser* actual.

Nuestra pretensión es la de hacer una propuesta que combine la necesaria dosis de realismo que la haga viable, con la visión de largo alcance que requiere el prolongado camino que queda por recorrer hasta una economía y una contabilidad sostenibles.

El trabajo empírico realizado en el Capítulo Tercero que le precede ofrecerá una diagnosis del estado actual de la contabilidad y el reporting medioambientales

en el sector turístico que constituye el punto de referencia de ese necesario realismo de la propuesta.

En el Capítulo Cuarto someteremos a revisión crítica a los más significativos pronunciamientos normativos emitidos por diferentes organismos internacionales. Y plantaremos nuestra propuesta en torno a los tres pilares fundamentales siguientes, referidos a la información medioambiental: el marco conceptual, la contabilidad financiera, y el reporting no financiero.

Pese a que el Capítulo Cuarto ofrecerá una propuesta de aplicación normativa concretada en el sector turístico, pretendemos que los contenidos de sus dos apartados dedicados al marco conceptual y a la contabilidad financiera medioambientales tengan, por su propia naturaleza y porque ese es nuestro propósito, una vocación de aplicabilidad universal a cualquier sector productivo.

En cambio, consideramos que probablemente el apartado que dedicaremos al reporting medioambiental no financiero presentará en las empresas hoteleras unas especificidades que lo diferenciarán claramente de otros sectores de actividad, dándole un carácter más particularista.

El trabajo concluirá con la presentación de las conclusiones generales, y con tres anexos que consideramos precisos para una completa comprensión de los estudios empíricos a los que hacen referencia.

En definitiva, con nuestro trabajo pretendemos contribuir al avance de la investigación en la contabilidad y el reporting medioambientales, por el alcance general que tienen muchos de sus apartados. También esperamos que los aspectos específicos propios del sector turístico contribuyan a favorecer su aplicación práctica por parte de las empresas.

De hecho, la escasa presencia de estudios sectoriales es una de las carencias descritas de la investigación en contabilidad medioambiental. Este hecho la mantiene con frecuencia en discusiones marcadamente teóricas, que hacen difícil su traslación al mundo real.

Nuestro propósito general con este trabajo es el de ofrecer aportaciones que contribuyan al avance tanto de la teoría de la contabilidad medioambiental, como en su aplicación práctica, a partir del conocimiento empírico de la realidad de un sector de creciente importancia económica en todo el mundo.

CAPÍTULO PRIMERO

**ECONOMÍA, TURISMO
Y MEDIO AMBIENTE**

CAPÍTULO 1: ECONOMÍA, TURISMO Y MEDIO AMBIENTE.

1.1.- ECONOMÍA Y MEDIO AMBIENTE.

1.1.1.- Medio ambiente y economía: una relación difícil.

En el actual momento histórico, el deterioro del medio ambiente ha alcanzado tal gravedad que ha generado un proceso de concienciación social al respecto y una demanda de intervención que aporte soluciones.

La Cumbre de Kyoto de 1997 sobre el cambio climático, la existencia de Ministerios de Medio Ambiente en los gobiernos de muchos países, o los Programas de Acción de la Unión Europea en Materia de Medio Ambiente, son sólo algunos de los muchos ejemplos disponibles que demuestran esa toma de conciencia.

Cosa bien distinta es la eficacia práctica de esos ministerios, esos programas o esas cumbres internacionales, que dista mucho de ser la deseable. Pero en cualquier caso, su mera existencia revela un estado de opinión que percibe la gravedad del deterioro del medio ambiente, y exige la implantación de medidas reparadoras y preventivas.

Para llegar hasta este estado de cosas ha sido preciso esperar a que la lista de agresiones al medio se haya incrementado lo suficiente –en número y en importancia– como para poner en peligro la propia supervivencia de la vida en el planeta Tierra. Tanto para la vida actual como para la futura: cambio climático, pérdida de capa de ozono, agotamiento de recursos no renovables, contaminación, volumen de residuos, etcétera.

La situación actual del medio ambiente es consecuencia directa de la historia, y muy especialmente de la historia económica reciente.

Desde su nacimiento como ciencia en el siglo XVIII, la economía ha venido considerando al medio ambiente como recurso de propiedad común. El pensamiento económico clásico consideró que, dada su abundancia, muchos bienes naturales eran gratuitos. El agua, el aire limpio o los espacios naturales carecían de valor

porque se consideraban prácticamente ilimitados (Larrinaga y Llull, 1999; p. 80). Bienes definidos como libres, esto es, con coste cero y caracterizados por una no-rivalidad y no-exclusividad, al no poderse excluir a nadie de su consumo.

Otros recursos naturales -como por ejemplo los minerales- se valoran en función de sus costes de extracción, obviando en todo caso asignarles valor intrínseco alguno derivado de su carácter finito.

De este modo, los bienes ambientales sufren la denominada “tragedia de los bienes comunes” (Arenas y Múgica, 1993; p. 506), consistente en que, dado su carácter público y la falta de restricciones a su aprovechamiento, el coste de su utilización por un agente económico resulta inferior al beneficio que obtiene de dicho uso, hecho que conduce a situaciones de sobre utilización o aniquilación del bien.

Con la circunstancia agravante de que esta sobre explotación se produce en todas las categorías de recursos medioambientales, los renovables y los no renovables. Con ello lo que se agota son tanto los recursos-flujo –también llamados *renta* de la Tierra-, como los recursos-fondo, o patrimonio natural del planeta.

1.1.2.- Funciones económicas del medio ambiente.

El medio ambiente cumple cuatro funciones económicas principales (Pearce, 1976):

- 1.- Es el proveedor de los recursos naturales necesarios para la mayoría de los procesos de producción. A algunos de ellos se les considera bienes libres y a otros se les ha venido valorando según sus costes de extracción.
- 2.- Es depósito de los residuos y desechos que genera la actividad económica. Una parte de ellos es asimilable por el medio; otra es susceptible de ser reutilizada o reciclada; y finalmente, otra parte resulta intratable y se acumula en vertederos.
- 3.- Proporciona bienes ambientales como el aire, paisajes, entornos naturales, etc. esenciales para la salud o el ocio de la población y que constituyen la base de actividades como el turismo.

4.- Es un sistema integrado y muy sensible que actúa de proveedor para al sostenimiento de todas las formas de vida.

Por lo que se refiere a la primera función, los recursos naturales se valoran a precio cero en el caso de los bienes libres o a su coste de extracción en el caso de las materias primas. Se deja fuera de consideración la aplicación de criterios como hacer valoraciones a coste de reposición, que a nuestro juicio sería especialmente recomendable en el caso de los recursos no renovables como el petróleo, por ejemplo.

En los inicios de la ciencia económica, la función del medio ambiente como depósito de residuos fue considerada como gratuita.

En cuanto a la segunda, tercera y cuarta funciones, su valoración no tiene en cuenta los costes de oportunidad.

Esta concepción económica del medio ambiente conduce a definir unas funciones de producción que se afanan en el uso intensivo de los recursos naturales a corto plazo, sin dar la debida importancia a los ciclos naturales de regeneración y reproducción. Sus consecuencias no se han hecho esperar: el agotamiento de los recursos y la degradación medioambiental son el lógico corolario de un sistema que infravalora al medio ambiente.

Como es bien sabido, en las economías de mercado, las empresas fijan sus niveles de producción en aquel punto en que el ingreso marginal se iguala al coste marginal, puesto que obtienen así su máximo beneficio.

El problema para el medio ambiente es que los bienes y servicios que éste proporciona a la empresa, o bien no forman parte en absoluto de sus costes de producción –caso de los bienes libres-, o bien lo hacen infravalorados. Son tratados como *externalidades* o costes externos al sistema productivo empresarial.

Esa gratuidad -total o parcial- de los recursos medioambientales es la causa directa de su sobreexplotación y agotamiento. Gratuidad que es ilusoria, puesto que las externalidades o deseconomías externas resultado de la actividad productiva

recaen sobre el conjunto de la sociedad, que antes o después se ve obligada a asumir los costes de descontaminación o de restauración del entorno natural.

Así pues, el actual sistema económico genera incentivos para que las empresas trasladen estos costes al resto de la sociedad. Como señalan García y García (1998, p. 59) *“a la sociedad le corresponde generar mecanismos coactivos de defensa que anulen tal incentivo y que generen una cultura empresarial convencida de que la empresa, por costoso que sea, debe de reintegrar a la naturaleza lo que de ella recibe”*.

Sólo cuando los costes externos sean internalizados, el nivel de producción pasará de ser el privadamente óptimo a ser el socialmente óptimo (Larrinaga, 1995; p. 85).

A ello cabría añadir que el modelo económico vigente plantea como uno de sus objetivos esenciales el del crecimiento económico. En efecto, ésta es una de las variables más importantes a la hora de valorar la gestión de un gobierno o de un consejo de administración, de fijar objetivos por parte de los organismos económicos internacionales, ... Tras este planteamiento está implícita la idea de crecimiento continuo e ilimitado. Y, obviamente, la expansión económica continua e infinita es incompatible con un sistema natural finito.

En este sentido Norgaard (1988, p. 606) señala que *“la modernización ha devenido insostenible porque se ha sustentado sobre el uso de combustibles fósiles y productos químicos cuya disponibilidad es limitada y que dañan la atmósfera y los sistemas terrestres y acuáticos”*.

1.1.3.- Un poco de historia.

Durante los dos siglos transcurridos desde el nacimiento de la ciencia económica, podríamos resumir que la respuesta que ésta ha ido dando a los problemas medioambientales generados por la actividad productiva ha sido la de ir poniendo parches a los daños causados cuando su gravedad causaba la reacción social suficiente como para exigir su reparación.

Un pequeño ejemplo nos puede servir para ilustrar cuál ha sido la relación histórica entre economía y medio ambiente.

Hace tan sólo 30 años, en uno de los pueblos pequeños del interior de Mallorca no existía servicio de recogida domiciliaria de basuras. La práctica totalidad de los residuos domésticos eran de origen orgánico y se reutilizaban en la actividad agraria. El resto se depositaba en un terraplén situado a la salida del pueblo y era incinerado muy de vez en cuando por un empleado municipal.

Con el paso del tiempo, el progresivo incremento de envases, embalajes y residuos no orgánicos elevó el volumen de basuras depositadas en el terraplén y la frecuencia de las quemas. Lo suficiente como para generar un estado de opinión favorable a la supresión de tales prácticas, solicitando la implantación de un servicio de recogida de basuras, y la apertura de un vertedero alejado de la población. La tasa correspondiente fue mayoritariamente bien acogida, pues la gente consideraba el servicio como necesario. Corría la década de los años 80.

Con el devenir de los años, el vertedero y sus molestias correspondientes fueron creciendo hasta generar un amplio estado de opinión pidiendo su desaparición. Se construyó una planta incineradora mancomunada entre los municipios de la isla de Mallorca, que permitió el cierre de muchos pequeños vertederos. La tasa de incineración fue aceptada a regañadientes, como todos los tributos, pero considerada en todo caso como mal menor ineludible. Era la década de los años 90.

En la actualidad, existen graves dificultades para encontrar algún lugar en el que depositar el elevado volumen de cenizas que produce la incineradora. Sea cual fuere la solución final que se dé a este problema, tendrá un coste que no habrá más remedio que asumir. Se abre paso cada vez más el convencimiento de que hay que cambiar las formas de producción y consumo para reducir en origen el volumen de residuos, así como potenciar la reutilización y el reciclaje.

Es éste un buen botón de muestra que ilustra cómo ha venido actuando la humanidad con el medio ambiente: lo vamos consumiendo a costes que lo infravaloran, hasta que los daños son lo suficientemente graves como para que sea

preciso intervenir para repararlos y prevenirlos. Sólo entonces las personas y las empresas asumen como costes lo que antes era gratuito; en otras palabras, internalizan las externalidades medioambientales.

Como bien señala Valverdú (1989; p. 852), las compañías que desatienden y descuidan la restitución de determinados elementos utilizados en su proceso productivo obligan a que su coste de reposición deba ser asumido más adelante por el resto de la sociedad, dando pie a un comportamiento asimétrico de los componentes del resultado, que tiene como consecuencia la privatización de ingresos y la socialización de gastos.

Pero parece que la especie humana se resiste con fuerza a reconocerse como un tipo de ser vivo que, si bien es especial y diferente del resto, forma parte de esas complejas redes de dependencia mutua que llamamos ecosistemas; de esa cadena alimenticia que va desde los seres vivos fotosintetizadores, pasa por los herbívoros y concluye con los carnívoros.

Clive Ponting (1991, pp. 543-544) concluye su magnífica *“Historia verde del mundo”* indicando: *“El problema de todas las sociedades humanas ha sido encontrar un medio de extraer del medio ambiente su comida, su ropa, su cobijo y otros bienes de una forma que no lo convierta en un medio incapaz de mantenerlos. Un cierto daño es ciertamente inevitable. Una cierta depredación es tolerable. El reto ha sido prever o reconocer en qué momento el medio ambiente se está viendo seriamente degradado por las exigencias que se imponen sobre él y encontrar los medios políticos, económicos y sociales para responder en consecuencia. Unas sociedades han conseguido encontrar el equilibrio justo, mientras otras han fracasado”*.

Desde la aparición de nuestros primeros antepasados hace unos dos millones de años hasta la adopción de la agricultura alrededor del año 10.000 antes de nuestra era, la humanidad vivió en razonable armonía con su medio ambiente. Vivía de la recolección y la caza, era nómada, carecía de propiedades y su número era reducido. En estas condiciones, su impacto sobre el medio fue muy limitado.

Con la introducción de la agricultura y el consiguiente sedentarismo, se inicia un proceso de transformación profunda, puesto que la actividad agrícola exige la creación de un medio ambiente artificial donde cultivar las plantas y cuidar del ganado. Fue la primera gran transición de la historia humana. Esta forma de producción de alimentos permitió incrementar notablemente la población, al tiempo que introdujo cambios irreversibles en el hábitat natural. La mayor parte de ellos, de carácter sostenible, puesto que permitían la regeneración del medio. En cambio, otros no lo fueron, y consumieron sus recursos hasta llegar al propio suicidio: la isla de Pascua o la civilización Maya, son algunos ejemplos destacados.

La segunda gran transición en la historia de la especie humana es mucho más reciente. Coincide en el tiempo con el nacimiento de la ciencia económica y con la revolución industrial, hace unos dos siglos, y se caracteriza por la expansión de la industrialización y el uso de los combustibles fósiles como fuentes de energía.

Pese a representar un espacio de tiempo insignificante en la historia de la humanidad, estos últimos doscientos años han cambiado radicalmente el mundo, y lo han hecho a un ritmo vertiginoso, con crecimientos exponenciales.

1.1.4.- La situación actual. El cambio en la conciencia internacional.

En este período de tiempo, los países industrializados han conocido niveles de riqueza y bienestar (aunque acompañados a su vez de miseria y malestar) que hubieran sido impensables para generaciones anteriores. Pero este proceso no ha sido gratuito: para lograrlo se han consumido cantidades ingentes de recursos naturales y de los recursos energéticos no renovables, y se han generado niveles de contaminación intratables.

En 1999 se alcanzaron los 6.000 millones de habitantes en el planeta. La mayor parte de ellos vive en condiciones precarias, aunque aspira a acercarse a los estándares de vida de los países industrializados. Algo ilusorio: es físicamente imposible que toda esa población alcance los niveles de vida norteamericanos, puesto que no hay recursos minerales y energéticos en la Tierra suficientes para

ello. Es más: si fuera posible, las consecuencias serían catastróficas, puesto que los niveles de contaminación harían el planeta inhabitable.

Pero la humanidad sigue pensando la mejora del nivel de vida de la población en términos de *desarrollo*, entendido en puros términos de crecimiento del PIB, sin reparar en los costes de destrucción del entorno natural que conlleva el actual modelo económico. Por ejemplo, seguimos viviendo año tras año la destrucción salvaje del principal pulmón del planeta, la Amazonia brasileña, en aras de un malentendido *progreso* para hoy que supondrá su miseria en el futuro.

De hecho, continúa bien lozana la filosofía instalada en el pensamiento occidental desde hace unos 2.000 años, para la que el medio ambiente es algo independiente de la humanidad, y puesto a su entera disposición para ser explotado sin demasiadas contemplaciones.

De una forma cada vez más intensa y frenética, los seres humanos hemos utilizado el medio ambiente desafiando principios ecológicos básicos. Humanización de ecosistemas, erosión del suelo, reducción de la biodiversidad por extinción de especies, manipulación genética,... son algunas de la infinita lista de transformaciones humanas impuestas al medio.

Además, en los últimos siglos, la utilización de los combustibles fósiles como base del desarrollo se ha hecho sin considerar su carácter finito y el hecho de que tienen un valor vital para las generaciones futuras.

Los productos de desecho de esta forma de crecer se van descargando al entorno, sin reparar en que éste se limita a acumularlos, pero que no desaparecen. A medida que la carga se hace más y más importante, se van disparando las señales de alarma: efecto invernadero, aumento de la temperatura del planeta, reducción de la capa de ozono, etc.

Este *modus operandi* económico ha sido el causante de la acelerada degradación medioambiental y del precoz agotamiento de recursos que sufre el planeta.

Estas sistemáticas depredación de los recursos del planeta y destrucción del entorno han generado un interés y preocupación crecientes de la opinión pública por los problemas medioambientales. Este proceso se ha visto reforzado por las catástrofes y accidentes de diversa índole que se han venido sucediendo en las últimas décadas en un goteo tan intermitente como incesante. Recordemos, a título de ejemplo, la tragedia de la planta química de Bhopal (India) en 1984, el accidente de la central nuclear de Chernobil (Ucrania) en 1986, los hundimientos de los superpetroleros Exxon Valdez en las costas de Alaska en 1989, del Mar Egeo en 1992, del Erika en las costas francesas en 1999, la riada tóxica provocada por la mina de Aznalcóllar (Sevilla) en 1998, el vertido de cianuro de Baia Mare (Rumania) en el Danubio en 2000...

La agudización exponencial de los problemas medioambientales durante los últimos doscientos años ha generado una correlativa toma de conciencia. Así, ya en el siglo XVIII, una Gran Bretaña concedora de los efectos de una revolución industrial incipiente veía nacer las primeras asociaciones de estudio de la naturaleza y de carácter proteccionista.

Pese a tratarse de un claro proceso evolutivo, existe cierto consenso en situar en las tres últimas décadas la generalización de la toma de conciencia sobre el problema medioambiental. Este proceso de concienciación se ha reflejado en hechos tangibles, como la proliferación de normas de contenido proteccionista, la irrupción de la temática medioambiental en el ámbito de la política –partidos verdes, ministerios de medio ambiente-, o las diversas conferencias internacionales celebradas al respecto.

Un repaso de los eventos internacionales significativos desbordaría los límites en que se mueve el presente trabajo. Sin embargo, parece obligada una referencia –siquiera sea breve- a aquellos que han tenido una mayor influencia, tanto por el diagnóstico que han realizado sobre el problema, como por la formulación de alternativas de futuro o *deber ser* de un nuevo orden económico internacional.

Auspiciada por la ONU, en 1972 se celebró la Conferencia de Estocolmo sobre el Medio Humano. En ella se pusieron de manifiesto las diferencias entre los

países pobres y los ricos, por el temor de los primeros a que el medio ambiente fuese invocado como un obstáculo más para impedir su desarrollo. Como aspectos positivos más relevantes destacan la proclamación -por primera vez en la historia- del derecho humano al medio ambiente; así como la creación del PNUMA, Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente, que ha venido jugando un importante papel. (Tamames, 1995; pp. 176-179).

También en 1972 veía la luz el conocido “*Informe Meadows*”, elaborado por el Massachusetts Institute of Technology, por encargo del Club de Roma. Titulado “*Los límites del crecimiento*”, su impacto fue enorme, tanto por las instituciones que lo auspiciaron, como por sus alarmantes conclusiones. Entre ellas destacaba su estimación del límite de resistencia del planeta a las actuales condiciones de crecimiento en tan sólo 100 años, plazo en el que se produciría ya un descenso de la población y de la capacidad productiva. El informe contenía una propuesta radical: el crecimiento cero, que pese a su extremismo aparente tuvo cuanto menos la virtud de abrir el debate sobre formas alternativas al vigente modelo de desarrollo.

El mérito del informe no radica tanto en el acierto temporal de las hipótesis más pesimistas, sino en servir de reflexión para crear una conciencia de que las reglas del mercado no son suficientes para conservar el medio. Que es preciso un modelo de desarrollo responsable para con la naturaleza. Como señalan Bosch et al. (1998, p. 20) “*es evidente que llegará un momento en que determinados recursos no renovables se habrán agotado; importa relativamente poco que esto suceda en 50 años o en dos siglos*”.

En 1987 vio la luz el Informe “Nuestro futuro común”, más conocido como “Informe Brundtland”, realizado por la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo por encargo de Naciones Unidas. Sin duda, este Informe pasará a la historia por definir y popularizar un concepto que desde entonces está siempre presente en temas de economía y medio ambiente: el de la sostenibilidad del desarrollo. El texto define el desarrollo sostenible como aquel “*que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las*

generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades” (CMMAD, 1992; p. 67).

Además, el Informe Brundtland aporta gran cantidad de información sobre el estado del planeta, reafirma el derecho de todas las personas a un medio ambiente adecuado, y constata los descorazonadores resultados que en la práctica se han obtenido de anteriores intentos de las instituciones políticas y económicas.

Pese al indudable mérito del Informe, se plantean dos sombras de indudable calado:

-La propia indefinición del concepto de desarrollo sostenible, que está siendo utilizado como paraguas que ampara prácticas poco compatibles entre sí y con la misma sostenibilidad.

-La duda de que el crecimiento pueda representar una solución viable, sobre todo si los países pobres aspiran a alcanzar el nivel de vida de los países desarrollados mediante el mismo modelo económico que han seguido éstos.

La Conferencia de Naciones Unidas celebrada en Río de Janeiro en 1992 supuso la consagración del desarrollo sostenible como guía de las políticas de desarrollo. Se aprobó el minucioso programa “Agenda 21” de actuaciones en pro de la sostenibilidad. Asimismo, se suscribieron sendos convenios sobre Cambio Climático y sobre Diversidad Biológica, aunque en línea con la decepcionante eficacia de los anteriores acuerdos internacionales, el segundo de ellos no fue suscrito por los Estados Unidos; en cuanto al primero, finalmente se retiraron las referencias a plazos y cuantificación de niveles de emisión, sin los que el acuerdo quedó en mera declaración de intenciones.

Habría que esperar hasta el año 1997, en la Cumbre de Kyoto, para que se formalizase un compromiso por el que los países industrializados deben reducir sus emisiones causantes del efecto invernadero en un 5,2% con respecto al nivel de 1990, durante el período 2008-2012. Nuevamente, los Estados Unidos han anunciado en 2001 que no suscribirán el Protocolo de Kyoto, aduciendo las negativas repercusiones que tendría para su economía.

Finalizaremos aquí esta reseña, conscientes de que dejamos sin referenciar otros informes y foros internacionales de importancia. Sin embargo, no queremos concluir este repaso sin aludir a los Programas de Actuación Medioambiental de la Unión Europea, puesto que constituye el entorno geográfico en el que se plantea nuestro trabajo, y dada la importancia de esta región del mundo en el concierto internacional.

En 1972, los estados miembros de la UE decidieron iniciar una política medioambiental común que coordinase sus esfuerzos en este ámbito. Fruto de ello han sido (hasta principios del año 2000) más de 200 medidas legislativas, además de recomendaciones e instrumentos diversos contenidos en los cinco Programas de Política y Actuación Medioambiental (PAMAs) realizados hasta esa fecha. A principios de 2001 la Comisión Europea presentó la Propuesta de VI Programa², que regirá la política ambiental comunitaria hasta el 2010, con una revisión en 2005.

Los PAMAs suponen una planificación a priori de las orientaciones por las que deberá discurrir la política medioambiental comunitaria en los siguientes cuatro o cinco años, así como de las medidas que serán adoptadas en ese lapso temporal.

La orientación de los PAMAs ha ido evolucionando. En su planteamiento inicial, el acento estuvo puesto en la imposición de regulaciones normativas dirigidas a controlar los numerosos problemas originados por la contaminación. Esto es, un planteamiento curativo.

De este enfoque se ha ido pasando progresivamente a otro con menor énfasis en tales instrumentos coercitivos, tras la constatación tanto de los retrasos en la transposición de la legislación a los estados miembros, como de su incumplimiento por parte de los agentes económicos, y dando mayor relevancia al carácter preventivo de las acciones y a los instrumentos voluntarios o de mercado. Éstos procuran la internalización de los costes medioambientales externos a través del

² Comunicación COM (2001) 31 final, de 24-1-2001, de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre el Sexto Programa de Acción de la Comunidad Europea en Materia de Medio Ambiente "*Medio Ambiente 2010. El futuro está en nuestras manos*". Propuesta de Decisión 2001/0029 (COD) del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece el Programa Comunitario de Acción en Materia de Medio Ambiente para 2001-2010. Disponibles en <http://www.europa.eu.int/comm/environment>.

establecimiento de incentivos económicos y fiscales. Se proponen asimismo estimular a los agentes para que asuman un mejor comportamiento medioambiental, con el que obtendrán ventajas competitivas.

Ya en 1993, el V PAMA asumió el concepto de desarrollo sostenible como su eje central, junto con los principios de subsidiariedad y de responsabilidad compartida entre las administraciones públicas y el resto de agentes implicados en el tema (empresas, consumidores, ONGs, sindicatos, etc.).

Carrasco (1995, p. 83) cita dos causas que explican la relativa rapidez del proceso de concienciación medioambiental de la sociedad:

–*“La constatación empírica, en esta última parte de siglo, de que tanto los modelos de crecimiento tardo capitalistas como los socialistas han ido degradando el medio ambiente a un ritmo vertiginoso y, en muchos casos, de manera irreversible; y, como consecuencia de ello,*

–la existencia de una tendencia, también, creemos, ya de carácter irreversible, en las opiniones políticas e ideológicas, de asunción de la cuestión medioambiental como objetivo, y que está generando un ambiente hostil, cada vez más generalizado, frente a las actividades y políticas perniciosas para el entorno natural”.

1.1.5.- Posicionamientos éticos ante el reto ecológico³.

Ante la gravedad del problema medioambiental encontramos una variada gama de enfoques éticos posibles.

El desarrollismo clásico –o ética de la cornucopia, como la han llamado algunos autores- prima el libre mercado y el crecimiento económico por encima de cualquier consideración ecológica. Plantea economía y medio ambiente como sistemas cerrados en sí mismos e independientes entre sí. Incluimos aquí tanto al *modus operandi* medioambiental del liberalismo capitalista clásico como a la de los llamados países del socialismo real, básicamente coincidentes al respecto.

³ Véase Larrinaga (1995, pp. 43-55) para un mayor desarrollo del tema.

Fuertemente antropocéntricos, el crecimiento prima por encima de otras consideraciones.

Como señala Carrasco (1995, p. 85) “*esta percepción de la economía estaba basada en la creencia de que tanto los recursos naturales como la capacidad de absorción de residuos de la naturaleza eran, por lo general, ilimitados, y en aquellos casos en que existían limitaciones, se pensaba que el progreso tecnológico las superaría*”.

Afortunadamente, y a la vista de sus desastrosos efectos, esta forma de ver el tema cuenta cada vez con menor predicamento social y con menos seguidores.

Una variante reformista del enfoque anterior es aquella que, manteniendo la subsidiariedad de la ecología con respecto a la economía, sostiene que los retos medioambientales pueden ser resueltos mediante la innovación tecnológica. No concede excesiva gravedad a los problemas generados, en la confianza de que la tecnología los resolverá. Desgraciadamente, la tozudez de la realidad demuestra la ingenuidad de tal planteamiento.

En los últimos tiempos se han ido abriendo paso planteamientos éticos que desplazan el eje de gravedad hacia el medio ambiente, y propugnan su primacía sobre la economía –ecocentrismo-. Defienden al medio ambiente en su carácter de condición *sine qua non* para todas las formas de vida, incluida la humana y sus creaciones como la economía.

Entre el ecocentrismo radical y el antropocentrismo absoluto, encontramos una amplia gama de matices en posicionamientos éticos muy variados.

Ello no obstante, podemos apuntar dos paradigmas fundamentales del tratamiento económico del medio ambiente: la denominada Economía Medioambiental por una parte (postulada por autores como David Pearce, Kerry Turner, Allen Kneese, Hanemann, Azqueta Oyarzun, Pere Riera, etc.), y la Economía Ecológica por otra (en la que destacan Herman Daly, Richard Noorgard, Georgescu-Roegen, Pimentel, Martínez Alier, Naredo Pérez, Aguilera, etc.).

La **Economía Medioambiental** parte de la asunción de que el mercado y el sistema de precios permite –bajo ciertas condiciones- una asignación eficiente de los recursos, y enfoca el problema medioambiental como un *fallo del mercado*, al tratarse de bienes no privados que se tratan como externalidades.

Esos *fallos del mercado* podrían subsanarse bien mediante la intervención estatal (regulaciones normativas y control), bien buscando fórmulas que permitan extender el funcionamiento del mercado al medio ambiente (teoría de los derechos de propiedad, valoración económica del medio ambiente, etc.), bien mediante mecanismos mixtos (ecotasas, mercado de permisos de contaminación, etc.).

La **Economía Ecológica** formula un cambio paradigmático radical con respecto a la consideración del medio ambiente, pues rompe con los planteamientos neoclásicos sobre los que se sustenta la Economía Medioambiental. En efecto, para ella la solución a las imperfecciones ecológicas del mercado no deriva del alcance limitado del mercado, sino precisamente de lo contrario: de su excesivo predominio en la sociedad, que va en detrimento de la relevancia superior que debería darse a los valores ambientales y socio-culturales.

Nuestro repaso de las economías Medioambiental y Ecológica acaba aquí. Una mayor profundización excedería de los límites razonables en que debe moverse nuestro trabajo, y ya ha sido realizada con profusión en numerosos estudios. Entre ellos, Larrinaga (1995), pp. 81-144 y Furió (1996) , pp. 52-87.

Es importante al respecto señalar nuestro posicionamiento personal se decanta por una opción teórica más próxima al enfoque de la Economía Ambiental. Aunque de la lectura de las páginas que anteceden se habrá podido observar tal opción implícita, es imprescindible explicitar las opciones teóricas que guían nuestro trabajo. En este caso, la elección del enfoque de la Economía Ambiental puede justificarse brevemente por dos razones:

Una: Pensamos que a largo plazo la Economía Ecológica puede representar una alternativa consistente al tratamiento económico del medio ambiente. Sin embargo, en el ahora y aquí creemos que sus planteamientos resultan algo maximalistas, por inalcanzables, lo que puede traducirse en inmovilismo práctico.

Vemos a la Economía Ambiental como más operativa en este sentido a corto y medio plazo, sin que haga dejación del imprescindible horizonte utópico que sirve de faro que orienta los pasos y puede aproximarlos en el futuro a la Economía Ecológica.

Dos: en la última década del siglo XX el concepto de sostenibilidad se ha ido consolidando como fundamento para una ética medioambiental común, o cuanto menos, de amplio consenso, en la que caben aportaciones tanto desde la Economía Ecológica como desde la Ambiental. En ello coinciden innumerables autores, así la decisiva omnipresencia del desarrollo sostenible en los diferentes foros internacionales como guía de las políticas de desarrollo.

1.1.6.- Hacia un nuevo modelo de desarrollo: la sostenibilidad.

Como ya mencionamos más arriba, la definición más aceptada del concepto de desarrollo sostenible fue formulado en 1987 en el “Informe Brundtland”: el texto lo define como aquel *“que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades”* (CMMAD, 1992; p. 67).

Esta definición del desarrollo sostenible es lo suficientemente holgada como ser punto de encuentro representativo de ese amplio consenso ético al que acabamos de referirnos. Esta ventaja presenta un inconveniente asociado: al amparo de la sostenibilidad se cobijan prácticas diversas, algunas de las cuales pueden no ser en absoluto sostenibles.

De esta formulación derivan dos ideas esenciales inmediatas: la **equidad intergeneracional**, que atiende a la distribución del patrimonio natural entre las distintas generaciones a lo largo del tiempo –perspectiva diacrónica-; y la **equidad intrageneracional**, que lo hace entre los diferentes colectivos humanos de la actual generación –enfoque sincrónico-.

Como bien señalan García y García (1998, p. 59) con respecto al patrimonio natural: *“en estos momentos se plantea si la sociedad en su conjunto tiene derechos de propiedad o simplemente posee el derecho de usufructo, estando obligados a transmitir la propiedad del bien en las adecuadas condiciones a la siguiente*

generación. Empieza a extenderse la idea de que ni la sociedad globalmente considerada es propietaria, pues sólo tiene el derecho de uso”.

Otras aportaciones muy valiosas del concepto de sostenibilidad son las siguientes:

- Supone una preocupación por la conservación tanto de los entornos naturales, como del capital creado por la humanidad.

- Rompe con la miope perspectiva temporal del corto plazo, habitual en la toma de decisiones económicas, y la sustituye por un enfoque a largo plazo.

- Adopta una visión de la actividad económica en el ámbito mundial, acorde con la realidad de la globalización (gráficamente recogido por el conocido concepto “nave espacial Tierra”).

- Es consistente y éticamente avanzada, al dar voz a los desheredados actuales y a las generaciones que aún no han nacido. Aunque no exenta de un componente utópico, pues los agentes económicos deben sopesar beneficios materiales actuales y los derechos de las generaciones venideras.

- Deben evitarse las actuaciones que tengan efectos medioambientales negativos irreversibles que sean conocidos a priori (pérdida de biodiversidad, por ejemplo). Asimismo, debe adoptarse una posición de precaución ante aquellas acciones en las que exista la posibilidad de que generen resultados indeseables.

Donde ya no existe tanta convergencia de opiniones es en la interpretación de la definición de desarrollo sostenible. Por ejemplo, el propio Informe Brundtland afirma la posible sostenibilidad del actual modelo de crecimiento sin necesidad de introducir cambios radicales en su propia naturaleza. Esta afirmación ha sido contestada desde posiciones que constatan la inviabilidad del planeta para ofrecer a todos sus habitantes los estándares de vida de los países más ricos.

Recordemos al respecto que el Informe Brundtland plantea la equidad intrageneracional refiriéndola al logro de un estándar mínimo de vida común.

Muchas otras cuestiones esenciales siguen pendientes de resolución, pese a los años transcurridos desde la publicación del Informe: la definición del propio concepto de “necesidades”, el establecimiento de un estándar mínimo de vida, el posible carácter sustitutivo entre el capital natural y el capital artificial, la factibilidad de un crecimiento indefinido en un mundo con recursos finitos, ...

1.1.7.- La internalización de las externalidades.

De cuanto antecede se deriva la evidencia de que para corregir el desequilibrio medioambiental del actual modelo de crecimiento resulta obligado ir articulando sistemas por los que las empresas asuman como propios los costes externos que actualmente transfieren al conjunto de la sociedad.

Como señala Rodríguez Lago (1995, p. 111), tal empeño dista mucho de presentarse fácil, al menos por tres motivos: *“en primer lugar, se tienen que monetizar costes sociales para los que no existen referencias en el mercado. En segundo término, se aborda la valoración de costes que participan de la característica de la intangibilidad y, por último, la valoración se complica al entrar en los ámbitos del Derecho, y de manera más concisa, en los aspectos vinculados con el concepto de propiedad del patrimonio natural”*.

En la economía de mercado, los precios se fijan mediante un proceso de negociación entre agentes económicos que ostentan derechos de propiedad sobre los bienes. Los recursos medioambientales, por el contrario, no pueden tener precio de mercado porque o bien ningún agente los representa (medio ambiente futuro), o bien no son bienes privados, de forma que, en principio, ningún agente está interesado en su conservación (Larrinaga, 1995, p. 86).

Así pues, la *valoración económica del medio ambiente* cae en su mayor parte fuera del mecanismo del mercado. En consecuencia, tal valoración dista mucho de presentarse fácil. Pero no resulta imposible. De hecho, la ciencia económica hace ya tiempo que estudia el problema, y ha ido formulando diferentes metodologías valorativas.

Su denominador común es el clásico esquema del balance coste-beneficio. Como es bien sabido, todas las decisiones económicas se toman a partir de un

análisis comparativo entre los costes de una alternativa y los beneficios que se esperan de ella. La novedad estriba en que en el cálculo de los costes no aparecen solamente los de carácter privado, sino también los costes sociales, incluidos los medioambientales.

Entre estos métodos alternativos de valoración destacan como más habituales los siguientes (Azqueta, 1994):

a) *Método del coste del viaje.*

Se fundamenta en las relaciones de complementariedad que en ocasiones se presentan entre los bienes medioambientales públicos y bienes privados con mercado. Así, por ejemplo, para que las personas puedan disfrutar de los servicios medioambientales que proporcionan los parques naturales, deben incurrir en el consumo de algunos bienes privados: tienen que desplazarse hasta allí.

Este método de preferencia revelada pretende inferir el valor que asignan los individuos a la calidad medioambiental de un espacio natural, a partir de las decisiones que toman con respecto a aquellos bienes con mercado asociados a su consumo: coste del medio de transporte utilizado, del tiempo invertido, etc. Así, por ejemplo, en su tesis doctoral y mediante la aplicación de esta metodología, el profesor Riera Font (1998) llegó a la determinación del valor económico turístico de diversos espacios naturales de la isla de Mallorca.

b) *Método de precios hedónicos.*

Su fundamento teórico es el mismo que el anterior: mediante los precios de bienes con mercado podemos inferir el valor de bienes o servicios medioambientales sin mercado. Sin embargo, existe la diferencia de que aquí el bien ambiental constituye una de las características del bien privado, en lugar de que éste sea preciso para poder disfrutar de aquel, como sucede en el método del coste del viaje.

Así, por ejemplo, el precio de una vivienda no depende exclusivamente de sus características constructivas; existen otras variables exógenas que le afectan, entre las que se incluyen las de la calidad medioambiental del entorno en el que se ubica:

niveles de polución atmosférica, cercanía de zonas verdes, ruidos, vistas, etc. Mediante el uso de técnicas econométricas se pretende aislar cada variable explicativa y determinar su influencia relativa en el precio final.

A partir de las diferencias de precios entre unas viviendas y otras es posible aproximarse a la estimación de la demanda de calidad medioambiental.

c) *Método de valoración contingente.*

En contraste con los anteriores, que son de preferencia revelada, en éste tenemos un método de preferencia expresada: mediante encuestas o cuestionarios se pregunta directamente a las personas cuánto dinero estarían dispuestos a pagar por la conservación de las condiciones de oferta de un bien o servicio ambiental, o cuánto dinero exigirían cobrar a cambio de la aceptación de su pérdida.

Es cierto que pueden ponerse numerosos reparos a estos y a otros métodos análogos, que presentan claras limitaciones, que difícilmente de su aplicación simultánea a un mismo caso se obtengan unos mismos resultados, ... Pero también es cierto que abren horizontes a la investigación de esta compleja temática que es la valoración del medio ambiente, y que, en cualquier caso, son mejores que la perspectiva del avestruz que aplican aquellos para los que lo que no se ve no existe.

Sintetizando cuáles han sido hasta ahora los instrumentos utilizados para hacer que las empresas vayan avanzando en este sentido de internalización de las externalidades medio ambientales, podemos agruparlos en dos bloques principales:

1.- *Instrumentos obligatorios*, coercitivos. Regulaciones normativas por las que las administraciones públicas han impuesto a las empresas:

- La prohibición de realizar ciertas actividades con impactos medioambientales irreparables (la energía nuclear o la Urbanización de ciertas zonas de alto valor ecológico, por ejemplo).
- La limitación en los niveles de emisión de contaminantes o generación de residuos (gases y líquidos tóxicos, ruidos, etc.).

- La obligación de internalizar total o parcialmente algunas de las externalidades medioambientales negativas generadas por la actividad empresarial (instalación de depuradoras de aguas residuales, pongamos por caso).

Históricamente, este tipo de instrumentos obligatorios –*command and control approach*- fueron los primeros en ser utilizados. Con ellos la sociedad defiende el derecho de todos a no ver perjudicado el medio ambiente, o a exigir el cumplimiento del conocido principio “quien contamina, paga”.

Pese a su indudable necesidad, tales regulaciones no están exentas de problemas: presiones de *lobbies* y empresas para evitar su promulgación o reducir su exigencia, dificultades en las labores de policía, incumplimientos, régimen de sanciones poco eficaz, etc.

2.- ***Instrumentos voluntarios o de mercado.*** Sin abandonar la vía anterior, y basándose en la creciente conciencia medioambiental de la población, esta segunda categoría de instrumentos pretende que sea el propio mercado el que se autorregule, otorgando una ventaja competitiva a las empresas con un comportamiento medioambiental responsable y dejando fuera del mercado –o en desventaja- a aquellas que no lo tengan.

De implantación más reciente, recibieron un fuerte impulso en el V Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente. Entre ellos destacan los Sistemas de Gestión Medioambiental –para procesos de producción- y las Eco etiquetas –para productos-.

1.1.8.- El papel de las empresas.

El agravamiento de la degradación del entorno discurre paralela a una creciente concienciación ciudadana al respecto. En este sentido, la sociedad exige cada día más que todos los agentes implicados asuman su responsabilidad. Eso incluye a las administraciones públicas como responsables de velar por el bienestar general, a los consumidores, empresas, organizaciones no gubernamentales, etc.

Las empresas ocupan un lugar destacado entre los agentes implicados en la problemática medioambiental, dada la fuerte responsabilidad de la actividad económica en todo este proceso, y considerando su papel como unidades económicas de producción de bienes y servicios.

En nuestra opinión, la admisión por parte de las empresas de su responsabilidad en el tema medioambiental no es un hecho aislado. Forma parte de una evolución imparable, acentuada a lo largo del siglo XX, en la que a medida que las unidades empresariales han ido incrementando su tamaño y su peso relativo en la economía, se han visto impelidas a asumir responsabilidades de carácter social que van mas allá de las puramente económicas: con sus trabajadores, con el medio ambiente, con sus clientes, con la comunidad local en la que está localizada, etc.

Como escribe Camino (1993, p. 400): “... *una nueva visión de la ética ha empezado a emerger en la comunidad empresarial. Según esta visión, los ejecutivos de las empresas son responsables no sólo ante los accionistas (visión tradicional), sino ante todos los agentes sociales implicados en la empresa, entre los que se encuentran los consumidores, trabajadores, proveedores, entidades financieras y la comunidad en general*”.

En el presente trabajo focalizaremos nuestra atención en el papel de las empresas en la sostenibilidad medioambiental, sin que esto suponga soslayar sus relaciones con los restantes agentes económicos y sociales implicados.

1.2.- TURISMO Y MEDIO AMBIENTE.

1.2.1.- Importancia y evolución reciente del turismo.

A lo largo del siglo XX el turismo ha sufrido una transformación radical. Lo que en la primera mitad del siglo era patrimonio exclusivo de élites adineradas se ha transformado hoy en un fenómeno de masas practicado por amplias capas de la población de los países desarrollados. Por ejemplo: según datos de la Organización Mundial de Turismo (OMT, 1998; Sa Nostra, 2000), el número de personas que hicieron viajes turísticos pasó de los 25 millones en 1950 a los 663 millones en 1999. Los ingresos generados pasaron en el mismo lapso temporal de los 2.000 millones de dólares USA a 454.919 millones.

La especialización de la producción y la concentración de la población en aglomeraciones urbanas han generado unas demandas de esparcimiento y ocio que han transformado al turismo de un lujo en una necesidad fuertemente arraigada, reforzada por la prosperidad económica generalizada en Occidente después de la II Guerra Mundial, por el desarrollo tecnológico del transporte, la baratura de los combustibles en la década de los 60 y la entrada de las empresas multinacionales en la industria turística.

La fuerza de la necesidad de ocio turístico de los consumidores es tal que incluso durante las épocas de crisis económica en los países emisores no se traducen en reducciones proporcionales en la demanda de servicios turísticos. Esto es, se trata de una demanda relativamente inelástica (Bull, 1994).

Por su parte, la globalización de la economía de nuestro tiempo ha provocado una fuerte especialización geográfica de las actividades económicas. Cada región del planeta se dedica a producir aquellos bienes y servicios para los que está mejor dotada, para los que es más competitiva. En el caso de las Islas Baleares, su cercanía de los países emisores, su clima y atractivos naturales, sus precios y cultura constituyen sus ventajas competitivas por lo que concierne a la actividad turística.

La combinación de ambos factores –turismo de masas y especialización de las zonas receptoras– ha transformado completamente la fisonomía de las regiones turísticas.

Las Islas Baleares constituyen un excelente ejemplo de cuanto antecede. A principios del siglo XX, la economía isleña era fundamentalmente agraria y proporcionaba unos bajos niveles de renta que empujaban a sus habitantes a la emigración hacia horizontes más prometedores (América principalmente).

Cien años después, la economía de las Baleares se basa en un monocultivo turístico, que genera directamente por sí mismo el 33% del PIB –en torno al 85% si incluimos el efecto inducido–. El peso del resto de sectores es muy inferior, y presentan una fuerte dependencia del turismo: los demás servicios (comercio, transportes, banca, etc.) aportan un 50,6%; la construcción un 6,4%; la industria un 8,4% y la actividad agraria apenas un 1,6% (Instituto Balear de Estadística, datos de 1996).

En consonancia con ello, y con datos referidos a 1997, los servicios ocupan al 73,74% de la población activa, la construcción al 11.39%, la industria al 12,55% y la agricultura al 2.32% (Mas et al., 1999).

La renta per cápita de las Baleares está entre las más altas de España. Aunque durante años algunos estudios (Fundación BBV, 1997 y 1998) la situaron como la más elevada, el Instituto Nacional de Estadística la ha ubicado en 1999 en la cuarta posición, a partir de los datos elaborados siguiendo las últimas directrices de contabilidad regional de la Unión Europea. Según ellos, situando como índice 100 la media española, Baleares tenía un índice per cápita de 123,55, detrás de Madrid (135,82), Navarra (130,44) y Cataluña (123,94).

Desde hace casi 40 años la antigua emigración se ha visto transformada en inmigración, primero de mano de obra y después de residentes extranjeros.

En el presente trabajo de investigación hemos elegido el turismo de las Islas Baleares como marco de referencia geográfico y sectorial, especialmente por lo que afecta a los estudios empíricos que nos proponemos realizar. La amplitud y diversidad del fenómeno turístico nos obliga a acotar nuestro campo de estudio. En caso contrario, correríamos un grave riesgo de dispersarnos en exceso o de rebasar los límites de la extensión razonable en los que debe moverse nuestro estudio.

En este sentido, es necesario apuntar que todo análisis que se circunscribe a un marco concreto plantea imprescindibles cautelas a la hora de formular extrapolaciones a otros ámbitos, o de generalizar las conclusiones obtenidas, aunque sólo sea porque cada caso incluye algunas especificidades que hacen de él algo único.

En el que nos ocupa, las singularidades son de escasa importancia relativa: se trata de un ejemplo que es fiel reflejo de la situación económica mundial arriba comentada –como lo prueba el hecho de que podemos encontrar infinidad de casos similares en otras latitudes–, y buena parte de las empresas objeto de estudio son compañías hoteleras multinacionales que extienden su actividad por lugares tan lejanos como el Caribe o Indonesia. Baleares es un ejemplo de desarrollo turístico conocido y estudiado en todo el mundo.

En el caso de las Islas Baleares, la modalidad predominante es el turismo de masas de sol y playa. De masas, porque responde a una demanda generalizada de las amplias clases medias de los países desarrollados. Y de sol y playa porque esas son sus preferencias lógicas, dado el clima imperante en los países europeos que son nuestros principales clientes –Alemania y Reino Unido-. De ahí se derivan algunas especificidades de nuestro modelo, entre las que destaca el fuerte carácter estacional de la demanda, centrada en la época estival.

El turismo en Baleares: un poco de historia.

La necesidad de hacer un análisis de la evolución histórica del turismo en el archipiélago balear resulta ineludible, si queremos obtener una visión adecuada del presente y formular planteamientos de futuro con fundamento. Intentaremos hacerlo con concisión y relevancia.

Durante la década de los años 60 se produjo en Baleares y en el resto de España, el crecimiento cuantitativo más espectacular del turismo en el siglo XX, conocido como *boom turístico*.

Sin embargo, por esas fechas el turismo en las islas no partía de cero. Desde finales del siglo XIX ya existía una cierta tradición en este sentido. Entre 1929 y 1935 el turismo empieza a tener importancia económica significativa, especialmente

en la isla de Mallorca. Se construyen hoteles emblemáticos y las primeras urbanizaciones. En 1935, la isla mayor disponía de 2.946 camas hoteleras, y recibió 40.045 turistas (Ginard, 1999, p. 13), cifra más que respetable para la época.

En 1950, Mallorca recibió 102.325 turistas, llegando a 361.092 en 1960, lo que representaba el 90,2% del total de Baleares. Con el tiempo la participación relativa de la isla mayor con respecto al conjunto del archipiélago ha ido descendiendo, hasta situarse en 1999 en un 77% para Mallorca, un 8% para Menorca y un 15% para Ibiza y Formentera (Alomar, 1999).

Tras el Plan de Estabilización de 1959, se inicia el mencionado boom, caracterizado por los grandes volúmenes edificatorios y el desarrollo de un producto turístico estandarizado en el que la relación calidad precio pivota esencialmente en este último componente. El turismo es la fuente de divisas exteriores que equilibra la balanza de pagos en un país que se abre al exterior; de ahí que las autoridades públicas impulsen su desarrollo sin demasiadas contemplaciones. En el siguiente subapartado comentaremos más extensamente la evolución del desarrollo balear en su aspecto urbanístico.

El crecimiento fue tal que en 1965 se superó el millón de turistas. En 1970, los dos millones. En 1973 se llegaría a los tres millones y medio. En número de plazas, se pasó de las 44.640 en 1963 a las más de 130.000 en 1969; esto es, la capacidad se triplicó en ese corto lapso temporal de seis años.

La crisis económica mundial de 1973 impulsó un proceso de concentración de la propiedad de las empresas y el auge de las cadenas hoteleras, que con el tiempo se han consolidado como potentes grupos multinacionales.

Según la Conselleria de Turisme, en 1999 las Islas Baleares contaban con 405.052 plazas de alojamiento legalizadas, a las que se añadían 109.757 plazas no declaradas pero de uso turístico, y recibían 11,5 millones de turistas (Sa Nostra, 2000, pp. 69-74).

En estos 40 años la economía y la sociedad de las islas han sufrido una transformación radical, en las que encontramos partidas positivas y negativas.

Hablaremos de las segundas en el subapartado 1.2.3, cuando tratemos de los impactos sociales y medioambientales del turismo.

Al abordar las repercusiones positivas de este rápido desarrollo turístico, debemos afrontar el riesgo que comporta todo juicio de valor. Entre las características definitorias de la estructura turística de las Baleares, así como de sus consecuencias generalmente reconocidas como positivas, podemos destacar:

- a) El paso de una sociedad típicamente agraria a una sociedad terciaria. El precio que se ha pagado es la destrucción prácticamente general de todos los intentos de industrialización (Melià, 1990, p. 7.), al verse los sectores primario y secundario incapaces de competir con las tasas de rentabilidad del turismo, y verse penalizados por los costes de insularidad.

El sector agrario, condicionado por la pequeña dimensión de las explotaciones, su escasa mecanización y los sistemas autárquicos derivados de la posguerra, se divorció del turismo, al verse incapaz de satisfacer su demanda de grandes volúmenes de productos estandarizados.

- b) Este proceso de cambio acelerado ha supuesto un incremento notable de los niveles de renta. Así, mientras en 1957 la renta per cápita balear estaba muy ligeramente por encima de la media nacional, en la actualidad las Islas ocupan el cuarto lugar de España (INE, 1999) y son una de las pocas regiones españolas que se sitúan por encima de la media europea (un 17% en 1999). En 1999 se superó por primera vez el listón del billón de pesetas en ingresos por turismo, situándose en 1.142.031 millones de pesetas (Sa Nostra, 2000, p. 112).

Ello se ha traducido en una mejora innegable del nivel general de vida, aunque con una intensidad menor que la que se podría suponer a partir de las cifras derivadas del PIB. En efecto, la riqueza generada está mal repartida⁴, existen déficits crónicos en servicios públicos básicos para el

⁴ Como muestra, un indicador elocuente: pese a que las Islas Baleares tienen uno de los niveles de renta per cápita más altos de España, el nivel salarial medio en las islas es inferior en un 11,5% al salario medio estatal; 206.489 Ptas. frente a las 230.325 Ptas. de media estatal según datos del Instituto Nacional de Estadística referidos al año 2000. Lo mismo sucede con las pensiones: según datos de la Delegación

bienestar de la población (sanidad, educación, transporte público, ...), la masificación turística ha generado impactos negativos que reducen la calidad de vida de los residentes, etc.

A todo ello cabe añadir que, desde sus inicios, el turismo de masas ha sido impulsado y controlado por tour-operadores extranjeros radicados en los mercados emisores. España quedó fuera de esta sustanciosa parte del negocio, por lo que según datos de la Secretaría General de Turismo (1994, p. 23), sólo percibimos en torno al 30% de los ingresos que genera la actividad turística. En cambio, asumimos el 100% de los costes ambientales, social y culturales que comporta.

- c) Hemos pasado de ser un país de emigrantes a recibir tal cantidad de inmigración en tan poco tiempo que la sociedad balear se ha visto imposibilitada de integrarla. Tan sólo en la década de los años 60 las islas recibieron 130.000 inmigrantes de las regiones más pobres de España. El proceso continuaría –si bien amortiguado- en las décadas siguientes, y se vería reforzado por la afluencia primero de residentes extranjeros, y más recientemente de inmigración de mano de obra magrebí y africana–década de los 90-. En el año 2000, el colectivo de extranjeros residentes en Baleares alcanzó la cifra de 80.000 personas, un 10% de la población del archipiélago (Institut Balear d'Estadística, 2000).
- d) La actividad turística tiene una marcada estacionalidad estival, consecuencia directa de la tipología turística dominante, la de litoral. Ello obliga a un sobredimensionamiento de las infraestructuras que deben ser capaces de soportar las puntas de visitantes. Además, tiene importantes costes empresariales y sociales, como los subsidios de desempleo para los trabajadores de temporada.
- e) El desarrollo turístico ha traído consigo una democratización de las clases sociales: una extensión importante de las clases medias, y la consolidación

por primera vez en la historia balear de una burguesía ligada al turismo y la construcción, que concentra una buena parte de la riqueza y del patrimonio.

En cualquier caso, existen sólidas razones para pensar que, con toda probabilidad, sin el turismo las Islas Baleares estarían hoy en una situación muy precaria. El declive imparable del sector agrario en toda la Europa desarrollada, los elevados costes que la insularidad impone como desventaja competitiva a la industria,... todo lleva a pensar que hay que aceptar la realidad turística como algo con innegables partidas positivas, y al tiempo reconocer sus errores y omisiones a corregir si queremos continuar siendo competitivos en el futuro.

Por otra parte, pese a que resulta justo reconocer la innegable incidencia medioambiental del turismo, lo cierto es que ésta no es mayor que la que generan el resto de actividades (industria, agricultura intensiva, etc.) en el actual modelo de producción.

Pese a sus innegables especificidades, el modelo balear comparte sus rasgos característicos fundamentales en estructura y evolución con muchas otras zonas turísticas españolas y extranjeras. De hecho, Baleares recibe un tercio de los turistas que pasan por España. Y el estado español es el tercer destino turístico mundial, y el turismo aporta el 11% del PIB. Estamos hablando, por consiguiente, de Baleares como líder dentro de uno de los líderes mundiales.

Por todo ello, y con las debidas cautelas, los resultados de los análisis que realicemos aquí son aplicables a muchos otros destinos nacionales e internacionales. De hecho, la comparación con otros lugares tan lejanos como Grecia, Indonesia o el Caribe, arroja sorprendentes coincidencias. Véanse, por poner algunos ejemplos, los casos de México en Casasola (1990), Mykonos (Grecia) en Bosch et al. (1998) o Kavallinis y Pizam (1994), diez destinos españoles en Bayón (Coor.) (1999). Probablemente contribuya a explicar este fenómeno el carácter multinacional tanto de las empresas oferentes de servicios turísticos –algunas de ellas de origen balear-, como de los tour operadores que canalizan la demanda.

1.2.2.- El papel de los recursos naturales en el desarrollo turístico. Una simbiosis necesaria.

El turismo es una actividad íntimamente relacionada con el medio ambiente. Lo que vendemos a nuestros clientes es un conjunto de servicios que no se limitan a los estrictos de alojamiento, restauración, transporte, etc.

En efecto, el producto turístico incorpora como parte inseparable y esencial de sí mismo toda una serie de parámetros naturales y ambientales, entre los que podemos citar un clima agradable, un paisaje hermoso, playas y aguas atractivas, buenas infraestructuras, etc. Esto es: el turismo no puede prosperar sin una adecuada calidad del medio ambiente en el que desarrolla su actividad. Entendido como tal no sólo el entorno natural, sino el humanizado.

Al tiempo que necesita del medio ambiente, el propio desarrollo de la actividad turística contribuye al deterioro del entorno en el que se realiza.

Este hecho constituye para el turismo un elemento diferenciador de capital importancia. Comparémoslo, por ejemplo, con una industria muy contaminante. Ésta consume recursos naturales y ambientales en forma de inputs, y genera outputs indeseados en forma de contaminación varia. Lo que interesa destacar aquí es que esta actividad económica industrial no se ve perjudicada a sí misma de forma directa por las externalidades medioambientales negativas que genera. Éstas inciden sobre el conjunto de la sociedad.

En cambio, la degradación medioambiental que produce la industria turística (contaminación, saturación de infraestructuras, destrucción del paisaje) se torna contra la propia actividad que la genera, pues forma parte inseparable de su propio producto.

Así, la preocupación medioambiental del sector turístico tiene un componente claramente egoísta: la industria puede funcionar en un ambiente contaminado, al igual que la agricultura u otros sectores. El turismo, no. La degradación medioambiental que éste genera pone en solfa su propia continuidad y desarrollo. En palabras de Bosch et al. (1998, p. XIV) “*no basta la calidad del producto o*

servicio turístico en sentido estricto; hay que añadir la calidad medioambiental para conseguir la satisfacción del cliente y su fidelización”.

Además, como señala Furió (1996, p. 101) “*estos bienes ambientales cuentan con una característica particular, cual es la imposibilidad de desplazamiento. Son bienes ambientales fijados o fijos en el espacio físico, de ahí que se hable en el turismo de un consumo in situ y que las actividades turísticas sean actividades vinculadas al sitio*”.

Este rasgo distintivo exige a la actividad turística una mayor responsabilidad medioambiental, so pena de vivir en carne propia una nueva versión de la fábula de la gallina de los huevos de oro. Es más: en el sector servicios, por su propia definición, el cliente debe consumirlos en el punto físico en el que radica la empresa productora. A diferencia de los sectores primario y secundario, en el terciario no cabe la posibilidad de *exportar* el servicio turístico a un lugar diferente de aquel en el que está radicada la empresa que lo produce.

Y del mismo modo en que no es posible exportar los servicios, tampoco son exportables las externalidades negativas. Los daños infligidos al medio ambiente se producen en el mismo espacio físico en el que se producen y venden los servicios turísticos, degradando así su calidad.

Nuevamente se pone de manifiesto una diferencia de gran relevancia entre la industria y el turismo. Aquella puede, en un momento determinado, cambiar la ubicación de su fábrica a otro país en el que las exigencias medioambientales –o laborales, o fiscales, ...- sean más laxas, sin que por ello deje desabastecida de productos a su clientela. Y esos productos son físicamente idénticos, sea cual fuere el lugar en el que se fabriquen.

Esta posibilidad de *huida* no existe en el sector servicios, entendida en sentido estricto. Así, si bien las empresas turísticas pueden invertir en otros destinos -de hecho lo están haciendo-, el producto que ofrecen es cualitativamente diferente en muchos de sus atributos (lugar, entorno, precio, distancia,...). La industria, en cambio, fabrica *el mismo* producto.

En una fecha tan temprana como 1978, la Reunión de Expertos en Medio Ambiente y Turismo de la OCDE celebrada en Salzburgo (Austria) concluía textualmente: “*el medio ambiente es un condicionante importante para el turismo, y el mantenimiento de un buen medio ambiente es esencial para la continuidad del crecimiento turístico. Recíprocamente, la degradación del medio ambiente podría suponer, y ya ha pasado en algunas regiones, una bajada del crecimiento turístico*” (OCDE, 1980).

Al estudiar los **factores económicos que afectan a las decisiones de localización de la empresa**, destacan dos tipos especialmente importantes:

Los factores espaciales, en los que la variable clave es la distancia, medida por los costes de transporte con respecto a los mercados de factores y a los de consumo. En el caso del turismo, la distancia del destino turístico respecto del mercado de consumo resulta decisiva, puesto que ineludiblemente la clientela debe desplazarse al lugar donde la empresa turística presta sus servicios.

En este sentido, la proximidad relativa de las Islas Baleares respecto de sus dos principales clientes –Alemania y el Reino Unido- otorga a su industria turística una ventaja competitiva con respecto a otros destinos más lejanos, habida cuenta del importante peso del coste del transporte en el gasto total del turista. Aspecto que se ve potenciado si tenemos en cuenta la tendencia consolidada en la última década de reducir la duración de la estancia y viajar más veces al año.

Los factores ambientales, tanto naturales como artificiales: el clima, el paisaje, la morfología del suelo, la vegetación, las infraestructuras, la cultura, etc. Estos elementos forman parte intrínseca de todo producto turístico, pero sin lugar a dudas cobran su máxima importancia en el turismo de litoral y, en general, en todas aquellas modalidades en las que se da un estrecho contacto con la naturaleza y el entorno.

Los turistas se ven impactados y atraídos por la diferencia ambiental entre origen y destino. Así, por ejemplo, el clima y paisaje balear son muy diferentes de los de la Europa Central: clima suave, una luz subtropical que aviva los colores y crea una sensación de cambio, la ausencia de polución industrial, etc.

Por todo ello, como han señalado algunos autores, el turismo es una “*industria que no conoce en absoluto la totalidad de sus recursos o materias primas*” (Valenzuela 1986, p. 48).

Para que esos atractivos naturales constituyan un activo turístico, deben cumplir con dos condiciones: ser socialmente valorados por la clientela potencial, y deben ser susceptibles de un uso efectivo. La primera depende de una amplia panoplia de cuestiones de carácter sociológico, cultural, económico, etc. que hacen atractivo un destino para un conjunto de clientes en un intervalo histórico concreto.

La segunda condición –la de posibilitar un uso efectivo de ese entorno natural– exige una actuación tecnológica artificial para dotar al espacio turístico de las infraestructuras que permiten el alojamiento de la demanda y el disfrute de esos atractivos naturales. Tal intervención implica a constructores, promotores, hoteleros, así como a las administraciones públicas responsables de las infraestructuras de transporte, sanidad, comunicaciones, etc. En una palabra: todo lo que contempla un plan general de ordenación urbana.

Esa intervención puede adoptar diversas modalidades e intensidades, que condicionarán las modalidades de uso de los recursos ambientales ligados a la oferta turística. Algunos tipos de actuación pueden potenciar los atractivos naturales del destino turístico. O por el contrario, pueden conducir a su sobreexplotación y agotamiento.

Pero la dotación de infraestructuras no se limita a posibilitar el uso turístico de un espacio físico. Además, suele añadir nuevos atractivos en forma de dotaciones de capital en actividades de ocio y oferta complementaria que *redondea* la oferta turística de un destino.

La relación entre turismo y medio ambiente es delicada además de íntima. La conservación de una buena calidad ambiental es esencial para la sostenibilidad del modelo de crecimiento. No solamente en el sentido de que la degradación medioambiental hace caer el crecimiento turístico. Aparte de ello, como señala Morey (1990, p. 73) “*cuando en las áreas aptas para un turismo selecto no se toman las medidas oportunas y se permite que se presenten fenómenos de*

degradación ambiental, en lugar de producirse una caída del crecimiento turístico –como dice la conclusión de los expertos de la OCDE- se produce un cambio del turismo selecto al turismo de masas, con crecimiento del número de turistas y bajada de la calidad del turismo. O, lo que es peor, la degradación ambiental... puede ser tan grande que se produzca una bajada del número de turistas y de los beneficios que dejan”.

De hecho, algunos sostienen que en estas zonas turísticas denominadas *maduras* o *en declive*, el nivel de gasto del turista medio no resarce a la comunidad de los consumos que hacen de infraestructuras, recursos naturales y medio ambiente. Y que, por lo tanto, la actividad turística en estos casos es deficitaria para el conjunto de la sociedad que la acoge, aunque no para el empresario hotelero. Nuevamente, las dificultades de valoración económica de los recursos ambientales dificultan el contraste científico de estas opiniones.

Si la relación entre medio ambiente y turismo es siempre delicada, ésta deviene extrema en el caso de las islas. A diferencia de los continentales, las islas configuran ecosistemas cerrados en sí mismos, con poca relación con el exterior. Sus características diferenciales son importantes (Morey, 1990, pp. 73-74): limitación de recursos, mayor interacción entre los elementos del ecosistema, singularidad de la fauna y la flora, singularidad cultural, ...

Todo ello hace de los insulares territorios enormemente frágiles, muy vulnerables a las invasiones externas como la que se ha producido con el turismo. Como señalan muy gráficamente Mayol y Machado (1992, pp. 34-35) *“desarrollar en las Baleares es jugar a la pelota en una tienda de porcelanas. Esta afirmación se basa en las Ciencias Naturales, no en el chovinismo. La singularidad de nuestra naturaleza exige precauciones extremas y, en buena lógica, una actitud selectiva respecto a las actividades que pretenden instaurarse en las islas”.*

Todas las encuestas confirman que la calidad del medio ambiente se sitúa entre las primeras variables que el turista considera tanto para elegir destino, como para valorar la satisfacción conseguida tras el viaje. Así, por ejemplo, durante 1996 el 30,8% de las quejas registradas en las Islas Baleares presentadas por turistas

alemanes se debieron precisamente a problemas medioambientales como la suciedad, el ruido, la masificación,... (Bosch et al. 1998, p 68). No resulta ajeno a ello el hecho de que Alemania sea el país europeo con mayor concienciación medioambiental. Así, no es de extrañar que las motivaciones de los ciudadanos alemanes para elegir su destino vacacional sean: alejarse de un ambiente contaminado, disfrutar de un clima saludable, vivir la naturaleza y disfrutar del paisaje.

Encuestas recientes realizadas a turistas de otras nacionalidades ofrecen estimaciones muy parecidas.

Curiosamente, y coincidiendo con estudios realizados en otras latitudes, los turistas tienden a asignar una mayor responsabilidad en los impactos medioambientales negativos del turismo a otros colectivos, como los residentes y los empresarios turísticos. Véase al respecto el interesante trabajo de Kavallinis y Pizam (1994) realizado en la isla griega de Mykonos.

1.2.3.- Impactos sociales y medioambientales del turismo.

Toda actividad económica –incluido el turismo- mantiene una doble relación con el medio ambiente. Por una parte, precisa de recursos naturales como input del proceso productivo. Por la otra, devuelve al entorno una serie de outputs en forma de residuos, desechos y contaminación.

Entendido en un sentido amplio, el entorno en el que se desenvuelve la actividad empresarial abarca tanto el medio ambiente natural, como aquellos entornos modificados artificialmente, con todos sus aspectos culturales y sociales. O, si se prefiere, en palabras de Hunter y Green (1995, p. 11) “*el medio ambiente incluye tres aspectos principales: físico (o abiótico), biológico (viviente) y socioeconómico (incluyendo el cultural)*”.

En este trabajo prestaremos una mayor atención a los aspectos medioambientales de la relación del turismo con su entorno, aunque sin descuidar sus repercusiones sociales, ya que entendemos que el compromiso empresarial por la sostenibilidad deriva de una asunción de su responsabilidad para con el conjunto

de la sociedad. Responsabilidad que incluye tanto la incidencia que tiene la empresa sobre el medio ambiente natural, como la que ejerce sobre la sociedad humana.

Existen muchos modelos posibles de desarrollo turístico. Hasta ahora, el más extendido ha sido el de carácter intensivo, caracterizado por la congestión urbanística en tipologías estandarizadas. En lo que sigue pretendemos analizar los impactos medioambientales del turismo con un carácter generalista, aunque resultarán inevitables las ejemplificaciones referidas a este prototipo más común.

Este modelo de desarrollo turístico es, además, plenamente congruente con el modelo económico general: disminúyanse los costes marginales mediante el incremento de la producción en serie de servicios idénticos; ello aumentará los beneficios en mercados competitivos, tal y como sucede para los bienes industriales. No importan los impactos negativos que la actividad turística pueda producir sobre el tejido sociocultural o el medio ambiente, porque esos costes son externos al mercado y serán sufragados, explícita o implícitamente, por los contribuyentes y el resto de ciudadanos –actuales y futuros- (Bosch et al., 1998, p. XIII).

La gran cantidad de impactos medioambientales del turismo permite plantear múltiples criterios para su clasificación: podemos hacerlo desde el punto de vista del consumo de inputs y de la generación de outputs; discernir si se trata de efectos a corto o a largo plazo; si se trata de impactos positivos o negativos; si su alcance es de carácter local, regional, nacional o global; o si son impactos directos, indirectos o inducidos.

Para el presente trabajo hemos optado por la primera alternativa como hilo conductor de nuestra clasificación, aunque en su desarrollo comentaremos las restantes características (positivo/negativo, corto/largo plazo, etc.).

Antes de entrar en el análisis conviene precisar que éste se centrará en los impactos de tipo directo, por lo que los indirectos e inducidos serán contemplados sólo tangencialmente. Justifican esta opción razones de espacio y de oportunidad, ya que un análisis completo desbordaría ampliamente los límites de este trabajo y lo complicaría de un modo notorio. Por sólo citar algunas de las dificultades a afrontar

al valorar los impactos del turismo, y siguiendo a Briassoulis (1991), podemos mencionar las siguientes.

En primer lugar, las actividades turísticas son realizadas tanto por los turistas como por la población anfitriona, y coinciden en el espacio con otras actividades económicas, con lo que se presentan problemas para aislar los impactos generados solamente por el turismo.

En segundo lugar, frecuentemente se da una falta de conocimiento detallado de cuáles eran las condiciones ambientales antes de la llegada del turismo a un área, lo que dificulta la comparación.

En tercer lugar, algunos impactos se manifiestan tan sólo en el largo plazo, dificultando el establecimiento de relaciones causa-efecto.

En cuarto lugar, los impactos indirectos e inducidos son de difícil identificación y valoración.

Por último, los componentes del medio ambiente están interrelacionados, por lo que el impacto del turismo en un aspecto del medio puede producir un impacto indirecto en otro.

Hechas estas advertencias, pasamos al análisis.

1.2.3.1.- Impactos producidos como consecuencia del consumo de inputs.

Éstos se pueden clasificar en tres niveles:

1.- Los derivados de la fase de construcción e implantación del equipamiento turístico y las infraestructuras.

2.- Los producidos en su estado de funcionamiento operativo.

3.- Los generados por las actividades que realizan los propios turistas.

Los impactos del tipo 1 y 2 involucran de forma directa a las empresas turísticas, y son muy visibles, al estar concentrados espacialmente. En cambio, los derivados de los turistas son más difusos y menos evidentes, aunque no por ello menos importantes.

Impactos en la fase de construcción de equipamientos e infraestructuras.

Como ya señalamos en el apartado anterior, para que pueda existir la actividad turística es imprescindible un proceso de alteración del entorno natural, que cambia el uso del suelo al construir la infraestructura turística entendida en un amplio sentido (hoteles, transportes, oferta complementaria,...).

En esa fase se consumen recursos naturales como el suelo, agua, materiales de construcción, energía, etc. El consumo de territorio es especialmente importante, ya que las actuaciones sobre el suelo son prácticamente irreversibles (o reversibles sólo asumiendo un coste muy elevado). Como indican Rivas y Marinero (citados por Fernández Cuesta, 1994, p. 1022): *“el impacto ambiental urbanístico se caracteriza por ser un impacto directo, permanente, local, sólo parcialmente recuperable, sinérgico y, generalmente, de efecto crítico respecto de la conservación de ecosistemas naturales”*.

Es igualmente delicada la forma de intervención urbanística que se elija, ya que puede producirse una contaminación arquitectónica que degrade un paisaje que, como hemos subrayado más arriba, constituye uno de los principales activos de todo destino turístico de ocio. Así, las pautas de ubicación del espacio, las características de las edificaciones e infraestructuras no sólo posibilitan el uso turístico del espacio, sino que definen sus aspectos cualitativos.

Como señalan Mayol y Machado (1992, p.40), *“desgraciadamente, el turismo en las Baleares ha sido más espontáneo que planificado, ha ocupado con rapidez y desorden grandes espacios litorales y en definitiva provoca una viva desconfianza en sectores cada vez más amplios de la sociedad”*.

Durante la década de los años 60 y primeros 70 se vivió en Baleares -al igual que en el resto de España- un boom turístico caracterizado por la improvisación, la falta de planificación y la especulación desenfrenada. El resultado fue una urbanización masiva del litoral de las islas, con presión máxima sobre las playas arenosas. El término *balearización* es conocido en todo el mundo como sinónimo de lo que no debe hacerse en urbanismo turístico.

La mediocridad en el diseño, ubicación y edificación de las construcciones configura una contaminación arquitectónica visual destructora del paisaje. Tyler (1989) [citado por Hunter y Green (1995), p.42] lo expresa con claridad: *“el turismo, tal y como se desarrolló en los años 60 y 70, es autodestructivo. Destruye aquellos atractivos por los que vienen los turistas. Es un clásico caso de matar a la gallina de los huevos de oro”*.

Después de la ocupación del litoral vendría la expansión del turismo residencial hacia el interior, proceso especialmente intenso en la década de los años 90. Por tratarse de construcciones de baja densidad, requiere extensiones de terreno notablemente superiores a la exigida para usos hoteleros.

La obtención de los materiales precisos para la construcción de equipamientos e infraestructuras ha tenido asimismo un impacto notable sobre el paisaje. La explotación de canteras en general y las extracciones de arena en particular se han llevado a cabo sin una mínima planificación. Existe una enorme dispersión de las explotaciones, que han ido proliferando más en función de su proximidad a las grandes obras que con respecto a cualquier otro criterio. Con ello sus impactos se multiplican. Además, no se han ejecutado los planes de restauración del entorno natural preceptivos según la legislación una vez abandonada la explotación.

A todo ello debemos añadir el considerable volumen de residuos que genera la propia actividad constructora, evaluado en un 8% del total generado (Fernández Cuesta, 1994, p.1022).

Igualmente significativas son las repercusiones sociales de esta fase de construcción de equipamientos. *“Si la infraestructura a construir es cuantitativamente importante y/o su creación rápida temporalmente, puede ocasionar un fuerte proceso migratorio, y éste una concentración demográfica y, por tanto, un impacto ambiental derivado del aumento de la carga que un espacio soporta”* (Furió, 1996, p. 141).

En el caso de las Baleares, el *boom* turístico de los años 60 generó un proceso de migración interior, de desplazamiento de la población indígena de los pueblos del interior hacia la costa, con el consiguiente abandono de las actividades agrarias

tradicionales. Las cifras son contundentes: la población activa agraria superaba el 50% en los años 50; hoy no llega al 2,5%. La migración interior se vio reforzada por la llegada de fuertes contingentes de mano de obra desde la Península Ibérica, llegada para satisfacer la demanda de la construcción y la hostelería.

La construcción de infraestructuras turísticas sustituye los usos tradicionales del suelo –agrícolas y ganaderos- por otros de carácter turístico y residencial. El abandono de esas actividades primarias impacta negativamente sobre el medio ambiente, pues permitían mantener un cierto equilibrio ecológico. En las Baleares, se ha producido un proceso de urbanización progresiva de un territorio que –por la propia definición de isla- es muy limitado. Urbanización que ha ido de la mano de una fuerte especulación inmobiliaria (Llull y Riera, 1999).

Ese proceso especulativo se ha intensificado espectacularmente en la década de los años 90, principalmente por la fuerte inversión alemana demandante de viviendas residenciales. Ello ha generado un alza muy fuerte en los precios de las viviendas, provocando la expulsión de capas sociales autóctonas del mercado inmobiliario, ante la imposibilidad de competir con el poder adquisitivo de los demandantes extranjeros. Procesos de exclusión análogos han sido descritos en otros destinos de turismo masivo, Venecia entre ellos (Westlake y White, 1992).

Pasemos a continuación a analizar los **impactos y relaciones del turismo con el medio en su fase de funcionamiento operativo**. Destacan en este sentido los atractivos naturales sobre los que se asienta el turismo: el clima, el paisaje, la morfología geológica, la flora y la fauna.

El **clima** constituye una condición necesaria para el turismo de ocio, pero no suficiente. Se trata de un bien libre en el sentido más clásico: no tiene precio y no puede excluirse a nadie de su consumo. No es transportable, por lo que el consumidor está obligado a desplazarse hasta donde se encuentra ese buen clima. Éste se convertirá en riqueza en la medida en que la actividad turística posibilite que el cliente lo disfrute, se apropie de él.

Besancenot (1991, pp. 15-16) y otros autores señalan que los servicios prestados por la climatología son renovables, al no ser ni destruidos ni mermados

por el uso turístico. En nuestra opinión, pese a compartir la idea general, pensamos que no puede afirmarse tajantemente la inocencia del turismo al respecto. En tanto que consumidor de combustibles fósiles en cantidades no despreciables –transporte del turista, consumo energético en destino, etc.-, el turismo contribuye al cambio climático producido por el efecto invernadero. Cambio del que no conocemos todavía la extensión e intensidad de sus consecuencias, pero que ya se vislumbran como mucho más importantes de lo que parecía hace sólo unos años.

El **paisaje** constituye un atractivo turístico de importancia capital. Incluye tanto el paisaje natural como aquel creado por la acción humana: ciudades, monumentos, caminos, bancales en la Serra de Tramuntana, ...

El desarrollo turístico conlleva una ineludible transformación del paisaje. Pese a que existen muchas experiencias de transformación en sentido negativo, de empeoramiento del paisaje, es justo señalar que la transformación turística del entorno en ocasiones se ha hecho con resultados que potencian su atractivo. De hecho, existen numerosos trabajos en la literatura que ponen de relieve la influencia decisiva del turismo en la creación o el mantenimiento de parques o reservas naturales.

En Baleares, por ejemplo, la declaración de S'Albufera de Mallorca como Parque Natural, aunque impulsada por el movimiento ecologista, fue apoyada por el empresariado turístico de la zona, al contemplar el parque como un espacio atractivo para el uso de sus clientes.

Por tanto, resulta de vital importancia que esa transformación sea lo más respetuosa posible, pues se trata de un recurso frágil, de difícil o imposible recuperación, y muy valioso. La belleza y singularidad del paisaje de las Islas Baleares constituye uno de sus activos turísticos más preciados. Es vital conseguir una simbiosis entre paisaje y turismo, puesto que una oferta turística basada en un paisaje deteriorado tiene poco atractivo, y debe comercializarse a bajo precio.

El paisaje es un bien público al que todos sus usuarios deberían contribuir a mantener. En el intenso debate suscitado en las Baleares en 1999 y 2000 sobre la conveniencia de establecer una tasa turística destinada con carácter finalista a la

conservación y mejora del medio ambiente, ha llamado la atención la unanimidad social en torno a la idea de que es de justicia que el turista contribuya al mantenimiento del medio ambiente del que disfruta. El consenso en este tema no se ha extendido a otros aspectos tales como cuáles son las fórmulas más adecuadas para recaudar esos fondos, si debiera exigirse un mayor retorno a las Islas de los impuestos ya existentes, quiénes deben soportar el coste, etc.

Por lo que a la afecta a la **fauna y flora**, Hunter y Green (1995, p. 13) ponen de relieve cómo el balance ecológico de un ecosistema, que tal vez ha precisado miles de años para evolucionar hasta construir un sistema estable y autorregulado, puede verse alterado e incluso destruido por la actividad turística en un muy corto período de tiempo.

La vegetación constituye un recurso natural que añade atractivo al destino turístico y que, como en los otros casos ya comentados, se ve afectada negativamente tanto por la urbanización del territorio que conlleva el negocio turístico, como por la acción directa de los turistas (pisoteo y recolección de ejemplares). Cuando estas acciones afectan a los endemismos típicos de las islas suponen además pérdida de biodiversidad.

Un ejemplo bien conocido de destrucción masiva de vegetación es la deforestación llevada a cabo en los Alpes a fin de construir las infraestructuras precisas para la práctica del esquí, que ha generado una fuerte reducción de la capacidad de las laderas para retener el agua, derivando en fuerte erosión del suelo, aludes, etc.

Por el contrario, es preciso reconocer que el desarrollo turístico puede generar impactos beneficiosos en este aspecto, por acciones como la construcción de zonas ajardinadas, repoblación de bosques, declaración de parques y zonas naturales protegidas, etc.

Los impactos sobre **la fauna** difieren mucho de un caso a otro. En general, la urbanización turística provoca la ruptura de las cadenas alimentarias, la eliminación de la fauna sensible, la desaparición de condiciones vitales en el hábitat de las diferentes especies, etc.

Como repercusiones sobre **la geología** pueden citarse los cambios en los usos del suelo, el impacto ambiental de las canteras de las que se extraen los recursos minerales que exige la actividad constructora, la destrucción de dunas móviles en las playas, etc.

La incidencia del turismo sobre **el agua** constituye uno de sus más importantes problemas medioambientales, especialmente en aquellas regiones -como la mediterránea- en las que escasea.

El agua dulce está presente en cualquier proceso de producción, y es susceptible de múltiples usos alternativos. La disponibilidad de agua potable es habitualmente problemática en el turismo de sol y playa, puesto que se da una no-coincidencia entre la presentación del recurso -época de lluvias- y la demanda del mismo -época estival-, lo que exige infraestructuras de almacenamiento. Si además nos situamos en la cuenca mediterránea, con un clima semiárido y sus tradicionales sequías periódicas, y le añadimos una fortísima masificación turística, estarán todos los ingredientes para que este recurso escasee peligrosamente.

Cabe añadir al respecto que la urbanización de extensas zonas para su uso turístico conlleva un aumento de la escorrentía superficial de las aguas, con una menor infiltración al subsuelo y la alteración del proceso de recarga de los acuíferos.

Además, a diferencia de la cultura ancestral isleña -muy ahorradora-, los usuarios extranjeros no son conscientes de la escasez del recurso, puesto que ellos provienen de lugares en los que éste es abundante. No tienen un sentimiento de ahorro al respecto, lo que se traduce en consumos per cápita y día muy superiores a los de la población indígena. Hunter y Green (1995, p. 24) señalan que en la cuenca mediterránea, los hoteles pueden consumir 400 litros diarios de agua por huésped, mientras que la población local requiere un máximo de 70 litros por día. Otros estudios hechos en el Caribe apuntan que los turistas consumen tres veces más agua que los residentes.

Los datos disponibles al respecto en Baleares no permiten la diferenciación entre el consumo de residentes y turistas, puesto que calculan el cociente entre agua

suministrada y población de derecho. Teniendo en cuenta esta limitación, el consumo por persona y día en la ciudad de Palma fue en 1996 de 225 litros⁵. El consumo calculado de los turistas asciende a 302 litros, según cálculos de la Agenda Local 21 del municipio de Calvià.

La disponibilidad de agua potable es un límite natural al crecimiento económico, que constituye un excelente indicador de cuándo éste se sitúa al límite de la capacidad de carga de un territorio. Los datos hablan por sí solos: en 1999, el déficit se situó en 23 millones de metros cúbicos, según la Junta de Aguas de Baleares.

En el caso de la isla de Mallorca, durante los años 1995, 1996 y 1997 fue preciso transportar agua desde el Ebro en barcos-cisterna para poder abastecer las necesidades de consumo, con un coste elevadísimo: 7.365,76 millones de pesetas para transportar 16,6 hectómetros cúbicos. Cada metro cúbico costó 441,49 pesetas, casi el quíntuplo de lo que cuesta el agua procedente de las desaladoras, 89,9 pesetas, ya muy cara de por sí. Pensemos que el metro cúbico del agua que procede los embalses está en torno a las 10 pesetas. Para hacer frente a tan elevado coste, las administraciones públicas tuvieron que recurrir al endeudamiento por 4.302 millones de pesetas, que se acabarán de amortizar el año 2006 (Datos extraídos del informe de auditoría realizado por la firma Faura-Casas para las Conselleries de Hacienda, Presupuestos, Energía e Innovación Tecnológica, 2000).

La llamada “operación barco” fue suspendida sólo cuando las plantas desaladoras de agua marina pudieron sustituir al agua transportada. Es un ejemplo más de que, cuando se sobrepasa la sostenibilidad, se intenta dar una solución tecnológica a esa sobreexplotación de los recursos. Solución que genera a su vez nuevos problemas: el elevadísimo consumo energético de las desaladoras ha provocado la insuficiencia de la red de generación de electricidad, con lo que se hacen necesarias nuevas centrales. Y así sucesivamente.

⁵ El dato proviene de los 26.684.549 metros cúbicos de agua facturada y de la cifra de población de la ciudad, establecida en 304.250 personas. (Conselleria de Economia i Hisenda, 1997, p. 67).

El recurso agua genera asimismo enfrentamientos sociales. Los agricultores, pese a haber visto disminuida drásticamente su actividad, siguen siendo grandes consumidores de agua. Un recurso por el que la industria turística entra en disputa, con el consiguiente conflicto de intereses.

Además de las consideraciones sobre la disponibilidad cuantitativa del agua hay que añadir las de carácter cualitativo: su contaminación y la necesidad de depuración.

En Baleares, el desarrollo turístico de los años 60 se inició en la mayor parte de los casos sin instalaciones de depuración. Hoy, las Islas cuentan con una de las redes de depuradoras de aguas residuales más avanzadas de Europa, si bien persisten algunas carencias y hay deficiencias de funcionamiento.

La década de los 90 ha conocido un auge notable en las embarcaciones turísticas, que constituyen una fuente añadida de contaminación de las aguas litorales y del aire.

El carácter subterráneo de la mayor parte del agua dulce en Baleares y su sobreexplotación derivada de las necesidades del turismo han producido salinizaciones por intromisión marina, desecación de humedales, problemas de contaminación por aguas residuales, etc.

Por lo que a **la energía** se refiere, proviene en su práctica totalidad de centrales térmicas de carbón y de fuel. Las energías alternativas tienen un peso puramente testimonial. El crecimiento del consumo ha corrido en paralelo con el desarrollo turístico. La sobreexplotación de acuíferos derivada del turismo ha obligado a la construcción de plantas desaladoras de agua marina, lo que aboca a la construcción de nuevas centrales de producción de energía, en una espiral de la que no se vislumbra el final.

1.2.3.2.- Impactos del turismo sobre el medio ambiente producidos como consecuencia de la producción de determinados outputs.

Como sucede en la generalidad de actividades económicas, junto con la producción de bienes y servicios deseados, se obtienen conjunta e inseparablemente otros outputs no deseados, en forma de residuos y contaminación.

La **contaminación por aguas residuales** es uno de los efectos del turismo de masas que ha sido mejor descrito. La inexistencia de sistemas de depuración -o su insuficiencia- tiene profundas implicaciones para los ecosistemas y para la propia salud de los turistas. Esta polución genera pérdida de biodiversidad, incremento de la turbiedad del agua, peligros sanitarios, etc.

La calidad de las aguas de baño es decisiva en el turismo de litoral. Afortunadamente para todos, los primeros afectados por la contaminación por aguas negras son los propios turistas, lo que ha impulsado las importantes mejoras en el saneamiento que hemos comentado más arriba.

El litoral y su calidad constituyen un recurso vital para el turismo de sol y playa. La sobreexplotación derivada de un turismo excesivamente masificado conlleva una contaminación que se torna en contra de la propia actividad turística.

Además, puede sufrir otros deterioros producidos por ciertas actuaciones infraestructurales, como la construcción de puertos deportivos. Éstos últimos constituyen un auténtico paradigma de beneficio empresarial obtenido de la privatización de un bien público (Cendrero, 1978, p. 67). El turismo náutico -que tan notorio auge ha tenido en los últimos años- tiene una clara responsabilidad en la contaminación del agua marina por vertidos de aceites, combustibles, basuras, detergentes, etc.

La producción de **residuos sólidos** urbanos es otro de los problemas medioambientales relevantes producidos por el turismo. La insularidad agrava sus efectos, dada la escasez de territorio donde verter esos residuos y la carestía de un eventual transporte al exterior.

Según datos de 1999, la planta incineradora de Son Reus (Mallorca) es la mayor de España, al haber tratado 326.000 toneladas de residuos, seguida por la de Sant Adrià (Barcelona) con 273.000 Tm., y la de Madrid, con 218.000 Tm. Mallorca no disponía en ese año de ningún otro sistema de tratamiento. Con el Plan Director Sectorial de Residuos aprobado en el año 2000, se ha iniciado la construcción de plantas de selección, de compostaje y de biometanización, con las que mejorará notablemente la racionalidad ecológica del sistema de tratamiento, que se verá complementada con el impulso a la alternativa más racional: el reciclaje.

La contribución del turismo a **la contaminación del aire** es asimismo significativa, al menos por dos motivos:

- a) A causa de los transportes: los turistas necesitan viajar desde el origen al destino y realizan además numerosos desplazamientos interiores durante su estancia. Algunos tan poco respetuosos para con el medio como son los “safaris” o excursiones con vehículos todo terreno por espacios naturales.
- b) A ello cabe añadir la contaminación atmosférica derivada directamente de la concentración demográfica y urbana que conlleva el turismo de masas.

Según datos de 1997 (Oms Molla, 1999, p. 14), el transporte es la fuente de contaminación atmosférica más importante en las Baleares con un 54%, seguida de las actividades industriales con un 37% (entre las que ocupa un lugar destacado la generación térmica de energía eléctrica).

En general, el transporte es uno de los factores que más contribuyen a la creación de problemas medioambientales, como la utilización de recursos no renovables o la generación de gases de efecto invernadero (50% del total de gases de efecto invernadero en España) (Larrinaga, 1995, p. 191).

Así, el impacto del turismo sobre la calidad de la atmósfera deviene un problema que excede del ámbito local. La acumulación de gases nocivos en el aire pasa factura en forma de problemas de alcance planetario: lluvia ácida, efecto invernadero, etc.

El ruido es otro de los problemas medioambientales ligados al turismo. Está asociado al transporte (aviones, carreteras, etc.), la construcción, la concentración de turistas y sus actividades relacionadas (diversión nocturna, por ejemplo). Contaminación acústica que padecen los residentes, la vida salvaje y los propios turistas.

1.2.3.3.- Impactos derivados de las actividades de los turistas.

De las líneas que anteceden se derivan conclusiones directas sobre este tema. A ellas cabría añadir específicamente la producción de basuras y contaminación, riesgo de incendios, molestias a la fauna, recogida de especímenes, actividades de predación, erosión por pisadas, por tránsito de vehículos, etc.

La gran mayoría de visitantes responden en Baleares a la tipología de sol y playa. Ello supone una fuerte estacionalidad en torno a la época veraniega, lo que sin duda presenta aspectos negativos. Pero, por el contrario, tiene aspectos positivos para el medio ambiente, al permitir una recuperación de los ecosistemas en la temporada baja.

1.2.3.4.- Otros impactos del turismo.

Los impactos medioambientales del turismo no se limitan a los derivados del consumo de inputs o de la generación de outputs no deseados.

Probablemente, **la sustitución del uso agrario del territorio por su uso turístico**, sea uno de los procesos con mayores implicaciones sociales y culturales.

Turismo y agricultura compiten por recursos escasos como el suelo y el agua dulce. La mayor rentabilidad del turismo ha generado una sustitución de población y territorio agrarios por una economía terciarizada. Al payés le resulta más rentable trabajar de albañil o camarero. Las explotaciones agrarias se descapitalizan, al resultar mucho más rentable invertir en otros sectores.

El precio de las tierras ha subido enormemente, como reserva de valor a la espera de ofertas especulativas para usos residenciales o turísticos.

Desde 1960 hasta 1987 se abandonaron más de 10.000 has. de cultivo (Aguiló et al., 1987), y el proceso continúa a ritmo vertiginoso. Dado el grado actual de

envejecimiento de la escasa población payesa, cabe esperar que cuando ésta se jubile las pérdidas de superficie de cultivo sean espectaculares.

En los 15 años comprendidos entre 1983 y 1999 dos de cada tres payeses se dieron de baja de la Seguridad Social: se pasó de 22.275 a sólo 7.154. En el mismo período desapareció un tercio de las explotaciones agrarias de las Islas, pasándose de 26.931 a 17.362 (Diari de Balears, 11-5-2000).

La pérdida de un mundo agrario ancestral arrastra consigo la desaparición irreversible de un inmenso bagaje cultural y patrimonial –tradiciones, cultura, artesanía, patrimonio arquitectónico, ...-.

La especulación inmobiliaria ligada al turismo es otro de sus impactos esenciales.

Como hemos señalado, la década de los años 60 y hasta 1973 se caracteriza por una construcción desprogramada, masificada y especulativa centrada en hoteles y en urbanizaciones litorales. Entre 1967 y 1973 se duplicó la oferta hotelera.

A partir de la crisis económica de 1973 y hasta 1990, la actividad constructora se vuelca hacia los apartamentos y segundas residencias. El Plan Provincial de Ordenación de las Baleares de 1973 conforma un planeamiento enormemente desarrollista: concibe la costa y el interior como un contínuum urbano, fijando techos de población totalmente desmesurados: 4.000.000 de habitantes en 1973 (Salvà, 1990, p. 66). En 1999 la población de derecho era de 811.709 personas (Sa Nostra, 2000, p. 443).

Con la entrada de España en la Comunidad Económica Europea en 1986, los ciudadanos de países miembros quedaron exonerados de la autorización preceptiva del Ministerio de Defensa para poder adquirir inmuebles. Autorización que no tenía pretensión medioambiental alguna, pero que tenía efectos limitadores.

Posteriormente, durante la década de los años 90, y ante la saturación del litoral, la presión urbanística se desplaza hacia el interior, con una fortísima presión extensiva de turismo residencial y de segundas residencias. Las limitaciones legales al aprovechamiento urbanístico del campo se fueron obviando con fórmulas

diversas: la ley de campos de golf ampara la construcción de apartamentos y hoteles como oferta “anexa”; la normativa sobre agroturismo ha conseguido durante la década de los 90 transformar explotaciones agrarias en empresas turísticas de interior, puesto que difícilmente pueden recibir otro nombre lugares sin actividad agraria alguna; etc.

Los años 80 y 90 han conocido una fuerte presión de la demanda de residencias secundarias, como consecuencia de dos vectores:

- a) La demanda de extranjeros, deseosa de entornos no masificados y de buen clima. Jubilados centroeuropeos y personas en activo que han aprovechado la mejora y abaratamiento relativo de las comunicaciones aéreas para hacer de las islas su segunda -o primera- residencia.
- b) Indiscutiblemente, la riqueza generada por el turismo ha repercutido en la mejora de la renta de los residentes, impulsando entre otros el consumo de segundas residencias ubicadas en pequeñas explotaciones de secano no rentables desde el punto de vista agrario.

El resultado combinado de todo cuanto antecede es que en los últimos 40 años se ha producido un cambio por el que extensas superficies de suelo rural se han convertido en espacios urbanos o casi-urbanos. Según datos de 1999, Baleares cuenta con más de 500.000 plazas de alojamiento de uso turístico.

Ante un sector tan agresivo y dinámico como el de la construcción, nuestras administraciones públicas –altamente burocratizadas- necesitan tiempo para adaptarse. El desfase de ritmos se ha venido traduciendo en falta de control, permisividad y corrupción, que el negocio inmobiliario aprovecha para explotar la ilegalidad y especular. Hay grandes beneficios a corto plazo, y las cargas se trasladan al sector público. El perjudicado de manera inmediata es el territorio (Mayol y Machado, 1992, p. 42).

Obviamente, parece poco realista suponer que los promotores inmobiliarios auto limitarán voluntariamente su negocio, en aras de los argumentos ecológicos o en beneficio de la sociedad. Antes al contrario, la experiencia demuestra que,

siempre que se les ha dejado, dejan las cargas medioambientales o los requerimientos de infraestructura a los que vendrán detrás o al sector público.

No debe pensarse que la especulación inmobiliaria es patrimonio de la población indígena. Bien al contrario, los inversores extranjeros han ido adquiriendo cada vez más un peso más importante, actividad que han ejercido sin contemplaciones. Con demasiada frecuencia, han promovido actuaciones de urbanización y construcción tan destructivas que no se habrían atrevido a plantear nada semejante en sus países de origen.

Una de las consecuencias de la especulación inmobiliaria es la estandarización de los hábitats urbanos y la pérdida de identidad del paisaje humano: no hay diferencias notables entre el Arenal (Mallorca), Benidorm (Alicante), Cancún (México), ...

La estandarización del hábitat turístico viene acompañada de su invasión por extranjeros. El isleño sufre con la banalización de *su* tierra y encuentra dificultades para mantener áreas familiares, con una cierta intimidad, libres de extranjeros (Mayol y Machado, 1992, pp. 76-77).

La literatura ha descrito con detalle el fenómeno de la pugna por el territorio entre autóctonos y extranjeros. Aquellos buscan espacios acordes con su identidad y costumbres, no invadidos por foráneos.

Ni que decir tiene que esta pugna tiene un claro caballo ganador, dado el mayor poder económico de los extranjeros. Estos no sólo han adquirido las mejores zonas, sino que han empujado al alza los precios inmobiliarios hasta niveles tales que han expulsado del mercado a amplias capas de la población residente, incapaz de competir.

El uso del territorio con fines turísticos y residenciales ha dejado asimismo fuera de mercado a las hoy del todo imposibles compras de tierra con finalidades agrarias.

En algunas zonas como la Serra de Tramuntana de Mallorca, emblemática por sus valores paisajísticos, la compra por extranjeros ha ido acompañada de la

prohibición del paso por muchas de las grandes fincas, impidiendo su tradicional uso para el ocio de la población.

Se quiera o no, este cóctel de ingredientes azuza la xenofobia. El destino turístico pierde así uno de sus primitivos atractivos: la tradicional hospitalidad de los indígenas. Este proceso no es en absoluto exclusivo de las Islas Baleares. Como señala muy gráficamente Cals (1990, p. 129) “*España ha perdido la sonrisa*”. Los expertos consideran que la situación puede llegar a ser gravemente conflictiva si el número de residentes extranjeros llega a igualar o supera al de autóctonos. A título indicativo al respecto, citemos que según estimaciones de Aguiló et al. (1987), el promedio balear era de 54 camas turísticas por cada 100 habitantes. En 1999 alcanzaba ya las 63⁶.

Algunos autores como Melià (1990, pp. 10-11) han descrito la realidad de esas dos sociedades paralelas: “*una Mallorca exterior, muy penetrada por los invasores y una Mallorca interior que conserva la esencia del país*”. Esto es lo que a la larga explica la profunda oposición al agroturismo, a los campos de golf y demás: la preservación de la naturaleza equivale a la defensa última de los derechos de los isleños como ciudadanos con una identidad y cultura propias.

A pesar de todo, el poder de las fuerzas urbanizadoras sigue siendo inmenso. Como muestra, un dato elocuente: en 1999, en plena campaña electoral, y tras muchos años de espera, se aprobaron las Directrices de Ordenación Territorial de las Islas Baleares: en ellas se pasó de una capacidad de 4.000.000 a 3.700.000 habitantes (Ley 6/99, de 3 de abril, BOCAIB del 17-4-99). Pese a la disminución, la cifra es del todo desorbitada: supondría multiplicar por 4,5 la población actual.

⁶ Estimación propia, a partir de las 514.809 plazas de uso turístico y de la población de derecho, 811.709 personas.

Impactos sociales del turismo.

A lo largo de las líneas precedentes, a medida que analizábamos su evolución histórica e impactos ambientales, han ido desfilando algunas de las repercusiones sociales derivadas del turismo.

Los efectos sociales negativos derivados de la masiva llegada de inmigrantes y de turistas no se hicieron esperar. Se produce una pérdida de identidad cultural y de tradiciones ancestrales vinculadas al mundo rural, con una correlativa estandarización y banalización culturales.

El proceso de sustitución de la lengua catalana propia de las Islas Baleares por el castellano ha sido tan intenso que está en peligro su propia supervivencia. Lo que la prohibición franquista al uso público de la lengua catalana no pudo conseguir, se hace realidad patente a causa de la llegada masiva de inmigrantes peninsulares primero, y de residentes extranjeros después, que no se integran lingüísticamente.

A todo ello cabe añadir la pérdida de calidad de vida de los residentes como consecuencia de la masificación, contaminación, pérdida de espacios naturales, aumento de inseguridad ciudadana, etc.

En el otro platillo de la balanza hay que reconocer la contribución del turismo a la rehabilitación y renovación urbanas, a mejoras medioambientales puntuales, a las mejoras en las infraestructuras y al incremento de la oferta cultural y de ocio. Aspectos todos ellos de los que se beneficia la población residente. A ello puede añadirse que con frecuencia el turismo hace posible la restauración y conservación de monumentos y otro patrimonio histórico gracias a su atractivo turístico.

Sin embargo, los indicadores de riqueza medidos por PIB o renta per cápita, no encuentran un reflejo correlativo en indicadores clave para evaluar la calidad de vida de la población. Pongamos dos botones de muestra como ejemplo:

-La sanidad pública ha arrastrado en Baleares durante décadas un fuerte déficit de recursos en la sanidad pública, tanto en cantidad como en su calidad. Indicadores como el número de camas hospitalarias por habitante son muy elocuentes, pues sitúan a las Baleares bastante por debajo de la media del estado español. Con la

circunstancia agravante de que el sistema sanitario atiende no solamente a la población de derecho, sino también a la de hecho: turistas y residentes extranjeros entre otros. No es de extrañar, por tanto, que el porcentaje de población que paga un seguro médico privado sea en Baleares una de las más altas del estado.

-Algo parecido sucede con la educación: Baleares invierte en educación el 2,20% de su PIB, mientras que la media estatal se sitúa en el 4,71%. La tasa relativa de estudiantes universitarios es de las más bajas de España. La enseñanza no universitaria se ha movido en precario hasta hace bien poco. Los bajos niveles educativos de la población tienen motivaciones diversas, pero el turismo no es ajeno a ellas: inmigración masiva, escaso incentivo al estudio dada la facilidad de encontrar trabajo en el turismo y la construcción, que no exigen niveles de cualificación excesivos, etc.

1.2.4.- La capacidad de carga.

De cuanto antecede se deriva la existencia de limitaciones reales al uso de los recursos. Cualquier recurso ambiental admite un cierto nivel de uso que, de superarse, conduce bien a su agotamiento, bien a su degradación.

El concepto de *capacidad de carga* pone de manifiesto la existencia de límites físicos al crecimiento. Límites que resultan más evidentes en los territorios insulares, puesto que por propia definición ven imposibilitadas sus posibilidades de expansión territorial en busca de nuevos recursos.

El término *capacidad de carga* proviene de la biología, y se refiere a la población que un ecosistema es capaz de soportar sin verse alterado significativamente. Si lo aplicamos al turismo, podremos igualar la de capacidad de carga de un destino al número de personas que pueden utilizarlo sin producir efectos inaceptables, bien sobre el entorno físico y social, bien sobre la percepción subjetiva de la experiencia del visitante (Mathieson y Wall, 1982; O'Reilly, 1992).

Evidentemente, resulta imposible calcular con precisión siquiera aproximada los valores límite de la capacidad de carga de un territorio. No es posible dar una respuesta unívoca a preguntas como: ¿cuántos usuarios admite una playa?, ¿cuántas embarcaciones admite una zona litoral?, etc.

Los especialistas en gestión del territorio distinguen al respecto la **capacidad física** de acogida (cuánta gente cabe físicamente), la **capacidad ecológica** (la que admite el ecosistema sin alterarse) y la **capacidad psicológica** (cuánta admiten las personas sobre la base de su percepción subjetiva). Según el énfasis que se ponga en cada uno de estos componentes de la capacidad de carga, la respuesta a dónde está el límite será distinta.

En el sector turístico se observa una capacidad de autorregulación psicológica. Por una parte, la demanda se dirige a zonas diversas según prefiera lugares más solitarios o bien con mayores servicios. Todo ello dentro de unos límites. Cuando éstos se desbordan, el propio sector reacciona. Por instinto de supervivencia, intenta soluciones que corrijan esos excesos: limpieza de playas, depuración de aguas, etc.

En las Baleares, existen tres recursos que resultan especialmente limitadores de la capacidad de carga: el agua, el suelo y la energía.

En los últimos años, se han producido algunos hechos que han actuado como auténticas señales de alarma y han hecho reaccionar a la sociedad isleña. Por sólo citar algunos:

- a) Pese a las continuas ampliaciones de las infraestructuras, el crecimiento ininterrumpido las ha situado en los últimos veranos en estado de colapso.

La saturación del tráfico en las carreteras, las dificultades de aparcamiento,... hacen la estancia desagradable.

Congestión de los aeropuertos, pese a sus ampliaciones.

Incapacidad de tratamiento de los residuos sólidos urbanos generados en la temporada alta, que se acumulan visiblemente y generan malos olores en kilómetros a la redonda.

Como indica Furió (1996, p. 161), tales congestiones no constituyen solamente una sobreexplotación del espacio turístico; también conllevan un fuerte deterioro del mismo.

- b) Agotamiento del agua dulce y de la energía, que se intenta solucionar mediante la tecnología. Ello exige continuas ampliaciones de capacidad:

construcción de nuevas centrales eléctricas, plantas desaladoras, etc. en una espiral que esquilma los atractivos naturales.

En nuestra opinión, más importante que los ejercicios siempre discutibles de cuantificación de la capacidad de carga, sea posiblemente la percepción psicológica y sociológica de la población residente y de los propios visitantes. Si, en general, la objetividad perfecta no existe, en las ciencias sociales como la economía se hace aún más dificultosa. Convenimos en asignar el calificativo de objetiva a aquella apreciación que es compartida por una mayoría amplia de personas.

Pensamos que en las Islas Baleares existe ya una convergencia mayoritaria de subjetividades que coinciden en apreciar la proximidad al límite de la capacidad razonable de carga. Existen multitud de indicadores en este sentido: véanse los programas electorales de los partidos políticos que se presentaron a las elecciones autonómicas de 1999, la asistencia masiva a las manifestaciones en defensa del territorio, la lucha contra nuevos intentos urbanizadores, las encuestas de satisfacción de los turistas, los estudios e investigaciones de opinión, la pujanza de las organizaciones ecologistas, etc.

Probablemente uno de los mejores indicadores de la percepción subjetiva de los turistas sea la encuesta anual que realiza la Universitat de les Illes Balears por encargo de la Conselleria de Turisme. Se trata de recoger las reclamaciones y quejas de nuestros visitantes en el aeropuerto cuando finalizan su estancia. Se entrevistan a 5.000 personas durante la temporada alta. Los datos referidos a 1999 son elocuentes (Diari de Balears, Diario de Mallorca, 3-9-2000):

En primer lugar destacado del ranking de quejas se sitúa el -citamos textualmente- “*exceso de turismo y construcción (saturación medioambiental)*” con el 21,6% del total de quejas en 1999. Otro dato elocuente es que 10 años antes, en 1989, este ítem obtuvo tan sólo un 7,2%.

En segundo lugar encontramos otro aspecto medioambiental: “*demasiada suciedad (carreteras, entorno, hotel, calle, playa)*”, con un 14,9%. En 1989 era de un 23,4%

En tercer lugar las quejas se refieren a los precios: “*demasiado caro*” (discotecas, restauración, taxis, playa), con el 14,4% de las quejas. Diez años antes, éste era el primer motivo de reclamaciones, con el 25,3%.

En cuarto lugar, un nuevo aspecto medioambiental: “*demasiado ruido*”, con el 11,3% de las quejas. En 1989 era tan sólo del 6,2%.

En el quinto puesto aparece la “*falta de tipismo*” con el 8,9%, consecuencia del proceso de pérdida de identidad asociado al desarrollo turístico.

Las quejas del alojamiento vienen a continuación, con un 7,2% que diez años antes estaba en un 14,2%.

Si sumamos los porcentajes correspondientes a aspectos directamente medioambientales -saturación turística y urbanística, suciedad y ruido-, obtenemos prácticamente la mitad (47,8%) de las quejas y reclamaciones de nuestros visitantes en 1999. Diez años antes, el mismo cálculo nos daba un 36,8% del total, once puntos porcentuales por debajo.

Los datos son elocuentes, tanto en valores absolutos, como por lo preocupante de su evolución a peor.

De este modo, las encuestas a nuestros clientes ratifican en éstos la misma preocupación que en este sentido manifiestan los indígenas. Ésta se manifiesta de muy variadas formas, algunas de ellas ya citadas arriba.

Un buen indicador del estado de ánimo de la población residente lo encontramos en la manifestación celebrada en Palma el 12 de noviembre de 1999: 30.000 personas en una isla con una población de 650.000, atávicamente caracterizada como “isla de la calma”, salían a la calle bajo el lema “*No más urbanizaciones*” para pedir el freno a la construcción masiva del territorio.

Esta percepción de la población residente se ha visto agudizada por el fortísimo crecimiento de todos los indicadores desde el año 1995 hasta hoy. A modo de ilustración, en 1999 el número de turistas creció un 7,71%; los ingresos por turismo lo hicieron en un 12,52%; la demanda de agua en un 7%; la de electricidad

en un 10,3%; el parque automovilístico en un 5,86% y la producción de residuos sólidos urbanos en un 9% (Sa Nostra, 2000).

Numerosos analistas externos consideran superada ya la capacidad de carga. Así, por ejemplo, Vera (1999, p.487) señala: *“el turismo masivo ha crecido en España, y de forma clara en los espacios litorales del Mediterráneo y archipiélagos, por encima de la capacidad de carga ambiental”*.

Respecto a este presunto consenso es importante hacer tres precisiones:

1.- Pese a que puedan ser minoría numérica, continúan existiendo defensores del crecimiento a ultranza, y algunos representan a sectores con mucho poder. Además, la especulación inmobiliaria y el negocio turístico generan tales beneficios económicos que constituyen potentísimos instrumentos de compra de voluntades.

2.- Existe una gran diferencia entre los discursos públicos y los hechos reales, especialmente en el ámbito político. Cuando menos, hemos llegado ya a que el desarrollismo urbanístico y turístico esté socialmente mal visto. Por ello, resulta difícil encontrar quien los defienda pública y abiertamente. Los hechos son otra cosa.

3.- El consenso alcanza a las zonas más claramente saturadas, que son las del litoral. Sin embargo, se rompe al considerar las potencialidades turísticas de aquellos espacios que se mantienen bien conservados desde el punto de vista medioambiental (espacios rurales del interior, la montaña, etc.).

Con respecto al último punto, Amer (2000, p. 134) señala que *“Mallorca no podría sostener a todos los turistas si éstos estuviesen distribuidos por toda la isla: el impacto medioambiental ... sería enorme. El hecho de que los turistas estén altamente concentrados en el espacio (en las zonas costeras) ha retardado el momento de saturación de la capacidad de carga de toda la isla. Posiblemente este momento de saturación ha sido ahora alcanzado. Es relevante contrastar cómo un modelo insostenible tiene al tiempo el efecto de no hacer exceder la capacidad de carga de la isla, porque los turistas están básicamente en las playas”*.

En un muy interesante trabajo, Butler (1980) aplica el modelo del ciclo de vida del producto a la evolución en el tiempo de un determinado destino turístico. Su interés radica en la idea de la existencia de un límite medioambiental, o capacidad de carga, al número de turistas, más allá del cual el destino turístico deviene insostenible y decae. El modelo se basa en el bien conocido concepto del ciclo de vida del producto de la economía de la empresa, y en las curvas de población animal clásicas en la biología.

La siguiente gráfica muestra la representación del modelo de Butler:

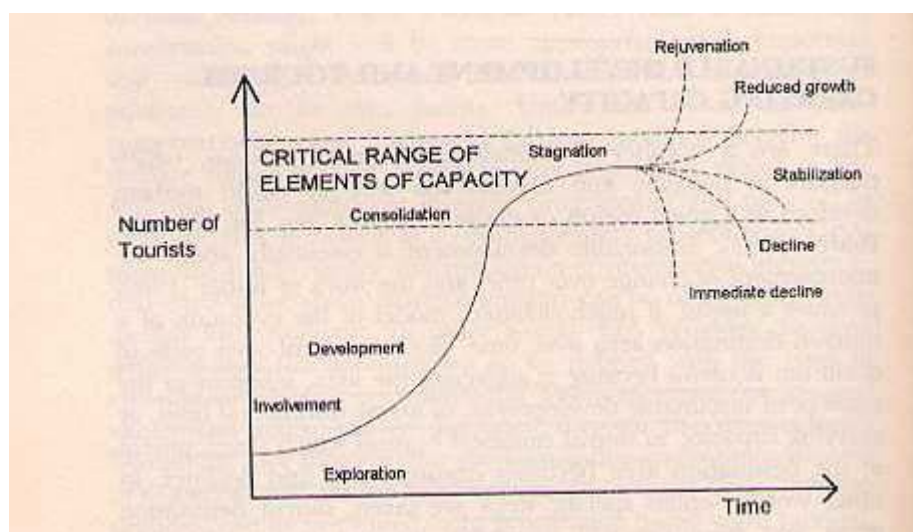


Gráfico 2.1: Ciclo de vida del producto turístico. Fuente: Butler (1980).

Butler reconoce para los destinos turísticos los estadios clásicos de desarrollo del ciclo de vida del producto: inicio, desarrollo, consolidación y estancamiento. Tras éste último, pueden darse varias alternativas: decadencia, estabilización o rejuvenecimiento en diferentes grados.

Como sabemos, tras un período inicial de desarrollo lento, si se dan las condiciones adecuadas, sigue un crecimiento rápido, tras el que el producto se consolida y entra en un período de estabilidad. Si no se incorporan mejoras y cambios, a esta madurez le sigue la decadencia, con el descenso en las ventas y una eventual retirada del mercado.

De un modo análogo, se ha observado que el crecimiento del número de individuos de una especie animal en una localización determinada, tras un período de colonización vacilante, a menudo crece con rapidez, hasta que la población

excede la capacidad de carga del medio ambiente para sostenerla (por ejemplo, mediante la extinción de las fuentes alimenticias).

Aplicado a los destinos turísticos, Butler argumenta que tras un fuerte crecimiento en el número de turistas, y si se superan los límites que determinan la capacidad de carga del entorno, es inevitable el descenso en la demanda, a menos que se ponga remedio mediante mejoras medioambientales y nuevas estrategias de marketing.

De hecho, el modelo pone de relieve que, llegados a la zona de estancamiento, incrementos adicionales en la densidad de la población se traducen en descensos de las tasas de crecimiento.

O'Reilly (1986) sistematiza el concepto de capacidad de carga y lo aplica al turismo descomponiéndolo en cuatro componentes:

**Capacidad de carga física*: límite más allá del cual aparecen problemas en el medio ambiente físico.

**Capacidad de carga psicológica*: o nivel de satisfacción por debajo del cual los turistas empezarán a buscar un destino alternativo.

**Capacidad de carga social*: nivel de tolerancia de la población residente a la presencia y al comportamiento de un determinado número de turistas, y/o grado de masificación que los turistas están dispuestos a aceptar.

**Capacidad económica de carga*: capacidad del sistema económico para que las actividades turísticas se desarrollen sin desplazar o desbaratar otras actividades económicas locales deseables.

Obviamente, estas componentes están interrelacionadas. Así, por ejemplo, los turistas pueden no sentirse a gusto en un lugar (se ha excedido la capacidad psicológica) a causa del deterioro físico del entorno (exceso de capacidad física) o de la negativa actitud de la población autóctona hacia ellos (exceso de la capacidad social).

Martin y Uysal (1990) profundizan en el modelo del ciclo de vida y el concepto de capacidad de carga, concluyendo que ésta, lejos de ser un límite estático, difiere según la fase del ciclo de vida en la que nos encontremos.

Así, por ejemplo, en la fase inicial de desarrollo tímido, la falta de infraestructuras turísticas limita el número de clientes, con lo que la capacidad social de carga está muy lejos de su límite.

Por el contrario, en la fase de estancamiento los factores sociales como las tensiones entre turistas y población local pueden suponer un límite a la expansión, a pesar de que la capacidad física se encuentre infrutilizada.

Por todo cuanto antecede, resulta imposible establecer un valor absoluto para definir la capacidad de carga de un territorio, lo que ha llevado a muchos autores a expresar sus reservas sobre su aplicabilidad práctica.

Reconocemos sin ambages estas dificultades, aunque coincidimos con Bosch et al (1998, p.49) cuando dicen: *“la contundencia de los hechos demuestra que el límite existe realmente, aunque desconozcamos su cuantía. Las cuestiones de la naturaleza no son asimilables a las soluciones de ingeniería y no es tan sencillo determinar la capacidad de carga como la resistencia de una viga en un puente”*.

O en palabras de Martin y Uysal (1990, p. 330): *“Al tiempo que reconocemos que la capacidad de carga turística es difícil de definir y difícil de medir es, no obstante, imposible de ignorar. La capacidad de carga turística y el concepto del ciclo de vida del producto turístico mantienen una relación sinérgica que perfila un marco más viable para la gestión turística”*.

Estas dificultades de cuantificación han favorecido la aparición de nuevos modelos metodológicos relacionados con el concepto de capacidad de carga. Uno de los más destacados es el de la llamada *huella ecológica (ecological footprint)*, formulado a partir de 1992 por William Rees y Mathias Wackernagel, investigadores de la Universidad de Vancouver (Canadá).

Esta moderna metodología parte de la constatación del proceso universal de concentración de la población en las ciudades. En Europa, por ejemplo, más de los

dos tercios de la población vive en áreas urbanas. Las ciudades son grandes consumidoras de recursos naturales, y ocasionan importantes impactos sobre el medio ambiente, no sólo de alcance regional, sino también en algunos casos (gases de efecto invernadero, por ejemplo) de ámbito global.

La metodología de la *huella ecológica* pretende aproximar el cálculo de las superficies que una persona urbana estándar necesita para cubrir sus necesidades, teniendo en cuenta su entorno histórico y geográfico. Determina los metros cuadrados de vivienda e infraestructuras urbanas que precisa, la superficie de cultivos y de pastos necesarias para cubrir su alimentación, los bosques precisos para absorber el CO₂ generado por esa persona y sus necesidades de transporte, etc.

Las investigaciones realizadas en las ciudades de los países desarrollados aplicando esta metodología obtienen *huellas ecológicas* que oscilan entre 150 y 250 veces el tamaño de la ciudad. Así, por ejemplo, la ciudad de Londres requiere un área 125 veces superior a la que ocupa realmente, considerando tan sólo el consumo de alimentos, productos forestales y la capacidad de asimilación de emisiones de dióxido de carbono.

Si en lugar de restringirnos a una ciudad, ampliamos nuestro campo de análisis a todo un país (contemplando ciudades y áreas rurales), Holanda es el caso con mayor déficit ecológico, con una huella ecológica 15 veces mayor que su superficie.

La aplicación hecha para el caso de la Isla de Mallorca por Estevan y Llorente (1999), incluyendo a la población residente y a los turistas, y áreas urbanas y rurales, da como resultado que necesitaríamos la superficie de 12 “Mallorcas” para poder equilibrar nuestro déficit ecológico.

Ciertamente, una parte de ese déficit se transfiere a otras latitudes: ese es el caso de los alimentos, que pueden importarse, de los combustibles, de la contaminación transfronteriza,... Esta posibilidad de transferencia genera externalidades –positivas y negativas- a otras regiones, con los subsiguientes problemas de equidad interterritorial.

Sin embargo, buena parte de ese déficit puesto de relieve por la *huella ecológica* de Mallorca son intransferibles: los espacios naturales precisos para el esparcimiento de la población no son susceptibles de importación, tampoco la calidad del aire o de las aguas litorales, el territorio es inexpandible, etc.

Como vemos, la aplicación de diferentes enfoques metodológicos conduce a resultados análogos: confirman la insostenibilidad del actual modelo de desarrollo turístico balear. En todo caso, ante las dificultades de medición, hay que situarse siempre del lado de la prudencia y del sentido común, con el convencimiento de que siempre es más difícil y costoso reparar que prevenir.

1.2.5.- Hacia un turismo sostenible.

De las páginas precedentes deriva la existencia de una doble visibilidad externa del fenómeno turístico:

- a) La **cara deslumbrante** del turismo, que desgrana cifras de carácter económico y demográfico del turismo como milagro económico: líderes en crecimiento anual del PIB, en renta per cápita, en creación de puestos de trabajo, escaso nivel de desempleo, millonarias cifras de visitantes, de ingresos por turismo, etc.
- b) La **cara oculta** del turismo, que esconde los importantes costes sociales y medioambientales que hay que pagar como tributo o contrapartida, y a los que nos hemos referido con detalle en los anteriores apartados.

Una frase recogida por López Casanovas (1990, p. 201) de la Menorca de 1965 expresa con gran elocuencia cómo se contemplaba el incipiente auge de la actividad turística con relación al tema que nos ocupa: *“Menorca, por ser una isla y por estar situada prácticamente en el centro turístico del Mediterráneo, cuenta con factores tan decisivos como: sol, mar templado y cristalino, playas inexploradas, buen clima y proximidad a países ricos. Aprovechemos pues esta “materia prima” que no nos cuesta nada y que es precisamente lo que millones de seres humanos buscan!”*. (La negrita es nuestra. Recordamos con ella la tragedia de los bienes comunes).

Afortunadamente, en los inicios del nuevo siglo nadie defiende esta forma de enfocar el desarrollo turístico como una acción de depredación gratuita de los recursos naturales y medioambientales. Por decirlo con mayor precisión: hoy día, prácticamente nadie podría defender públicamente tales planteamientos sin ruborizarse.

Cosa muy diferente es que, desgraciadamente, los hechos demuestran que sigue habiendo empresarios que en la práctica intentan perpetuar formas de crecimiento poco respetuosas, cuando no claramente especulativas. Aunque al menos no lo defienden abiertamente como deseable.

Aunque sólo sea en el terreno de las declaraciones –otra cosa son los hechos– lo que resulta indiscutible en las Baleares es la práctica unanimidad en la apuesta por un desarrollo turístico sostenible –otro tema es qué se entiende por sostenibilidad–.

El prestigioso periodista Sebastià Verd (1990, p. 221) dibuja un preciso retrato de la realidad sociológica balear: *“la prensa trasluce una mala conciencia colectiva. Una mala conciencia que valora el enriquecimiento rápido y especulativo, pero que quisiera conservar intactos todos los rincones de Mallorca que aún no se han urbanizado. Esto explica que se defienda el derecho a denunciar todo abuso contra el territorio, pero que se alcen voces de alarma ante el anuncio de una bajada en la actividad constructora”*. Pese a que todavía conserva su validez, los años transcurridos desde 1990 han empujado la balanza todavía más a favor del conservacionismo.

Muchos son los argumentos que avalan este cambio de actitud. Sin pretensión de exhaustividad, aunque sí de citar todos aquellos de relevancia, pensamos que las siguientes razones han sido decisivas en ese cambio hacia la sostenibilidad.

En primer lugar, la extensión e intensidad de las agresiones al medio ambiente han sido tales que éstas son percibidas con claridad, tanto por los residentes como por los visitantes. Nada nuevo bajo el sol: los países donde encontramos mayor conciencia ecológica son precisamente aquellos en los que el medio ambiente ha sido más castigado.

En segundo lugar, las ocasiones en que se sobrepasa la capacidad de carga del territorio, aunque sean puntuales en el tiempo o en el espacio, crean alarma social. En todo caso, son poco compatibles con un destino turístico de calidad.

En tercer lugar, existen otros mercados aún vírgenes, exóticos, baratos y con cualidades equiparables a las que ofrecían las Baleares años ha (Túnez, Turquía, ...). Competidores con un inmenso potencial que permanecen en barbecho por razones coyunturales y que en el futuro pueden convertirse en serios competidores.

En cuarto lugar, en los últimos tiempos, las exigencias de calidad medioambiental por parte de la clientela no han dejado de aumentar. La nueva demanda turística es cada vez más sensible a los problemas medioambientales, lo que se traduce en conductas más respetuosas y responsables para mantener en buenas condiciones su lugar de vacaciones; crecimiento de formas de turismo no masivo más armoniosas con la naturaleza (turismo verde, rural, alternativo, de aventura, etc.); incremento de su nivel de exigencias medioambientales como cliente: alejarse de lugares contaminados por ruidos, suciedad o por masificación excesivos, deseo de vivir la naturaleza, disfrutar del paisaje, etc.

Además, como bien indica Alomar (1999, p. 488): *“debe tenerse en cuenta que el grado de sensibilidad ambiental es directamente proporcional a la madurez de los mercados turísticos y a su capacidad de gasto, por lo que resulta evidente que la demanda más concienciada sobre el papel de los valores ambientales es la más cualificada y la que más interesa a los espacios receptores”*.

Así, a la larga, el mercado terminará penalizando a los destinos menos sostenibles, y ya está dando claras señales en ese sentido.

En palabras de la Secretaría General de Turismo (1994, p. 6): *“A estas alturas España no puede pretender seguir reproduciendo hacia el futuro el mismo turismo de sol y playa. De una oferta barata y de calidad hace más de una década que se ha pasado a otra con grados de degradación preocupante y comparativamente cara. La irrupción de nuevos países competidores, con tanta playa y tanto sol, una mano de obra extremadamente barata y el abaratamiento de los costes de transporte terminarán desplazando hacia nuevos destinos esta fracción del consumo de*

vacaciones. Por el lado de la demanda, el consumidor europeo de vacaciones ha elevado seriamente el listón de sus exigencias y, sobre todo requiere un alto nivel de calidad ambiental”.

1.2.5.1.- El concepto de turismo sostenible.

En principio, podemos concebir el turismo sostenible como aquel modelo turístico acorde con los principios generales que definen el desarrollo sostenible.

En el apartado 1.1.6 tuvimos ocasión de destacar que, tras el aparente consenso en torno a la necesidad de la sostenibilidad, se amaga una variada panoplia de posicionamientos y formas de entender ese concepto.

Sin embargo, si nos situamos en el ámbito de lo que parece deseable, la coincidencia de opiniones es mayor.

Desde la definición y consolidación del concepto general de desarrollo sostenible a partir del Informe Brundtland (1987) y de la Cumbre de Río (1992), han ido apareciendo diferentes pronunciamientos para aplicar los principios de la sostenibilidad a la actividad turística. Entre ellos destacaremos:

*El V Programa de Política y Actuación Comunitario en materia de Medio Ambiente sitúa por vez primera al turismo entre los sectores donde el desarrollo debe ir acompañado necesariamente de la protección ambiental, y lo incluye entre los cinco sectores productivos en los que la acción medioambiental de la UE debe ser prioritaria.

*La I Conferencia Euromediterránea sobre Turismo y Desarrollo Sostenible (Hyères, 1993).

*La Carta del Turismo Sostenible, aprobada en 1995 en la Conferencia Mundial de Turismo Sostenible celebrada en Lanzarote en 1995.

Esta Carta formula como rasgos definitorios de un turismo sostenible: aquel que es soportable ecológicamente a largo plazo, viable económicamente y equitativo desde una perspectiva ética y social para las comunidades locales. La actividad turística debe considerar los efectos que induce sobre el patrimonio cultural y la identidad de la sociedad receptora. Al tiempo, debe potenciar e

integrarse con los restantes sectores económicos locales, mejorar la calidad de vida y el nivel cultural de cada destino.

Del análisis del documento, podemos extraer los siguientes instrumentos operativos para ir caminando hacia la sostenibilidad turística:

- La planificación integrada del desarrollo turístico, con la participación de las administraciones públicas, ONGs y comunidades locales.
- Introducir métodos de fijación de precios que permitan la internalización de los costes ambientales.
- Apoyo a las ayudas públicas directas e indirectas para aquellos proyectos turísticos que mejoren la calidad medioambiental.
- Promoción de las formas alternativas de turismo coherentes con la sostenibilidad.
- Apoyo a la implantación de sistemas empresariales de gestión medioambiental responsable, y a los estudios de impacto ambiental.

Como puede apreciarse, la Carta del Turismo Sostenible constituye una extensa relación de buenas intenciones con las que difícilmente puede estarse en desacuerdo, pero que queda lejos de plantear una instrumentación práctica completa que haga posible el avance real hacia esa *desiderata*.

Hunter y Green (1995, p. 70) nos proporcionan una buena definición que recoge lo fundamental de los puntos anteriores: *“El desarrollo turístico sostenible reconoce la interdependencia entre la viabilidad a largo plazo de la inversión económica en proyectos turísticos... y la gestión exitosa de los recursos naturales, las construcciones y los recursos humanos. Por lo tanto, el desarrollo turístico sostenible persigue mantener y mejorar la calidad de vida, y la calidad de la experiencia turística en los centros turísticos, mediante la promoción de desarrollos económicos que conserven los recursos naturales, arquitectónicos y culturales. Además, el desarrollo turístico sostenible reconoce los vínculos existentes entre los destinos y el medio ambiente global y, por lo tanto, procura contribuir a la conservación de los recursos regionales, nacionales y globales, y a*

las medidas conservacionistas en aras a avanzar hacia las equidades intra e intergeneracionales”.

1.2.5.2.- Medidas e instrumentos para el avance hacia la sostenibilidad turística.

Podemos agruparlos en dos bloques tipológicos fundamentales:

A.- Instrumentos obligatorios, coercitivos. También conocida como *command and control approach*. Se trata de regulaciones normativas por las que las administraciones públicas imponen ordenaciones, prohibiciones, limitaciones, incentivos fiscales, tasas, etc.

B.- Instrumentos voluntarios o de mercado. Sin abandonar la vía anterior, y basándose en la creciente conciencia medioambiental de la población, esta segunda categoría de instrumentos pretende que sea el propio mercado el que se autorregule, otorgando una ventaja competitiva a aquellas empresas y agentes con un comportamiento medioambiental responsable, y dejando fuera del mercado a aquellas que no lo tengan.

Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos tipificar dentro de la primera categoría, **instrumentos obligatorios** o *command and control approach* a las siguientes medidas, refiriéndolas al sector turístico y ejemplificando en el caso de las Islas Baleares:

Gravámenes fiscales. Aplicación literal del principio de “quien contamina, paga”, que puede resultar de gran utilidad si los fondos recaudados tienen un carácter finalista medioambiental. Podemos citar como ejemplos:

-Los tickets de entrada a determinados espacios naturales, mediante los que los usuarios contribuyen a su conservación y mantenimiento.

-Las tasas por contaminación, con las que se internalizan al menos en parte algunas de las externalidades que genera una actividad: tasas por depuración de aguas residuales, por tratamiento de basuras, etc. Son tanto más efectivas cuanto más proporcionales sean al volumen de residuos producido.

-La imposición de *ecotasas* para los turistas que llegan a un determinado destino. Como bien señalan Bosch et al. (1998, pp. 221-2) *“la verdadera justicia social consiste en que los costes de mantenimiento y recuperación del patrimonio sean mayoritariamente asumidos por aquellos que lo consumen. Se da la paradoja de que los habituales consumidores del patrimonio natural y cultural son los turistas que más medios tienen, mientras que con políticas de recuperación y mantenimiento exclusivamente público, quien paga es toda la sociedad, usuarios y no usuarios. La vía del “pay for use” del patrimonio permite la sostenibilidad del mismo. Ésta sí es una medida democrática”*.

De hecho, en el intenso debate social suscitado en Baleares en 1999 y 2000 ante la propuesta del Govern de implantar una ecotasa, se ha constatado un claro consenso en torno a la filosofía que acabamos de citar. Las discrepancias se han polarizado en torno a las diferentes alternativas de recaudación de los fondos, especialmente en si la financiación debería obtenerse de una mayor participación de la Comunidad Autónoma en los impuestos generales recaudados en su territorio, dado el fuerte déficit fiscal existente entre lo que aporta Baleares al Estado y lo que recibe de éste. No se han manifestado voces significativas en contra de su necesidad y de su carácter finalista para inversiones en medio ambiente.

Medidas de planificación territorial y urbanística. Con ellas, las administraciones públicas pueden:

- Prohibir determinadas actuaciones con impactos medioambientales irreparables o indeseables (la urbanización de ciertas zonas de alto valor ecológico, por ejemplo).
- Limitar los niveles de emisión de contaminantes o generación de residuos (gases y líquidos tóxicos, ruidos, etc.).
- Obligar a internalizar total o parcialmente algunas de las externalidades medioambientales negativas generadas por la actividad empresarial (instalación de depuradoras de aguas residuales, pongamos por caso).

Entre ellas podemos citar las medidas legales de protección de espacios, de ordenación del territorio y de planificación urbana. Algunos ejemplos relevantes de este tipo de medidas en Baleares son las que mencionamos a continuación:

Los llamados Decretos Cladera I y II, de 1984 y 1987 respectivamente. Normas emitidas por la Conselleria de Turismo por las que se impuso la obligación de aportar un mínimo de 30 m² de solar por cada nueva plaza turística creada, cifra que se aumentó a 60 m² en el segundo decreto. Se pretendía combatir los excesos de masificación cometidos en los años 60 y 70.

En 1984 vio la luz la Ley de Áreas Naturales de Especial Interés, que protegió de la especulación urbanística zonas emblemáticas para el potente movimiento conservacionista balear: Es Trenc en Mallorca, Ses Salines de Eivissa, Albufera des Grau en Menorca,... La aprobación, en 1991, de la Ley de Espacios Naturales protegió –con diferentes intensidades- un 40% del territorio del archipiélago de los usos turísticos o residenciales. Después vendrían otras declaraciones de espacios protegidos, como el parque nacional de Cabrera, la Albufera de Mallorca, etc.

Mención aparte merece en este sentido la Declaración por la UNESCO de Menorca como Reserva de la Biosfera, con la que se pretende combinar la conservación del ecosistema y la biodiversidad con el desarrollo local sostenible.

Si tenemos en cuenta que en 1982 no había en Baleares ningún espacio natural legalmente protegido, sabremos valorar en su justa medida los avances realizados.

La Ley General Turística de 1999 supone un reconocimiento implícito de aproximación al límite de la capacidad de carga. Impone una restricción al crecimiento, al establecer un *numerus clausus*: para autorizar la creación de una nueva plaza turística se exige la amortización (no la demolición) de una plaza obsoleta.

Se aplica al sector turístico una fórmula utilizada con éxito en otros sectores con problemas de sobreexplotación. Por ejemplo: sólo pueden matricularse nuevas embarcaciones de pesca profesional cuando se dan de baja simultáneamente los mismos caballos de potencia de embarcaciones obsoletas.

Ésta última constituye una fórmula equiparable a las licencias de contaminación, que pueden generar un mercado de compra-venta de licencias.

Podríamos seguir con otras normas, aunque las citadas nos resultan suficientes para ilustrar una tendencia que por ahora parece absolutamente imparable: la imposición de medidas restrictivas al crecimiento urbanístico turístico e inmobiliario, y la planificación más respetuosa de aquellas nuevas actuaciones que se emprenden. En esta labor se han involucrado todos los niveles de la administración pública: desde el gobierno estatal al autonómico, los consells insulares, ayuntamientos, mancomunidades, etc.

Cabe añadir iniciativas legislativas importantes destinadas a reparar el daño medioambiental causado por el desarrollismo descontrolado de los primeros años de boom turístico. Así, la Ley de Embellecimiento de Zonas Turísticas mejoró sustancialmente las infraestructuras e imagen de algunos destinos especialmente castigados, e incluyó operaciones de restauración de atractivos naturales.

Por su parte, la Ley de Modernización Hotelera de 1990 obligó a 1.932 establecimientos a poner al día todas aquellas instalaciones con determinada antigüedad, afectando a unas 265.000 plazas (Alomar, 1999, p. 203).

Tales medidas en el ámbito autonómico se han visto alentadas por iniciativas en el mismo sentido de las administraciones públicas de ámbito estatal y comunitario. Entre ellas merece citarse el Plan Marco de Competitividad del Turismo Español FUTURES impulsado a partir de 1992 por el Ministerio de Turismo y Comercio.

En el mismo sentido anterior podemos citar también la extensión progresiva de la exigencia de realizar Evaluaciones de Impacto Ambiental. Como es sabido, tales evaluaciones son previas a la ejecución de un proyecto, y pretenden dictaminar qué efectos –positivos y negativos- tendrá sobre el medio ambiente. La Directiva Comunitaria 97/11 contempla la obligatoriedad de realizar evaluación de impacto medioambiental en proyectos de “turismo y actividades recreativas, incluidas urbanizaciones y complejos hoteleros fuera del núcleo urbano”.

Sin duda, cuanto antecede son excelentes muestras de lo que se ha descrito en otros países como "*efecto proteccionista de rebote*" (Gartner, 1987), esto es: aquella paradoja según la cual sin la descontrolada destrucción medioambiental derivada del turismo, no se hubiera llegado ni a la fuerte concienciación medioambiental de la población, ni a una protección tan sustancial del territorio restante.

No quisiéramos que de lo anterior se pueda concluir en un movimiento rectilíneo de mejora permanente. Pese a que el avance de conjunto es innegable, se obtiene mediante la suma de varios pasos hacia delante y de algún paso atrás. Un ejemplo: la ley de campos de golf de 1988 posibilitaba la construcción no sólo de campos de golf, con su elevado consumo de agua, sino que amparaba la construcción de urbanizaciones y hoteles anexos con tal número de plazas que algunos de esos proyectos en realidad tienen más carácter de urbanizaciones que de campos de golf.

Este ejemplo constituye tan sólo un botón de muestra de una política turística insostenible, camuflada bajo la piel de cordero de la promoción del "turismo verde" o "turismo alternativo". En las décadas de los años 80 y 90 se evidencian síntomas claros de que algunas zonas turísticas de Mallorca habían alcanzado el estadio de declive posterior a la fase de estancamiento.

Ante tal situación, las autoridades públicas emprendieron, por un parte, laudables programas de mejoras en las infraestructuras, como programas de peatonalización, reducción de tráfico, plantación de árboles, restricciones urbanísticas, creación de parques, etc. Medidas todas ellas conformes con la sostenibilidad.

Pero, al mismo tiempo, se impulsó una estrategia que se ha denominado muy gráficamente de "tierra quemada", consistente en promocionar nuevas áreas de una alta calidad medioambiental, como el interior de la isla, el agroturismo, los campos de golf, puertos deportivos, etc. En nuestra opinión, la combinación del mantenimiento de los flujos masivos de turistas hacia las zonas maduras, con la promoción de estas nuevas formas de explotación turística, es todo menos sostenible. Bajo apariencias amables -como la de "turismo alternativo"- se esconde

una puesta en explotación de nuevas áreas de un territorio ya suficientemente agotado.

En este sentido se manifiesta Morgan (1991), para quien tal estrategia responde a una visión desarrollista, esquilmadora de los recursos naturales, que ignora los límites al crecimiento y olvida la equidad intergeneracional en beneficio propio.

Una última reflexión sobre esta categoría de instrumentos normativos de intervención de las administraciones públicas: una necesidad urgente aún no resuelta es el establecimiento de mecanismos de compensación económica para aquellos municipios no beneficiados de manera directa por el turismo.

En efecto, el desarrollo turístico está repartido de forma muy desigual. Existen municipios que aportan al turismo paisaje, agua, espacios naturales, etc. sin recibir a cambio beneficios directos al no disponer de plazas turísticas en su término municipal. Esta situación genera una presión por parte de estos ayuntamientos para sumarse al carro del desarrollismo en una situación en que hacerlo resulta suicida para el conjunto de las Islas.

La compensación intermunicipal no sólo es necesaria, es también justa. La ecotasa podría contribuir a hacerla realidad, que debería extenderse en general a todos los espacios protegidos.

Históricamente, este tipo de instrumentos de regulación obligatorios fueron los primeros en ser utilizados. Con ellos la sociedad defiende el derecho de todos a no ver perjudicado el medio ambiente, o a exigir el cumplimiento del conocido principio “quien contamina, paga”.

Pese a su indudable necesidad, tales regulaciones no están exentas de problemas: se producen fuertes presiones de lobbies y empresas para evitar su promulgación o reducir su exigencia, dificultades en las labores de policía, incumplimientos, régimen de sanciones poco disuasorio, etc. A título de ejemplo, piénsese por un momento en la fuerza que pueden detentar algunos promotores

inmobiliarios frente a los pequeños ayuntamientos. Por no citar el vigente régimen de sanciones por incumplimiento de normativas urbanísticas, que en muchos casos *castiga* al infractor con multas de cuantía inferior a la que hubiese supuesto la obtención de la preceptiva licencia municipal de obras.

Instrumentos voluntarios o de mercado

A causa de estos inconvenientes, el V Programa de Acción Comunitario propuso, sin abandonar el uso de los instrumentos de regulación basados en el *command and control approach*, introducir instrumentos voluntarios de carácter económico.

Se trata con ellos de procurar la internalización de los costes medioambientales mediante incentivos económicos, fiscales y/o de mercado que permitan a los productos y servicios medioambientalmente respetuosos (*environmentally-friendly*) obtener una ventaja competitiva frente a los que no lo son.

Simplificadamente, podemos agrupar este tipo de instrumentos en dos clases:

- Eco etiquetas, que distinguen la calidad medioambiental de los productos.
- Sistemas de Gestión y Auditoría Medioambientales, referidos a los procesos de producción.

Como señalan Bosch et al. (1998, p. 219) “el actual entorno favorable a cualquier tipo de medida ambiental es una oportunidad de negocio considerable para alcanzar posiciones de ventaja competitiva. Además, una gestión medioambiental de las operaciones, no sólo no tiene por qué generar nuevos costes, sino que incluso consigue ahorros en algunos campos”.

En el próximo capítulo dedicaremos un apartado específico a los Sistemas de Gestión Medioambiental (EMAS, ISO 14000, ECOTUR, Distintivos Eco-turísticos, etc.), debido tanto a su importancia potencial como fórmula para lograr unos procesos de producción medioambientalmente sostenibles, como por sus posibilidades en lo que a la información contable se refiere. Esa atención especial se justifica también porque el enfoque de este trabajo es principalmente

microeconómico, aunque sin olvidar las necesarias referencias a aspectos que trascienden del ámbito empresarial.

Para finalizar este capítulo comentaremos ahora brevemente dos instrumentos voluntarios de alcance local:

A) *La bandera azul.*

Funciona desde 1987. Desarrollada por la Fundación Europea de Educación Ambiental que agrupa a unas veinte ONGs de diversos países, y cuenta con el patrocinio de la Unión Europea. La bandera azul es un distintivo que garantiza de año en año la calidad de una zona litoral, mediante la aplicación de determinados estándares de limpieza, seguridad y respeto al medio. Constituye un elemento de competitividad entre los municipios del litoral. Prueba de la aceptación del distintivo es que en 1998 había en España 457 playas y puertos deportivos con bandera azul, de los cuales unos 66 correspondían a Baleares.

B) *La Agenda 21 Local.*

Es un Plan de Acción surgido de la Conferencia de Río de Janeiro de 1992. Constituye una estrategia municipal hacia la sostenibilidad. Debe ser un proceso participativo que involucre a la ciudadanía y a las autoridades locales, con la finalidad de implantar prácticas medioambientales correctas en el municipio. Por ejemplo, la depuración de aguas residuales, sistemas de recogida selectiva de basuras, protección de espacios naturales, etc.

En el municipio mallorquín de Calvià se lleva a cabo un proyecto de intervención en un municipio turístico maduro para avanzar en clave de sostenibilidad. Su compromiso con la implantación de la Agenda 21 Local le ha valido el premio de Ciudad Sostenible de Europa de 1997 otorgado por la Unión Europea.

Como conclusión, queda claro que el camino hacia un turismo sostenible pasa por una conjunción razonable de la promoción de instrumentos voluntarios, junto con una indispensable y decidida acción coactiva de las administraciones públicas

que posibilite la prevalencia de los objetivos a largo plazo por encima de la miopía del beneficio privado a corto.

CAPÍTULO SEGUNDO

**CONTABILIDAD
Y MEDIO AMBIENTE**

CAPÍTULO SEGUNDO: CONTABILIDAD Y MEDIO AMBIENTE.

2.1.- EL PAPEL CONVENCIONAL DE LA CONTABILIDAD COMO SUMINISTRADORA DE INFORMACIÓN ECONÓMICA.

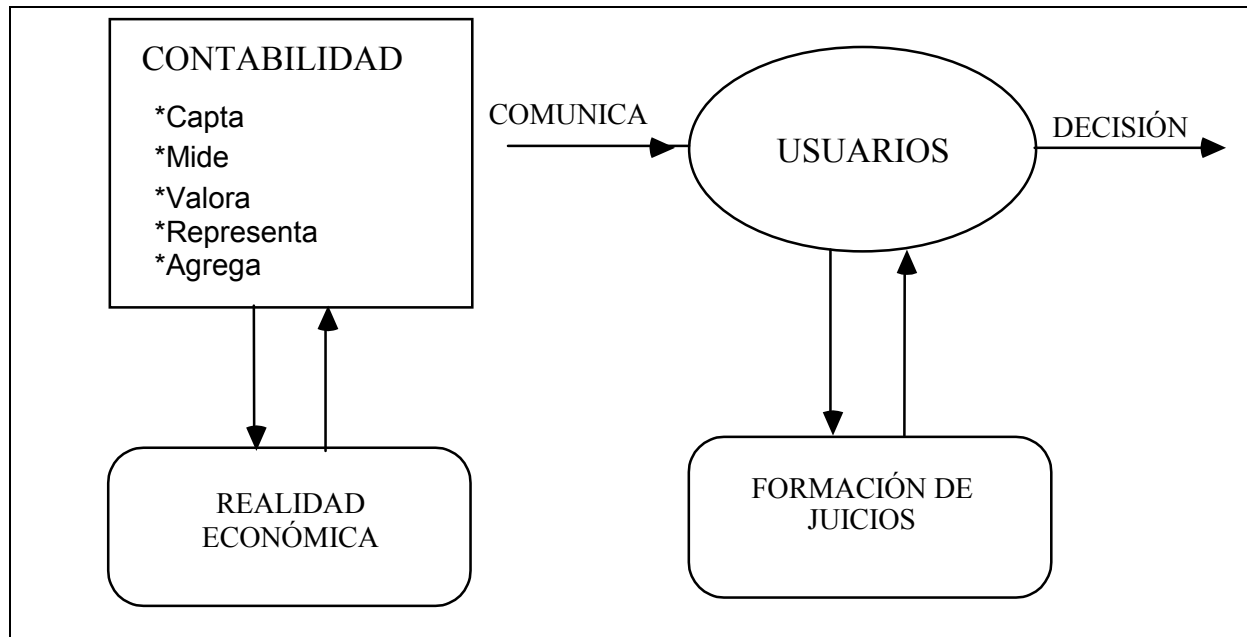
2.1.1.- La contabilidad en el sistema económico.

Como paso previo al análisis del papel que ha venido desempeñando la contabilidad en el sistema económico, convendrá que nos detengamos brevemente en sus características definatorias básicas:

- 1) La contabilidad es una ciencia **empírica, social y económica**, con una importante componente **normativa**.
- 2) Su objeto material de estudio es la realidad económica, y su objeto formal es el conocimiento **cuantitativo y cualitativo** de esa realidad.
- 3) Su finalidad es proporcionar una información acerca de esa realidad que sea lo más relevante, fiable, rigurosa, comprensible y fiel que resulte posible, de acuerdo con las necesidades específicas de todos aquellos usuarios que tienen un derecho razonable a esa información.
- 4) Para cubrir sus objetivos, utiliza una metodología que, en el marco del método científico, analiza, capta y procesa la realidad que constituye su objeto y la comunica a sus destinatarios.

Estos rasgos definatorios corresponden al rol que convencionalmente ha venido desempeñando la contabilidad.

El Cuadro 2.1 recoge esquemáticamente los elementos fundamentales de esta definición.



Cuadro 2.1 Papel convencional de la contabilidad.

La contabilidad es, por tanto, una ciencia de la información económica que cumple una función asimilable a la de un periodista en otros ámbitos informativos. Una y otro serán tanto mejores cuanto más objetiva sea la información resultante. Pero convendrá que puntalicemos desde el principio que la objetividad perfecta en estos menesteres no existe, puesto que todo proceso de producción de información es humano y como tal está impregnado de elecciones alternativas y de juicios de valor que condicionan todas las fases de ese proceso: captación, medida, valoración, representación, agregación, comunicación.

El subjetivismo es más patente en disciplinas como las ciencias sociales, en las que el objeto de estudio son realidades construidas a partir de la interacción de comportamientos individuales que, por definición, son subjetivos. Precisamente de ahí deriva uno de los fundamentos de la necesidad de la **normalización** contable: estandarización de normas que prescriban qué alternativas elegir para lograr una información que sea lo más fiel posible a la realidad.

De Fuentes (1993, p. 317) señala al respecto que *“la contabilidad es un proceso de comunicación que establece un enlace que relaciona a un determinado emisor con una diversidad de receptores”*, en sintonía plena con la teoría general de la comunicación.

En cualquier caso, los rasgos definitorios de la contabilidad que hemos descrito, ponen claramente de manifiesto su pretensión de proporcionar una imagen lo más objetiva posible de la realidad económica a la que se refiere.

Por su parte, la definición de auditoría de cuentas incide de nuevo en tal objetivo, pues trata de determinar si la información suministrada nos permite obtener una imagen fiel de la situación económica, financiera y de los resultados de la entidad. Para ello, la calidad de esa información es verificada por expertos contables independientes a la empresa que se audita.

Durante la mayor parte de su dilatada historia, la información contable fue considerada secreta, accesible únicamente para el empresario. A lo largo de los dos últimos siglos, el incremento del tamaño de las empresas ha traído consigo un paulatino incremento de su responsabilidad social, y una notable ampliación correlativa del abanico de usuarios de la contabilidad. Sin pretensión exhaustiva, podemos citar entre ellos:

<u>USUARIOS</u>	<u>INFORMAR PARA</u>
<u>A) USUARIOS INTERNOS</u>	
Directivos de la empresa	Gestionar: controlar, planificar, tomar decisiones, ...
Socios	Velar por su inversión
Trabajadores	Velar por sus condiciones de trabajo
<u>B) USUARIOS EXTERNOS</u>	
Proveedores	Velar por el riesgo de sus créditos
Acreedores financieros	Velar por el riesgo de sus créditos
Clientes	Evaluar sus condiciones de aprovisionamiento
Administraciones Públicas	Impuestos, desarrollo local, subvenciones, medio ambiente, etc.
Consumidores	Velar por sus derechos en cuanto tales
Público en general	Responsabilidad social de la empresa

Cuadro 2.2. Usuarios de la información contable.

Lógicamente, persisten grandes diferencias entre los usuarios internos y externos en cuanto a la información contable a la que tienen acceso. En general, mientras los directivos tienen accesibilidad a toda la información contable, los

demás usuarios tienen que conformarse con la información de síntesis contenida en las Cuentas Anuales e Informe Anual. Y ello desde tiempos relativamente muy recientes: el carácter público de las Cuentas Anuales fue establecido en Europa en 1978 por la IV Directiva de la CEE, que no se traspuso al derecho contable español hasta 1989.

La ampliación del abanico de usuarios de la información contable está directamente relacionada con la progresiva asunción por parte de la empresa de su responsabilidad social y medioambiental (Giner Inchausti, 1992; Túa y Gonzalo, 1987). Todo ello conduce a la ampliación de la cantidad de información suministrada, y a un mayor control de su calidad mediante la auditoría externa.

Este fenómeno ha ido fraguando hasta consolidarse en los últimos años en el denominado **modelo de los stakeholders** o partícipes, que defiende el derecho a la información de los diferentes grupos con un interés legítimo en la marcha de la empresa. Lo comentaremos con mayor extensión en el apartado 2.3.1.

2.1.2.- Los poderes de la contabilidad.

La contabilidad reduce actividades y procesos económicos muy diversos a números que hacen comparable a esa heterogeneidad. El carácter financiero de las cifras contables y su imagen de objetividad las hacen muy influyentes, máxime en unas sociedades como las actuales, que dan una extraordinaria importancia a todo lo financiero. De hecho, los diferentes agentes económicos recurren a la contabilidad para justificar la racionalidad de las decisiones adoptadas.

En este sentido, Hopwood (1987) sostiene que la contabilidad contribuye poderosamente a la descripción de la actividad económica y a la imagen que de dicha actividad se forman los usuarios de la información contable. Construye así una determinada visibilidad sobre los hechos de los que informa. Visibilidad que desecha por inexistente e irreal todo aquello que no sea contemplado por el sistema contable.

Sin embargo, al propio tiempo que la contabilidad es un mecanismo que refleja la situación existente y contribuye a su continuidad, es también un

instrumento que puede favorecer el cambio, en la medida en la que vaya incorporando nuevas perspectivas.

Sistematizando las anteriores reflexiones, podemos hablar de dos facetas de la contabilidad: su poder reflexivo y su poder constitutivo.

El **poder reflexivo** –“teoría del espejo”- destaca el hecho de que la contabilidad va incorporando a su propia estructura científica los cambios que se van produciendo en el entorno económico y social.

En este sentido, Correa (1997; p. 8) señala que parece estar más aceptado el hecho de que la contabilidad sea el reflejo de cambios que no el que sea ella la que actúe e introduzca innovaciones, tanto en la sociedad como en las organizaciones.

Esta orientación aparece implícita en las opiniones de autores como Céspedes (1993), que reclaman una contabilidad medioambiental únicamente en términos de respuesta a la demanda social, al plantearse qué cambios han de suscitarse en la contabilidad financiera para que ésta refleje o responda a la demanda social.

La importancia del poder reflexivo de la contabilidad es considerable, puesto que la información obtenida del proceso contable modela la imagen que nos construimos de la realidad, y es a partir de esa imagen que las personas y las organizaciones toman las decisiones que conformarán nuestro futuro.

Como muy bien señala Carrasco (1995, p. 80) *“El poder de la imagen contable proviene de su capacidad de transformar los flujos físicos en cifras, sus diferencias cualitativas y cuantitativas en valores financieros ... Todo ello se ve reforzado por la autoridad social que otorga a la contabilidad su pretendida neutralidad y objetividad, su aparente alejamiento de los conflictos de intereses políticos y sociales, y que le permite otorgarse a sí misma una legitimación ajena a toda disputa e intriga”*.

Por su parte, el **poder constitutivo** de la contabilidad destaca su capacidad para actuar o intervenir, afectando y alterando la realidad social en la que está inserta. Enfatiza así su papel como constructora de la realidad.

Este papel constitutivo de la contabilidad:

1°.- Representa una forma de actuar, de transformar, que puede hacer visibles aspectos que de otra forma no lo hubieran sido. Como señalan Gray et al. (1993; p. 227), *“el principal efecto de la contabilidad y del suministro de información contable es que hace las cosas visibles, y al hacerlo, hace a otras cosas invisibles”*.

2°.- Puede contribuir a objetivar en cierto modo los fenómenos de cambio, dotando de apariencia real a aspectos que de otra forma pertenecerían a la esfera de lo abstracto. La contabilidad hace que conceptos como por ejemplo el «coste medioambiental» pasen de ser “ideas” a ser “hechos”.

3°.- Crea un dominio o esfera de acción económica. Al transformar cualidades en cantidades, la contabilidad construye un discurso que hace a la sociedad más económica de lo que realmente es.

Carmona (1995, p. 65), tras analizar el trabajo de Hopwood (1987) concluye sobre el particular que *“los sistemas contables pueden servir para frenar el cambio contable, y ello tanto por las visibilidades específicas que proporcionan, desechando por inexistente e irreal lo que no es contemplado por el sistema contable, como porque siempre quedan residuos de sistemas anteriores. Y esos residuos actúan como obstáculos al cambio”*.

Por su parte, Carrasco (1994, p. 8) matiza los razonamientos anteriores indicando que *“la función de la contabilidad al nivel de visibilidad superficial consiste en justificar la racionalidad de lo que existe. Este tipo de racionalidad actúa como barrera ante el cambio social (Marcuse, 1974). Sin embargo, además de ser un instrumento que refleja la situación y contribuye a su continuidad, la contabilidad es también un instrumento para el cambio (Hopwood, 1990). No al nivel de visibilidad superficial, pero sí al nivel de la visibilidad alternativa, los cambios en la contabilidad proporcionan una visión diferente que coadyuva al cambio social”*.

La contabilidad posee un lenguaje propio con unos significados intrínsecos que no están al alcance de todo el mundo, y que refuerzan todavía más su imagen de objetividad científica. En palabras de Carrasco y Larrinaga (1996, p. 70) *“La profesión contable en los últimos tiempos está adquiriendo un status similar a las de otras profesiones tradicionalmente míticas, como la médica, los jueces, etc. Esto es así por el valor ceremonial asignado a los valores financieros en las sociedades occidentales. Y las profesiones emiten reglas y normalizan procedimientos, utilizan un lenguaje y un vocabulario propios difícilmente entendibles por la generalidad... Mediante este mecanismo se refuerzan los valores permanentes de la sociedad y se reproducen en el interior de las organizaciones...”*.

El sistema contable al uso se caracteriza por la ignorancia en los estados contables de los aspectos e impactos medioambientales generados por la actividad empresarial. Es éste un tratamiento acorde con su consideración como *externalidades*, como algo ubicado fuera del sistema económico. Este no-reflejo contable contribuye a la perpetuación de una economía centrada en sí misma, para la que el entorno ambiental es algo externo que utiliza como fuente de recursos y servicios, y depósito de residuos.

Al tiempo, el carácter constitutivo de la contabilidad conduce a que cualquier iniciativa que haga visible al medio ambiente en los estados financieros contribuya a cambiar la percepción dominante, lo que es condición necesaria –aunque no suficiente- para cualquier cambio.

2.1.3.- Juicios de valor subyacentes en la contabilidad convencional.

La contabilidad al uso ha venido dejando fuera de su ámbito de trabajo a todos aquellos costes que la empresa no internaliza, entre ellos a los de carácter medioambiental. La contabilidad ha seguido así el mismo camino que la economía clásica: el impacto medioambiental queda fuera de los cálculos de costes de unas empresas que no lo incorporan a su función de producción de bienes y servicios, trasladándolo al exterior como problema macroeconómico a resolver por el conjunto de la sociedad.

La contabilidad está integrada en el conjunto de las ciencias económicas, que responden a un sistema económico real determinado y a una determinada visión de esa realidad. Como indica Sastre Centeno (1997; p. 4), *“la teoría económica subyacente es la teoría neoclásica o marginalista. Con más o menos refinamientos, la mayor parte de las teorías contables tradicionales se desarrollan en este contexto, asumiendo por lo tanto que la maximización del interés individual –a través del mercado– dará lugar a la maximización de la eficiencia económica y ello a su vez al bienestar de la sociedad en su conjunto”*.

La contabilidad contribuye así a reproducir esta forma de funcionamiento del sistema económico. Pero también por el mismo motivo, todo cambio positivo en el sentido de incorporar la problemática medioambiental al ámbito de la información contable puede contribuir a mover el sistema económico en la misma dirección.

Una cuestión importante añadida es que las pretendidas objetividad y neutralidad de la información contable otorgan una vestimenta de racionalidad justificadora de políticas y prácticas económicas que son, en realidad, irracionales si consideramos sus insostenibles repercusiones medioambientales o sociales.

Aportaciones recientes a la investigación contable sostienen que cuando la actividad de una empresa tenga implicaciones medioambientales o sociales significativas, la información adecuada ha de construirse sobre tres pilares (Carmona et al., 1993):

- 1.- “Datos duros”, o cifras contables convencionales.
- 2.- Datos medioambientales, cuantitativos o/y cualitativos.
- 3.- Datos sociales.

La visibilidad contable tradicional se limita a los datos duros, dando la impresión de que no existe nada más allá. Es más: con frecuencia se tilda de irracional a todo lo que queda fuera de este *modus operandi*. Lo que no resulta extraño, puesto que suministrar datos sobre las consecuencias ecológicas y sociales de la actividad empresarial conduce a cuestionar la imagen económica dominante, al sacar a la luz las limitaciones del actual modelo de crecimiento.

Es éste un fenómeno bien conocido en teoría general de la comunicación: aquello de lo que no se habla sencillamente no existe, puesto que no se hace visible⁷.

El contable en este sentido ha de implicarse como gestor de cambios y comunicador en el marco de la provisión de información pública sobre cuestiones ambientales, teniendo en cuenta que sin un cambio en la contabilidad muchas iniciativas medioambientales simplemente no verán la luz (Gray, 1993).

La contabilidad sigue siendo, por tanto, fiel reflejo de la perspectiva económica imperante. Tras las cifras contables encontramos implícitos los valores dominantes de esa visión (Carmona, 1993; Muñoz Rodríguez, 1997):

-La contabilidad tradicional asume el concepto de **propiedad privada** de los medios de producción y prioriza entre sus objetivos la administración de los intereses de los propietarios de la empresa. En cambio, una contabilidad comprometida con el medio ambiente requiere manejar conceptos de propiedad común y de recursos compartidos de interés social.

-El **objetivo de maximización del beneficio privado** está presente en todo el proceso de cálculo y cuantificación contables, del que se excluye todo aquello que no sea medible conforme a los cánones establecidos.

Tal objetivo conduce a la maximización de los costes sociales y medioambientales que la empresa transfiere a la sociedad, provocando con ello un proceso de autodestrucción (Carrasco, 1994).

-**Perspectiva a corto plazo**: el proceso contable está diseñado para obtener información para períodos de tiempo iguales o inferiores al año, con una tendencia a no incorporar datos sobre cuestiones que, como las ecológicas, presentan con frecuencia una base temporal a largo plazo.

⁷ El conocido aforismo que postula que "lo importante es que hablen de ti, aunque sea mal", pone de relieve la trascendencia de la visibilidad.

–La **consideración positiva del avance tecnológico** como motor de un desarrollo económico convertido en objetivo en sí mismo y que es considerado como benéfico en toda circunstancia. Aún más: se propugna que los posibles efectos perniciosos de ese desarrollo serán resolubles mediante el propio progreso de la tecnología.

–La consideración del **crecimiento económico** como indicador principal de la buena salud de la economía y como objetivo permanente. Puesto que el crecimiento precisa de unos recursos naturales que son finitos, el crecimiento infinito es materialmente inviable, amén de contradictorio con la equidad intergeneracional que propugna la sostenibilidad.

–La contabilidad adopta la **perspectiva de la organización** en la que desarrolla su tarea, o **postulado de entidad**. Es una visión miope, que tiende a ignorar las consecuencias colectivas (sociales, medioambientales) que se derivan de su actividad. Pero además, *"el punto de vista de la organización se asimila al de los directivos, de tal modo que la definición de problemas y la evaluación de soluciones está sujeta a la ideología directiva"* (Larrinaga, 1999b, pp. 109-110)

"La contabilidad, por lo tanto, refuerza y reproduce socialmente estos valores, y es uno de los factores que contribuyen a que exista una preocupación social escasa por la cuestión ecológica... Lo que está ocurriendo actualmente es que la ideología dominante está sometida a un proceso de revisión debido a que las disfunciones ecológicas provocadas por el crecimiento económico se han hecho evidentes a pesar de no estar incluidas en la visibilidad económica superficial aportada por la contabilidad" (Carrasco, 1994).

En el Capítulo Cuarto abordaremos los cambios que resulta necesario introducir en estos juicios de valor implícitos para avanzar hacia una contabilidad en clave de sostenibilidad.

2.2.- DIFICULTADES PARA LA INCORPORACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE A LA INFORMACIÓN CONTABLE.

Hemos resaltado en la visión conceptual de la contabilidad su carácter de ciencia normativa: prescribe cómo debemos hacer las cosas para conseguir una información objetiva, que sea fiel reflejo de la realidad.

Como instrumento al servicio del sistema económico en el que está inserta, la contabilidad reproduce los puntos de vista dominantes en aquel. Enfoque que en estos momentos históricos tiene un reto pendiente llamado ecología que no puede seguir esquivando por más tiempo, tanto por el grado de deterioro medioambiental alcanzado, como porque cada día que pasa un porcentaje mayor del tejido social reclama soluciones al respecto.

La transformación de los hechos económicos en cifras es una tarea consustancial a la contabilidad. *Medir y valorar* los hechos económicos es esencial al método contable, en tanto en cuanto la información contable tradicionalmente tiene un marcado carácter cuantitativo. Precisamente por ello, las dificultades existentes para valorar económicamente algunos de los impactos medioambientales de la actividad empresarial han constituido un importante obstáculo para su inclusión en el ámbito interno de la empresa. Esto es: ayuda a mantenerlos como externalidades y a no internalizarlos.

Rodríguez Lago (1995; p. 111) considera que la internalización de las deseconomías externas en las clásicas estructuras de gasto de las unidades productivas es una pretensión que dista de presentarse fácil, por tres motivos:

“En primer lugar, se tienen que monetizar costes sociales para los que no existen referencias en el mercado. En segundo término, se aborda la valoración de costes que participan de la característica de la intangibilidad y, por último, la valoración se complica al penetrar en los ámbitos del Derecho, y de manera más concisa, en los aspectos vinculados con el concepto de propiedad del patrimonio natural”.

Las dificultades existentes para la incorporación de los costes medioambientales a la contabilidad derivan directamente de que el modelo económico vigente los trata como datos externos al sistema. De este modo, los precios de bienes y servicios no reflejan los costes medioambientales o lo hacen de modo incompleto. Tales costes serán asumidos por el conjunto de la sociedad. La empresa privada se apropia así de los ingresos que genera su actividad, al tiempo que socializa las pérdidas medioambientales que esa actividad produce.

Como bien indica Larrinaga (1995; p. 85), *“dado que la empresa va a utilizar recursos hasta que el coste de hacerlo sea igual al ingreso marginal que obtiene, y que la mayor parte de los recursos medioambientales tienen un precio de mercado igual a cero, la empresa los utilizará hasta que no pueda obtener mayor producción de su uso”*.

Sistematizando las anteriores reflexiones e introduciendo alguna adicional, Bonilla Priego et al. (1999, p. 174) -siguiendo a Rubenstein (1994, pp. 19-24)- formulan las ocho limitaciones y dificultades siguientes para la incorporación del medio ambiente en la información contable. Las recogemos incorporando algunas reflexiones propias.

1.- La contabilidad tradicional está diseñada para tratar con los costes que legalmente debe soportar la empresa. No recoge los costes de tipo social generados como consecuencia de sus actividades productivas. Esto lleva a que no se contabilicen todos los costes en que la empresa incurre por el consumo de elementos como el aire, agua, recursos no renovables, etc.

2.- La contabilidad tradicional dispone de mecanismos para imputar los costes de producción y de investigación y desarrollo de tipo medioambiental, pero no reconoce los beneficios “intangibles” que la empresa pudiera obtener con el buen hacer o prestigio ambiental derivado de su comportamiento.

3.- La contabilidad no tiene en cuenta ni el concepto de limitación en el crecimiento económico ni el de crecimiento sostenible, sino únicamente los conceptos de beneficios o pérdidas generados durante el ejercicio económico.

4.- Algunos de los problemas medioambientales aparecen transcurridos ciertos períodos de tiempo, con lo que las cuentas anuales no recogerán los efectos hasta muchos años después de haber sido originados y, por tanto, esta información no formará parte de las cuentas anuales en el momento que debiera.

5.- La contabilidad se basa en la propiedad de los bienes que se utilizan. Sin embargo, la propiedad de recursos como el aire, agua, etc. no es de las empresas que los usan. Su utilización supone una polución o un daño que no se repara o no se tiene en cuenta.

6.- El beneficio contable constituye el pago al capital aportado y el riesgo soportado por los accionistas. Sin embargo, la contabilidad no tiene en cuenta casi nunca los riesgos medioambientales, a causa la dificultad de estimar la posibilidad de que ocurran, el momento y las consecuencias que se deriven del mismo.

7.- La empresa puede tener grandes dificultades a la hora de valorar los daños medioambientales derivados de sus actuaciones, sobre todo en aquellos casos en que se ven afectadas zonas de interés ecológico o se generan efectos irreversibles, ya que en estos casos la valoración a precios de adquisición resulta imposible.

8.- Existen problemas derivados de la contaminación gradual y de la contaminación transfronteriza que dificultan la existencia de una relación causal entre la actividad de la empresa y el daño causado al medio ambiente. También existen problemas producidos por la posibilidad de diferenciar los daños producidos por una empresa u otra cuando son varias las que realizan emisiones o vertidos a una misma zona.

A las dificultades de valoración existentes se puede responder que la teoría económica ha venido desarrollando instrumentos de valoración como los costes de reposición, la valoración contingente, el método del coste del viaje, etc. que, dentro del esquema coste-beneficio, permiten la creación de impuestos medioambientales, la absorción de las externalidades a través de la definición de los derechos de propiedad (Coase), mercados de derechos de contaminación, etcétera.

En este trabajo no entraremos en el análisis pormenorizado de las interesantes cuestiones que acabamos de citar. Hacerlo desbordaría los límites razonables en los que debemos movernos. Disponemos además de excelentes trabajos anteriores en contabilidad medioambiental que nos relevan de la tarea, tanto por su rigor como por la asunción por nuestra parte de sus conclusiones generales. Nos referimos especialmente aquí a las tesis doctorales de Larrinaga (1995), Páez (1998) y Llena (1999).

En su capítulo III, Larrinaga (1995) diferencia entre los costes empresariales internos, los externos y los costes sociales. Los internos son soportados por la empresa; los externos constituyen las externalidades, costes que la empresa crea al resto de la sociedad; y los sociales son los que soporta sociedad en su conjunto. La situación socialmente ideal es aquella en la que costes sociales y costes internos coinciden.

Larrinaga sostiene que el mercado ha fracasado en la internalización de los costes sociales, aunque la intervención gubernamental también puede fracasar. Y que todas las soluciones propuestas para corregir las externalidades tienen serios inconvenientes, tanto desde la perspectiva de su aplicación como desde el punto de vista ético. Concluye que moralmente, el único enfoque aceptable es el de la regulación y el control.

Por lo que se refiere al análisis coste-beneficio y a su panoplia de métodos de valoración, sólo resulta útil si se toma como un input más en el proceso de decisión y se analiza cuidadosamente el proceso que ha llevado a las conclusiones en cada caso, y las variables que se han obviado por el camino.

En todo caso, debemos convenir que la dificultad del empeño no nos exime de abordar la tarea. Ya en 1972, Daniel Yankelovich (citado por Gray et al., 1993; p. 21) planteó la cuestión con claridad:

“El primer paso es medir todo aquello que pueda ser fácilmente medible. Hasta aquí estamos de acuerdo. El segundo paso consiste en hacer caso omiso de lo que no puede medirse con facilidad, o bien asignarle un valor cuantitativo arbitrario. Esto es artificial y engañoso. El tercer paso es

hacer la presunción de que todo aquello que no puede ser fácilmente medible no tiene importancia. Esto es ceguera. El cuarto paso es afirmar que aquello que no se puede medir con facilidad realmente no existe. Esto es un suicidio”.

Tanto la ineficiencia medioambiental de la economía al uso, como las diferentes propuestas económicas alternativas han sido objetos de nuestra atención en el apartado 1.1 de este trabajo.

Conforme a los conocidos planteamientos de Kuhn (1975), la acumulación de anomalías e ineficiencias en un paradigma científico conduce a que se produzcan crisis en el mismo, que conducirán a la aparición de un nuevo paradigma alternativo si la magnitud de tales incoherencias es suficiente para ello.

Existe una corriente de opinión que considera que las anomalías e ineficiencias medioambientales del sistema económico actual son lo suficientemente graves, como queda patente en el grado de deterioro ecológico del planeta. De ser así, progresivamente se irá consolidando un enfoque económico alternativo que irá acompañado de una nueva contabilidad en consonancia con esa nueva economía. Tal enfoque supondrá un nuevo paradigma científico, por lo que irá acompañado de profundos cambios en los propios fundamentos de la economía y de la contabilidad.

Estemos o no de acuerdo con ello, y mientras tanto, lo que sí resulta inexcusable es que la contabilidad actual incorpore desde ahora mismo en su seno aquellas cuestiones medioambientales que resulten factibles, aunque sea sin alterar de momento ni sus fundamentos básicos ni el modelo contable vigente, dando satisfacción así –siquiera sea parcialmente- a la creciente demanda de información medioambiental que hacen los usuarios. Trataremos este tema en el apartado 2.3.3 de este mismo capítulo.

2.3.- EL MEDIO AMBIENTE EN LA CONTABILIDAD.

2.3.1.- Historia de la contabilidad social y medioambiental. Principales teorías explicativas.

En fechas recientes han sido publicados en nuestro país diversos trabajos que han abordado el estudio de la evolución histórica de la contabilidad social y medioambiental. Nos referimos, entre otros, a las tesis doctorales de Larrinaga González (1995), Páez Sandubete (1998) y Llena Macarulla (1999). Entre los numerosos estudios publicados en otros países, podemos destacar el de Mathews (1997).

Los citados trabajos nos permiten abordar aquí esta cuestión con un mayor nivel de síntesis, centrándonos en aquellos más relevantes e imprescindibles para una correcta ubicación del estado actual de la contabilidad medioambiental.

Como tendremos ocasión de defender en el apartado 2.3.2. "*Delimitación de la contabilidad medioambiental*", consideramos a ésta como una parte integrante de un concepto más amplio, el de la contabilidad social, resultante de la asunción por parte de la empresa de la responsabilidad derivada de los efectos sociales y medioambientales de su actividad. Ello no obstante, nos ocuparemos fundamentalmente del componente medioambiental, puesto que en él se centra nuestro trabajo.

A partir de las fuentes anteriores y de otras que citaremos, hemos intentado un relato histórico con base cronológica pero que al mismo tiempo deje constancia de los paradigmas fundamentales adoptados durante el período considerado.

Reconociendo a priori una cierta dosis de simplificación, pensamos que la historia de la contabilidad social y medioambiental adquiere entidad progresivamente en los últimos 30 años. Su desarrollo coincide con el crecimiento de la conciencia de la gravedad de los problemas generados, especialmente por lo que al medio ambiente concierne.

Puede establecerse una clasificación evolutiva fijando tres etapas, coincidentes *grosso modo* con las décadas de los años 70, 80 y 90.

Primer período: 1971-1980.

Fase inicial, que Mathews (1997) califica de subdesarrollada. La contabilidad social y medioambiental aparece mucho menos delimitada de lo que se encuentra hoy día, con primacía de los aspectos sociales sobre los medioambientales. Abundan los trabajos empíricos dedicados a analizar la calidad y cantidad de información social publicada por las empresas, con un enfoque fundamentalmente descriptivo.

Son, en cambio, escasos los estudios conceptuales y normativos. Destacan las aportaciones de Ullmann (1976), Ramanathan (1976) y Estes (1972).

Tales aportaciones propugnan la internalización de los aspectos sociales y -en menor medida- de los medioambientales en la contabilidad empresarial. Se obtendría así un resultado social completo que podría identificarse con el resultado completo. De ahí la denominación asignada a esta corriente de **paradigma del beneficio verdadero**.

Las dificultades de tal empeño son enormes, como hemos tenido ocasión de comprobar con el devenir del tiempo: los obstáculos van desde la identificación de las variables sociales y medioambientales a considerar, hasta la difícil valoración de las mismas, y el suministro de información externa fiable. Para una discusión en profundidad de este y otros paradigmas, véase Larrinaga (1997).

Como indican Gray et al. (1987, p. 133), *"los intentos demasiado ambiciosos de los investigadores pioneros de desarrollar estados financieros en forma de cuenta de resultados y balances que traten de mostrar el impacto del coste y beneficio del comportamiento social de una organización, nos ha llevado en gran medida a un callejón sin salida"*.

Entre las propuestas contables que vieron la luz en este período merecen destacarse el Informe Trueblood (AICPA, 1973), el *"Report of the Committee on Environmental Effects of Organization Behavior"* de la American Accounting Association (AAA, 1973), el *Corporate Report* elaborado por el Accounting Standards Steering Committee en 1975, y el Balance Social francés de 1980.

Pese a este *diagnóstico precoz* de la problemática medioambiental y su relación con la contabilidad, habría que esperar hasta bien entrados los años noventa para que el tema trascendiera más allá de la atención de contados investigadores (Páez Sandubete, 1998).

Segundo período: 1981-1990.

Se produce una progresiva especialización dentro de la contabilidad social y medioambiental. Por lo que afecta a los aspectos sociales, se genera abundante literatura en torno a los estados de valor añadido y los informes sobre los empleados.

La preocupación por los aspectos medioambientales cobra preponderancia sobre los sociales a partir de la segunda mitad de la década. Sin embargo, no se producen grandes avances en la valoración de las externalidades ni en su internalización.

La investigación empírica es menos descriptiva, y deviene más profunda y analítica. El uso como metodología del análisis de contenido conoce un auge notable. Las conclusiones obtenidas refuerzan la hipótesis de que las empresas que informan de sus impactos ambientales lo hacen preocupadas principalmente por su imagen o/y sus resultados; y que esta información es poco fiable.

Cobra fuerza la **teoría de la legitimación**, que propugna que la necesidad de legitimarse ante la sociedad es la motivación fundamental que justifica la creciente preocupación empresarial por facilitar información externa de contenido social y medioambiental. Las organizaciones buscan que los valores implícitos a sus actividades (objetivos, outputs y métodos operativos) estén en concordancia con los valores y normas sociales.

Así pues, la divulgación de información responde a presiones del entorno y tiene la función de legitimar las acciones de la empresa. Ello explica, por ejemplo, la realidad constatada de que las empresas facilitan sin dificultad informaciones de carácter positivo, mientras que ocultan las negativas (García-Ayuso y Larrinaga, 1999).

Los modelos normativos tan en boga en el período anterior están ausentes en éste, aunque en su lugar se produce un profundo debate conceptual sobre el papel de la contabilidad en la información social y medioambiental.

Hacia finales de la década se producen aportaciones fundamentales en el campo de la economía ambiental: Pearce et al. (1989) y Gray (1990) aportan los últimos desarrollos, que darán sus frutos en el siguiente período.

Aparece y se consolida en esta década la llamada **corriente crítica radical**, representada por Burchell (Burchell et al., 1985), Tinker (Tinker, 1985; Tinker et al., 1991), Lehman (1996, 1999; Bell y Lehman, 1999), Putxy (1993) y otros. Parten de la existencia de intereses enfrentados entre los diferentes grupos sociales interesados en la empresa, y consideran a la contabilidad como una institución legitimadora de la actuación de la empresa en todos los aspectos, incluidos los sociales y medioambientales. De ahí que postulen cambios "revolucionarios" en el propio modelo de sociedad, y critiquen a la contabilidad social y medioambiental como perpetuadoras del modo de producción capitalista.

En cambio, autores tan influyentes como Gray, aún partiendo de la convicción de que es necesario cambiar el sistema económico, postulan que ese cambio "*podría y debería ser alcanzado por evolución y no por revolución*" (Gray et al., 1987, p. 200). Su planteamiento es más reformista, y cuenta con mucho mayor predicamento que el paradigma radical.

Tercer período: 1991-2000.

Se caracteriza por una clara preponderancia de la contabilidad medioambiental sobre la de contenido social (Mathews, 1997; Gray et al., 1995b), en clara sintonía con la fuerte concienciación internacional sobre los problemas medioambientales, de la que dimos cuenta en el Capítulo Primero.

El trabajo en contabilidad social queda muy ralentizado en este período, aunque se observa un nuevo empuje hacia el final del mismo.

En cambio, el interés por la contabilidad medioambiental cobra una fuerza jamás vista. Las revistas de referencia en este campo temático publican números

monográficos: *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (vol. 4, nº 3 en 1991, y vol. 10, nº 4 en 1997); *Critical Perspectives on Accounting* (vol. 7, nº 6, en 1996), *Accounting, Organizations and Society* (vol. 17, nº 5, en 1992), y *Journal of Accounting and Public Policy* (vol 16, nº 2 en 1997). Aparecen igualmente algunas de las obras imprescindibles, como las de Gray (1990) "*The greening of accountancy: the profession after Pearce*", Owen (1992) "*Green reporting. Accountancy and the challenge of the nineties*", Gray et al. (1993) "*Accounting for the environment*", ... En España, y pese a su vocación generalista, la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, dedicó en 1993 un magnífico número monográfico a la contabilidad medioambiental.

Se producen asimismo avances significativos en la regulación normativa de la información medioambiental. Destacan los trabajos del I.S.A.R. de Naciones Unidas (Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes), del A.A.F. (Accounting Advisory Forum de la Unión Europea), de la F.E.E. (Fédération des Experts Comptables Européens), de la G.R.I. (Global Reporting Initiative) y del C.I.C.A. (Canadian Institute of Chartered Accountants).

La aparición en la segunda mitad de la década, y con fuerza notable, de los sistemas estandarizados de gestión y auditoría medioambientales (EMAS, ISO 14000,...) no ha tenido todavía el reflejo que merece en la literatura contable.

En estas breves notas históricas hemos tenido ocasión de comentar algunos de los paradigmas o modelos explicativos de la creciente demanda de información social y medioambiental. A continuación completaremos este análisis.

Algunos autores han tratado de acomodar la contabilidad social y medioambiental a la conocida **teoría de la utilidad para la toma de decisiones**. Según ella, este tipo de informaciones vendrían exigidas por distintos grupos de usuarios para fundamentar sus decisiones, principalmente los inversores y operadores en los mercados de capitales, que estarían interesados en la información de contenido social por las repercusiones que pueda tener sobre sus beneficios y el valor de las acciones.

La teoría de la utilidad ha conseguido reunir pocos apoyos. En primer lugar, la evidencia no respalda la hipótesis base de la teoría, como demuestra, entre otros, el escaso auge relativo de experiencias como los fondos de inversión éticos. En segundo lugar, puede suceder que el mercado "castigue" a las empresas que proporcionen este tipo de informaciones, sobre todo si son de carácter negativo y la empresa no las oculta. En tercer lugar, la relación principal-agente generalmente aceptada no se ha regulado aún en lo que se refiere a la contabilidad social y medioambiental, por lo que es difícil aplicar la teoría de la utilidad a estas cuestiones.

Por lo demás, existe una coincidencia mayoritaria en torno a la existencia de una responsabilidad social de la empresa, que va mucho más allá que la que ésta tiene con sus accionistas y potenciales inversores.

Contraponiéndose a esta visión de la utilidad de la información medioambiental para un reducido grupo de propietarios de capital, se ha ido abriendo paso y consolidando la llamada **teoría de los stakeholders o partícipes**, que defiende el derecho a la información de los diferentes grupos con un interés legítimo en la marcha de la empresa.

El término stakeholders incluye un amplio abanico de usuarios, entre los que aparecen accionistas, empleados, acreedores, clientes, inversores, ONGs, académicos, administraciones públicas, partidos políticos, y la sociedad en general. De entre estos colectivos, Clarkson (1995) diferencia entre primarios y secundarios. Los partícipes primarios son aquellos sin cuyo concurso la empresa no puede sobrevivir (accionistas, empleados, clientes, proveedores). En cambio, los secundarios no realizan transacciones con la empresa, aunque existen relaciones de influencia mutua.

La presentación de información es uno de los principales instrumentos de los que dispone la empresa para gestionar su relación con los partícipes, bien para obtener su apoyo y aprobación, bien para evitar su oposición y reprobación (Gray et al., 1996).

El modelo defiende no sólo el derecho a una información veraz y razonable, sino la máxima de hacer realmente "partícipes" -en distinto grado, obviamente- a los diferentes grupos de interés en el proceso de toma de decisiones empresariales (Carrasco et al., 1999).

Algunos autores han bautizado como **teoría de la accountability** (Gray et al., 1996) a un enfoque que, en nuestra opinión, puede considerarse coincidente en lo fundamental con la teoría anterior. Existe sin embargo una diferencia importante: en su versión más restringida, entre los stakeholders sólo se incluyen grupos con intereses directos en la empresa, excluyendo a la sociedad como un todo.

En efecto, el concepto accountability o responsabilidad, en palabras de Gray et al. (1996), supone que debe haber "*flujos de información mediante los cuales aquellos que controlan los recursos rinden cuentas a la sociedad del uso que hacen de estos recursos. Esto es accountability, el desarrollo de lo que consideramos el principal potencial del reporting social de la empresa*".

Por otra parte, Gray et al. (1987, p. IX) definen el *reporting social de la empresa* como el "*proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales de las acciones económicas de las organizaciones a grupos de interés particulares en la sociedad y a la sociedad en su conjunto*".

El modelo de accountability concibe un modelo de sociedad democrática y participativa, a la que la empresa está obligada a dar cuenta de las consecuencias de su actuación.

Como podemos apreciar, la frontera entre accountability y stakeholders depende de la amplitud que se dé a los colectivos de partícipes. Así, algunos autores defienden que se incluya entre ellos a la sociedad en su conjunto, aduciendo que es ésta la que recibe las consecuencias negativas y positivas de la actuación medioambiental y social de la empresa. En tal caso, ambas teorías prácticamente coincidirían.

Los enfoques de la accountability y los stakeholders rompen claramente con las premisas del paradigma de la utilidad, al abrir decididamente el abanico de

usuarios de la información, y postular el derecho de éstos a obtener visibilidad sobre los impactos de la empresa, lo que abre la posibilidad de actuar para reducirlos.

Como señala Sastre Centeno (1997), *"la contabilidad convencional ha considerado como importantes sólo a los propietarios. Las preocupaciones de los mismos son, en primer lugar, la obtención de rentabilidad, así como información sobre el buen uso de los recursos puestos al servicio de los gerentes. Este tipo de responsabilidad puede ser cubierta con la información de tipo financiero. Sin embargo, existen más partícipes..., y aún cuando la información económico-financiera es también de primordial importancia, puesto que se asume que están interesados en la supervivencia de la organización, tienen otro tipo de preocupaciones..."* que deben satisfacerse con información adicional.

En nuestra opinión, una interpretación amplia del modelo de los stakeholders presenta las suficientes virtudes como para ser apoyada, tanto desde una perspectiva contable, como de un modo especial aplicada a aquellas cuestiones que, como las sociales y medioambientales, conciernen a la sociedad en su conjunto.

El modelo de los stakeholders parece definir un nuevo planteamiento conceptual en el camino hacia la sostenibilidad. La teoría de los stakeholders se ha institucionalizado ya, tanto en el ámbito empresarial como el académico, y está siendo decididamente adoptada por instituciones relevantes que trabajan por la normalización de la información medioambiental, como la GRI (Global Reporting Initiative, 2000) y la FEE (2000). Puede consultarse además a Carrasco et al. (1999, p. 5), que aportan referencias documentales que así lo confirman.

Coincidimos al respecto con Llena Macarulla (1999, p. 106) cuando suscribe - en una interpretación amplia del alcance del término "partícipe"- : *"En nuestra opinión, este es el paradigma que explica básicamente la comunicación de información social por parte de las empresas, ya que ... éstas conocen que existe una gran variedad de agentes sociales con interés en el funcionamiento de la organización y sin cuyo apoyo, implícito o explícito, peligraría la existencia de la propia entidad"*.

2.3.2.- Delimitación de la contabilidad medioambiental.

De hecho, en las páginas precedentes hemos avanzado considerablemente en la delimitación de nuestra concepción de la contabilidad medioambiental. Retomamos aquí la cuestión para perfilarla con mayor rigor y, al tiempo, para fijar los límites en los que enmarcamos el presente trabajo.

De cuanto antecede se desprende que pensamos que la contabilidad medioambiental no es una disciplina independiente distinta de la contabilidad clásica, sino que lo que pretende es ampliar el campo de ésta, incorporando la consideración de los efectos medioambientales de la actividad de las organizaciones. En este mismo sentido se pronuncian Gray et al. (1993, p. 6), AECA (1999a, p. 38), Llena Macarulla (1999, p. 167), entre otros.

Gray et al. (1987, p. IX) definen la contabilidad social y medioambiental como *"el proceso de comunicar los efectos sociales y medioambientales de las acciones económicas de las organizaciones, a grupos con un interés particular en la organización y a la sociedad en su conjunto. Ello supone extender la responsabilidad de las organizaciones más allá del tradicional rol de suministrar información financiera a los propietarios del capital"*.

Consecuencia de lo anterior, la contabilidad medioambiental puede admitir, en principio, tantas subdivisiones como la contabilidad convencional. Llena Macarulla (1999, p. 168) plantea las siguientes:

- a) Contabilidad nacional medioambiental.
- b) Contabilidad financiera o externa medioambiental.
- c) Contabilidad de gestión medioambiental.
- d) Contabilidad de dirección estratégica medioambiental.

La contabilidad nacional medioambiental tiene carácter macroeconómico. Se la llama también contabilidad de los recursos naturales, por cuanto su principal tarea es el inventario y el cálculo del consumo de estos recursos, con todas las dificultades de valoración inherentes a este tema. Tarea que, como hemos tenido ocasión de comprobar, está lejos de ser resuelta.

La contabilidad medioambiental financiera o externa tiene por objeto la estimación, registro e información de los activos, pasivos, gastos, ingresos, contingencias y provisiones medioambientales. Estos es, aspectos financieros que encuentran su lugar natural en las cuentas anuales de las empresas.

Por su parte, la contabilidad de gestión medioambiental se ocupa del tratamiento de este tipo de costes e ingresos y de la elaboración de información útil para la toma de decisiones orientadas a la gestión medioambiental de la empresa. No está orientada al *reporting* externo.

Las dificultades de medición y valoración que hemos mencionado hacen preciso que la contabilidad financiera medioambiental complete la información formulada en términos financieros (o de contenido patrimonial), con otra información descriptiva (datos cualitativos), y otros cuantitativos expresados en unidades físicas.

Partiendo de la distinción entre información de contenido patrimonial y la que no lo tiene, la literatura ha acuñado dos términos diferentes (Larrinaga, 1999a, p. 17):

-*Environmental Accounting*, Contabilidad Financiera Medioambiental, para referirse a la información de contenido patrimonial.

-*Environmental Reporting*, para aquella de carácter narrativo y cuantitativo que no puede expresarse en términos financieros.

A partir de las anteriores consideraciones, podemos formular las siguientes precisiones sobre el alcance que damos a nuestro trabajo:

*Nuestro enfoque es de contabilidad medioambiental microeconómica, por cuanto nuestro principal objeto específico de estudio son las empresas del sector turístico.

*Nuestro trabajo está centrado en la contabilidad financiera, aunque ello no suponga arrinconar por completo a la contabilidad de gestión. La justificación de esta preeminencia de la contabilidad financiera estriba en la necesidad de acotar en un campo que, como el de la contabilidad

medioambiental, es suficientemente extenso. Así, la preferencia que daremos a la contabilidad financiera no prescindirá por completo a la de contabilidad de gestión, a la que resultará obligado recurrir en algunos aspectos para completar nuestra tarea; lo que queremos significar con ello es que no constituirá en absoluto el núcleo fundamental del trabajo.

*Pese a que nuestro deseo sería dar a nuestra tesis una mayor orientación hacia la *Environmental Accounting*, antes que al *Environmental Reporting*, hemos optado por enfocar nuestro trabajo con una visión integradora de ambas que no minusvalore ninguna información de contenido medioambiental, sea del tipo que fuere, dado el incipiente estadio de desarrollo de las empresas turísticas en este tema.

Nuestro interés por los Sistemas de Gestión Medioambiental se justifica desde esta perspectiva. Como es sabido, el Reglamento comunitario EMAS prescribe para las empresas que se acogen al Sistema, la obligación de hacer pública una Declaración Medioambiental. La ausencia del medio ambiente de los estados financieros convencionales de las empresas turísticas (hecho que tendremos ocasión de comprobar en el Capítulo Tercero) acrecienta el interés por tal tipo de informes separados.

*Aún reconociendo el vital papel de la auditoría en la imprescindible validación de la objetividad de la información suministrada, no nos detendremos en ella más que en lo que resulte imprescindible⁸.

Houldin (1993, p. 7) plantea de forma gráfica las funciones de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión medioambientales, que recogemos en el Cuadro 2.3:

⁸ Para su estudio con mayor profundidad, puede recurrirse a la interesante tesis doctoral de Páez Sandubete (1998), monográfica sobre el tema.

CONTABILIDAD FINANCIERA

En el **balance de situación**:

- Valoración de activos.
- Valoración de pasivos.
- Contingencias.
- Provisiones.

En la **cuenta de resultados**:

- Nuevos tipos de gastos, tales como tratamiento de residuos, costes de limpieza, etc.

En los **informes anuales**:

- Datos del desempeño medioambiental de la organización.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN

- Presupuestos incluyendo costes medioambientales, inversiones y proyecciones de beneficios.
- Evaluación de inversiones para estimar costes y beneficios medioambientales.
- Análisis coste-beneficio de la mejora medioambiental.
- Análisis de costes y programas de mejora de la eficiencia.

Cuadro 2.3: Información medioambiental en la contabilidad financiera y en la contabilidad de gestión. Fuente: Houldin, 1993.

2.3.3.- Posibilidades, dentro del actual marco conceptual, para incorporar el medio ambiente a la contabilidad.

La información contable medioambiental que acabamos de tratar en el apartado anterior, puede ser suministrada utilizando los instrumentos que aparecen en el Cuadro 2.4:

		INFORME ANUAL		INFORME AMBIENTAL
		INFORMACIÓN OBLIGATORIA (CUENTAS ANUALES)	INFORMACIÓN VOLUNTARIA	
INFORMACIÓN FINANCIERA		Activos, pasivos, costes, provisiones y contingencias medioambientales en balance, cuenta de resultados y memoria.	Desglose y explicación de los gastos, inversiones, provisiones y contingencias medioambientales.	Contabilidad de costes completos.
INFORMACIÓN NO FINANCIERA	CUANTITATIVA	Cuantificaciones físicas del impacto ambiental en la Memoria o en el informe de gestión.	Cuantificación física del impacto medioambiental de la empresa apoyado con gráficos, etcétera en un apartado específico del informe anual.	Balance material. Comparación de emisiones con normas medioambientales.
	NARRATIVA	Descripción del impacto o de las iniciativas para la minimización de éste (informe de gestión).	Descripción de los impactos medioambientales y de las iniciativas correctoras en un apartado específico del informe anual.	Descripción técnica de los impactos y de las medidas de minimización, distinguiendo fuentes de contaminación y "sumideros".

Cuadro 2.4: Instrumentos contables de información medioambiental. Fuente: Larrinaga (1999a, p. 11).

El cuadro pone de manifiesto la diferenciación entre información financiera y no financiera. En ésta última podemos distinguir entre la información cuantitativa - en unidades físicas- y no cuantitativa -cualitativa o narrativa-.

En cuanto a los instrumentos, además de las cuentas e informes anuales, existe la posibilidad de recurrir a presentar un informe medioambiental separado.

Por su parte, el informe anual puede subdividirse en la información obligatoria contenida en las cuentas anuales, y las informaciones de carácter voluntario.

Expondremos en este apartado una visión sintética de las posibilidades de introducción de información medioambiental de contenido patrimonial en los sistemas de cuentas tradicionales, y dejaremos para el Capítulo Cuarto de este trabajo una propuesta de cambios más profundos, necesarios para llegar a una información económico-contable comprometida con la sostenibilidad.

Podemos clasificar la normativa relativa a la incorporación de los aspectos medioambientales a la información contable en obligatoria y voluntaria. Las normas de carácter obligatorio lo son en el ámbito de ciertos países o regiones, y por lo general no contienen las precisiones conceptuales y doctrinales profundas que encontramos en los pronunciamientos normativos de carácter voluntario. Hemos optado por iniciar nuestro estudio por éstas últimas, y continuar en el siguiente apartado 2.4 con las normas obligatorias.

Así pues, los conceptos que consideramos en lo que resta de este subapartado 2.3.3 constituyen una primera aproximación a la compleja problemática conceptual que presenta la incorporación de los aspectos medioambientales a la contabilidad. Aproximación que resulta ineludible realizar ahora, a fin de contextualizar adecuadamente el trabajo teórico y empírico que pretendemos llevar a cabo en lo que resta de este Capítulo Segundo y en todo el Capítulo Tercero. Completaremos su estudio y análisis en el Capítulo Cuarto, formulando una propuesta de aplicación de la contabilidad y el reporting medioambientales a las empresas de alojamiento turístico.

En nuestro criterio, los pronunciamientos normativos *de ámbito internacional* y de carácter voluntario más importantes en la actualidad, relativos a la contabilidad financiera medioambiental, son los siguientes:

* Las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 1999) números IAS 36, sobre deterioro del valor de los activos; IAS 37 sobre provisiones, activos y pasivos contingentes, y la IAS 38 sobre inmovilizado inmaterial. Pese a que no dibujan un cuerpo normativo completo para la contabilidad financiera medioambiental, tienen clara relevancia en estas cuestiones.

* La propuesta completa del Accounting Advisory Forum de la Unión Europea (AAF, 1995), que recientemente ha derivado en la Recomendación de la Comisión Europea (2001) *“relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas”*.

* La propuesta contenida en el Informe del ISAR, Grupo de Trabajo de las Naciones Unidas sobre Normas Internacionales de Contabilidad e Información (ISAR, 1998), que contiene asimismo un planteamiento completo de la contabilidad financiera medioambiental.

* Los trabajos de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE, 1995, 1996, 1997, 2000).

Otros estudios que, pese a no proceder de organismos de ámbito internacional, provienen de entidades cuyas opiniones tienen clara proyección internacional. Podemos destacar los del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA, 1993, 1994) y del Emerging Issues Task Force (EITF) del Financial Accounting Standards Board (FASB, 1990), entre otros.

Observemos que, por el momento, ninguna de estas propuestas se traducen en normas de cumplimiento obligado en nuestro país.

A los anteriores cabe añadir otros pronunciamientos y normas de ámbito doméstico –algunos con carácter obligatorio– emitidos en diferentes países, que serán objeto de nuestra atención en el siguiente apartado de este mismo capítulo.

Antes de proseguir con nuestro hilo argumental, nos parece oportuno hacer una referencia especial a la Recomendación citada de la Comisión Europea (2001),

y ello por dos motivos. El primero, su reciente publicación (DOCE de 13 de junio de 2001). El segundo, por la gran importancia que puede suponer su posible traslación al derecho contable de cada uno de los estados miembros.

Con su publicación, la Comisión cumple con su compromiso de emitir unas directrices armonizadas para incorporar los aspectos medioambientales a la información financiera contable. Este compromiso estaba recogido desde 1992 en el V Programa de Acción en Materia de Medio Ambiente.

La Recomendación es consecuencia directa del documento del Accounting Advisory Forum de la Unión Europea (AAF, 1995), del que deriva.

Mediante este documento, la Comisión Europea recomienda a los estados miembros que *“garanticen para los períodos contables que comiencen dentro del plazo de doce meses a partir de la fecha de adopción de la presente Recomendación y para todos los futuros períodos contables, que las empresas abarcadas por la Cuarta y Séptima Directivas apliquen las disposiciones incluidas en el anexo a la presente Recomendación en la preparación de las cuentas anuales y consolidadas, así como del informe anual y del informe anual consolidado”*.

Claramente, la forma jurídica de *Recomendación* no es la mejor si pensamos que lo que debiera pretenderse es su carácter vinculante y obligatorio para los estados miembros. A lo largo de este trabajo venimos defendiendo la necesidad de que la información medioambiental adquiriera el carácter obligatorio que necesita para alcanzar su mayoría de edad, pues ello la llevaría a generalizarse, a normalizarse con mayor profundidad, y al deseable desembarco de la profesión auditora en este campo de trabajo.

Será preciso esperar algún tiempo para poder apreciar la traslación real de esta Recomendación al derecho contable de cada uno de los estados miembros.

Por lo que a España se refiere, es previsible que la Recomendación se incorpore a nuestro cuerpo normativo contable de un modo bastante directo, dado el precedente introducido en las adaptaciones sectoriales del PGC desde 1998, que como veremos en el próximo apartado, generalizan la obligación de presentar

información medioambiental. De hecho, el contenido de la Recomendación viene a suplir una carencia fundamental de la norma del PGC: contiene definiciones precisas y establece criterios normativos para el reconocimiento, valoración e información de los activos, pasivos y gastos medioambientales.

La Recomendación Comunitaria es coherente con las normas internacionales IAS 36, 37 y 38 del IASC, en lógica consecuencia de la estrategia definida en el año 2000 por la UE que requiere la aplicación de las IAS por las compañías que coticen en Bolsa a partir del año 2005 (Comisión, 2000b). La Recomendación recoge asimismo los trabajos del ISAR (1998) de Naciones Unidas, con un enfoque similar. También ha intervenido en su elaboración la FEE, que ha aportado los trabajos arriba citados de su Sustainability Working Party.

En su conjunto, estos pronunciamientos normativos representan un considerable avance en la armonización de la información financiera medioambiental, si la comparamos con la situación existente al inicio de la pasada década de los años 90. Así pues, el intenso debate que sobre estos temas han llevado a cabo investigadores y organismos, está produciendo avances significativos.

2.3.3.1.- Contabilización de los costes medioambientales.

Nos referimos aquí a situaciones en las que la empresa debe realizar actuaciones que le suponen sacrificios de recursos en el presente ejercicio: gestión de residuos y de recursos naturales, nuevas inversiones, multas y sanciones, reparación de daños, costes de descontaminación y restauración del medio natural, etc.

Fernández Cuesta y Arellano Gil (1995; p. 556) definen los costes medioambientales como “*el consumo, necesario y debidamente valorado, de factores de producción relacionados con: los recursos naturales necesarios para la producción, la asimilación por el entorno natural de desechos de las actividades de producción y consumo y el conjunto de bienes y servicios naturales que se orientan a las necesidades vitales y de calidad de vida del ser humano*”.

Por su parte, la Recomendación de la Comisión (2001) define el concepto de *gasto* medioambiental como aquel que “*engloba el coste de las medidas adoptadas*

por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos gastos incluyen, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas superficiales y subterráneas, la protección del aire libre y del clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y del paisaje”.

Tendremos ocasión de analizar y matizar estos planteamientos con mayor detenimiento en el Capítulo Cuarto.

Así pues, los costes medioambientales son los derivados del consumo de recursos naturales y de la prevención, reducción y restauración de los impactos medioambientales negativos producidos por la actividad productiva.

Como consecuencia de la tradicional falta de preocupación por estos temas, las empresas han venido considerando con frecuencia los costes medioambientales en que iban incurriendo como gastos del ejercicio en que se producen, cuando resulta evidente que algunos gozan de las características precisas para ser considerados bien como gastos activables, bien como inversiones (Ripoll y Crespo, 1998; p. 170).

El reconocimiento contable de los costes medioambientales ofrece tres posibilidades principales:

- A.- Los costes medioambientales como gasto o pérdida del ejercicio.
- B.- Su consideración como gastos a distribuir en varios ejercicios.
- C.- Su registro como inversión.

A.- La consideración de los costes medioambientales como **gastos del ejercicio**. Hablaremos de **gastos** siempre que estemos ante sacrificios de recursos que permiten generar nuevos bienes o servicios con valor, de modo tal que el coste de los recursos sacrificados se recupera mediante el ingreso derivado de la venta en el mercado del bien o servicio producido. Los gastos de gestión de los residuos resultantes del proceso productivo constituyen un ejemplo.

En cambio, deberemos calificar los costes medioambientales como **pérdidas** cuando nos encontremos con el caso de que los recursos consumidos no generen bien o servicio alguno, o bien el valor de éstos no sea suficiente para compensar el

importe de los recursos sacrificados. Este es el caso de los accidentes, así como de las multas y sanciones por incumplimiento de la normativa legal.

B.- Gastos medioambientales a distribuir en varios ejercicios.

Normalmente, las empresas incurren en los gastos que resultan necesarios para poder producir los bienes o servicios. En ocasiones, un gasto realizado en el presente ejercicio contribuye a generar ingresos también en años venideros. En tal caso, el principio contable de correlación de ingresos y gastos permite que éstos sean imputados a los resultados de aquellos ejercicios en los que contribuyen a generar beneficios. Estamos entonces ante los gastos de imputación plurianual, también llamados de imputación diferida, o a distribuir en varios ejercicios.

Cuando un gasto incurrido en el presente ejercicio contribuya a generar ingresos en ejercicios venideros, se contabilizará:

*Como **gasto a distribuir en varios ejercicios**, si no tiene valor posible de realización en el mercado.

*Como **inversión**, si tiene valor venal positivo y reúne las características básicas de un activo: ser controlado por la empresa como consecuencia de una transacción pasada, estar destinado a servir de forma duradera a la actividad de la empresa, y tener capacidad de generar rendimientos futuros.

C.- La calificación de **inversiones medioambientales** no plantea dificultad alguna cuando se trata de adquisiciones de nuevos bienes de equipo destinados a evitar, paliar o reparar los efectos medioambientales negativos producidos por la actividad empresarial. Y ello independientemente de que la inversión sea iniciativa de la propia empresa o de que derive de un imperativo legal. Por ejemplo, sistemas de filtros en chimeneas o de depuración de aguas residuales.

Pese a que hoy este enfoque nos pueda parecer evidente, tiene interés recordar que no siempre ha sido así. Como señala Fernández Cuesta (1992, p. 401), para la Confederación Española de Organizaciones Empresariales CEOE, las medidas atenuadoras de la contaminación se concibieron, en un primer momento, como

gastos del ejercicio para, posteriormente, cambiar este criterio y empezar a considerarlas como inversiones de inmovilizado cuando así proceda.

Si en lugar de tratarse de nuevas adquisiciones nos referimos a costes en los que se ha incurrido por motivos medioambientales después de la entrada en funcionamiento del bien, en principio sólo podrían considerarse como mayor valor de los inmovilizados si suponen un incremento de su capacidad o eficiencia productivas, su vida útil o su valor residual. Véanse al respecto, entre otras, las normas de valoración del inmovilizado material del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, 1991), el Plan General de Contabilidad (ICAC, 1990), las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 1999; IAS nº 16) y los pronunciamientos de AECA en la serie Principios Contables (1992; doc. Nº 2). En el Capítulo Cuarto matizaremos y discutiremos este enfoque, junto con otras cuestiones que dejamos aparcadas por el momento, dado el carácter de fundamentación básica que le hemos dado a este subapartado.

2.3.3.2.- Contabilización de las responsabilidades medioambientales.

Hasta aquí hemos analizado el tratamiento contable de costes medioambientales en los que la empresa ya ha incurrido y que pueden tener o no proyección económica futura.

Abordamos ahora, también muy someramente, la respuesta a dar a las responsabilidades, riesgos y pérdidas futuras previsibles de carácter medioambiental. De acuerdo con los principios contables, éstos deben registrarse tan pronto como sean conocidos, independientemente de que los pagos no tengan que materializarse hasta ejercicios venideros, y de que exista algún grado de incertidumbre en cuanto a su acaecimiento, importe o fecha.

Sobre el particular, encontramos concordancia en lo fundamental entre la doctrina internacional contenida en las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 1999; IAS nº 37), el texto de la Recomendación Comunitaria (2001) y la planteada en España por AECA en el documento nº 11 de la serie Principios Contables (AECA, 1992).

El tratamiento contable de estos costes futuros dependerá de su grado de incertidumbre. Si tenemos la seguridad de que en el futuro deberemos responder de una determinada responsabilidad de naturaleza medioambiental, y su importe y vencimiento son ciertos, estamos ante un **pasivo medioambiental cierto**. Si existe alguna indeterminación en cuanto a que debamos o no afrontar tal responsabilidad, o existe incertidumbre ante su importe o fecha, nos enfrentamos a una provisión o bien a una contingencia.

Una **provisión (para riesgos y gastos**, en la terminología al uso en España) es el reconocimiento de una obligación actual generada por sucesos pasados cuya probabilidad de que suponga salida de recursos en el futuro es alta o total, y cuyo importe o fecha son inciertos. Reconoceremos una provisión siempre que su cuantía pueda estimarse de un modo fiable.

En cambio, una **contingencia o pasivo contingente** es una obligación solamente *posible* (menos que probable) generada por sucesos pasados, que será o no confirmada según ocurran o no acontecimientos futuros que están fuera del control de la empresa. También tratamos como contingencias aquellas provisiones cuyo importe no pueda ser determinado de una manera fiable.

La diferencia fundamental está en que las provisiones se refieren a hechos *probables* (probabilidad mayor de 0,5), mientras que las contingencias lo hacen a hechos *posibles* (probabilidad menor de 0,5). El grado de incertidumbre es, pues, mayor en el caso de las contingencias.

La doctrina contable más extendida considera que las provisiones deben afectar de forma inmediata a la cuenta de resultados y encontrar reflejo en el pasivo del balance. En cambio, las contingencias, mientras sigan siendo tan sólo hechos posibles, no se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias ni se recogerán en balance, aunque debe informarse de ellas en la Memoria.

Las contingencias se convertirán en provisiones, si en el futuro acaecen los sucesos que las transformen de posibles en probables.

Pese a la coincidencia en lo fundamental, existen diferencias no despreciables de enfoque entre las normas del IASC y las de AECA. El IASC contempla en todos los casos a las provisiones como pasivos reales, mientras que la posición de AECA es menos clara en este punto, al no requerir la existencia de un compromiso de pago con terceros. Ello permite el registro contable como provisiones de las destinadas a grandes reparaciones, por ejemplo, que no tienen esta consideración para el IASC (Giner et al., 1999, pp. 147-155).

2.3.3.3.- Otro tipo de información medioambiental.

Hasta aquí nos hemos referido al tratamiento de los costes y responsabilidades medioambientales aplicando el modelo contable convencional. Aquí acaban las obligaciones informativas de las empresas.

Nuestra hipótesis al respecto es que este estado actual es insatisfactorio. No nos parece suficiente para una contabilidad acorde con una economía sostenible, que exige una reformulación más profunda del modelo. Tendremos ocasión de contrastar esta hipótesis en el apartado 2.6 de este capítulo, y en los estudios empíricos que abordaremos en el Capítulo Tercero. Si el actual estado de cosas debe mejorar, en el Capítulo Cuarto se sugieren cambios que pueden favorecer este avance.

Ello no obstante, aún sin entrar en planteamientos “revolucionarios”, es posible que las empresas adopten una postura más proactiva, adelantándose al futuro y facilitando información voluntaria adicional sobre aspectos sociales y medioambientales.

Para ello pueden utilizar instrumentos como la Memoria (diferenciando los elementos patrimoniales que tienen el carácter de medioambientales); el Informe de Gestión y el Informe Anual, en los que pueden facilitarse datos en diferentes unidades de medida (datos financieros, datos físicos, etc.), así como informaciones cualitativas, que arrojen mayor luz sobre las relaciones entre la empresa y el medio ambiente. También puede recurrirse a los informes medioambientales separados.

Esa información será tanto más creíble en la medida en que sea verificada por expertos independientes. Entran en juego aquí las auditorías medioambientales y los sistemas de gestión medioambiental. De todo ello nos ocuparemos más extensamente en el próximo apartado 2.7 dentro de este mismo capítulo, así como en el Capítulo Cuarto.

2.4.- NORMATIVA DE CARÁCTER OBLIGATORIO SOBRE PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL.

Las normas contables juegan un papel decisivo en la armonización de la información resultante. Si lo que perseguimos es información comprensible, relevante, fiable, objetiva y comparable, todas las empresas deberán elaborarla siguiendo unos mismos criterios. De aquí se derivan los principios contables generalmente admitidos, las normas de valoración y el resto de disposiciones más específicas que conducen a una información altamente normalizada.

En el presente apartado repasaremos la normativa *de carácter obligatorio* actualmente existente en los países desarrollados sobre elaboración y publicación de información medioambiental. A partir de ello, en el apartado 2.5 siguiente constataremos cuál es el panorama actual de la información medioambiental realmente publicada por las empresas. Tras poner de relieve el limitado alcance que, en general, tienen las normas contables existentes de obligado cumplimiento, concluiremos este capítulo con una referencia especial a los sistemas de gestión medioambiental, instrumentos voluntarios con un potencial muy interesante en el campo de la contabilidad y el reporting medioambientales.

Así pues, en lo que resta del presente capítulo nos ocupamos de la normativa realmente existente y su aplicación (el *ser* de las cosas). Los estudios empíricos del Capítulo Tercero nos permitirán constatar la realidad actual de las empresas turísticas de las Baleares con respecto a este tipo de información. Dejaremos para el Capítulo Cuarto un análisis más exhaustivo de las **propuestas** normativas (el *deber ser*) formuladas principalmente por organismos de carácter internacional para incorporar los aspectos medioambientales a la contabilidad, aplicándolas a las

empresas del sector turístico de una forma que pretendemos sea crítica y creativa. En ese capítulo nos proponemos asimismo hacer aportaciones teóricas más allá de las propuestas normativas existentes, cuando lo consideremos apropiado para favorecer un mayor avance hacia la sostenibilidad.

El análisis de la **normativa país a país** es más bien desalentador, ya que su resultado global es que existen escasas normas que vayan más allá del registro de los activos, pasivos, costes, provisiones y contingencias, que ya hemos comentado en el apartado 2.3.3. Esta es la conclusión, entre otros, de los estudios periódicos llevados a cabo por el Grupo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (I.S.A.R.) de la O.N.U. (López Rodríguez, 1993; pp. 338-9).

Pensamos que esta escasez de normas de ámbito nacional tiene que ver con el hecho de que introducir regulaciones de información contable medioambiental sólo para las empresas de un país puede perjudicar la competitividad nacional y favorecer la emigración de las empresas hacia países con normas menos exigentes. En palabras de Carrasco (1994), *“la adopción de soluciones parciales como las que se están proponiendo por Comunidades Autónomas, Países o por la Unión Europea (eco-label, auditorías ambientales, etc.) sólo consiguen desplazar espacialmente y temporalmente los efectos negativos de la actividad económica”*.

Tal posibilidad de «huida» no existe en las empresas del sector servicios, pues por definición éstos deben prestarse al cliente en el mismo lugar geográfico en el que son producidos.

Si repasamos brevemente la normativa existente nos haremos una idea más exacta del camino recorrido hasta el momento.

Países americanos.

En los **Estados Unidos**, el *Emerging Issues Task Force* del Financial Accounting Standards Board (FASB) ha emitido diferentes pronunciamientos⁹,

⁹ Issue 89-13, sobre la contabilización de los costes de eliminación de amianto. Issue 90-8, sobre la capitalización de los costes de tratamiento de la contaminación ambiental. Issue 93-5, que incluye criterios de valoración de las provisiones para riesgos y gastos. Issue 95-23, sobre el tratamiento contable de la restauración de lugares contaminados.

entre los que destacan los relativos a las condiciones de capitalización de costes medioambientales y a la delimitación de los conceptos de pasivos, provisiones y contingencias de carácter medioambiental.

Encontramos además las recomendaciones de la Securities & Exchange Commission (SEC), Comisión del Mercado de Valores, aplicables a las compañías que cotizan en bolsa. Esta normativa va más lejos que la del FASB, y requiere a las empresas que informen de los aspectos ambientales que puedan resultar relevantes para los inversores, aunque sin que se regule normativamente el cómo hacerlo (Skalak et al., 1993/94).

La información demandada se centra en las implicaciones que para el futuro de la empresa puedan tener sus impactos medioambientales. Por ello, antes que a inversiones y costes pasados, presta mayor atención a los aspectos con proyección futura, dando más importancia a las provisiones, las contingencias, los compromisos por abandono de actividad y las responsabilidades derivadas de litigios medioambientales. Estos últimos se consideran relevantes cuando el importe de las reclamaciones exceda del 10% del valor de los activos o de 100.000 dólares (Skalak et al., 1993/94).

Además de su limitado alcance, muchas sociedades hacen oídos sordos a las exigencias de la SEC, que ha sido acusada de hacer respetar compulsivamente esta disposición tan sólo una vez en veinte años, situación que vienen denunciando las asociaciones ecologistas y las propias compañías de seguros (Bonilla et al., 2000).

En **Canadá**, la Comisión del Mercado de Valores de Ontario y Quebec recomienda la inclusión en el informe de gestión de información cuantificada sobre inversiones medioambientales y su impacto sobre los resultados de la empresa y su posición competitiva. Todo ello sin que se regule cómo hacerlo, lo que dificulta la posibilidad de establecer comparaciones en el tiempo o en el espacio.

Por su parte, los trabajos del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA, 1993, 1994) son de referencia obligada en el estudio de la contabilidad financiera medioambiental. Contienen un riguroso estudio de sus elementos

integrantes, y se pronuncia sobre el tratamiento y la información a proporcionar sobre gastos e inversiones, provisiones y contingencias de carácter medioambiental.

En **Brasil**, la Comisión del Mercado de Valores recomienda incluir en el informe de gestión una referencia a las inversiones destinadas a proteger el medio ambiente, sin requerir que sea detallada ni cuantificada.

Europa.

En el V Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente (Consejo, 1993), se planteó la necesidad de redefinir los conceptos, normas, convenciones y metodología contables, de modo que el consumo de recursos ambientales forme parte de los costes totales de producción de bienes y servicios. La iniciativa comunitaria se centra principalmente en el ámbito de la contabilidad financiera medioambiental y en la comunicación de esa información a los diferentes colectivos de usuarios.

Tan ambicioso objetivo se concretó en un primer trabajo realizado por el Foro Consultivo de la Contabilidad (Accounting Advisory Forum, AAF, 1995), consistente básicamente en incorporar las cuestiones ambientales comentadas en el apartado 2.3.3. a la información financiera de las empresas. Desarrolla el contenido de las Directivas Cuarta y Séptima para impulsar el reconocimiento de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales.

Como hemos tenido ocasión de comentar en 2.3.3, ese trabajo del Accounting Advisory Forum ha culminado en fecha reciente con la publicación de la Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas (2001) “*relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas*”, que puede traducirse a corto plazo en disposiciones normativas al respecto en cada uno de los estados miembros.

Sin embargo, estas propuestas no tienen *de momento* carácter obligatorio para las empresas, por lo que nos ocupamos de ellas en otros lugares de este trabajo (en el subapartado 2.3.3. y en el Capítulo Cuarto).

Dinamarca (Bebbington, 1999) se ha convertido en el primer país de la Unión Europea en hacer obligatoria la publicación de un informe medioambiental que debe depositarse de manera conjunta con las cuentas anuales.

La norma danesa entró en vigor en 1996 y afecta a las empresas de determinados sectores con especial impacto en el medio ambiente.

El informe debe contener una descripción de las actividades de la empresa y de sus impactos ambientales, con información cuantitativa sobre consumos de agua, energía, materias primas, generación de residuos, etc. Sin embargo, deja a la elección de las empresas la presentación de la información en valores absolutos o en cifras relativas (para protegerse frente a los competidores); de forma narrativa o mediante gráficos, etc.

Permite que las empresas que se hayan acogido al sistema comunitario EMAS puedan utilizar a efectos de esta ley la misma declaración medioambiental que deben elaborar a efectos del EMAS, lo cual puede tener la virtud de hacer de éste un estándar a seguir.

Pese al indudable avance que supone la obligatoriedad y la publicidad que contempla la norma, no es menos cierto que no se ha normalizado suficientemente el formato en el que se presenta la información, lo que dificulta la consecución de una de las características fundamentales que debe reunir: la comparabilidad.

Siguiendo los pasos daneses, en noviembre de 1998 se aprobó en **Holanda** una norma que obliga a que las empresas de cierto tamaño presenten información sobre su situación medioambiental. También **Suecia** cuenta con normas obligatorias de reporting medioambiental (FEE, 2000; p. 13).

En **Bélgica**, algunas compañías vienen obligadas a hacer pública información sobre sus niveles de emisiones, ruidos, producción de residuos, riesgos de accidentes, etc. Reconoce asimismo al efecto el modelo de declaración medioambiental de EMAS (De Beelde y Willequet, 2000).

En **Noruega** encontramos una norma contable que obliga a incluir en el informe anual datos sobre el impacto ocasionado por la actividad de la empresa en

el medio ambiente, y sobre las medidas tomadas para corregirlo (Fernández Cuesta, 1992; pág. 404).

En el **Reino Unido**, el gobierno ha emitido normas para medir e informar sobre las emisiones de CO₂ y de la generación de residuos (FEE, 2000; p. 13).

En el resto de países europeos encontramos disposiciones legales sobre el tema, que son menos ambiciosas. Algunas normas puntuales obligan a suministrar información ambiental cuando las inversiones positivas para el medio están subvencionadas por la administración pública. Podemos mencionar dentro de este grupo a Alemania, Noruega, Suecia, Suiza y Holanda.

España.

En el ámbito de la **contabilidad de gestión**, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.) publicó en 1996 la propuesta de documento “*Contabilidad de Gestión Medioambiental*”, elevado a definitivo en 1999. El texto pone de manifiesto las exigencias medioambientales a las que se enfrentan las empresas, y les propone algunos instrumentos conceptuales para el tratamiento de los costes relacionados con el entorno y para elaborar informes medioambientales para la gestión.

Sin embargo, el enfoque del documento de A.E.C.A. reduce la contabilidad de gestión medioambiental a algo meramente economicista, a un contraste entre costes de gestión medioambiental e ingresos derivados de dicha gestión. La plantea como fuente de ventajas competitivas, de subvenciones, etc.; pero no propone mayores modificaciones en el paradigma contable convencional, ni aborda un cambio en profundidad del cálculo de costes, ni incorpora las externalidades.

Con todo, la sola existencia del documento demuestra los niveles de sensibilidad y preocupación suficientes como para el tema haya sido objeto de estudio por una comisión de la Asociación.

En el ámbito de la **contabilidad financiera**, la primera norma española que regula *con carácter obligatorio* la presentación de información medioambiental es

la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas del Sector Eléctrico, aprobada por Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo.

Su texto recoge, dentro de la memoria, la nota 19 relativa a información sobre medio ambiente. En el Cuadro 2.5 se recoge el contenido propuesto.

Memoria:

“Nota 19. Información sobre medio ambiente:

Se facilitará información sobre:

Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada.

Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos otros de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino.

Riesgos y gastos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión:

Saldo inicial.

Dotaciones.

Aplicaciones.

Saldo final.

Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos.”

Cuadro 2.5 Información medioambiental a publicar en la Memoria de las empresas (Adaptación del P.G.C. a las empresas del sector eléctrico. Real Decreto 437/1998).

Como se puede observar, la información que la citada adaptación incorpora en la nota 19 de la memoria hace referencia a tres aspectos:

- *Inversiones medioambientales.
- *Gastos en que se incurre con el mismo propósito.
- *Provisiones y contingencias medioambientales

Los primeros estudios empíricos realizados sobre la aplicación real de estas normas al sector eléctrico se refieren a las cuentas anuales de 1998: Larrinaga (1999c), Bonilla et al. (2000). Las conclusiones más significativas son:

-Se constata un elevado grado de cumplimiento de los requerimientos informativos sobre inmovilizados de carácter medioambiental y sus amortizaciones.

-En cambio, la información que se da sobre gastos medioambientales es mucho menos detallada. Ninguna empresa cumple con la exigencia de la nota 19 de diferenciar entre gastos ordinarios y extraordinarios.

-En cuanto a las provisiones medioambientales, existe mucha disparidad: desde la omisión absoluta (opción mayoritaria), hasta referencias justificativas de su ausencia basadas en la inexistencia de litigios. La única empresa que cuantifica su importe incumple con los requerimientos de la norma que pide que se faciliten sus movimientos durante el ejercicio.

-La información sobre contingencias es aún menor. Las soluciones más socorridas son, por un lado, la negación de su existencia, y por otro, la afirmación de que las posibles contingencias están cubiertas con seguros de responsabilidad civil, aunque solamente una empresa los cuantifica.

A pesar de todas las deficiencias indicadas, los informes de auditoría son absolutamente limpios. La reciente implantación de la norma puede ayudar a justificar este panorama.

Con todo, hay que felicitarse de que por vez primera se regule en España la provisión de información contable sobre el medio ambiente, y de que no haya quedado restringida al sector eléctrico. En efecto, las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad aparecidas con posterioridad han incluido una nota en la memoria con redacción idéntica a la del sector eléctrico. Se trata de las siguientes:

*Adaptación sectorial del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua (Orden Ministerial de 10 de diciembre de 1998, BOE del 24).

*Adaptación sectorial del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles y otras vías de peaje. (Orden Ministerial de 10 de diciembre de 1998, BOE del 23).

*Adaptación sectorial del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas (Orden Ministerial de 27 de junio de 2000, BOE del 29).

*Adaptación sectorial del PGC a las empresas del sector vitivinícola (Orden Ministerial de 11 de mayo de 2001, BOE del 30).

Con las normas mencionadas, se abren nuevas e inexploradas posibilidades en el terreno de la contabilidad medioambiental en España. Constituyen un importante paso adelante, puesto que hacen visibles -y en los estados financieros convencionales- las implicaciones medioambientales de la actividad de las empresas ante agentes económicos que hasta ahora las habían venido ignorando.

La importancia de las normas que comentamos adquiere mucha más fuerza si interpretamos que lo dispuesto en las adaptaciones sectoriales reseñadas con respecto al medio ambiente es de aplicación general a todas las empresas españolas. En nuestra opinión, esto es así, si consideramos que los impactos medioambientales de la actividad empresarial no se circunscriben a los mencionados sectores, y tenemos presente que es la primera vez que se regulan. Como es sabido, las novedades introducidas en adaptaciones sectoriales cuya aplicabilidad sea general, deben considerarse extensibles a todas las empresas.

En el mismo sentido apuntado se pronuncia el tenor literal de la Adaptación Sectorial a las empresas del sector eléctrico, cuando en su Introducción dice (ICAC, 1998, p. 28): *"Entre las especialidades previstas en el texto legal destaca... la inclusión de información relativa a las actuaciones empresariales con incidencia sobre el medio ambiente. Este último aspecto, a pesar de introducirse en esta adaptación sectorial, se considera de aplicación general, al entender que la*

información a que se hace referencia, si bien se establece para el sector eléctrico de forma específica, no supone más que una serie de precisiones al respecto de los contenidos del Plan General de Contabilidad; fundamentalmente de informaciones a incluir en la memoria, así como de ser objeto de provisión para riesgos y gastos determinados aspectos relativos al impacto medioambiental".

El posicionamiento anterior fue ratificado por la *Orden del Ministerio de Justicia de 30 de abril de 1999 por la que se modifica la de 14 de enero de 1994 por la que se aprobaban los modelos de presentación de las cuentas anuales para su depósito en el Registro Mercantil...* (BOE de 19 de mayo de 1999) y por la posterior modificación contenida en la Orden de 8 de mayo de 2000 (BOE del 6 y 16 de junio de 2000). Estas disposiciones prescriben que la memoria -tanto normal como abreviada- debe incluir la nota con información sobre medio ambiente, redactada en los mismos términos que las adaptaciones sectoriales arriba citadas.

Se trata de un paso hacia adelante trascendente. No obstante, queremos mencionar algunas limitaciones o aspectos a mejorar que, sin duda, las empresas pueden tener en cuenta a la hora de llevar a la práctica tal normativa y el Regulador puede tener en cuenta para próximas iniciativas en este sentido. Su perfeccionamiento reduciría asimismo la necesidad de otro tipo de instrumentos voluntarios de información medioambiental. Mencionaremos seis cuestiones (Larrinaga y Lull, 1999).

En primer lugar, la información que se solicita tiene una esencia pesimista. Es decir, solicita información sobre las inversiones, gastos o provisiones que tienen un potencial de reducción de los impactos de la empresa. No obstante, muchas actividades ecológicas de bajo o nulo coste (formación, creación de valores, sistemas de gestión medioambiental, etc.) tienen un beneficio ecológico que no por ser más intangible es menos relevante. Por ello sería de desear que se solicitase información sobre esas otras actividades.

En segundo lugar, es probable que la información que se solicita no sea del todo significativa si el lector de la memoria no tiene una adecuada representación del impacto medioambiental de la empresa. Sería por ello necesario que las

empresas efectuaran una descripción del impacto medioambiental de sus actividades. Así se hace, por ejemplo, en la declaración medioambiental prescrita en el Reglamento Europeo EMAS.

En tercer lugar, habría que considerar como otra limitación del presente marco que no prevé la presentación de información más significativa del impacto medioambiental de las empresas. Por ejemplo, en el caso de las eléctricas, sería aconsejable que la memoria exigiese información de magnitudes no financieras muy relevantes para observar el impacto medioambiental de las empresas, como por ejemplo, datos cuantitativos de emisiones de CO₂, que contribuyen al llamado efecto invernadero; o la eficiencia energética de los procesos de producción, con su impacto sobre el consumo de recursos energéticos.

En cuarto lugar, la citada norma no ha tenido en cuenta la dificultad de determinar qué gastos e inversiones están exclusivamente destinados a minimizar el impacto medioambiental de las empresas, y qué otros combinan motivaciones ecológicas con otras de tipo económico. Tal es el caso de determinadas inversiones, como las centrales de generación con ciclo combinado que unen mayor eficiencia económica con mayor eficiencia ecológica. Su consideración o no como inversión medioambiental es un problema que dista de ser baladí, como podremos apreciar en el Capítulo Cuarto. Lo cierto es que la norma española no arroja luz al respecto.

Igualmente, y *en quinto lugar*, existe una dificultad aún mayor en la identificación de provisiones y contingencias medioambientales. Consideramos que tal iniciativa es muy positiva. Pero la cuestión que se plantea es si todas las empresas van a reconocer e internalizar todas sus probables obligaciones futuras, habida cuenta del marcado carácter negativo de este tipo de informaciones. Por ejemplo, la consideración de los costes de clausura y restauración de terrenos de centrales térmicas convencionales plantean en este sentido un importante reto. ¿En qué medida están dispuestos los agentes implicados (empresas, tribunales, gobierno y auditores) a llevar a efecto tales provisiones?.

Evidentemente esta norma abre muchas posibilidades y la cuestión radica en cuál de ellas será finalmente la que termine llevándose a la práctica. ¿Se trata de una

mera declaración vacía de contenido o cuando se ha diseñado se ha hecho con la intención de que las empresas aborden el problema seriamente?.

Por último, en las adaptaciones se echa en falta un tratamiento de las particularidades de los gastos, inversiones, provisiones y contingencias medioambientales en las normas de valoración. Como ya tuvimos ocasión de observar en el apartado 2.3.3, se trata de cuestiones que no son en absoluto nimias, y que permiten una notable diversidad de enfoques. Con relación a todos los comentarios anteriores, las empresas van a encontrar una dificultad apreciable en presentar información significativa en estos apartados, máxime si no se establecen unas directrices claras en cuanto a los criterios de valoración a utilizar.

Lo reciente de su promulgación hace que, de momento, lo más destacable sea el desconocimiento generalizado. Habremos de dejar pasar algunos ejercicios para poder realizar un balance de su aplicación real.

Pese a que se trata de un meritorio avance, el medio ambiente es algo más complejo que el tratamiento contemplado por el ICAC en las adaptaciones sectoriales; no puede reducirse solamente a inversiones, gastos, provisiones y contingencias. Por tanto, para avanzar en términos de sostenibilidad cabrá postular la aportación de información complementaria.

Corresponde a los profesionales de la contabilidad implicarse en la promoción de la información medioambiental con la doble finalidad de proporcionársela a los partícipes, y de que sus empresas no se queden por detrás de la legislación y de la competencia.

Un papel esencial de este proceso está reservado a los auditores, verificando la información y evitando la persecución legal de la empresa y de ellos mismos por parte de usuarios de la información medioambiental que consideren que los contenidos revelados en tal nota no reflejan fielmente la realidad.

Como conclusión de nuestro repaso de las diferentes normas de carácter obligatorio, podemos afirmar que lo que predomina hoy en la mayor parte del

mundo es una normativa escasa y de limitado alcance con respecto a la incorporación del medio ambiente a la contabilidad. Además, como tendremos ocasión de comprobar en el siguiente apartado, con frecuencia la información que generan tiene poco carácter contable, ya que no es ni cuantitativa ni comparable.

Gray (1992) sostiene que dicha información no se suministrará nunca, a menos que la misma se convierta en obligatoria. Carmona (1993) coincide con esa opinión y añade que el mercado de la información tiene todas las consideraciones de un mercado regulado. Esa regulación debería, en el caso español, tener carácter gubernamental. De este modo, se reconocería que existe una ineficiencia medioambiental del mercado en el proceso de asignación de recursos, que haría necesaria una intervención del Estado para garantizar la supervivencia del sistema económico a largo plazo.

2.5.-POSICIONAMIENTOS EMPRESARIALES ANTE EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL.

En un muy interesante trabajo, Laughlin (1991) formuló un modelo interpretativo de los tipos de respuesta que dan las organizaciones ante los cambios que se producen en su entorno.

Unos años más tarde, Gray et al. (1995) propusieron una reformulación del modelo de Laughlin centrándose en cómo se concretan las diferentes pautas de respuesta empresarial en la información contable medioambiental que facilitan al exterior.

De ambos trabajos podemos sintetizar los siguientes cinco tipos de respuesta de las organizaciones a los retos medioambientales:

- a) **Inercia:** la organización ignora la existencia del problema medioambiental. En consecuencia, no considera la necesidad de facilitar información al respecto, de implantar sistemas de gestión medioambiental, y cualquier otra medida en tal sentido. La inercia conlleva una ausencia total de cambio.
- b) **Rechazo:** nos encontramos aquí con que, si bien la empresa reconoce la importancia del medio ambiente y la gravedad de su deterioro, lo hace desde una perspectiva global, de modo que la propia empresa como organización se auto excluye, con discursos del tipo: “afortunadamente, nuestra empresa no tiene ningún impacto sobre el medio ambiente”. Se desvían las responsabilidades hacia terceros fuera de la propia organización (política de “balones fuera”).
- c) **Reorientación:** la organización asume su propia implicación en la cuestión medioambiental, aunque la respuesta que da es más bien de imagen. La empresa, si pudiera, rechazaría la cuestión, pero como le resulta imposible, trata de internalizarla sin alterar los elementos fundamentales de su organización. Se facilita algún tipo de información medioambiental y se

pueden asumir objetivos al respecto que lleven a reducir costes, a mejorar la eficiencia o la imagen de la empresa.

Se incluiría aquí el reporting medioambiental como elemento de marketing o relaciones públicas.

- d) **Colonización:** es éste un tipo de cambio que produce modificaciones duraderas en la organización, pero que no ha sido libremente elegido por los integrantes de la misma, sino decidido por un grupo que impone su criterio al de los demás. Y ello no por propia convicción, sino por temor: temor a sanciones, a perder mercados, a las críticas, etc. Ante la realidad del cambio medioambiental, la empresa opta por controlarlo o dirigirlo, antes de verse desbordada por él.
- e) **Evolución:** es la respuesta que cabe esperar de aquellas organizaciones que se involucran realmente en un nuevo modelo de desarrollo medioambientalmente sostenible, y que lo hacen no por vía de imposición, sino mediante el diálogo libre de los miembros de la organización, lo que desemboca en unos valores compartidos. Ello conlleva poner en solfa los propios valores centrales de la organización y abrirla a cambios estructurales. Esto se traduciría en la contabilidad en una mayor transparencia informativa y en un cuestionamiento de sus principios fundamentales.

En el estudio empírico realizado por Gray et al. (1995), no encontraron ninguna organización real que respondiera a ésta última categoría.

Carrasco y Larrinaga (1995, p. 398) presentan, siguiendo a Stephan, una tipología distinta de posibles posicionamientos estratégicos de la empresa frente a la cuestión medioambiental que es un útil complemento de la anterior:

- a) **Negación.** La empresa no es consciente de sus relaciones con el medio ambiente.

- b) **Eternización de problemas.** Éstos se abordan una vez han acontecido (política de “apaga-fuegos”), lo que puede ocasionar incumplimientos y sanciones.
- c) **Cumplimiento de leyes y regulaciones.** La empresa se limita a cumplir con la normativa.
- d) **Gestión exhaustiva del medio ambiente.** La empresa trata de conseguir una ventaja competitiva adoptando una actitud positiva en el tema ambiental. Se desarrolla una gestión medioambiental.
- e) **Gestión sostenible.** El concepto de desarrollo sostenible se integra a todos los niveles.

En el Capítulo Tercero trataremos con mayor profundidad estos modelos, así como los estudios empíricos realizados hasta hoy en base a ellos. Los aplicaremos asimismo a las empresas turísticas de las Islas Baleares.

De momento, en este capítulo, utilizaremos lo anterior para describir una vista panorámica global de cuál es la situación actual de la información contable medioambiental proporcionada por las empresas.

Desde un punto de vista práctico, en un intento de sintetizar cuál es hoy la respuesta microeconómica, empresarial, a la cuestión del reflejo contable de la incidencia de la actividad de las empresas en el medio ambiente, podemos esquematizar tres tipos de comportamiento:

A) Empresas que se limitan a no informar en absoluto.

Es hoy por hoy la conducta más frecuente, y es lógico que así sea, aunque sólo fuere por tres motivos:

–La contabilidad es normativa, y las normas actualmente vigentes no contemplan –o lo hacen limitadamente– la presencia de información social y medioambiental en los estados contables.

–Generalmente, el impacto ambiental de las actividades empresariales es negativo, y naturalmente a nadie le interesa dar informaciones que puedan perjudicar su imagen exterior.

–En muchos casos, la incidencia medioambiental de la empresa es aparentemente poco significativa, o bien resulta difícil observar una relación clara de causa a efecto.

Encajan en esta forma de actuación -no informar- las actitudes de inercia y de rechazo.

Pensamos que estos comportamientos de omisión informativa solamente son parcialmente justificables en aquellas actividades empresariales que realmente no tienen ningún impacto ambiental, o en las que éste es insignificante. En tales casos podría considerarse aceptable el mantenimiento del actual sistema informativo contable con pocos cambios.

Pero cuando la importancia relativa del impacto ambiental sea relevante, deberemos propugnar que tal impacto sea puesto de manifiesto por la contabilidad, si queremos que ésta responda objetiva y fielmente a la realidad.

En este último supuesto, podríamos clasificar la información contable medioambiental que puede proporcionarse en las dos tipologías siguientes.

B) Información en la Memoria o Anexo de los estados contables tradicionales, o en otros documentos separados.

La información medioambiental no se incorpora al sistema contable tradicional –“datos duros”– más que en aquellos gastos, inversiones, provisiones y contingencias medioambientales a los que nos hemos referido anteriormente, a los que se aplican los principios y normas vigentes en el modelo contable convencional. Además de ello, se puede proporcionar información medioambiental adicional –cuantitativa o cualitativa– en la Memoria o Anexo de los estados contables, en el Informe Anual, en un Informe Medioambiental específico, etc.

Es ésta una opción propia de empresas con impactos importantes sobre el medio ambiente, que son sensibles a la demanda social de información sobre el

particular, o que simplemente quieren aprovechar la variable medioambiental como instrumento de política de marketing que mejore la imagen de la empresa ante el público.

Asimismo, algunos empresarios creen que facilitando información voluntaria adicional pueden anticiparse a las normas y de este modo influir en ellas o evitarlas.

Las dificultades inherentes a la valoración monetaria de los impactos medioambientales pueden paliarse mediante informaciones cualitativas y también ofreciendo datos cuantitativos expresados en unidades físicas.

Como tendremos ocasión de constatar más adelante, generalmente este tipo de información voluntaria magnifica en la práctica las actuaciones positivas de la empresa y disimula las negativas.

En el modelo de cambio organizativo de Laughlin estas actitudes se corresponderían con la reorientación y, en parte, con la colonización.

C) Modificación del sistema contable de forma tal que incorpore en su seno los datos medioambientales.

Esta es la alternativa más completa y la más coherente con un modelo general de economía sostenible, puesto que lo que propugna es la internalización por la empresa de las externalidades medioambientales que genera su actividad, y la modificación en consecuencia del sistema informativo contable.

Como ya se ha comentado, la valoración de las externalidades y su incorporación al sistema contable de la empresa tropieza con el grave obstáculo de tener que monetizar costes para los que no existe referencia en el mercado. Ello supone un cambio sustancial del modelo contable hoy vigente, que fundamenta su estructura en el reflejo de unas transacciones que se producen en el mercado.

Se trata, obviamente, de un planteamiento de medio y largo plazo y que está plagado de obstáculos, pero en el que hay que ir avanzando.

Algunas de las dificultades tienen que ver directamente con el propio método contable cuando se aplica a cuestiones medioambientales:

Dificultades en la **medición** de los hechos en unidades físicas. Pongamos por ejemplo la destrucción del paisaje por una nueva urbanización.

Dificultades en la posterior **valoración** de los hechos medidos, dado que en muchos casos no existe un precio de mercado que aplicar y hay que recurrir a valoraciones aproximativas siempre discutibles.

En otras ocasiones no hay dificultades de valoración, pero existen fuertes impedimentos reales para su internalización. Así, por ejemplo, el principio “quien contamina, paga” no ofrece muchas veces dificultades especiales de valoración, puesto que ésta gira en torno al coste efectivo de la reparación del daño causado. Este principio es perfectamente aplicable por ejemplo por vía fiscal –ecotasas, por ejemplo–, pero su viabilidad es cuestionable. La aplicación de ecotasas en un estado conduce a que las empresas se trasladen –en aquellas actividades susceptibles de ello– a otros países con menores costes medioambientales o de protección social. La aldea económica global en que se ha convertido el planeta ha endurecido enormemente la competencia y dificulta la implantación de soluciones limitadas al ámbito de un solo país.

Esta somera aproximación nos da una idea clara de que las dificultades a superar para internalizar los costes medioambientales son muy fuertes. Todo contribuye a alimentar la inercia del modelo vigente, excepto la constatación de la gravedad del deterioro medioambiental.

La energía nuclear es un excelente ejemplo de cuanto antecede. Como se ha venido postulando desde la teoría económica, aquellas actividades productivas cuyos efectos contaminantes son irreversibles y potencialmente graves, deben prohibirse, puesto que en tales casos sus costes son infinitos y por tanto los ingresos obtenidos no serán jamás suficientes para compensar tales costes. La aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos hace indefendible la permanencia de tales actividades.

Por ejemplo: ¿cuál ha sido el coste real de cada kilovatio de energía eléctrica producida en la central nuclear de Chernobil?. ¿Pueden los ingresos generados compensar el coste de los residuos que continuarán activos miles de años? ; ¿y los

daños directos causados? : siete millones de personas damnificadas, 155.000 kilómetros cuadrados abrasados, 120.000 inválidos de por vida, malformaciones, y un largo etcétera, según informe de la ONU publicado en abril 2000 (Diario *El País*, 12-04-2000).

La respuesta que cabe dar desde la racionalidad es clara. Si ésta no se impone es como consecuencia de un sistema que permite la privatización de los ingresos y que en cambio socializa las pérdidas.

La teoría económica nos dirá con rotundidad que estos tipos de actividades no deben permitirse, porque sus beneficios no pueden compensar a sus costes totales. Defender esto hoy es alinearse con la opinión de la mayoría de los ciudadanos. Decir lo mismo hace veinticinco años suponía obtener automáticamente calificativos del tipo “enemigo del progreso”, “revolucionario”, etc.

El sistema productivo sostenía que la solución a los problemas ambientales generados vendría dada por el propio sistema, vía avances tecnológicos reparadores de los daños causados. Ha sido preciso esperar mucho tiempo para que quedara demostrada la inviabilidad de tal propuesta. Peor aún: pese a todo lo sucedido, se siguen construyendo centrales nucleares en países del tercer mundo.

2.6.- SITUACIÓN ACTUAL DE LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL PROPORCIONADA POR LAS EMPRESAS.

Analizaremos en este apartado los resultados de diversos estudios empíricos de ámbito nacional e internacional sobre la información medioambiental que las empresas proporcionan realmente al exterior. Obtendremos de este modo una composición de lugar del escenario en el que nos encontramos, y podremos insertar en este marco de referencia nuestro propio trabajo empírico referido al sector turístico, al que dedicaremos el Capítulo Tercero.

En 1992 el I.S.A.R., Grupo Intergubernamental de Trabajo de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes de la O.N.U. publicó uno de los estudios internacionales más completos sobre el particular (ISAR, 1993). Pese a su relativa antigüedad, nos parece oportuno referirnos a él, tanto por la amplitud de su alcance, como por la vigencia de sus conclusiones, que veremos confirmadas por trabajos posteriores.

Con carácter previo a la realización de la encuesta, la O.N.U. había formulado una serie de *recomendaciones* sobre la información medioambiental a suministrar por las compañías multinacionales. Aunque se circunscribían al informe de gestión y a la memoria, el objetivo era que de su aplicación se obtuviera información coherente y comparable sobre las actividades relacionadas con el medio ambiente, y de sus consecuencias financieras.

Posteriormente, la O.N.U. llevó a cabo una encuesta entre 315 empresas multinacionales, obteniéndose datos de 222. Se trataba de contrastar en qué medida estaban divulgando información medioambiental externa acorde con las recomendaciones formuladas.

Las empresas escogidas pertenecían a seis sectores de actividad industrial con fuerte impacto ambiental: química, silvicultura, siderometalurgia, automóvil, petróleo, petroquímica y productos farmacéuticos.

Las conclusiones más relevantes del estudio fueron las siguientes:

–La gran mayoría de las empresas (un 86%) proporcionan algún tipo de información medioambiental. El grueso de las que lo hacen no cumple con las recomendaciones de la O.N.U., por lo que la información divulgada tiene un carácter descriptivo o cualitativo más que cuantitativo. Esto la hace de muy difícil comparación, tanto con otras empresas, como consigo misma en diferentes momentos temporales.

–Mientras que un 62% de las entidades encuestadas informa sobre las mejoras medioambientales conseguidas, sólo un 19% hace lo propio sobre impactos negativos como pueden ser los niveles de emisiones contaminantes. Se observa una clara tendencia hacia magnificar los aspectos positivos y minimizar o silenciar los negativos.

–Cuando la dan, la información de tipo cuantitativo se refiere principalmente a tres cuestiones: emisiones de contaminantes, efectos financieros en la empresa de las medidas implantadas para proteger el entorno, y pasivos eventuales derivados de responsabilidades medioambientales.

Pese a todo, el Grupo de Trabajo de la O.N.U. llega a la conclusión de que se ha avanzado significativamente, si comparamos la situación actual con la del pasado. De hecho, en estudios internacionales anteriores, realizados en los años 1973, 1975, 1979, 1984 y 1989, lo más habitual fue o bien no encontrar rastro alguno de información medioambiental, o bien tan sólo algunas referencias de carácter muy puntual y aislado.

Informes posteriores del ISAR de la O.N.U. (1994, 1995) confirman los avances en la cantidad de información medioambiental suministrada por las grandes empresas, aunque no se observan cambios que alteren el fondo de las anteriores conclusiones.

Otros estudios empíricos relevantes de carácter internacional son los de la FEE (1993, 1995, 1996) y los de KPMG Peat Marwick (1993, 1994, 1996, 1999). Confirman el carácter eminentemente cualitativo de la información proporcionada. Se observan diferencias significativas entre sectores productivos y también entre países, tanto en la cantidad como en la calidad de la información.

Giner Inchausti (1992; p. 667) analiza las causas por las que las empresas tienden a facilitar información social y medioambiental. Una de ellas es *“para satisfacer a los inversores. De hecho a través de la investigación empírica se revela que el mercado responde positivamente ante la divulgación de información social. La respuesta del mercado ante la publicación de información sobre el medio ambiente también ha sido analizada, y las conclusiones de los trabajos apuntan que su divulgación, por parte de las industrias muy contaminantes, es vista con buenos ojos...”*

Por lo tanto, las empresas se anticipan a esa demanda de información y la facilitan voluntariamente, lo cual no es una postura altruista, sino que se deriva de los intereses empresariales, que apuestan por una mejor imagen pública y tratan así de evitar las críticas y las presiones de los grupos externos. También se tiene la creencia de que al anticiparse a las normas se puede evitar su promulgación –o al menos influir en su contenido–”.

De Fuentes (1993, pp. 328-9) describe con una inusual lucidez cuál es la **estructura habitual de los informes** de las empresas: *“Utilizando técnicas narrativas se introduce al lector en el informe mediante una carta del presidente de la Compañía o un documento similar. Se observa que lo usual en estas introducciones es que quede de manifiesto el incremento de los dividendos repartidos, año más que brillante, etc., para que la idea que el lector se haga sea la de una empresa magnífica... No obstante, cuando los resultados económicos habían sido claramente malos, la introducción se utilizó para explicar que el fracaso era debido a coyunturas externas...”*. Una estructura similar se observa en el tratamiento de los aspectos relacionados con el medio ambiente.

En España se han realizado estudios análogos a los de carácter internacional antes comentados, llegándose a conclusiones parecidas.

Así, por ejemplo, Moneva y Llena (1996; pp. 417 y ss.) analizaron durante los años 1992, 1993 y 1994 las prácticas sobre información medioambiental de 51 compañías de gran tamaño, seleccionadas en sectores de actividad con gran impacto ambiental. Las conclusiones a las que llegan son:

- La gran mayoría de las empresas analizadas presentan algún tipo de dato referente a su actuación medioambiental, y su número crece en los años considerados.
- Esta información suele ser genérica y de carácter cualitativo, aunque también tiende a incrementarse el número de compañías que reflejan datos de tipo cuantitativo y financiero.
- La información específicamente contable de los aspectos medioambientales es poco relevante, lo que confirma el hecho de que en general las empresas no la divulguen en sus cuentas anuales.
- El informe de gestión y la información general sobre las actividades de la empresa en el informe anual son los lugares donde habitualmente se presenta la información medioambiental.
- Los resultados obtenidos coinciden en términos generales con los de otros estudios semejantes llevados a cabo en otros países de nuestro entorno.
- En general son las empresas de los sectores con mayores riesgos de infringir daños ambientales, las que parecen estar más implicadas en gestionar su actuación medioambiental.

Carrasco y Larrinaga (1995) formulan conclusiones parecidas del análisis de una encuesta realizada a empresas andaluzas. Destacan las siguientes:

- El escaso interés por mejorar sus relaciones con el medio ambiente. Las actitudes más extendidas son de carácter defensivo.
- Se incorporan variables medioambientales con implicaciones financieras a corto plazo, o aquellas que impliquen responsabilidades ante las Administraciones Públicas.
- Muy pocas empresas informan en sus cuentas anuales sobre el tema, y cuando lo hacen proporcionan información de tipo narrativo.

En otro estudio empírico realizado en nuestro país, Peyró Vilaplana (1997; pp. 681 y ss.), tras estudiar los informes anuales referidos a 1994 de una muestra de 52 empresas que cotizan en la bolsa de Madrid, concluye que el 71% de las empresas publican alguna información de contenido medioambiental, aunque los datos tienen normalmente carácter cualitativo, no indican el coste de las políticas ambientales aplicadas, ni si son considerados como gasto del ejercicio o como inversión. Ese carácter cualitativo de los datos impide la comparabilidad entre sectores e incluso entre empresas del mismo sector. El informe de gestión es el documento donde mayoritariamente (60%) se ubica la información medioambiental.

En otra investigación llevada a cabo en unas 150 empresas de la Comunidad Valenciana, Ripoll y Crespo (1998) exponen que el 63% de las empresas consideran que su actividad no produce impacto alguno sobre el medio ambiente –actitud de rechazo-, un 25% reconocen que sí repercute, y un 12% no sabe –inercia-. Sólo un 22% suministra información medioambiental en los estados financieros.

En otro trabajo sobre la información medioambiental suministrada por empresas tan impactantes como las del sector químico, García Díez y Robles Lorenzana (1998, pp. 86-87) concluyen que ésta resulta escasa y poco detallada. La información se ubica fundamentalmente en el informe de gestión, en algunos casos en la memoria y en ningún caso en el balance ni en la cuenta de resultados.

Una investigación de Archel y Lizarraga (2000) sobre una muestra de 56 empresas españolas confirma que los sectores potencialmente causantes de mayor impacto medioambiental (como el petróleo y la energía) son los que mayor cantidad de información medioambiental divulgan. Un hecho también contrastado en otros trabajos.

Además de las que acabamos de mencionar, hemos tenido ocasión de estudiar los resultados de otras investigaciones tanto nacionales como internacionales. No las glosaremos aquí porque resultaría redundante, puesto que de ellas se deducen las mismas conclusiones fundamentales que ya hemos comentado. Nos limitamos por tanto a dejar constancia de algunas referencias: Harte y Owen (1991), Roberts (1991), Gray et al. (1993), Niskala y Pretes (1995), Deegan y Rankin (1996), De

Beelde et al. (2000), Carrasco et al. (1999), García y García (1998), Massanet (1998) y Llena (1999, cap. 6), entre otras.

Como tendencia observable en los últimos años, podemos destacar la propensión creciente a ubicar los contenidos medioambientales en un informe *ad hoc*. La implantación de los sistemas de gestión medioambiental favorece esta tendencia, así como la información sobre las políticas y programas de actuación de la empresa. Sin embargo, el grado de implicación de la profesión contable sigue siendo muy reducido.

Las empresas saben que muchos de los usuarios de la información no entienden correctamente los datos, especialmente los cuantitativos, y utilizan la parte narrativa para dar la visión que más les interesa y así justificarse. Las compañías utilizan la información de carácter voluntario como instrumento de legitimación de su actuación, aprovechando su escasa regulación. Raramente se mencionan aspectos negativos. Se ofrecen informaciones cualitativas que imposibilitan la comparabilidad.

Seguramente, prácticas como las descritas continuarán durante tanto tiempo como tardemos en disponer de normas contables de obligado cumplimiento referidas a la información medioambiental. Y cuando dispongamos de esa normativa, cabrá exigir su validación por expertos independientes.

Tras este análisis de cuál es la práctica real actual de las empresas por lo que se refiere a la contabilidad y el reporting medioambientales, nuestra intuición - aunque ésta es una hipótesis a contrastar en el Capítulo Tercero- es que la información medioambiental externa de las empresas turísticas probablemente será o muy escasa o nula. Precisamente por ello, está más justificado que dediquemos una atención especial a aquellas que, voluntariamente, están implantando sistemas de gestión medioambiental (en adelante, SGMA), máxime si ello lleva aparejada la publicación de información medioambiental pública como sucede con el sistema europeo EMAS.

2.7.- REFERENCIA A LOS SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL (SGMA).

2.7.1.- Los Sistemas de Gestión Medioambiental.

En un intento de sintetizar cuáles han sido hasta ahora los instrumentos utilizados para hacer que las empresas vayan avanzando hacia conductas ambientales más sostenibles, podemos agruparlos en dos bloques fundamentales (Llull et al., 1999):

A.- Instrumentos obligatorios, coercitivos. Regulaciones normativas y legislación de obligado cumplimiento por las que las administraciones públicas han impuesto determinados comportamientos a las empresas:

-La prohibición de realizar ciertas actividades con impactos medioambientales irreparables (la energía nuclear o la urbanización de ciertas zonas de alto valor ecológico, por ejemplo).

-La limitación en los niveles de emisión de contaminantes o generación de residuos (gases y líquidos tóxicos, ruidos, etc.).

-La obligación de internalizar total o parcialmente algunas de las externalidades medioambientales negativas generadas por la actividad empresarial (instalación de depuradoras de aguas residuales, pongamos por caso).

Históricamente, este tipo de instrumentos obligatorios fue el primer en ser aplicado. Con ellos, la sociedad defiende el derecho de todos a no ver perjudicado el medio ambiente, o a exigir el cumplimiento del conocido principio “quien contamina, paga”.

Pese a lo avanzado de tales planteamientos, lo cierto es que los frutos recogidos no están a la altura de lo esperado. Algunos de los problemas más relevantes con que tropieza este tipo de políticas en Europa son:

-El cumplimiento de la normativa ambiental comunitaria ha sido decepcionante desde el inicio de las actuaciones en este ámbito. Y lo ha sido tanto por parte de los sujetos privados como de los propios Estados miembros,

que o bien no desarrollan la normativa comunitaria, o no imponen su cumplimiento a los ciudadanos (Páez Sandubete, 1998, pp. 135-6).

-La influencia ejercida en las instituciones comunitarias por los *lobbies* o grupos de presión, empujando a la baja el contenido de las normas y las exigencias de su aplicación. Baste citar a título de ejemplo que inicialmente se contemplaba que el Sistema EMAS tuviera carácter obligatorio para ciertos sectores industriales, pero la oposición de los grupos industriales fue enorme y logró imponerse (Conesa Fernández-Vítora, 1997; p. 67).

Este tipo de política basada en normas obligatorias encuentra parecidas dificultades en otros países desarrollados del mundo.

En 1992, la Unión Europea constataba que el incremento de la normativa ambiental emitida en las dos décadas anteriores no había conseguido los efectos esperados. A partir de esta realidad, el V Programa de Política y Actuación en materia de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (Comunidades Europeas. Consejo, 1993) supuso un punto de inflexión que daba un mayor peso a la colaboración de las empresas y la ciudadanía mediante la promoción de acuerdos voluntarios plasmados en instrumentos de mercado y en la autorregulación.

B.- Instrumentos voluntarios o de mercado. Sin abandonar la tradicional vía legislativa, y basándose en la creciente conciencia medioambiental de la población, esta segunda categoría de instrumentos pretende que sea el propio mercado el que se autorregule, otorgando una ventaja competitiva a las empresas con un comportamiento medioambiental responsable, y dejando fuera del mercado -o en inferioridad de condiciones- a aquellas que no lo tengan.

Entre tales instrumentos de mercado sobresalen dos: los sistemas de gestión medioambiental (SGMA) y los de etiquetado ecológico. Respectivamente, permiten certificar la calidad medioambiental de los procesos de producción, y de los bienes o servicios obtenidos. Además, podemos incluir en esta categoría otros mecanismos como las políticas de subvenciones y de incentivos fiscales, las "banderas azules" que certifican la calidad de las zonas litorales, etc.

Este tipo de instrumentos pivota hacia políticas medioambientales de carácter más **proactivo**, basadas más en la prevención que en la curación –generalmente dificultosa y parcial- de los males producidos.

Mediante la implantación de un SGMA, las empresas asumen un compromiso de mejora continua de su comportamiento con el medio ambiente, cuantificado y temporalizado, y contrastado por verificadores externos, con vistas a reducir sus impactos medioambientales a niveles tales que no superen a los que corresponderían a una aplicación económicamente viable de la mejor tecnología disponible.

Constituyen una extensión de los sistemas de calidad, y están regulados por normas internacionales. Actualmente coexisten y compiten en cierta medida dos reglamentaciones principales: El sistema regulado por la International Organization for Standardization (ISO, 1996) en sus normas de la serie ISO 14001, y el Sistema de Ecogestión y Ecoauditoría de la Unión Europea, más conocido por EMAS, acrónimo de su denominación inglesa *Eco Management and Audit Scheme*, (Comunidades Europeas. Consejo y Parlamento, 2001).

El cumplimiento de las normas contenidas en tales regulaciones permite a las empresas o centros que voluntariamente se adhieren a ellas lucir un logotipo o distintivo de adhesión al sistema. La empresa mejora así su imagen frente a clientes, consumidores, proveedores, administraciones,... y se diferencia de sus competidoras.

Salvando de momento las diferencias entre ambas regulaciones internacionales, podemos esquematizar el funcionamiento general de un SGMA en las fases siguientes:

a) Realización de una evaluación medioambiental previa, para diagnosticar adecuadamente la situación de la que se parte.

b) A la vista de sus resultados, introducción en el centro productivo de un programa y un sistema de gestión medioambientales que respondan a una política de compromiso de mejora continua del desempeño medioambiental de la

organización, mediante la aplicación progresiva de la mejor tecnología disponible cuyo coste no resulte excesivo o económicamente inviable.

c) Realización de auditorías medioambientales periódicas del SGMA, ya sea con personal propio o bien externo.

d) La auditoría cumple funciones de retroalimentación del proceso, pues a partir de los resultados obtenidos debe adaptarse el programa medioambiental y la política de la empresa en orden a la mejora continua que se persigue.

e) Preparación periódica de un informe o declaración medioambiental que será puesta a disposición del público y enviada a la autoridad competente. Se redactará de forma resumida y comprensible, y *podrá* adjuntar documentación técnica. Como veremos, la exigencia o no de tal declaración pública constituye una de las diferencias esenciales entre los sistemas EMAS e ISO 14000.

f) Un aspecto esencial es la exigencia de validación externa de todo el Sistema, lo que potencia su transparencia y credibilidad. La empresa debe validar, mediante un verificador externo acreditado (figura independiente del auditor del centro), la política medioambiental, el sistema de gestión, la auditoría inicial y las periódicas, y las informaciones que se incluyan en la declaración medioambiental.

Después de ver el funcionamiento general de los SGMA, y dado que en una de sus fases aparece el concepto de auditoría medioambiental, se hace necesario precisar su alcance. El término auditoría se está ampliando en los últimos tiempos con la aparición de nuevas variantes diferentes a las financieras: auditorías financieras, medioambientales, sociales, energéticas, etc.

La notable distancia existente entre la auditoría financiera y la práctica real de las auditorías medioambientales ha conducido a que se cuestione incluso la utilización del término en este último caso. Buena prueba de ello es tras el debate suscitado al respecto en el Parlamento Europeo, se recurriese finalmente a una solución de compromiso, utilizando la denominación de *Ecoauditoría*.

Sin duda, la definición de auditoría ambiental con mayor aceptación es la formulada por la Cámara de Comercio Internacional (1991; p. 13-14), adoptada,

entre otros, por la Unión Europea para EMAS, que la describe como “*una herramienta de gestión que consiste en una evaluación objetiva, periódica, sistemática y documentada, que comprueba si la organización, gestión y equipo medioambiental están cumpliendo con el objetivo de salvaguardar el medio ambiente a través de:*

–*Facilitar el control de gestión de las prácticas medioambientales.*

–*Evaluar el nivel de cumplimiento de las políticas de la compañía incluyendo la adhesión a los requisitos de la normativa vigente”.*

Las auditorías medioambientales se diferencian de los estudios de impacto ambiental en que aquéllas tienen un carácter más general, al no responder a la solicitud de una autorización administrativa, ni limitarse a situaciones tan concretas como la construcción de nuevas instalaciones o la introducción de modificaciones sustanciales en las existentes. (Páez Sandubete, 1998; p. 91).

Pese a todo, la propia juventud del término justifica que se trata de un concepto en evolución, con fronteras todavía poco precisas.

Así pues, la medioambiental se dibuja como un tipo de auditoría a realizar *además de* la financiera, y que no tiene mucho que ver con su concepto clásico. La Cámara de Comercio Internacional resume del siguiente modo las diferencias entre ambas:

AUDITORIA FINANCIERA	AUDITORIA MEDIOAMBIENTAL
Exigencia legal de la misma	Acto voluntario
Acontecimiento anual	Sin frecuencia fija
Certificación de estados financieros	Posición de conformidad con las expectativas de la dirección
Función externa realizada por personal externo	Función interna realizada por personal interno o externo
Realizada de acuerdo con normas de actuación generalmente aceptadas	Considerables variaciones de enfoque
Centrada en las cuentas financieras	Centrada en problemas relacionados con el medio ambiente

Cuadro 2.6. Diferencias entre auditoría financiera y auditoría medioambiental.
Fuente: Cámara de Comercio Internacional (1991).

Ambas auditorías tienen en común su intención de garantizar la veracidad de la información. Las auditorías financieras deberían verificar, entre otras, que los estados contables convencionales incluyan información fiable y relevante sobre los gastos, inversiones, pasivos, provisiones y contingencias medioambientales de la empresa. Por su parte, las auditorías medioambientales deben evaluar los resultados derivados de una política y unos programas de protección del entorno, y la veracidad de las informaciones facilitadas al respecto.

Idealmente, ambas deberían tener un carácter periódico, ser realizadas por personas o entidades acreditadas, y que se refieran a normas generalmente admitidas.

Las auditorías financieras están fuertemente reguladas por una amplia normativa, tienen carácter anual y obligatorio, y las llevan a cabo profesionales legalmente habilitados para ello.

Por el contrario, las auditorías medioambientales son voluntarias y tienen periodicidad variable. No existen normas generalmente aceptadas para desarrollarlas, ni profesionales legalmente reconocidos al efecto. Tienen un carácter multidisciplinar que obliga a trabajar juntos a técnicos y científicos de diversas especialidades.

2.7.2.- Análisis comparativo de los sistemas EMAS e ISO 14000.

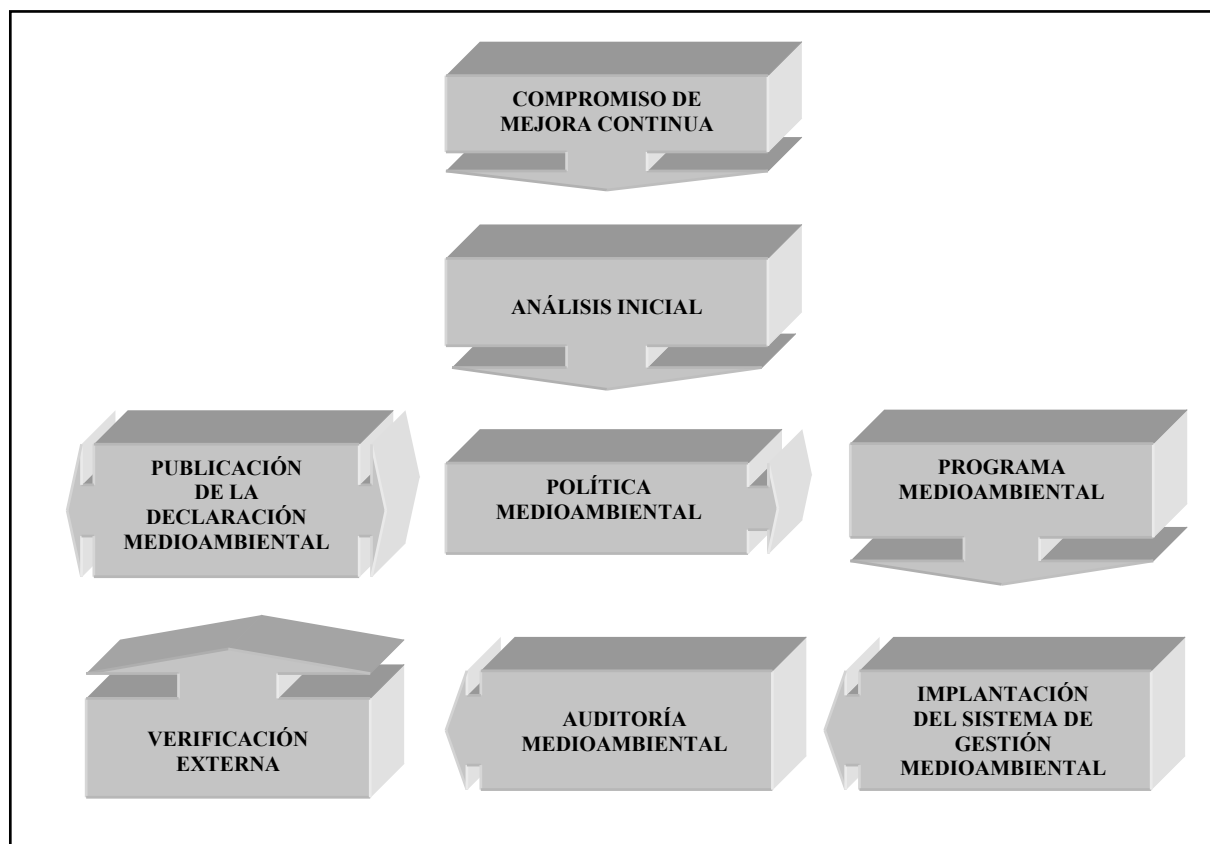
El Sistema Comunitario de Ecogestión y Ecoauditoría EMAS fue regulado por vez primera en 1993 por el Reglamento (CEE) nº 1836/93 (DOCE nº L 168 de 10-7-93), aunque no empezó a aplicarse hasta enero de 1995. A partir de la experiencia obtenida de su rodaje durante cinco años, en 2001 ha sido modificado mediante el Reglamento (CE) Nº 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001 (DOCE Nº L 114, de 24-4-2001), popularmente conocido como EMAS 2.

EMAS surgió como consecuencia de la aplicación del V Programa de Acción Comunitario en materia de Medio Ambiente. Promueve la participación voluntaria de las empresas –en su primera versión solamente del sector industrial; hoy abierto

ya a todos los sectores de actividad- en un SGMA. No puede referirse a productos concretos (para los que ya existe la ecoetiqueta).

La participación en EMAS implica para las empresas la adopción de una política medioambiental que, además de contemplar el cumplimiento de todas las normas legales en relación con el medio ambiente, incluya un compromiso de "*mejora continuada y razonable*" de su actuación en este ámbito. El Cuadro 2.7 muestra un esquema del funcionamiento del sistema comunitario.

En el Reglamento EMAS se observa la esencial importancia que se concede al suministro de información al público sobre los aspectos medioambientales, tanto como factor básico para una adecuada gestión de las empresas, como para satisfacer la creciente demanda social de información sobre este tema y ajustar la imagen medioambiental de la empresa lo más posible a la realidad de su actuación al respecto. Siempre con la exigencia de que sus contenidos estén validados por un verificador externo.



Cuadro 2.7: Modelo de Sistema de Gestión Medioambiental según EMAS.
Fuente: Llull et al. (1999).

Como reacción a la aparición del sistema europeo, en 1996 la International Organization for Standardization promueve su serie de normas 14000 que regulan los SGMA y su auditoría. Aunque ISO justifica esta dualidad de normas internacionales como fórmula para evitar la implantación de barreras no arancelarias al comercio en territorio comunitario europeo, lo cierto es que ISO plantea unos menores niveles de exigencia que EMAS.

Destaca el hecho de que ISO no exige ningún tipo de declaración medioambiental pública, con lo que bendice la continuidad de la práctica habitual del secretismo informativo por parte de las empresas sobre su comportamiento medioambiental. Esto es especialmente relevante en un tema como el del medio ambiente, puesto que afecta a toda la sociedad y su mejora depende muy directamente del grado de concienciación general del público, y esa concienciación no es posible sin información.

La serie de normas ISO 14000 es también voluntaria. Permite su aplicación a cualquier sector productivo, y no exclusivamente al industrial como hizo inicialmente EMAS. Su filosofía recoge, al igual que EMAS, el objetivo de mejora continua del desempeño medioambiental de las organizaciones, y establece asimismo auditorías periódicas y verificaciones externas.

En el Cuadro 2.8 comparamos los aspectos más importantes de ambos sistemas, y en el Cuadro 2.9 indicamos su ubicación dentro del texto normativo que las regula. Por lo que a EMAS concierne, hemos optado por ofrecer sus dos versiones: la de 1993 y la de 2001 (EMAS 2), lo que facilita una visión de la evolución experimentada por el Reglamento Europeo.

En su formulación inicial de 1993, EMAS establecía su implantación en 1995 y previó su revisión a los cinco a la luz de la experiencia adquirida. La Comisión Europea ha considerado que los resultados obtenidos en estos años avalan la eficacia del sistema para promover mejoras del rendimiento ecológico de la industria, por lo que considera que debe abrirse a todos los sectores productivos, y ser aplicable tanto a centros productivos como a organizaciones empresariales

completas. De este modo EMAS 2 se equipara a ISO en cuanto a las organizaciones a las que son aplicables.

Otro aspecto indicativo del acercamiento entre ambos sistemas estriba en que EMAS 2, en su Anexo I.A que regula los requisitos del SGMA, establece que “*el SGMA se aplicará de acuerdo con los requisitos que se indican a continuación (sección 4 de la norma EN/ISO 14001: 1996)*”. En nota a pie de página se indica que “*el texto de la norma nacional se ha reproducido en el presente Anexo con autorización del CEN*”.

ASPECTO	ISO 14001	EMAS	EMAS 2
¿Desarrolla una política medioambiental?	Sí	Sí	Sí
¿Pone la política medioambiental a disposición pública?	Sí	Sí	Sí
¿Lleva a cabo una revisión medioambiental preliminar?	No se establece como obligatoria	Sí, obligatoria	Sí, obligatoria
¿Establece objetivos y metas de mejora continua?	Sí	Sí	Sí
¿Desarrolla un programa medioambiental?	Sí	Sí	Sí
¿Pone el programa a disposición pública?	Sí	Sí	Sí
¿Establece la realización de auditorías medioambientales?	Sí	Sí	Sí
¿Establece los requisitos a cumplir por los auditores medioambientales?	Sí	Sí	Sí
¿Qué periodicidad establece para las auditorías medioambientales?	No establece una periodicidad fija	No superior a 3 años	No superior a 3 años
¿Establece un sistema de validación independiente?	Sí	Sí	Sí
¿Debe la empresa publicar una declaración medioambiental?	No	Sí	Sí
¿Deben ser controlados los contratistas y proveedores?	No	Sí	Sí
¿Qué tipos de organizaciones pueden ser certificados?	Toda clase	Sólo industrias	Toda clase
¿Qué puede certificarse, los centros de producción o las organizaciones completas formadas por diferentes centros?	Ambos, tanto centros como organizaciones	Sólo centros de producción	Ambos, tanto centros como organizaciones
¿Establecen un distintivo de adhesión al SGMA?	Sí	Sí	Sí
¿Puede ese distintivo aparecer en los productos de la empresa?	No	No	No
¿Qué organización ha desarrollado la norma?	ISO	UE	UE
¿En qué ámbito geográfico tiene aplicación la norma?	Mundial	Europea	Europea
¿Cuándo aparece la norma?	Septiembre 96	Junio 93	Abril 2001

Cuadro 2.8. Comparación de los aspectos más importantes de las normas ISO 14.001 y de los Reglamentos Europeos nº 1836/93 y nº 761/2001. Fuente: Llull et al. (1999).

CONTENIDO DE LAS NORMAS	ISO 14001	EMAS	EMAS 2
Política medioambiental	4.2. Anexo A.2.	Anexo I. A. y B.	Anexo I. A.
Sistema de gestión medioambiental	4.	Anexo I. B.	Anexo I. A.
Revisión medioambiental previa	ISO 14000 Guía Anexo A.4.2.1.	Art. 3, párrafo b. Anexo I. C.	Art. 3, 2.a). Anexo VII.
Aspectos medioambientales	4.3.1. Anexo A.3.1	Anexo I. C.	Anexo VI.
Organización y personal	4.4.1. y 4.4.2.	Anexo I. B.2. y D11.	Anexo II. 2.4.
Efectos medioambientales	4.5.1.	Anexo I. B.3.	Anexo I. A.
Objetivos medioambientales	4.3.3.	Anexo I. A.4.	Anexo I. A.
Programas de gestión medioambiental	4.3.4.	Anexo I. A.5.	Anexo I. A.
Manuales y documentación	4.4.4. y 4.4.5.	Anexo I. B.5.	Anexo II.
Control operativo	4.4.6.	Anexo I. B.4., D.6., D.7.	Anexo I. A.
Registro	4.5.3.	Anexo I. B.5.	Art. 3, 3.
Auditoría del sistema de gestión medioambiental	4.5.4.	Anexo I. B.6. Anexo II.	Art. 3, 2.b). Anexo II.
Requisitos de los auditores medioambientales	ISO 14012.	Anexo II. C.	Anexo II. 2.4.
Periodicidad de la auditoría medioambiental	4.5.4.	Anexo II. H.	Anexo II. 2.9.
Revisión de la gestión medioambiental	4.6.	Anexo I. B.1	Anexo I. A.
Declaración medioambiental	No esta prevista.	Art. 5. Anexo V.	Art. 3, 2.e). Anexo III.
Prácticas de gestión correctoras	4.5.2.	Anexo I. D.	Anexo I. A.

Cuadro 2.9: Comparación de los contenidos de las normas ISO 14.001 y los Reglamentos Europeos n° 1836/93 y n° 761/2001. Fuente: www.quality.co.uk/iso14000 y elaboración propia.

La primera diferencia remarcable a la hora de implantar un SGMA según la norma ISO 14.001 y el Reglamento EMAS es la realización de una evaluación o análisis medioambiental previo de sus actividades, productos y servicios. Dicha revisión permitirá conocer la situación de partida de la empresa, y a la luz de sus resultados podrá proceder a la elaboración e implantación del SGMA propiamente dicho. Esta diferencia tiene efectos únicamente en el momento de la implantación inicial y supone una ventaja de partida, pero no permanente. Mientras en EMAS esta evaluación previa es preceptiva, en ISO sólo está recomendada.

Pero sin duda, la diferencia más relevante entre los sistemas de gestión medioambiental previstos en las normas ISO y EMAS sigue siendo la obligación de elaborar y publicar una declaración o informe medioambiental: mientras el Reglamento EMAS establece esta declaración como obligatoria, la norma ISO 14001 no la contempla. En nuestra opinión, ésta constituye una diferencia clave entre ambos sistemas. Y ello al menos por tres motivos:

1º.- Poner a disposición pública una declaración medioambiental validada por un verificador externo supone que la organización asume un compromiso con la sociedad en la que está inserta. Superar el tradicional secretismo de la información –contable, medioambiental, social... - es un paso fundamental hacia la asunción por parte de la empresa de su responsabilidad medioambiental para con el entorno físico y la sociedad.

2º.- Sale al paso de una práctica que se ha generalizado en los últimos tiempos y que nos parece especialmente preocupante: la utilización del medio ambiente como instrumento publicitario y de marketing sin correspondencia real alguna con un comportamiento medioambiental respetuoso. Esto es muy grave, ya que un abuso de estas estrategias en un momento histórico en el que el medio ambiente está en un primer plano de las preocupaciones ciudadanas, conduciría al descrédito generalizado de tales informaciones. EMAS 2 se muestra muy preocupada al respecto, por lo que establece con claridad que tanto la declaración medioambiental como cualquier información pública extraída de ella deban ser validadas previamente por el verificador externo. En este mismo sentido, prevé dos logotipos identificativos de la adhesión al sistema: uno acreditativo de que la organización tiene un SGMA verificado, y otro específico para la información validada.

3º.- La declaración medioambiental constituye, siquiera sea embrionariamente, una aproximación a lo que en el futuro debería esperarse de la información en una economía verdaderamente sostenible. Esto es: la incorporación plena de todas las variables medioambientales relacionadas

con la actividad empresarial a su sistema de información. Aunque el camino a recorrer hasta llegar ahí es largo, la única forma de aproximarse es ir avanzando. EMAS lo hace.

En nuestra opinión, las declaraciones medioambientales suponen un paso muy importante, por el impulso que dan al reporting medioambiental y por las consecuencias que de ello pueden derivarse en la contabilidad.

En los estudios empíricos que abordaremos en nuestro Capítulo Tercero nos ocuparemos del análisis de los contenidos de las declaraciones.

Otras diferencias significativas entre los sistemas de gestión medioambiental previstos en las normas ISO y EMAS son las siguientes:

- Control sobre proveedores y contratistas. EMAS establece un procedimiento de control operativo para garantizar que éstos se ajustan a los requisitos de la política medioambiental del centro certificado. En cambio, ISO no prevé control alguno y se limita a una mera comunicación de la política medioambiental. Esto refuerza la calidad de EMAS y desde nuestro punto de vista tiene un efecto multiplicador muy interesante a efectos de generalizar la implantación de los SGMA.
- Otra distinción sustancial entre ambos sistemas radica en que para obtener la certificación por EMAS se exige que la empresa cumpla con las normas ambientales legales que le sean aplicables; en la ISO14000 debe haber un *compromiso* de cumplir con ellas (Roberts y Robinson, 1999, p. 9). Es palpable la diferencia entre poder acreditar que se cumple efectivamente con las normas, o limitarse a asumir el compromiso de hacerlo. Se contraponen un hecho a una promesa.

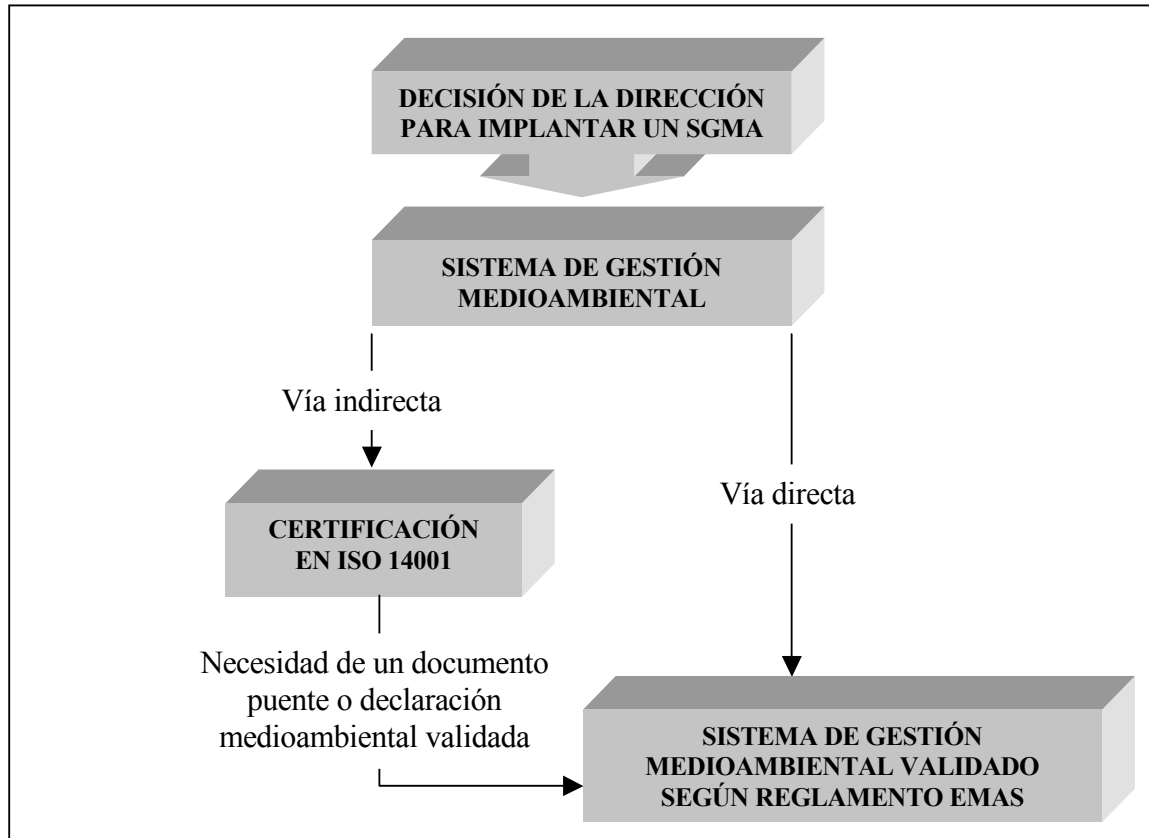
En su versión final, EMAS 2 ha reforzado el control de este aspecto, al prescribir que el organismo competente del registro del SGMA debe consultar *a la autoridad encargada de hacer cumplir la legislación sobre el respeto, por parte de la organización, de la legislación medioambiental correspondiente*, como requisito previo a su inscripción.

- La política medioambiental debe dirigirse a reducir el impacto ambiental de la actividad productiva a niveles que no sobrepasen los correspondientes a una aplicación económicamente viable de la mejor tecnología existente. Esto es lo que establece en la norma EMAS. Sin embargo ISO no contempla expresamente en estos términos qué tecnología hay que aplicar para cumplir los requisitos de la norma, y por tanto, quedaría la aplicación de estas mejores tecnologías medioambientales implícitamente contenida en el “compromiso de mejora continua”.
- En el proceso de verificación y validación por EMAS el auditor externo actúa como verificador medioambiental que debe examinar el sistema, y después se remite el informe al organismo competente, en nuestro caso la Comisión de Certificación, que es la que validará ese sistema cuando proceda. Es decir, que según la norma EMAS se suceden tres controles hasta que el centro está inscrito en el registro correspondiente: el primero es la propia auditoría interna, después el del verificador medioambiental externo, y finalmente el control de la Comisión de Certificación. Mientras que por la norma ISO 14001 el verificador externo realiza funciones de certificación emitiendo un certificado que no pasará por ningún otro filtro.

Al ser las normas ISO 14.000 menos exigentes que EMAS, en la práctica la certificación por ISO es en muchos casos el paso previo a la validación por un verificador ambiental acreditado según el Reglamento Europeo. De esta forma las empresas disponen de dos vías para llegar a la validación por EMAS (Cuadro 2.10):

- La primera es ir directamente a obtener la certificación por EMAS.
- La segunda vía es obtener inicialmente la certificación por la norma ISO 14.001 y como segundo paso conseguir la certificación según EMAS. El Comité Regulador de la Comisión Europea elaboró un “Documento Puente” que especifica las diferencias entre los dos sistemas y declara textualmente que *“el Registro EMAS puede obtenerse si las compañías*

con un certificado ISO 14001 demuestran, ante un verificador EMAS acreditado, que su SGMA cumple los requisitos de la Regulación EMAS”¹⁰. Entre otras cosas lo que deberán elaborar es una declaración medioambiental validada por ese verificador externo.



Cuadro 2.10 Vías de acceso a la certificación por EMAS.

Fuente: *Govern Balear*, 1997 p. 28.

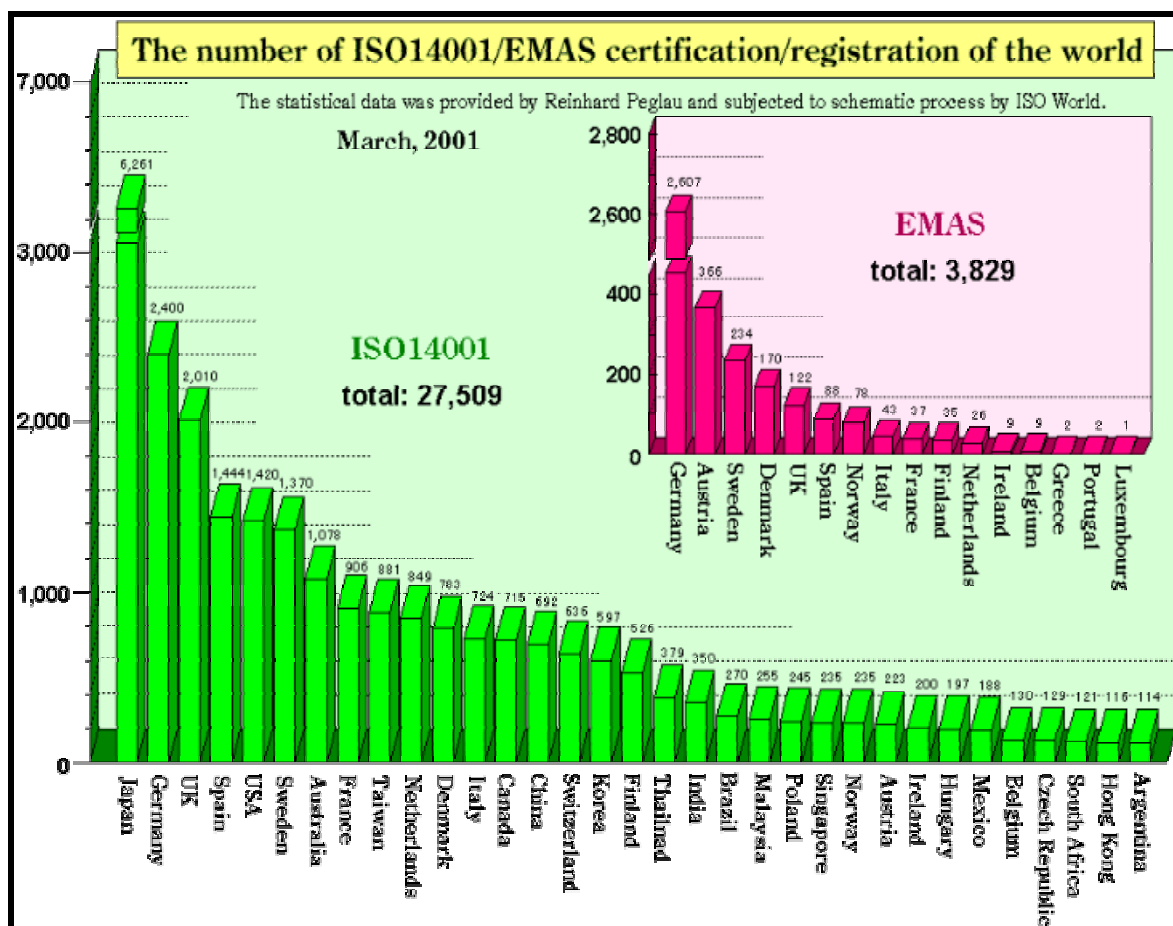
2.7.3.- Evolución del número de centros con un SGMA certificado.

La evolución del número de certificaciones registradas por estos sistemas de gestión y auditoría medioambientales ha experimentado estos últimos años un crecimiento notable. No obstante, son sistemas demasiado jóvenes aún como para que podamos aventurar juicios razonables sobre su posible éxito de implantación y sobre los resultados ecológicos reales que se obtengan de ella.

¹⁰ CEN. Texto revisado del “*Bridging Document Between EMAS and ISO 14001, 14010, 14011 and 14012*”; sin publicar (1996).

El Cuadro 2.11 muestra los datos del número de SGMA certificados en el ámbito mundial al mes de marzo de 2001, con detalle por países. Las organizaciones certificadas por la norma ISO 14.001 suman en total 27.509 y las acreditadas por EMAS ascienden a un total de 3.829.

En el ámbito europeo, la distribución entre los diferentes estados era y sigue siendo muy desigual. Destaca la fuerte presencia alemana con casi el 70% del total de centros certificados, a lo que puede haber contribuido el hecho de que en este país se concedan beneficios fiscales a las empresas que certifican sus centros. De todos modos, los países con mayor número de centros certificados coinciden con aquellos con unos mayores niveles de conciencia y preocupación por el medio ambiente.



Cuadro 2.11 Distribución por países de las certificaciones ISO 14.001 y EMAS en el mundo a marzo de 2001. Fuente: <http://www.ecology.or.jp/isoworld/english/analy14k.htm>

Pese a que el total de certificaciones por ISO multiplica por siete al de EMAS, el éxito del sistema europeo es considerable si tenemos en cuenta que tiene en su contra un ámbito geográfico mucho más reducido y que hasta abril de 2001 sólo era aplicable a centros del sector industrial. Destaca la fuerte presencia de Japón en el primer lugar de las certificaciones por ISO con un 22,5% del total, y la pobre representación norteamericana, que a pesar de su peso en la economía mundial, se ve superada por países como Suecia y Reino Unido.

Todas estas cifras están experimentando incrementos sustanciales en muy cortos periodos de tiempo, lo que reviste de una cierta provisionalidad a cualquier valoración.

Datos anteriores, referidos al año 2000, obtenidos de diferentes fuentes¹¹, de las certificaciones en España apuntan en la misma dirección esperanzadora, si bien estamos aún muy lejos de países con unos niveles de concienciación ecológica mucho más elevados, como por ejemplo Alemania. Tras comparar centro por centro los certificados por cada uno de los dos sistemas, pudimos constatar que de los 52 acreditados por EMAS, 39 disponían también de la certificación por ISO 14001. Esto supone que el 75% de centros que estaban en el sistema comunitario tienen ambas certificaciones. Dado el carácter más exigente de EMAS resulta razonable inferir que en la mayor parte de los casos el camino recorrido por estas empresas ha sido el que hemos indicado en el Cuadro 2.10, obtener primero la certificación por ISO 14001 y posteriormente cumplimentar las exigencias adicionales requeridas por EMAS.

Destaca en la lista de centros españoles por EMAS el elevado número de empresas filiales de matrices extranjeras, cuya presencia en el sistema responde a una política global del grupo.

¹¹ Certificaciones por EMAS en España a 8 de marzo de 2000. Fuente: <http://www.europa.eu.int/>
Certificaciones por ISO 14001 en España a 31 de enero de 2000. Fuente: <http://www.aenor.es/>

2.7.4.- Aplicación de EMAS al sector turístico de las Islas Baleares.

En el capítulo 1 tuvimos ocasión de comentar *in extenso* la íntima relación del turismo con la calidad medioambiental del entorno en el que se desarrolla. Ésta forma parte indisoluble del producto que la empresa turística vende a sus clientes, por lo que la protección de ese entorno natural es condición ineludible para la propia supervivencia del sector a medio y a largo plazos.

Sin embargo, al tiempo que el turismo vende medio ambiente, contribuye a su degradación con impactos negativos tales como la degradación paisajística, el consumo de recursos escasos, contaminación,...

La economía de las Islas Baleares se caracteriza por un claro monocultivo turístico. La intensidad del crecimiento del sector en los últimos cuarenta años ha sido tan fuerte que se ha llegado a una situación tal de masificación próxima a aquellos niveles de insostenibilidad que destruyen los atractivos del propio destino vacacional. Aunque ciertamente, existen notables diferencias de los niveles de saturación entre las diferentes islas, zonas, municipios, etc. Sin embargo, esta diversidad no altera la percepción general indicada.

En las últimas décadas han aparecido en las Islas Baleares signos inequívocos de alarma en este sentido. El nivel de deterioro alcanzado ha generado entre la población una toma de conciencia de la gravedad del problema medioambiental, junto con la exigencia creciente de que se pongan en práctica medidas correctoras y conservacionistas.

La tipología de tales medidas responde a la que indicábamos más arriba:

- Por un lado, normas legales que prohíben o restringen las agresiones al entorno: restricciones urbanísticas, sanciones, etc.

- Por el otro, la potenciación de los mecanismos que pretenden que sea el propio mercado quien se autorregule y discrimine a las empresas según su comportamiento medioambiental.

Enmarcado en este segundo tipo de instrumentos, el *Govern Balear*, con el apoyo del Programa LIFE de la Unión Europea, impulsó el programa ECOTUR, que pretende la integración del turismo y del medio ambiente¹². Consta de dos subprogramas principales:

- ECOTUR Instalaciones. En 1997 se publicó el Decreto 81/1997 por el que se regula la implantación de un sistema voluntario de gestión y auditorías ambientales en los centros turísticos de las Islas Baleares, según el Reglamento Europeo EMAS.
- ECOTUR Destinos. Se desenvuelve en un nivel más macroeconómico, consciente de que muchas cuestiones medioambientales trascienden del reducido ámbito empresarial. Promueve el diseño de instrumentos para la detección y solución de los problemas medioambientales en el ámbito de las zonas turísticas, impulsando en éstas las Agendas Locales 21.

ECOTUR Instalaciones se basa en los principios y requisitos de EMAS, y constituye una aplicación práctica de su artículo 14, que prevé que “*los Estados miembros podrán aplicar, experimentalmente, en sectores distintos de los industriales, ... disposiciones análogas al presente sistema de ecogestión y ecoauditoría*” (Comunidades Europeas. Consejo, 1993; p. 168/6). Una vez aparecido el nuevo Reglamento EMAS 2 (2001), puede aplicarse de pleno derecho a cualquier sector productivo.

Recordemos asimismo que el V Programa de Acción Comunitario incluyó al turismo entre los cinco sectores considerados como prioritarios, además de la industria, la energía, los transportes y la agricultura. Estas prioridades se justificaron porque sus impactos ambientales son especialmente significativos, o porque se trata de sectores que por su propia naturaleza pueden ejercer un papel decisivo en la consecución de un desarrollo sostenible.

¹² Queremos agradecer vivamente la colaboración que hemos encontrado en el Director del Programa ECOTUR, Sr. Martí Llobera, tanto en lo que a obtención de información se refiere, como a las facilidades para el buen desarrollo de nuestra investigación. Los datos básicos del Programa pueden consultarse en Llobera y Chacártegui (2000), pp. 255-261.

El Decreto 81/1997 de la Consejería de Medio Ambiente, Ordenación del Territorio y Litoral del *Govern Balear* supuso la implantación pionera en Europa de EMAS al sector turístico.

El Decreto contempla como centros turísticos a la oferta de alojamiento (hoteles, apartamentos), restauración (bares y cafeterías, restaurantes), y oferta complementaria (discotecas, campos de golf, puertos deportivos, etc.). Ello le da un alcance muy amplio e importantísimo en una economía tan terciarizada como la balear.

Los objetivos generales que persigue ECOTUR son los mismos que EMAS, y ya han sido objeto de comentario más arriba. A ellos cabe añadir el de formar a profesionales del sector turístico concienciados de los efectos medioambientales de sus actividades y conocedores de las formas de minimización de sus impactos.

Por su especial significación en el sector turístico, destacamos el objetivo de proporcionar información pública de las actividades realizadas, problemas encontrados y resultados obtenidos. Romper con la ancestral opacidad informativa de las empresas tiene en sí mismo el valor de que éstas asumen implícitamente ante la sociedad la responsabilidad de su actuación medioambiental. Si además se les exige que esas informaciones se cuantifiquen y estén validadas por un verificador externo, se evita que tales declaraciones sean instrumentalizadas como una fórmula publicitaria sin contenido real.

Es más: pese a que en una primera fase puede esperarse que las declaraciones medioambientales en el sector turístico sean similares a las del sector industrial - muy genéricas y con pocos datos cuantitativos -, son un primer paso que puede abrir puertas a una mayor cantidad y calidad informativa en el futuro. Contrastaremos este extremo en el siguiente capítulo.

La declaración medioambiental puede ser el vehículo idóneo para facilitar informaciones –cualitativas y cuantitativas- de carácter económico-contable que no encuentran lugar hoy por hoy en el modelo contable vigente. Mientras los aspectos medioambientales sigan siendo externalidades, la contabilidad sólo podrá incorporar en sus cálculos aquellos costes, inversiones, provisiones y contingencias

medioambientales que la empresa se haya visto obligada a internalizar por imposición normativa.

Los impactos medioambientales no internalizados seguirán estando ausentes de la visibilidad contable convencional, al igual que aquellos para los que no existen criterios de valoración de general aceptación. Sin embargo, parece razonable que aquellas empresas que voluntariamente desean distinguirse de las demás por su compromiso de mejora continua de su actuación medioambiental, vayan cubriendo las carencias del vigente modelo económico y contable, y suministren información verificada adicional en su declaración medioambiental.

El elevado nivel de conciencia ecológica existente entre la ciudadanía de algunos de los principales países clientes de las Islas Baleares –citamos el caso de Alemania, por ejemplo-, puede suponer que la obtención por nuestras empresas turísticas de un distintivo de gestión medioambiental responsable sea un factor decisivo de competitividad. Es más, sospechamos que es precisamente la presión de la clientela en general, y de los tour operadores en particular, uno de los factores explicativos clave del interés que están demostrando las empresas turísticas hacia los SGMA. Intentaremos confirmar esta presunción en los estudios empíricos del Capítulo Tercero.

Y ello a causa de una ventaja clara sobre las empresas industriales, consistente en que en las empresas de servicios el cliente debe consumirlos en el mismo lugar en el que se ubica la empresa que los presta, con lo que puede ver el logotipo de adhesión al SGMA en la puerta del establecimiento, así como en sus folletos publicitarios. Por contra, el consumidor de productos industriales no observa el logotipo en el producto, puesto que está en la puerta de la factoría.

A la hora de implantar un SGMA, el centro debe afrontar dos tipos de costes. Por una parte los de implantación, de auditoría y de verificación externa. Por otra, están los costes de las inversiones necesarias para mejorar de manera continua el comportamiento ambiental de la empresa.

El coste de implantación del Sistema depende de si la empresa contrata un servicio de consultoría externa para llevarla a cabo, o si la empresa cuenta con personal propio suficientemente cualificado para hacerlo.

Según una estimación orientativa realizada por la Consejería de Medio Ambiente del *Govern Balear* en 1999, el coste global podría cifrarse aproximadamente en torno a las 2.500.000 Ptas. Este importe incluye el coste de la auditoría, que en caso de ser externa rondaría las 400.000 Ptas., y la validación externa por un importe aproximado de 700.000 Ptas. Proporcionamos tales cifras solamente a título informativo. Deben tomarse con la cautela que el tema requiere, y tener en cuenta que -al igual que ocurrió con la auditoría de cuentas-, los precios podrían bajar significativamente si su implantación se generalizase.

La Conselleria de Medi Ambient y el Programa LIFE de la U.E. ofrecieron subvenciones para la adhesión al programa, con el fin de impulsar la participación de las empresas. La primera y por ahora única convocatoria se realizó en agosto de 1998. Las ayudas consistieron en una subvención no reintegrable, por un importe máximo de 1.500.000 Ptas., destinadas a cubrir parte de los costes derivados de la implantación del sistema hasta la fase de verificación.

En esa convocatoria de subvenciones, la Conselleria de Medi Ambient recibió 133 solicitudes para acceder a estas ayudas económicas. Fueron presentadas por 128 hoteles y apartamentos, 4 puertos deportivos y 1 campo de golf.

Las 128 solicitudes de hoteles y apartamentos incluyen 19 cadenas hoteleras y 21 establecimientos independientes. En nuestra opinión, el dato más relevante es que tales solicitudes representaron unas 60.000 plazas, que suponen el 15% de la capacidad total de las Islas. Si tenemos en cuenta su carácter novedoso, y que existía todavía un elevado desconocimiento tanto del sistema balear, como de EMAS en general en Europa, resulta obvio que la respuesta obtenida del sector constituyó un éxito importante.

Para adjudicar las subvenciones se tuvieron en cuenta los siguientes criterios:

- * Ubicación geográfica del centro, de manera que los seleccionados estén repartidos entre las diferentes zonas e islas.
- * Que estén presentes todos los tipos de centros solicitantes: hoteles, apartamentos, puertos deportivos y campos de golf.
- * Mejoras ambientales que ha aplicado la empresa anteriormente. Interés histórico que demuestra la empresa por el medio ambiente.

En el año 2000, disfrutaron de ayudas económicas 30 centros repartidos del siguiente modo:

- * 25 hoteles y apartamentos, pertenecientes a 7 cadenas y a 5 empresas independientes. Representan una 14.000 camas, un 3,5% de la capacidad total de alojamiento.
- * 4 puertos deportivos.
- * 1 campo de golf.

Como prueba del creciente interés por el tema, numerosas empresas a las cuales no se les concedió ayuda han empezado por su cuenta el proceso de implantación de un SGMA, asumiendo la totalidad de los costes. Son 23 centros, que suponen 11.000 plazas de 3 cadenas hoteleras distintas de las arriba citadas, y un centro independiente más.

Si sumamos los centros adjudicatarios de las ayudas, más los que implantan SGMA sin ellas, obtenemos 53 centros con 25.000 plazas, que suponen en torno al 6% de la oferta turística balear. Además, algunas cadenas tienen intención de implantar SGMA en todos sus centros en Baleares.

Durante 1999 y 2000 se han ido obteniendo las primeras certificaciones y declaraciones medioambientales, el análisis de cuyo contenido será objeto de nuestra atención en el Capítulo Tercero de este trabajo.

Además del Decreto al que nos hemos referido, podemos citar como ejemplo adicional el del municipio de Alcúdia. En 1992 el Departamento de Medio Ambiente de su Ayuntamiento puso en marcha un equipo para elaborar una

normativa para la concesión de un distintivo ecoturístico para establecimientos hoteleros. La implantación se inició en 1994.

Aunque no supone un SGMA completo, se aproxima a él. Promueve la mejora de las prácticas medioambientales mediante una guía muy práctica, que incluye aspectos como la formación del personal, reducción de basuras y recogida selectiva, uso de papel reciclado, reducción de consumos de agua y energía, etc. El distintivo se concede a partir del resultado de las inspecciones realizadas por técnicos municipales, que aplican un baremo al comportamiento medioambiental del establecimiento y le otorgan el logotipo si supera una puntuación preestablecida. En 1999, de los 74 establecimientos hoteleros censados, 13 ostentan el distintivo, lo que supone un 18%. Son en su mayoría establecimientos pertenecientes a cadenas hoteleras (Gómez y Palmer, 2000).

Juegan a favor de esta experiencia el reducido coste del sistema y la facilidad relativa de su implantación, por lo que resulta especialmente adecuado para las pequeñas y medianas empresas. Sin embargo su reducido ámbito geográfico de aplicación hace que resulte muy difícil divulgar entre una clientela cambiante cuál es el contenido real del sistema amparado por el logotipo. Si las propias autoridades comunitarias reconocen la necesidad de hacer campañas publicitarias para promover un mayor conocimiento de EMAS entre el público, resulta obvio que el mismo objetivo resulta mucho más difícil de alcanzar para una regulación de ámbito municipal.

Es importante resaltar que tanto la experiencia de Alcúdia como la del Programa ECOTUR han visto con claridad la necesidad de ir más allá del ámbito empresarial y abordar el problema medioambiental desde una perspectiva municipal. Alcúdia planteó la creación de la marca *Alcúdia, municipio ecoturístico*, con los problemas ya comentados en el sentido de su falta de correspondencia con un estándar conocido. Por su parte, ECOTUR Destinos ha optado por la alternativa de impulsar las Agendas Locales 21, con muy aceptables resultados. A abril de 2000, son ya nueve zonas las que se han implicado, algunas con tanta importancia como Calvià, Playa de Palma, e inclusive Alcúdia.

Una prueba más del interés del sector por el tema lo tenemos en que Canarias, otra Comunidad Autónoma con una economía fuertemente turística, reguló también la adhesión voluntaria de las empresas del sector al sistema comunitario¹³.

2.7.5.- Inconvenientes y ventajas de los sistemas de gestión medioambiental.

A modo de conclusión de este apartado, presentamos a continuación los inconvenientes y ventajas que presentan los SGMA para las empresas en general, con algunas referencias al caso particular de las del sector turístico.

Inconvenientes:

1.- El coste económico que hay que asumir, que podemos dividir en:

-Costes de implantación del SGMA, de auditorías y de verificaciones externas.

-Coste de las inversiones y gastos derivados de la aplicación del compromiso de mejora continua. La empresa debe aplicar la mejor tecnología disponible desde el punto de vista de su impacto medioambiental, siempre que su coste no sea excesivo.

2.- Superar dificultades como la inercia de la organización, el secretismo y la resistencia a facilitar información pública. Hay una fuerte reticencia a informar, por el temor de que pueda utilizarse en su contra. Así, por ejemplo, Páez Sandubete [1998, p. 293] cita el significativo caso de una empresa con un centro registrado por EMAS en el Reino Unido y que, por tanto, tuvo que publicar su declaración. Uno de los datos que contenía (relativo al vertido anual a un río de una sustancia muy conocida por ser un potente veneno) fue entresacado por una organización ecologista, y de la denuncia pública que hicieron pasó a los titulares de la prensa, pese a que los vertidos entraban perfectamente dentro de los límites legales. El resultado fue que esta empresa, que había hecho un gran esfuerzo para mejorar su

¹³ Decreto 102/1999, de 25 de mayo, por el que se establece el procedimiento para la aplicación en la Comunidad Autónoma de Canarias del Reglamento (CEE) 1836/93 del Consejo, de 29 de junio, por el que se permite que las empresas del sector industrial, **turístico** y agropecuario se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales. (Boletín Oficial de Canarias de 16 de junio de 1999).

resultado medioambiental, vio su imagen pública mucho más deteriorada que aquellas empresas que no dieron tal paso.

Algo similar ha ocurrido no hace mucho tiempo con la información contable de carácter financiero: de ser considerada como secreta ha pasado a exigirse que las empresas hagan pública la información contable agregada y la depositen en registros de libre acceso al público. Ello es consecuencia directa del incremento del tamaño de las empresas, de su responsabilidad social y económica. Algo parecido cabe esperar en el futuro por lo que a su responsabilidad medioambiental concierne.

Ventajas:

Puesto que un SGMA es un instrumento de carácter voluntario, su adopción por las empresas requiere que sus ventajas superen a sus inconvenientes. Veámoslas (Carmona Ibáñez, 1996; y elaboración propia).

1.- La organización o el centro productivo pueden hacer uso del distintivo o logotipo acreditativo de su participación en EMAS o ISO, que acreditan su buen comportamiento medioambiental, con la consiguiente mejora de la imagen corporativa de la empresa ante el público. Esto supone una ventaja competitiva con respecto a las que se mantienen al margen, que tendrá tanto más valor cuanto más concienciada esté la población con respecto a los problemas ecológicos. La empresa puede proyectar una imagen de calidad que incluye el respeto por el medio ambiente.

Esta ventaja competitiva es más tangible en las empresas de servicios que en las del sector industrial. En efecto, en éste el consumidor no aprecia directamente que el centro productivo está certificado, puesto que lo que le resulta observable es el producto que adquiere, y éste no luce el logotipo. En cambio, por definición, los servicios se prestan en el mismo lugar en el que radica el centro que los produce, por lo que el consumidor puede observar el logotipo de empresa responsable medioambientalmente, y apreciar por su propia experiencia las medidas implantadas.

Esto es especialmente relevante en el sector turístico, por dos motivos adicionales:

- a) Los consumidores provienen de los países más desarrollados, en los generalmente existe una mayor conciencia y preocupación por el medio ambiente.
- b) Si las empresas de un mismo destino turístico se adhieren mayoritariamente a SGMA, la zona como conjunto sale reforzada en su valoración por parte de la clientela. Y no se olvide que el turismo es un sector que vende entorno, además de servicios concretos, por lo que el argumento zona es una variable fundamental en sus estrategias de marketing.

Por su parte, las administraciones públicas pueden ejercer – de hecho lo están haciendo ya – una discriminación positiva a favor de las empresas con SGMA certificados. Así, por ejemplo, la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1997 (BOE nº 259 de 29 de octubre) incluye la valoración ambiental como exigencia objetiva de resolución de los concursos que se convoquen por el Ministerio de Medio Ambiente y organismos públicos de él dependientes. Así, en los contratos de suministros, consultoría, asistencia técnica y servicios en general, la calidad ambiental de las ofertas que se presenten será valorada en un 20%, y en un 10% en el caso de los contratos de obra.

2.- Los SGMA pueden potenciar la rentabilidad de la empresa por la vía del ahorro de costes energéticos, del consumo de materias primas y demás inputs, reducción de residuos y contaminación, etc. Un ejemplo práctico concreto: la simple colocación de una pegatina en la que se invita al cliente del hotel a que elija cuando desea que se le cambien las toallas del baño, supuso un ahorro del 40% en los costes de lavandería el primer ejercicio de su implantación.

3.- Proporcionan información muy valiosa para la toma de decisiones que afectan al medio ambiente, en la medida en que permiten un conocimiento profundo de los problemas a resolver, y los enmarcan en un conjunto de objetivos claramente

perfilados. Todo ello mediante un proceso de auto evaluación y autocrítica que permite la localización de disfunciones e ineficiencias.

4.- La realización de auditorías periódicas permite descubrir posibles desviaciones e incumplimientos de la normativa existente, lo que permite la adopción de medidas correctivas antes de que sean detectadas por inspecciones de las autoridades. Se evitan así multas y sanciones, al tiempo que se reduce el riesgo de accidentes.

En general, la implantación de un SGMA facilita una buena relación de la empresa con las instituciones públicas: se posibilita que las inspecciones administrativas sean más fluidas, que se agilice la concesión de permisos, etc.

5.- Supone una garantía frente a terceros de que no existen riesgos medioambientales significativos o pasivos ocultos. Entre tales terceros podemos mencionar:

- Las compañías aseguradoras disponen de un útil instrumento de evaluación de los riesgos medioambientales cuya cobertura asumen.
- En la transmisión de la propiedad de un centro productivo, la existencia de un sistema de ecogestión y ecoauditoría validado y homologado proporciona la tranquilidad de que no existen riesgos medioambientales o pasivos ocultos como consecuencia de actuaciones pasadas.
- Algo similar sucede en la concesión de préstamos. En ocasiones, las multas, sanciones o indemnizaciones por siniestros e incumplimientos medioambientales han impedido a las empresas hacer frente a la devolución de los importes obtenidos en préstamo. Así pues, no es de extrañar que en algunos países sea una práctica común por parte de las entidades de crédito requerir una auditoría medioambiental antes de conceder préstamos en determinados sectores productivos, o cuando el importe solicitado es elevado. Por ejemplo, en los Estados Unidos, el Bank of America plantea esta exigencia a aquellos prestatarios que demandan importes por encima del millón de dólares, y sólo cuando el resultado de la revisión muestra que no hay indicios

que puedan conllevar responsabilidades futuras se conceden los préstamos solicitados (Koorse, 1992, citado por Carmona Ibáñez).

6.- Los Sistemas como EMAS tienen un efecto multiplicador que contribuye a extender la preocupación por el respeto al medio ambiente hacia las empresas suministradoras de bienes y servicios del centro adscrito al Sistema, puesto que para que éste sea un productor medioambientalmente responsable es necesario que los inputs que utilice también los sean.

7.- Son un factor de motivación del personal. Como es bien sabido, el turístico es un sector intensivo en mano de obra, y de ella depende en buena parte la calidad del servicio prestado. La implantación de SGMA favorece la formación del personal y su compromiso con el sistema de gestión y los objetivos de la organización.

Tales ventajas se han visto confirmadas por el estudio arriba citado por la Comisión Europea para evaluar el estado de aplicación de EMAS (Comunidades Europeas. Comisión, 1998, p. 45). En él se constata que el 31% de los centros productivos registrados en EMAS obtuvo ahorro de costes (recordemos se trata de empresas industriales). Un 29%, mejor imagen. El 26%, una mejor actitud de los trabajadores. Un 19%, una mejora de los resultados medioambientales. Un 14%, mejoras en la organización, programa y objetivos. El 11%, garantía de cumplimiento reglamentario. Otro 11%, ventaja competitiva. El 10%, mayor cantidad de clientes, o mayor satisfacción de éstos.

En otro estudio empírico realizado entre empresas españolas, se señalan como principales beneficios esperados de la implantación de un SGMA los siguientes: mantener una buena imagen corporativa (94% de las empresas), mejorar la satisfacción de los directivos (81%) y de los propietarios (69%), incrementar los beneficios a largo plazo (78%), diferenciarse de la competencia (59%), detectar nuevas oportunidades de mercado (58%), etc. (Rivera Camino, 1999, pp. 5-6).

La juventud de los SGMA impide la formulación de un juicio sólido sobre su capacidad de generar cambios profundos en el comportamiento medioambiental de las empresas. En nuestra opinión, y por lo que conocemos hasta hoy, sus potencialidades son ciertamente muy importantes. Pretendemos constatar estos extremos en los estudios empíricos del Capítulo Tercero de este trabajo. Esperemos que su combinación con los tradicionales instrumentos reguladores suponga un fuerte impulso en el cambio de las empresas hacia un modelo económico más sostenible.

CAPÍTULO TERCERO

TURISMO E INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL. ESTUDIO EMPÍRICO.

CAPÍTULO TERCERO: TURISMO E INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL. ESTUDIO EMPÍRICO.

3.1.- OBJETIVOS Y ESTRUCTURA DEL ESTUDIO EMPÍRICO.

En los capítulos precedentes hemos tenido ocasión de analizar, en primer lugar, las difíciles relaciones entre el medio ambiente y la economía en general, así como las peculiaridades de la interacción entre el turismo y el medio ambiente. En el segundo capítulo estudiamos el pasado, presente y tendencias futuras de la contabilidad, el reporting y la gestión medioambientales.

Si bien la investigación realizada hasta aquí es de naturaleza fundamentalmente descriptiva, contiene asimismo reflexiones, hipótesis e intuiciones derivadas de la discusión teórica, así como aproximaciones normativas cuya validez pretendemos contrastar en lo que resta de nuestro trabajo.

En el Capítulo Segundo dimos por hecho el carácter científico de nuestra disciplina, la contabilidad. Como es bien conocido, tal posicionamiento dista de ser universalmente compartido.

Coincidimos al respecto con la opinión del profesor Tua Pereda (1992) cuando sostiene que todo depende de lo que se entienda por ciencia y, en concreto, de si el instrumental normativo es o no científico. De ello depende que sólo las ciencias naturales sean ciencia o, por el contrario, quepan en tal denominación las ciencias sociales. De este modo, si sólo se supone como ciencias a aquellas disciplinas que utilizan instrumental positivista, las ciencias sociales no tendrían tal consideración. En todo caso, compartimos el punto de vista del profesor Socías Salvá (2000, p. 799) cuando sostiene que *“lo importante no es si la contabilidad es una ciencia sino que los estudiosos de la contabilidad tengamos una actitud científica ante los problemas contables”*.

Alineándonos con esta posición, defendemos la necesaria interrelación y complementariedad entre sus aspectos positivos y normativos, entre el *ser* de las cosas y su *deber ser*.

Este Capítulo Tercero nos servirá para establecer el necesario puente de unión entre la investigación *a priori* desarrollada en los capítulos anteriores, y la investigación empírica positiva que aplicaremos al sector turístico en el presente.

Finalmente, el Capítulo Cuarto tendrá un carácter predominantemente normativo, en forma de propuesta de avance hacia la sostenibilidad de la información medioambiental de las empresas turísticas.

De este modo, el Capítulo Tercero se dedica a varios estudios empíricos que tienen como objeto principal de estudio a las empresas turísticas de las Islas Baleares. Su marco de referencia previo lo constituye el repaso de las conclusiones de otros estudios, que tuvimos ocasión de hacer en el apartado 2.6 del Capítulo precedente, realizados en otras latitudes y en otros sectores de actividad.

Nuestro estudio empírico tiene por objetivos principales conocer cuál es la información de carácter medioambiental proporcionada por las empresas turísticas de Baleares en la actualidad, contrastar las actitudes empresariales ante el problema medioambiental y la viabilidad de los cambios pertinentes en clave de sostenibilidad.

Tras ese análisis, centrado en las empresas, nos planteamos inicialmente la realización de un estudio empírico de un caso que trascendiera del ámbito empresarial y abarcara a todo un municipio turístico, para pasar a un cierto nivel macroeconómico en el que entrasen en juego las “externalidades” que las empresas han dejado fuera de su información contable, pero que un turismo sostenible debe contemplar en toda su integridad. Sin embargo, el volumen y la complejidad de los estudios empíricos que hemos realizado sobre las empresas, nos aconsejaron finalmente dejar el trabajo sobre el municipio turístico al nivel de una somera aproximación. Nuestra tesis está enfocada hacia la contabilidad de las empresas turísticas. La inclusión de un estudio de caso municipal con su diversidad de técnicas –entrevistas, observación directa, etc.- y con el rigor científico que es

exigible en un trabajo de investigación como éste, hubiera desbordado ampliamente los límites de lo razonable. Por otra parte, esa visión macroeconómica ha tenido su espacio en el Capítulo Primero de esta tesis.

Así pues, el análisis empírico de este capítulo forma un conjunto integrado, estructurado en varios niveles cuyos objetivos específicos son:

- ◆ Analizar el contenido medioambiental de la información externa publicada por las empresas.
- ◆ Conocer cuál es la percepción general de las empresas turísticas con respecto a sus relaciones con el medio ambiente.
- ◆ Diagnosticar el posicionamiento que adoptan en cuanto organizaciones con respecto a los impactos medioambientales que genera su actividad.
- ◆ Investigar cuál es su actitud sobre la implantación de sistemas de gestión medioambiental y sobre el suministro al exterior de información de contenido medioambiental.

De todo ello esperamos aproximarnos al conocimiento de la realidad, de las actitudes empresariales ante el cambio hacia la sostenibilidad, de sus dificultades y potencialidades. A partir del conocimiento del *ser*, y de su contraste con el *deber ser*, pretendemos formular en el próximo capítulo una propuesta realista que contribuya a mejorar la información económico-contable de carácter medioambiental de las empresas.

El trabajo empírico que hemos realizado se ha llevado a cabo aplicando distintos instrumentos metodológicos:

- A.- Análisis del contenido de los informes y cuentas anuales publicados por las empresas del sector, para conocer la cantidad y calidad de la información medioambiental que efectivamente están ofreciendo.
- B.- Encuesta exploratoria, como aproximación principalmente cuantitativa al conocimiento de la percepción que tienen las empresas turísticas del medio ambiente, su actitud ante facilitar información sobre el particular, y

la que adoptan con respecto a la implantación de sistemas de gestión medioambiental.

C.- Complementación y enriquecimiento de los resultados obtenidos de la fase cuantitativa anterior con el empleo de una metodología más cualitativa: análisis de casos mediante la realización de entrevistas semidirigidas a los directivos de un conjunto de empresas turísticas relevantes.

Entre ellas incluimos una con la persona responsable de la Agenda Local 21 de un municipio turístico, a fin de obtener una aproximación a la problemática medioambiental que va más allá del punto de vista meramente empresarial.

Nuestros estudios empíricos analizan el sector turístico de las Islas Baleares, con focalización en las empresas turísticas de alojamiento. El proyecto que hemos llevado a cabo coincide en algunos aspectos con temáticas y objetivos semejantes desarrollados en otros ámbitos geográficos. En concreto, aprovecha la experiencia de estudios realizados con similar metodología, aunque referidos a sectores económicos distintos del turismo. Podemos mencionar como referentes más próximos:

a) En el entorno internacional: los trabajos de Gray et al. (1995, 1998) en la Gran Bretaña, algunos inspirados a su vez en las propuestas de Laughlin (1991), en los que se explora el papel de la contabilidad en el necesario cambio de actitud de las empresas ante los retos medioambientales.

b) En el ámbito de España, el trabajo de investigación de Carrasco et al. (1997) para el Instituto de Desarrollo Regional de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Con el diseño descrito pretendemos obtener una composición de lugar razonablemente precisa del escenario en el que nos encontramos, y podremos situar correctamente los resultados obtenidos de nuestro estudio, valorando cuánta distancia nos queda por recorrer para llegar a una contabilidad acorde con una economía sostenible.

Resulta obligado dejar constancia aquí de que la realización de estos estudios empíricos ha sido posible en buena medida gracias al respaldo económico del Centre d'Investigacions i Tecnologies Turístiques (CITTIB) de la Conselleria de Turisme del Govern de les Illes Balears, que se ha añadido al recibido de la Universitat de les Illes Balears. La aportación de ambas entidades nos ha permitido disponer de medios materiales y humanos sin los cuales el alcance del trabajo empírico posible hubiera tenido que ser mucho menos ambicioso.

En enero de 1999, el CITTIB hizo una convocatoria pública de ayudas para proyectos de investigación. A ella presentamos el que titulamos "*Aplicación de los sistemas de gestión y contabilidad medioambientales al sector turístico*", en el que planteábamos la realización de estudios empíricos en lo fundamental coincidentes con los aquí diseñados.

A principios del año 2000 se resolvió la convocatoria. La aprobación de nuestro proyecto ha supuesto, cuando menos, los siguientes aspectos:

En primer lugar, la constitución de un equipo humano de investigadores, que no sólo ha posibilitado una mayor capacidad de trabajo de campo, sino también –y más importante– una mayor calidad en sus planteamientos, ejecución y análisis de resultados.

En segundo lugar, la financiación obtenida nos ha permitido disponer de medios materiales que en ocasiones han posibilitado el trabajo y en otras lo han facilitado.

En tercer lugar, ha hecho posible la realización de una encuesta que no sólo es representativa del subsector de alojamiento turístico en las Islas Baleares, sino que además ha podido realizarse mediante entrevistas personales. Esto le confiere una calidad y fiabilidad muy superiores a las que hubiéramos obtenidos de una encuesta postal, que era nuestro propósito inicial.

En los próximos apartados de este capítulo explicitaremos con mayor detalle la metodología utilizada en cada fase del proyecto, y su justificación. Ello no

obstante, a continuación resumimos el contenido básico de las etapas de la investigación, a fin de proporcionar una primera aproximación de conjunto:

Etapas 1.

Análisis de la información medioambiental que las empresas están ofreciendo actualmente al exterior, mediante la aplicación de la metodología del análisis de contenido.

Perseguimos en esta fase obtener una visión de conjunto de cuál es la realidad que configura el punto de partida: cantidad y calidad de la información medioambiental externa. Se categorizará en dos bloques: empresas acogidas al Sistema de Gestión Medioambiental del Decreto 81/1997 del Govern Balear (aplicación del Reglamento Europeo EMAS) por un lado, y el resto de empresas por el otro.

En la medida en que la hipótesis inicial a contrastar es que el reporting medioambiental actual es mínimo en el sector turístico balear, el análisis se centrará principalmente en los grandes grupos de empresas turísticas, así como en las acogidas a Sistemas de Gestión Medioambiental.

Etapas 2.

Realización de una encuesta, como aproximación principalmente cuantitativa al conocimiento de la percepción que tienen las empresas turísticas sobre sus relaciones con el medio ambiente, su actitud ante facilitar información al respecto y a implantar sistemas de gestión medioambiental.

Atiende a los objetivos arriba formulados:

*Conocer cuál es la percepción general de las empresas turísticas con respecto a sus relaciones con el medio ambiente. Posicionamiento que adoptan en cuanto organizaciones.

*Investigar cuál es su actitud sobre la implantación de sistemas de gestión medioambiental y sobre el suministro de información. Valoración de ventajas e inconvenientes. Grado de implantación real de los sistemas.

Etapa 3.

Persigue complementar y enriquecer los resultados obtenidos de la fase cuantitativa anterior con el empleo de una metodología más cualitativa: análisis de casos mediante la realización de entrevistas semidirigidas a los directivos de un conjunto de empresas del sector turístico.

Atiende a la consecución de los objetivos ya mencionados en la anterior etapa; de hecho, se parte de los resultados en ella obtenidos. Adoptamos aquí una perspectiva más cualitativa, que profundiza en los aspectos subjetivos subyacentes en el posicionamiento de los directivos empresariales con respecto a las relaciones de su empresa con el medio ambiente.

Como hemos reiterado en numerosas ocasiones, el principal sujeto de estudio en nuestra tesis es la empresa turística. Lógicamente, también debe serlo en el estudio empírico.

Sin embargo, la amplitud y fortaleza del sector turístico en las Baleares hace que éste incluya multitud de subsectores empresariales. Con diferencia, el más importante a nuestros efectos es el subsector de alojamiento turístico, que incluye no sólo los clásicos servicios de hospedaje y restauración, sino a todos aquellos que el turista consume en el recinto del hotel. A ellos cabe añadir una amplia variedad de servicios turísticos extrahoteleros, como por ejemplo los de restauración, de transporte incluidos en el paquete turístico, los no incluidos (*rent a car*, excursiones), diversiones y espectáculos, comercio turístico, deportes, y un largo etcétera.

Esta amplia variedad tipológica de las empresas turísticas, añadida a su elevado número, nos indujo a pensar que resultaba necesario acotar nuestro objeto de estudio, ante la imposibilidad material de abarcar todo el espectro. Con los medios de que disponíamos, resultaba imposible realizar una encuesta -prevista en la Etapa 2- con garantías de rigor y representatividad científica que abarcara a todo el abanico de empresas citado.

Así, decidimos restringir los estudios empíricos previstos en las etapas 1 y 2 a las empresas del subsector de alojamiento: encuesta, y análisis de la información medioambiental externa publicada. Citamos a continuación algunas de las razones más relevantes que justifican esta opción:

- El fuerte peso relativo del subsector de hospedaje en el conjunto del sector turístico. Con datos referidos a 1999 (Sa Nostra, 2000; pp. 232-234) el PIB generado por este subsector supuso el 43,42% del total de servicios turísticos exportados; un 24% del PIB del sector servicios, y un 18,43% del PIB total de las Baleares.
- En otros subsectores resulta difícil, cuando no imposible, dilucidar qué parte de su producción es turística y qué parte no lo es, por estar destinada también a la población residente. Es el caso de las empresas de restauración como bares y restaurantes, comercios, espectáculos, etc.¹⁴
- El subsector de alojamiento presenta un grado de concentración relativamente elevado en forma de cadenas hoteleras. Esto facilita el análisis, pues homogeneiza comportamientos.
- La elección del subsector de hospedaje viene reforzada por la propia naturaleza de nuestros propósitos en los estudios empíricos, y por la intención de formular una propuesta normativa.

Por todo ello, los estudios previstos en las Etapas 1 y 2 se centran en las empresas de alojamiento turístico. En las entrevistas contempladas en la Etapa 3 sigue siendo mayoritaria su presencia, aunque ampliamos nuestro campo de estudio a los operadores turísticos, los verificadores medioambientales y un municipio.

¹⁴ Si multiplicamos el número de turistas (11.518.100 en el año 1999) por su estancia media (10,62 días por persona) y la dividimos por los 365 días del año, obtendremos que si la afluencia de turistas se repartiera uniformemente a lo largo del año, supondría incrementar la población de derecho (801.569 personas en 1999) en 335.129 personas más. Aproximadamente, los turistas representarían así un 30% del total de la población real.

Antes de proseguir, resulta imprescindible delimitar los papeles que juegan el proyecto de investigación, que por definición es obra de un equipo de personas, y el de esta tesis doctoral, que es y debe ser un trabajo individual. Al respecto, ya hemos indicado que el proyecto de investigación fue presentado al CITTIB por el autor de esta tesis partiendo de los estudios empíricos en ella contemplados. También fue labor nuestra la de buscar a las personas que finalmente aceptaron integrarse en el equipo.

A partir de ahí, la ejecución de los estudios empíricos planteada por el autor de la tesis se ha visto modificada y enriquecida con aportaciones del colectivo implicado en el proyecto.

Una vez realizado el trabajo de campo, el estudio y análisis de los resultados, así como las conclusiones finales que aquí expondremos son responsabilidad y tarea personales del autor de esta tesis. Así, podrán darse discrepancias entre este trabajo y el del grupo, tanto en el planteamiento como en los resultados, potenciadas por la no-coincidencia temporal entre la presentación de la tesis doctoral y la conclusión de los trabajos del proyecto de investigación, que será posterior a la de aquella.

Algunas hipótesis a contrastar.

Hemos dedicado el apartado 2.6 del capítulo anterior al diagnóstico del actual estado de cosas en cuanto a la información externa de carácter medioambiental que publican las empresas en general. Lo hemos hecho a partir del análisis de los resultados de numerosos estudios tanto de ámbito internacional, como referidos a nuestro país. Investigaciones llevadas a cabo en múltiples sectores de actividad económica, entre los que predominan aquellos con mayores impactos desde el punto de vista medioambiental, basados en la razonable presunción de hallar en ellos una mayor cantidad de información al respecto. No tenemos referencias de ningún estudio empírico referido al sector turístico español.

Del análisis efectuado en el capítulo anterior podemos extraer, a modo de resumen, las siguientes conclusiones. Si las ponemos en relación con los objetivos

de nuestra investigación, podemos formular las hipótesis a priori que pretendemos contrastar en nuestros estudios empíricos.

- En general, son las empresas de los sectores más contaminantes y con mayores riesgos de infringir daños significativos al medio ambiente las que proporcionan mayor cantidad de información al respecto. Existe asimismo una correlación positiva entre el tamaño de la empresa y la cantidad de información medioambiental que suministra al exterior. La teoría de la legitimidad avala tales comportamientos.

El sector turístico no destaca especialmente entre los más contaminantes. O para ser más precisos: el sector tiene mejor imagen medioambiental ante la sociedad en general de la que tienen muchas actividades del sector industrial. Ello induce a presuponer que la empresa turística no está especialmente necesitada de legitimar su actuación, por lo que esperamos encontrar muy poca información medioambiental externa.

Sin embargo, existe una fuerza que empuja en sentido contrario. La empresa turística tiene una mayor dependencia de la calidad de su entorno ambiental que las empresas de sectores industriales.

- Los diferentes estudios realizados en España y en el mundo indican que, aunque siguen siendo mayoría las empresas que no facilitan información alguna de carácter medioambiental, su número se va reduciendo de un modo regular en los últimos años. La cantidad de la información suministrada sigue una tendencia creciente.

Cabe esperar que las empresas turísticas de Baleares sigan en estos aspectos una pauta similar a las de otros sectores, o algo más avanzada, empujadas por el interés (superior desde luego al de sectores industriales) que tienen en todo lo que pueda mejorar su imagen ante sus clientes.

- En general, cuando informan, muy pocas empresas lo hacen en sus cuentas anuales. Los lugares donde habitualmente se presenta la información medioambiental son el informe de gestión y la información general sobre las

actividades de la empresa en el informe anual. Crece la tendencia a presentar un informe medioambiental por separado. Todo apunta a que las empresas turísticas sigan un comportamiento en esta misma línea.

- La información divulgada tiene generalmente un carácter descriptivo o cualitativo más que cuantitativo. Esto la hace de muy difícil comparación, tanto con otras empresas, como consigo misma en diferentes momentos temporales.
- La información publicada magnifica los aspectos positivos del comportamiento medioambiental de la empresa, y silencia o minimiza los de carácter negativo. Ello es consecuencia directa del carácter fundamentalmente voluntario de este tipo de información, y de la falta de verificación externa.

Cabe esperar que las empresas turísticas hagan suyo este comportamiento general, acentuado por el temor a los efectos directos que una información de signo negativo tendría sobre su imagen y sus resultados.

3.2.- ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL EXTERNA PUBLICADA POR LAS EMPRESAS TURÍSTICAS.

En un escenario general como el descrito, al plantearnos entre nuestros estudios empíricos el análisis de la información de carácter medioambiental publicada por las empresas turísticas, nuestra hipótesis inicial a contrastar es que la información medioambiental externa de las empresas turísticas seguramente sea muy escasa o nula en la mayor parte de los casos.

Existen buenas razones para que así sea:

- Es un sector en el que toda información medioambiental negativa tiene fuertes repercusiones en la clientela.
- Como ya comentamos en el capítulo anterior, existe hoy por hoy un desconocimiento generalizado del carácter obligatorio para todas las empresas de la información medioambiental prevista en la memoria a las cuentas anuales en las últimas adaptaciones sectoriales del PGC. En el sector turístico, aún cuando se reconociere su obligatoriedad, puede esquivarse argumentando la escasa materialidad de los impactos medioambientales de las empresas del sector.

Ya hemos visto cómo las empresas del sector eléctrico, claramente obligadas por su adaptación sectorial de 1998, por ahora solamente cumplen bien con la obligación de informar sobre sus inversiones de carácter medioambiental, y tal vez algo tenga que ver en ello la desgravación fiscal existente. Muy pocas informan sobre sus gastos medioambientales, y en general no informan sobre provisiones ni contingencias.

- A ello podemos añadir otras rémoras como el tradicional secretismo de la información contable en nuestro país, el temor a un mal uso de la información, su carácter más bien voluntario, etc. Todo ayuda al mantenimiento de un *statu quo* que deja al medio ambiente fuera del sistema informativo de la empresa.

Por todo ello, hemos subdividido nuestra investigación sobre la información medioambiental publicada por las empresas en dos bloques diferenciados:

- Por una parte, la revisión de las cuentas e informes anuales de una muestra de empresas del subsector de alojamiento.
- De otra, dedicamos una atención particular a aquellas empresas que, voluntariamente, están implantando sistemas de gestión medioambiental (SGMA). Ello es especialmente interesante si lleva aparejada la publicación de información medioambiental pública y verificada, como sucede con el sistema europeo EMAS.

3.2.1.- Análisis de las cuentas e informes anuales de las empresas turísticas de alojamiento.

Tal y como hemos puesto de manifiesto en páginas precedentes, los estudios realizados en otras latitudes y en otros sectores de actividad nos auguraban una escasa cosecha informativa de carácter medioambiental en las empresas turísticas objeto de nuestro estudio.

Para contrastar esta hipótesis, en los primeros meses del año 2000 obtuvimos del Registro Mercantil de Baleares las cuentas anuales depositadas y referidas al ejercicio de 1998 de algunas empresas. Al tiempo, conseguimos directamente de esas mismas empresas su informe anual. Con ello, dispusimos de la siguiente información de cada una de ellas:

- Cuentas anuales: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y Memoria.
- Informe de gestión.
- Información general de la Sociedad.
- Informe del Presidente o carta a los accionistas.

Referida a siete entidades, de las cuales cuatro son grandes grupos hoteleros, dos más son pequeños grupos, y uno es hotel independiente, aunque de cierto tamaño y que más tarde, en el año 2000, se certificaría por EMAS e ISO 14000. En

total esas siete entidades suman 106.490 plazas hoteleras sobre un total de 405.052 en el conjunto de las Islas Baleares, lo que supone el 26% del total.

De la revisión exhaustiva de la documentación referida, obtuvimos que en las cuentas anuales e informes de gestión depositados en el Registro Mercantil no aparece *ni una sola referencia* a aspectos medioambientales en *ninguna* de las entidades.

Las únicas referencias al medio ambiente que hemos encontrado aparecen en la carta del presidente a los accionistas, o en otros apartados del informe anual de tres entidades.

En ningún caso se proporciona información cuantitativa. La tónica general pasa por incluir uno o dos párrafos de manifestación de buenas intenciones en la línea de expresar su preocupación por los temas medioambientales. Las referencias a actuaciones concretas de mejora del desempeño medioambiental de la organización son relativamente escasas. Se destacan los premios o reconocimientos recibidos.

A modo de ejemplo ilustrativo, reproducimos a continuación los dos únicos párrafos que aparecen en el informe anual de una importante multinacional:

“X ha elevado a la categoría de principios de empresa las políticas medioambientales y sociales, integrándolas en su estrategia y en todos los ámbitos de actuación.

El respeto al medio ambiente es perseguido a través de las normas e indicaciones que a tal efecto fueron desarrolladas y recogidas en el “Manual de ecología y medio ambiente de X”, único en su género en el sector y que ha propiciado importantes acciones de resonancia social”.

En este caso, la Compañía tuvo la gentileza de proporcionarnos un ejemplar de dicho “Manual de Protección Medioambiental”, tras la firma de un contrato escrito que garantizaba la confidencialidad y su uso exclusivo a efectos de nuestra investigación.

Del análisis de su extenso contenido (113 páginas), podemos destacar que contiene numerosas acciones encaminadas a la mejora progresiva del comportamiento medioambiental de los hoteles del grupo, en una línea muy cercana a la de los sistemas de gestión medioambiental. De hecho, en años sucesivos algunos establecimientos del grupo han certificado sus SGMA.

Ello no obstante, lo cierto es que estos esfuerzos, pese a ser reales y significativos, tienen de momento una pobre traducción en la información externa que publica la compañía en sus cuentas e informes anuales. Sin embargo, su política de comunicación de las mejoras medioambientales a los clientes y empleados de cada hotel es notablemente mejor, y contribuye a su propia superación en este sentido.

De las entrevistas que mantuvimos con posterioridad, y de otros elementos de análisis, podemos afirmar que los impactos medioambientales generan en las empresas preocupaciones y acciones concretas que luego no encuentran reflejo en sus cuentas anuales. Quizás de ello pueda inferirse que sus gestores consideran que los aspectos medioambientales no son suficientemente relevantes para los usuarios habituales de los informes anuales –principalmente sus accionistas-. Volveremos sobre esto más adelante.

Por tanto, podemos afirmar que se confirma la hipótesis a priori de que las empresas turísticas de alojamiento analizadas no incluyen información medioambiental significativa en sus cuentas anuales. Las empresas que comunican alguna información lo hacen en su informe anual y en cuantía muy escasa.

3.2.2.- Análisis de declaraciones medioambientales de las empresas turísticas de alojamiento.

La escasez informativa que sobre aspectos medioambientales acabamos de constatar en cuentas e informes anuales, nos empujó a analizar las declaraciones medioambientales de los centros que han implantado un SGMA por EMAS, como instrumento con el que podemos obtener información extensa sobre el tema.

En el apartado 2.7.4 del capítulo anterior estudiamos el reciente proceso de aplicación de EMAS al sector turístico de las Islas Baleares.

Destacamos entonces la magnífica acogida del subsector de hospedaje a la convocatoria de subvenciones del Programa ECOTUR en 1998: 128 centros solicitantes, que suponen 60.000 plazas, un 15% de la capacidad total de alojamiento. Obtuvieron ayuda económica 25 hoteles y apartamentos, con una capacidad de 14.000 camas, un 3,5%. Además, otros 23 centros con 11.000 plazas decidieron la implantación de ECOTUR-EMAS sin subvención alguna.

De este modo, al finalizar el año 2000 había 48 establecimientos hoteleros implantando un SGMA, que suman 25.000 plazas, un 6% de la oferta turística de alojamiento de las Islas.

Ello no obstante, la única convocatoria de ayudas realizada hasta la fecha subvencionaba la implantación de SGMA hasta la fase de auditoría interna. No incluía su verificación. Para ésta se había previsto –y publicitado- una segunda convocatoria de ayudas, que no acaba de producirse. Esta situación ha generado la perversa consecuencia de que muchos centros estén esperándola, y frenando en consecuencia la conclusión del proceso con la certificación de su SGMA. Esto explica el elevado número de los que, pese a haber implantado su SGMA por EMAS, no han procedido a su verificación externa, y por tanto y más importante para nuestros propósitos, no han publicado tampoco su declaración medioambiental.

Así, a junio de 2001 son ocho los establecimientos hoteleros de las Islas Baleares que han obtenido la certificación de su SGMA por EMAS. Consecuentemente, son ocho también las declaraciones medioambientales publicadas. Hemos podido obtenerlas todas, sin dificultad alguna. Sobre ellas realizaremos el análisis de su contenido.

Un excelente indicador del grado de implantación de EMAS en los hoteles lo tenemos en la siguiente información: según datos de la ENAC (Entidad Nacional de Acreditación) referidos a junio de 2000, había en el conjunto de España un total de ocho hoteles certificados, de los cuales seis eran de Baleares.

Consideramos que los valores obtenidos de nuestro estudio serían de mayor relevancia si los pudiéramos comparar con datos estadísticos promedio de todo el sector. A partir de la información recogida en el párrafo anterior, quedó descartada la posibilidad de hacerlo con respecto al sector turístico español. Tampoco hemos podido hallar ningún trabajo referido al ámbito europeo.

Obviamente, ocho establecimientos constituyen un número tan reducido que hay que abandonar de entrada cualquier pretensión de que sean representativos del conjunto del sector. El interés del análisis del contenido de sus declaraciones medioambientales no radica pues en una representatividad imposible, sino más bien en su potencial ejemplificador. Estos ocho centros han optado libre y voluntariamente por implantar un SGMA por EMAS, lo han verificado y han publicado su declaración medioambiental conforme al riguroso Reglamento Comunitario.

Esto los convierte en establecimientos líderes en la asunción de un compromiso público de mejora de su desempeño medioambiental. Este posicionamiento proactivo es un referente para aquellos otros que quieran seguir un camino en el mismo sentido.

Puesto que este Capítulo está dedicado a estudios empíricos, en este apartado analizaremos el contenido de sus declaraciones medioambientales con un ánimo fundamentalmente descriptivo. Queremos conocer el contenido de las mejores prácticas actualmente existentes en el reporting medioambiental de las empresas turísticas de alojamiento en Baleares. Este conocimiento del ser de las cosas constituye un elemento de referencia imprescindible para plantear en el siguiente Capítulo nuestra propuesta de normalización del reporting medioambiental de las empresas turísticas de alojamiento. En consecuencia, el estudio empírico que realizamos en este apartado pretende describir el contenido de las declaraciones medioambientales de estos hoteles más avanzados. Dejaremos para el Capítulo Cuarto la discusión de los enfoques utilizados, de las alternativas disponibles y la formulación de una propuesta concreta.

El apartado 3.2 del Anexo III del Reglamento Comunitario EMAS (2001) establece la información mínima requerida para la declaración medioambiental que reproducimos a continuación.

La información mínima requerida incluirá:

- a) una descripción clara e inequívoca del registro de la organización en el EMAS y un resumen de sus actividades, productos y servicios y de su relación con organizaciones afines, si procede;
- b) la política medioambiental y una breve descripción del sistema de gestión medioambiental de la organización;
- c) una descripción de todos los aspectos medioambientales directos e indirectos significativos que tengan como consecuencia impactos medioambientales significativos de la organización y una explicación de la naturaleza de dichos impactos en relación con dichos aspectos (Anexo VI);
- d) una descripción de los objetivos y metas medioambientales en relación con los aspectos e impactos medioambientales significativos;
- e) un resumen de la información disponible sobre el comportamiento de la organización respecto de sus objetivos y metas medioambientales en relación con sus impactos medioambientales significativos. El resumen puede incluir cifras sobre las emisiones de contaminantes, la generación de residuos, el consumo de materias primas, energía y agua, el ruido, así como otros aspectos indicados en el Anexo VI. Los datos deben permitir efectuar una comparación año por año para evaluar la evolución del comportamiento medioambiental de la organización;
- f) otros factores relativos al comportamiento ambiental, como por ejemplo, el comportamiento respecto a las disposiciones jurídicas en relación con sus impactos medioambientales;
- g) nombre y número de acreditación del verificador medioambiental y fecha de validación.

Como vimos en el Capítulo Segundo, los SGMA son instrumentos de gestión que persiguen la mejora continua del desempeño medioambiental de una organización. Por ello, el contenido de la declaración prevista en EMAS se preocupa básicamente por garantizar la comparabilidad temporal de la información que contiene: la entidad debe proporcionar datos que permitan apreciar su evolución en el tiempo y constatar las mejoras conseguidas.

En cambio, EMAS no da las pautas que se precisan para posibilitar la comparabilidad de la información publicada por diferentes empresas.

Esta realidad nos ha imposibilitado realizar la agregación y comparación de algunos de los indicadores cuantitativos contemplados en los puntos d) y e) anteriores que facilitan las empresas. En ocasiones se utilizan datos de distinta naturaleza, en otras se proporcionan cifras en distintas unidades de medida,...

En otros casos, como en los puntos a), b), c), f) y g), se trata de informaciones de carácter cualitativo, de imposible agregación y con posibilidades limitadas de comparación.

Con estas restricciones, construimos una base de datos a la que incorporamos todas aquellas informaciones incluidas en las ocho declaraciones que pudiesen contribuir a obtener una visión global representativa del conjunto. En algunos casos en los que nos interesaba la comparabilidad de algún dato relevante, recurrimos directamente a la empresa para solicitar información adicional.

Resumen descriptivo de algunas características de los establecimientos hoteleros certificados por EMAS.

Del apartado a) de la información mínima requerida, extraemos algunos datos significativos sobre los centros que publican su declaración.

La categoría de los establecimientos es media-alta: la mitad (cuatro) son de tres estrellas, tres son de cuatro estrellas y uno es de cinco.

La Figura 3.1 nos presenta el tamaño de cada establecimiento de hospedaje, medido por su número de plazas. La media se sitúa en 517, y la desviación típica en 216.

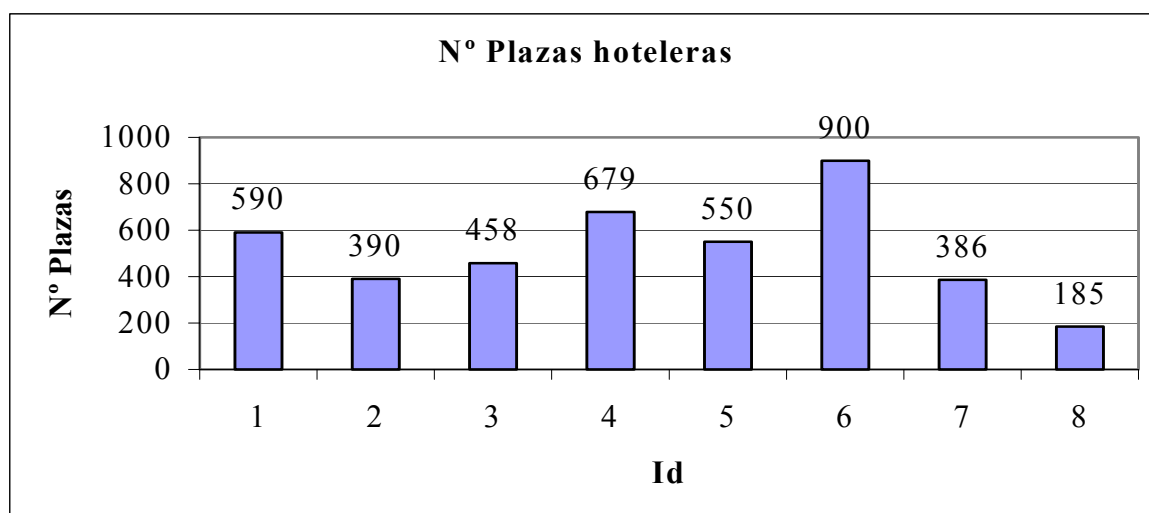


Figura 3.1: Capacidad de cada establecimiento por número de plazas.

Estos datos apoyan la hipótesis a priori de que son las empresas de mayor tamaño las más proclives a asumir la responsabilidad ambiental que se deriva de su

actividad, en tanto en cuanto sus impactos son mayores. En efecto, el tamaño medio del establecimiento hotelero balear está en las 164 plazas¹⁵; mientras que ese tamaño promedio de los ocho establecimientos certificados por EMAS es muy superior: 517 plazas.

En la Figura 3.2 mostramos la ocupación real de cada hotel, reflejada en el número de estancias o de clientes / día. La media está en 98.906 estancias, y su desviación típica en 50.465.

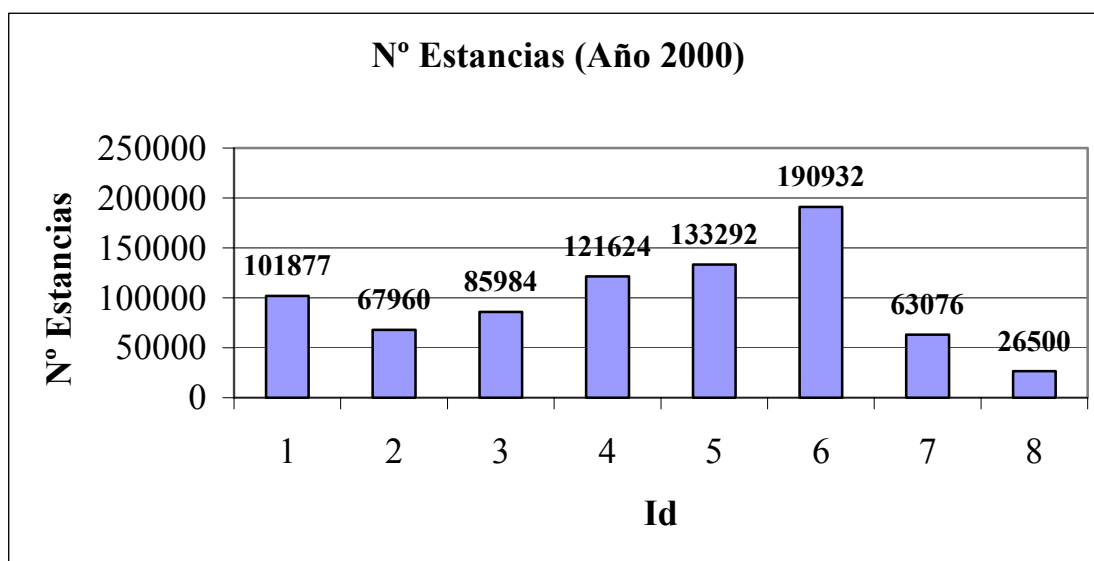


Figura 3.2: Grado de ocupación de los establecimientos en el año 2000.

Ambas figuras nos aportan una idea de la dimensión de los establecimientos certificados por EMAS. El número de estancias es un dato muy valioso, pues nos permitirá obtener ratios que son del mayor interés a efectos de realizar comparaciones entre centros. No todos los hoteles facilitan esta cifra en su declaración. En unos casos, nos ha sido fácil obtenerla; en el caso puntual del centro nº 8 hubo una resistencia importante, aunque finalmente nos la dieron, tras larga insistencia.

Otro dato representativo del tamaño de los establecimientos es su número de empleados. Dato por otra parte interesante por su aspecto social. Tres de los centros no facilitan información alguna al respecto. El resto lo hace de formas heterogéneas

¹⁵ Dato calculado a partir de las cifras contenidas en la Tabla 3.4, que aparece en el siguiente apartado de nuestro trabajo.

no comparables: unos declaran la plantilla promedio, otros se refieren al número de empleados en temporada alta,...

Indicadores cuantitativos de los impactos medioambientales.

El punto e) de la información mínima requerida en la declaración por EMAS solicita de los establecimientos cifras sobre consumo de recursos y generación de residuos. La Tabla 3.1 muestra los porcentajes de hoteles que ofrecen datos cuantificados en cada uno de los ítems que aparecen.

Consumo de recursos o Generación de residuos	Grado de cuantificación
vidrio	75%
lejías	37,5%
pintura	12,5%
envases	37,5%
tonners	75%
bombillas	12,5%
pilas	62,5%
fluorescentes	62,5%
latas	12,5%
escombros	12,5%
desinfectantes	37,5%
productos ácidos	12,5%
aceites usados	75%
materia orgánica jardín	12,5%
materia orgánica cocina	12,5%
otra materia orgánica	25%
envases plástico	25%
textil	12,5%
papel y cartón	62,5%

Tabla 3.1: Grado de cuantificación de los consumos de recursos y de producción de residuos.

Nuevamente tropezamos aquí con importantes obstáculos para realizar comparaciones, debido a la falta de normalización de las unidades de medida o a la ausencia de datos en muchos casos.

Estas dificultades se agravan en la cuantificación de las emisiones a la atmósfera producidas por calderas, generadores, etc. Las mediciones de CO, CO₂, NO_x, etc., se expresan en unidades no comparables y obtenidas con metodologías

diversas, que no permiten la transformación de unos datos en otros. Hemos tenido que renunciar a ofrecer gráficos comparativos al respecto.

La cuantificación de consumos y de residuos permite el cálculo de cifras relativas comparables de enorme interés, como los consumos por estancia de agua, electricidad, gas, gasóleo C, etc. Se trata de datos muy relevantes para evaluar el comportamiento medioambiental de un establecimiento hotelero. En el Capítulo Cuarto tendremos oportunidad de profundizar en ello. Las cuatro figuras siguientes presentan los datos de consumos por estancia que hemos obtenido.

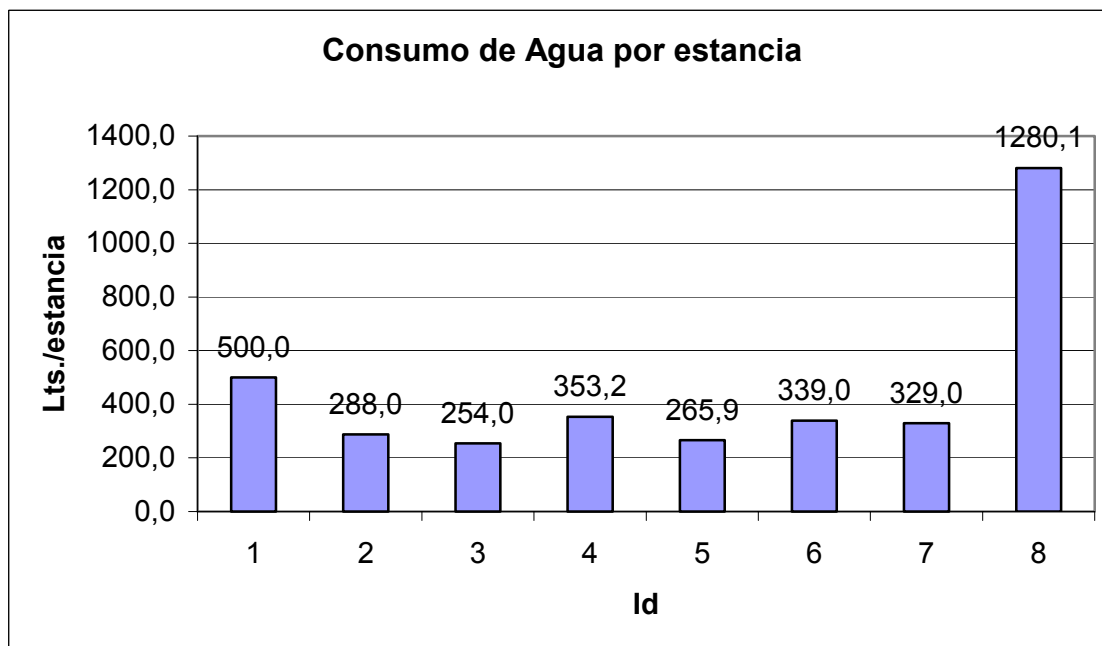


Figura 3.3: Consumo de agua en litros por estancia.
Media: 451 litros. Desviación típica: 344 litros.

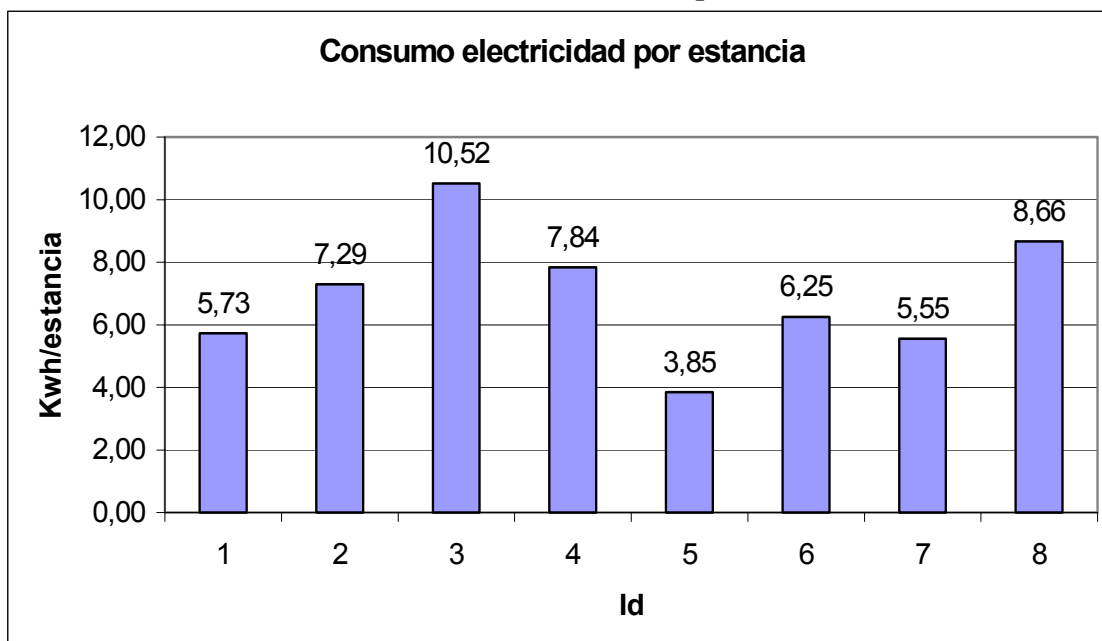


Figura 3.4: Consumo de electricidad en kilowatios-hora por estancia.
Media: 7 Kwh. Desviación típica: 2,1 Kwh.

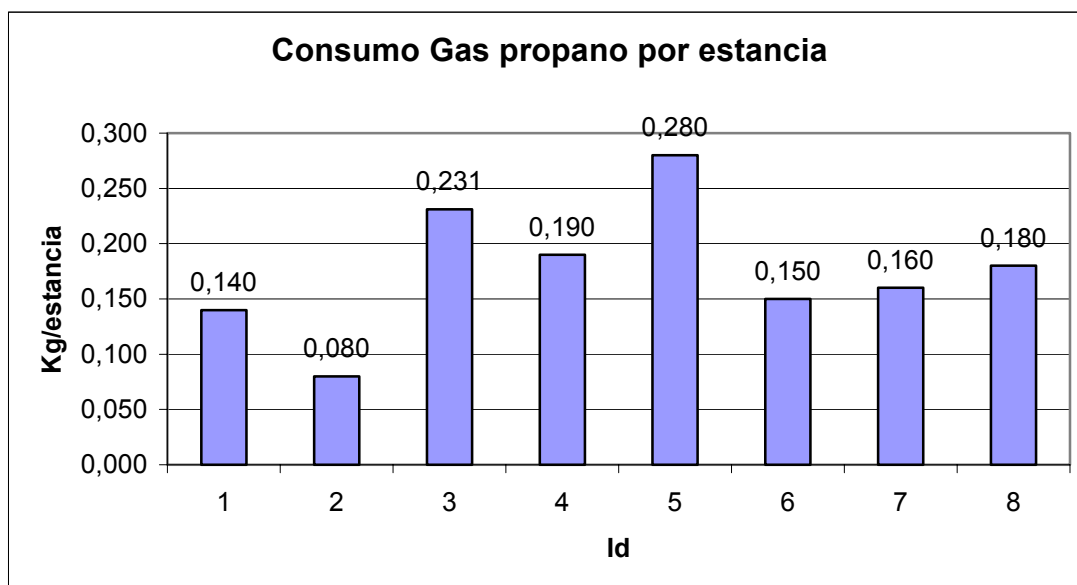


Figura 3.5: Consumo de gas propano en Kg. por estancia.
Media: 0,2 Kg. Desviación típica: 0,1 Kg

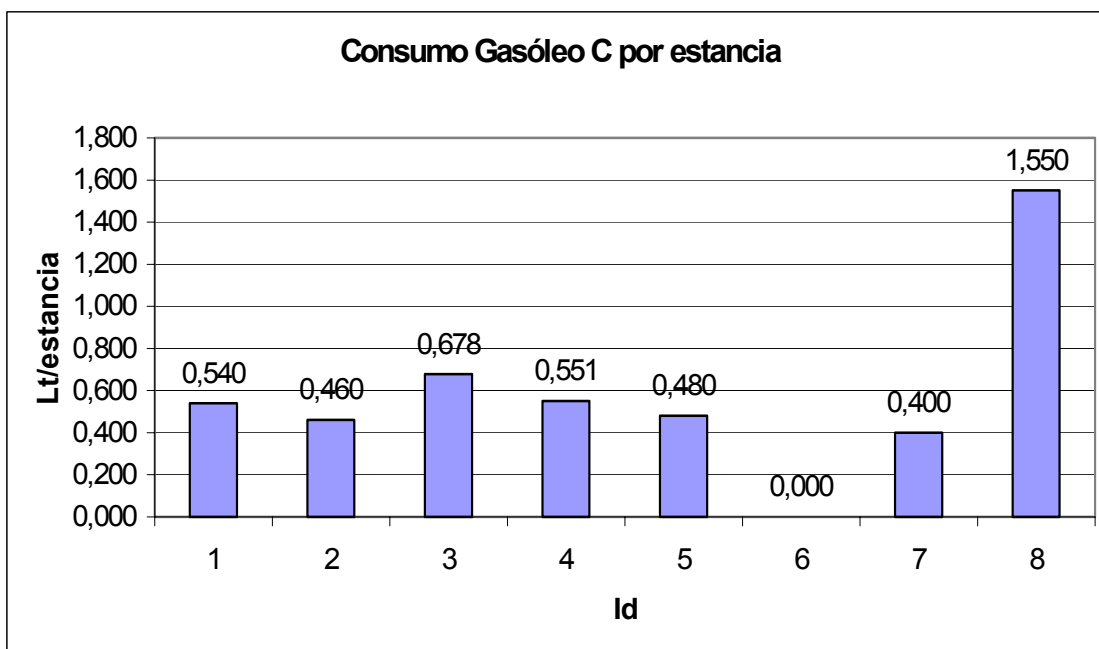


Figura 3.6: Consumo de gasóleo de calefacción en litros por estancia.
Media: 0,7 litros. Desviación típica: 0,4 litros.

Nos parece destacable la riqueza informativa de que hacen gala las declaraciones publicadas en la cuantificación de los aspectos medioambientales que generan las actividades hoteleras.

Objetivos y metas: compromisos, cuantificación y temporalización.

Los SGMA suponen un compromiso de la organización con la mejora continua de su desempeño medioambiental. La calidad de ese compromiso depende en buena medida de que esté cuantificado y temporalizado.

La Tabla 3.2 recoge los porcentajes de hoteles que manifiestan su compromiso de asunción de las metas y objetivos de mejora que se indican, y su grado de cuantificación.

OBJETIVO	Grado de Compromiso	Grado de cuantificación
REDUCIR CONSUMO DE ENERGÍA	100%	87,5%
REDUCIR CONSUMO DE AGUA	100%	87,5%
MEJORAR RECOGIDA DE RESIDUOS	100%	12,5%
REDUCIR GRADO CONTAMINACIÓN AGUAS RESIDUALES	50%	12,5%
REDUCIR Y CONTROLAR LAS EMISIONES A LA ATMÓSFERA	37,5%	37,5%
CONTROLAR CONTAMINACIÓN ACÚSTICA	100%	50%
MEJORAR IMPACTO VISUAL	25%	0%
DISMINUIR IMPACTO POR INCENDIO	75%	0%
PROMOVER USO ENERGÍAS LIMPIAS	37,5%	12,5%

Tabla 3.2: Objetivos de mejora. Compromiso y cuantificación.

Observamos que todos los establecimientos se comprometen a reducir los consumos básicos de agua y energía, la contaminación acústica, y a mejorar la gestión de sus residuos. Aunque no todos lo cuantifican. Las figuras 3.7 y 3.8 recogen el compromiso de reducción porcentual asumido por cada centro para sus consumos de agua y energía eléctrica, respectivamente.

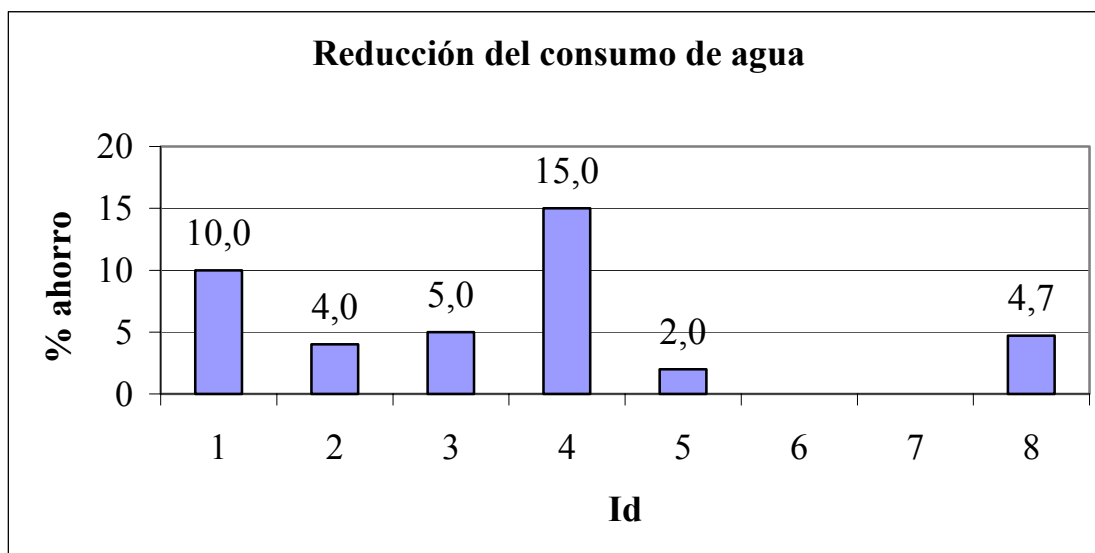


Figura 3.7: Cuantificación porcentual del compromiso de reducción de consumo de agua.

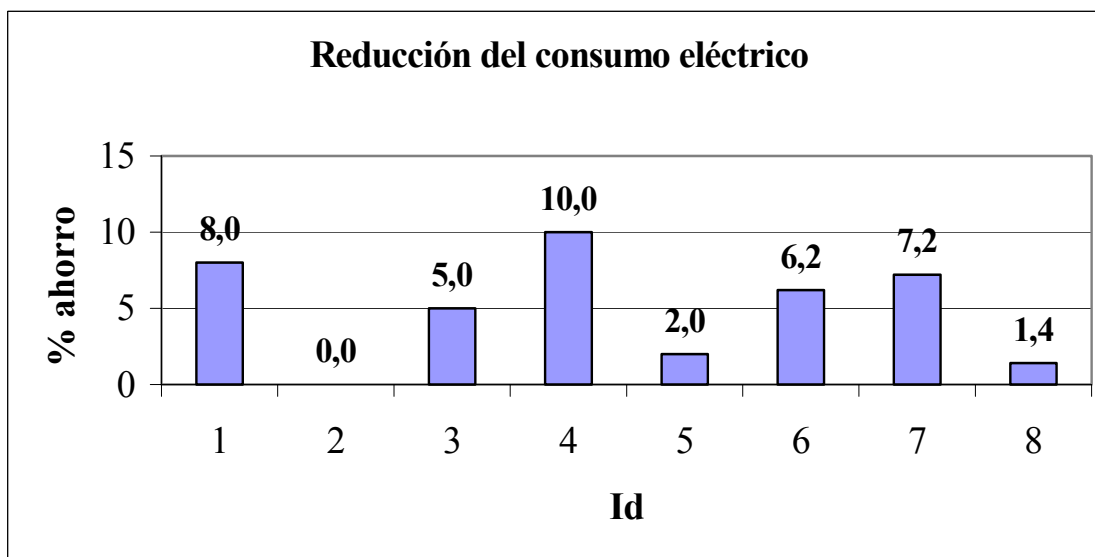


Figura 3.8: Cuantificación porcentual del compromiso de reducción de energía eléctrica.

Finalmente, hemos recogido en la Tabla 3.3 los porcentajes de temporalización de cada uno de los compromisos asumidos, y el plazo en el que piensan alcanzarlos.

OBJETIVO	Grado de Temporalización	Plazo máximo
REDUCIR CONSUMO DE ENERGÍA	100%	1 año
REDUCIR CONSUMO DE AGUA	100%	87,5% 1 año
MEJORAR RECOGIDA DE RESIDUOS	62,5%	1 año
REDUCIR GRADO CONTAMINACIÓN AGUAS RESIDUALES	37,5%	1 año
REDUCIR Y CONTROLAR LAS EMISIONES A LA ATMÓSFERA	25%	1 año
CONTROLAR CONTAMINACIÓN ACÚSTICA	87,5%	1 año
MEJORAR IMPACTO VISUAL	12,5%	1 año
DISMINUIR IMPACTO POR INCENDIO	50%	1 año
PROMOVER USO ENERGÍAS LIMPIAS	62,5	1 año

Tabla 3.3: Temporalización de los compromisos asumidos.

En general, los objetivos y metas propuestos presentan una similitud notable con los que plantea la Guía GRI para la elaboración de memorias de sostenibilidad medioambiental (GRI, 2000).

De los datos que presentamos en las Tablas 3.2 y 3.3 observamos cuatro objetivos que son asumidos por la totalidad de los establecimientos: reducir los consumos de agua y energía, mejorar la gestión de los residuos y controlar la contaminación acústica.

Por el contrario, destaca la escasa asunción de metas en lo que a la mejora del impacto visual, emisiones a la atmósfera y a la promoción de energías limpias se refiere. Si bien es cierto que algunas de ellas, como el impacto visual, no son cuantificables.

Como hemos podido comprobar, la riqueza informativa en datos cuantitativos de las declaraciones es realmente importante. La información cualitativa no le va a la zaga: todos los establecimientos facilitan información extensa de sus características y productos, describen su política medioambiental y su SGMA, y proporcionan informaciones que permiten calibrar mejor el alcance de los datos cuantitativos.

En el Capítulo Cuarto tendremos ocasión de abordar con mayor detenimiento la discusión de los contenidos deseables para un reporting medioambiental sostenible en la empresa turística de alojamiento.

3.3.- ENCUESTA REALIZADA A LAS EMPRESAS TURÍSTICAS DE ALOJAMIENTO DE LAS ISLAS BALEARES.

3.3.1.- Metodología de la encuesta.

Tal y como expusimos en el apartado 3.1, la realización de la encuesta constituye la segunda etapa del estudio empírico, como aproximación principalmente cuantitativa al conocimiento de la percepción que tienen las empresas turísticas con respecto a sus relaciones con el medio ambiente, su actitud ante facilitar información al respecto y frente a la implantación de sistemas de gestión medioambiental.

El trabajo realizado en la primera etapa sobre el estado actual de la información medioambiental externa publicada por las empresas, así como el realizado en los capítulos primero y segundo de esta tesis, nos proporcionaron un conjunto de hipótesis sobre la conducta de las empresas, que la encuesta pretende contribuir a contrastar.

En este sentido, el objeto de la encuesta no es la mera obtención y presentación de datos de la realidad, sino la comprobación de hipótesis de comportamiento y la interpretación de los datos obtenidos relacionándolos entre sí o con las teorías que se manejen (Gonzalo Angulo, 1997, p. 45).

El marco teórico que utilizamos ha quedado explicitado en los dos capítulos anteriores. Las hipótesis a contrastar en el estudio empírico han encontrado su espacio en el apartado 3.1 de este capítulo.

La encuesta atiende a los objetivos siguientes:

*Conocer cuál es la percepción general de las empresas turísticas con respecto a sus relaciones con el medio ambiente, y el posicionamiento que adoptan en cuanto organizaciones.

*Investigar cuál es su actitud sobre la implantación de sistemas de gestión medioambiental y sobre el suministro de información al exterior. Valoración de ventajas e inconvenientes. Grado de implantación real de esos sistemas.

Como es bien conocido, las encuestas constituyen un instrumento de investigación fundamentalmente cuantitativo, basado en el positivismo, con predominio del modelo hipotético-deductivo frente a la lógica inductiva (Bonache, 1998, p. 4-5).

Somos plenamente conscientes de los sesgos inherentes a la formulación de un cuestionario de respuesta cerrada: las opciones las ofrecemos nosotros según nuestro propio punto de vista; los entrevistados asumen su papel de “contestar a un examen”, en la que persiguen generalmente dar una respuesta “políticamente correcta”; normalmente intentan eludir ponerse en evidencia cuando ignoran de qué se les está hablando,...

Pese a ello, la encuesta nos pareció un instrumento valioso para poder hacer afirmaciones con base científica sobre el conjunto de la población estudiada, obteniendo datos cuantitativos relevantes sobre las cuestiones que nos interesan, aunque su alcance resultara limitado por los aspectos arriba mencionados.

En esta tesis, la encuesta se concibe como un instrumento que debe ser complementario al resto de los utilizados. Especialmente de los estudios de casos mediante observación y entrevistas, de un carácter más cualitativo, y que deben servir para revelar las razones que explican los datos o relaciones obtenidos en el estudio cuantitativo.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, en mayo del año 2000 confeccionamos el texto de la encuesta con el equipo de investigadores del Proyecto conjunto entre el Centre d'Investigacions i Tecnologies Turístiques de les Illes Balears (CITTIB) y la Universitat de les Illes Balears (UIB). En el Anexo I reproducimos el texto del cuestionario. Para su diseño tuvimos en cuenta los trabajos de Gray et al. (1995) y de Carrasco et al. (1997).

Como puede observarse, sólo las primeras catorce cuestiones corresponden a nuestra investigación sobre la empresa turística y el medio ambiente; las restantes pertenecen a otro Proyecto de Investigación CITTIB-UIB sobre la estructura contractual de la propiedad empresarial, que compartía con la nuestra la misma población objetivo: las empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares.

La realización conjunta del trabajo de campo entre ambos Proyectos de Investigación proporcionó sinergias de recursos muy beneficiosas para la calidad de la encuesta. Una de las más relevantes fue que permitió que las encuestas fueran realizadas mediante entrevistas personales a los directores de los establecimientos hoteleros, en lugar del envío de cuestionarios postales, como era nuestra intención inicial. Por tanto, los cuestionarios fueron cumplimentados por los entrevistadores. Obviamente, esta metodología ha mejorado muy sustancialmente la fiabilidad de las opiniones recogidas.

La versión inicial del cuestionario fue sometida a un pretest en junio de 2000, tras el que quedó definitivamente estructurado en tres apartados: el primero, relativo a la consideración general del medio ambiente por las empresas turísticas de alojamiento; el segundo, sobre los sistemas de gestión medioambiental; y el tercero, referente a la información medioambiental externa.

El universo o población objetivo es la oferta reglada de alojamiento turístico. Según datos oficiales de la Conselleria de Turisme al 31 de diciembre de 1999, estaba integrada por los tipos de establecimientos que aparecen en la Tabla 3.4.

Tipo de Establecimiento	Nº de Establecimientos	Nº de Plazas	% sobre el nº total de Establecimientos	% sobre total de Plazas
Hoteles y HA ¹⁶ 1*	67	6.838		
Hoteles y HA 2*	118	26.364		
Hoteles y HA 3*	462	166.172		
Hoteles y HA 4*	135	50.806		
Hoteles y HA 5*	11	2.683		
Total Hoteles y HA	793	252.863	32,2%	62,42%
Apartamentos 1 Llave	493	29.984		
Apartamentos 2 Llaves	308	40.642		
Apartamentos 3 Llaves	171	29.613		
Apartamentos 4 Llaves	4	939		
Total Apartamentos	976	101.178	39,6%	24,98%
Total Hoteles, HA y Apartamentos	1.769	354.041	71,8%	87,4%
Otros	695	51.011	28,2%	12,6%
TOTAL GENERAL	2.464	405.052	100%	100%

Tabla 3.4 Composición de la oferta turística reglada de alojamiento en las Islas Baleares al 31-12-1999. Fuente: Conselleria de Turisme.

La rúbrica “Otros” recoge una variada panoplia de centros turísticos: establecimientos de turismo rural, ciudades de vacaciones, campings, hostales, pensiones, hoteles-residencia, hostales-residencia, casas de huéspedes, etc. Se trata de un grupo muy heterogéneo, con un tamaño medio de establecimiento muy pequeño (73 plazas, frente a las 164 de media en el conjunto de la oferta), y con escaso peso específico en el conjunto del sector: representa tan sólo el 12,6% del total de plazas. Sobre la base de estas características, y tras considerar que su inclusión en una encuesta sobre temas medioambientales no ofrecía una buena relación coste-beneficio por su representatividad, decidimos excluir al grupo “Otros” de nuestra encuesta.

De este modo, la población objetivo quedó finalmente fijada en la integrada por Hoteles, Hoteles-Apartamento y Apartamentos: 1.769 establecimientos en total, que agrupan al 87,4% de las plazas turísticas regladas.

¹⁶ HA: Hotel Apartamento.

Una vez delimitado el universo objeto de estudio, procedimos a la determinación de la muestra. La Tabla 3.5 presenta la ficha técnica.

CARACTERÍSTICAS	ENCUESTA
Universo o población objetivo	Hoteles y Apartamentos turísticos.
Ámbito geográfico	Islas Baleares.
Ámbito temporal	Temporada turística del año 2000.
Unidad muestral	Establecimiento o centro.
Tamaño muestral	313 encuestas válidas.
Procedimiento de obtención de respuestas	Entrevistas personales.
Margen de error	± 5%
Margen de confianza	95,5%
Fecha de realización del trabajo de campo	De julio a octubre de 2000, ambos inclusive.
Persona encuestada	Director o propietario.

Tabla 3.5 Ficha Técnica de la Encuesta realizada.

Para la elección de los centros a entrevistar, pedimos y obtuvimos de la Conselleria de Turisme en soporte informático la base de datos con el censo oficial de establecimientos de alojamiento turístico. La riqueza de su contenido nos permitió agrupar a la población según dos criterios principales: su categoría y su ubicación geográfica por islas.

Agrupada la población sobre la base de estos dos criterios, determinamos el tamaño muestral de cada categoría siguiendo la misma proporción que representa la muestra (312 encuestas) sobre el total de la población (1.769 establecimientos). De este modo, la muestra se distribuyó como indica la Tabla 3.6.

Tipo de Establecimiento	Mallorca	Menorca	Ibiza-Formentera	Suma
Hoteles y HA 1*	11	1	2	14
Hoteles y HA 2*	17	1	6	24
Hoteles y HA 3*	56	6	11	73
Hoteles y HA 4*	20	3	2	25
Hoteles y HA 5*	2	0	0	2
Total Hoteles y HA	106	11	21	138
Apartamentos 1 Llave	32	21	41	94
Apartamentos 2 Llaves	30	12	14	56
Apartamentos 3 Llaves	19	6	7	32
Apartamentos 4 Llaves	1	0	0	1
Total Apartamentos	82	39	62	183
Total Hoteles, HA y Apartamentos	188	50	83	321

Tabla 3.6 Muestra por categoría de establecimiento e isla.

Distribuida de este modo la muestra, procedimos a seleccionar los centros a entrevistar mediante la generación de números aleatorios. Una vez depuradas, las encuestas válidas finalmente obtenidas fueron las de 312 establecimientos (equivalentes al 17,7% del total de la población considerada), con 68.512 plazas que suponen prácticamente una quinta parte (un 19,35%) del total de las plazas de hoteles y apartamentos de las islas.

El trabajo de campo se realizó durante la temporada turística alta del año 2000, entre los meses de julio y octubre, mediante entrevistas personales a los directores de los establecimientos o a sus propietarios. Fueron escasos los centros en los que el cuestionario fue respondido por otra persona, principalmente el jefe de recepción.

Fueron ocho las personas que realizaron las entrevistas: siete tenían titulación universitaria, y una de ellas era estudiante de ciencias empresariales. Los entrevistadores iban provistos de una credencial en la que informábamos a la empresa del objeto de la investigación, se garantizaba su confidencialidad (aunque

obviamente la encuesta no era anónima) y le ofrecíamos el envío de las conclusiones del trabajo cuando éste llegue a su término.

La coordinación del equipo de entrevistadores corrió a cargo de quien suscribe esta tesis. También nos ocupamos de formarles sobre los objetivos y el contenido de los cuestionarios, los procedimientos a observar, instrucciones a seguir en caso de incidencias y sobre aplicación de filtros de control.

La gran mayoría de empresas elegidas aleatoriamente se prestó a colaborar de buen grado, respondiendo al cuestionario, aunque ello supusiera con frecuencia que los entrevistadores tuvieran que regresar en otro momento. Hubo una minoría de establecimientos que no quiso responder: aproximadamente un diez por ciento de la muestra inicial. Éstos fueron sustituidos por otro establecimiento de la misma localidad, que se asemejara lo más posible en categoría y en número de plazas al centro al que sustituía.

3.3.2.- Análisis de los resultados.

Quién respondió a la encuesta. Algunas características relevantes.

Como puede apreciarse en el Anexo I, al inicio del cuestionario se pregunta no sólo el nombre del establecimiento y el de la persona jurídica titular, sino también el de la persona que responde al cuestionario y el cargo que ocupa. Esta identificación de los encuestados potencia, en nuestra opinión, la fiabilidad de los resultados obtenidos, sin afectar a su representatividad, dado el método seguido para la sustitución de los establecimientos que se negaron a responder.

La Tabla 3.7 presenta algunas características interesantes que nos permiten apreciar la tipología de las empresas turísticas de alojamiento que respondieron a la encuesta. En las figuras 3.9, 3.10 y 3.11 se presentan estos aspectos de forma gráfica utilizando cifras porcentuales.

Número de plazas	Hasta 50	De 50 a 300	De 200 a 500	De 500 a 1.500	Total
	62	124	93	33	312
Número de empleados	Hasta 15	De 15 a 50	De 50 a 100	De 100 a 250	Total
	146	106	43	17	312
Nº de meses abiertos al año	Hasta 6 meses	De 6 a 9 meses	De 9 a 12 meses		Total
	159	80	73		312

Tabla 3.7 Algunas características de los establecimientos encuestados.

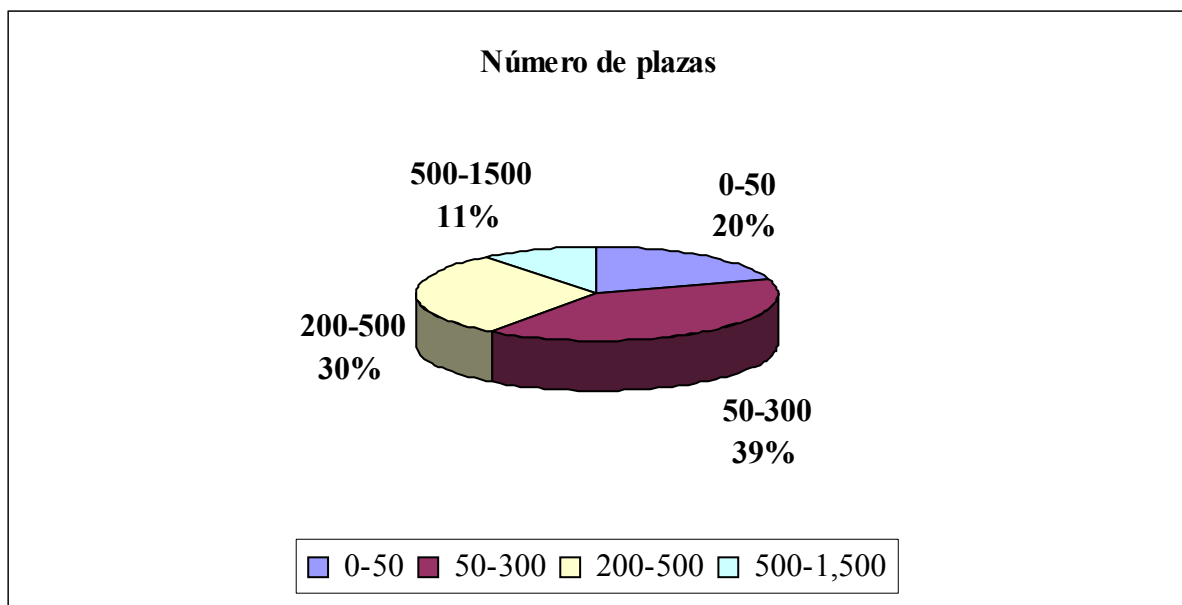


Figura 3.9 Número de plazas de los establecimientos encuestados.

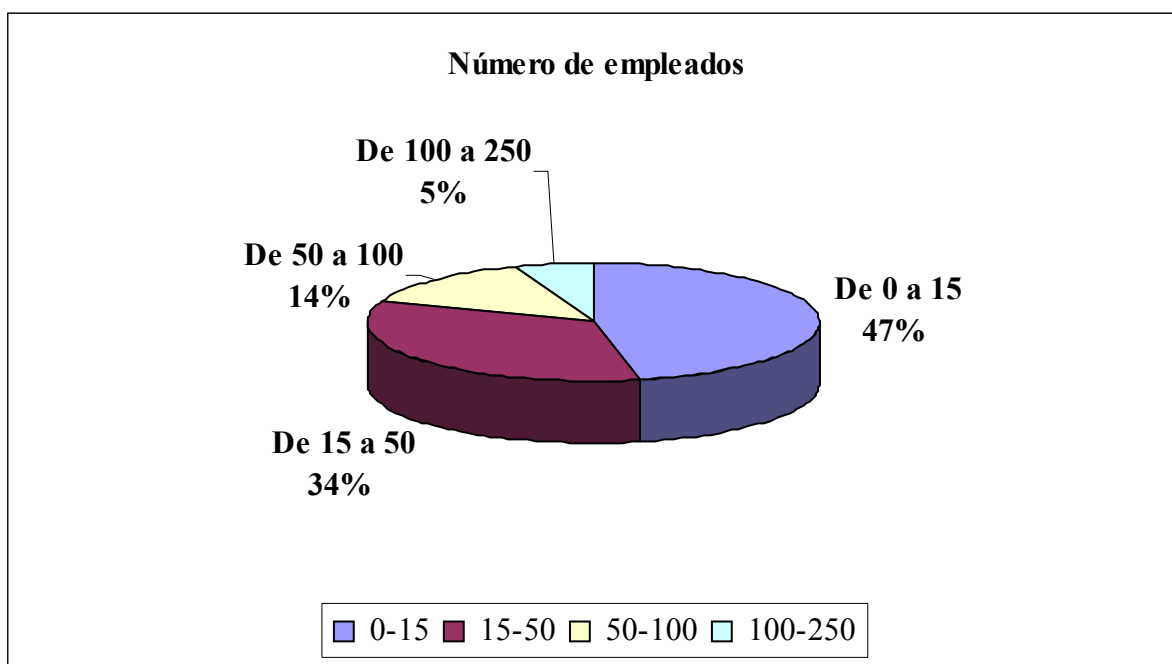


Figura 3.10 Número de empleados en agosto.

Los datos relativos al número de plazas y de empleados por establecimiento son indicativos del tamaño de los establecimientos de la muestra. La media del número de plazas se sitúa en las 220, mientras que el promedio de personal empleado en agosto era de 31 personas por centro. Ello apunta a un perfil de establecimientos de un tamaño entre pequeño y mediano.

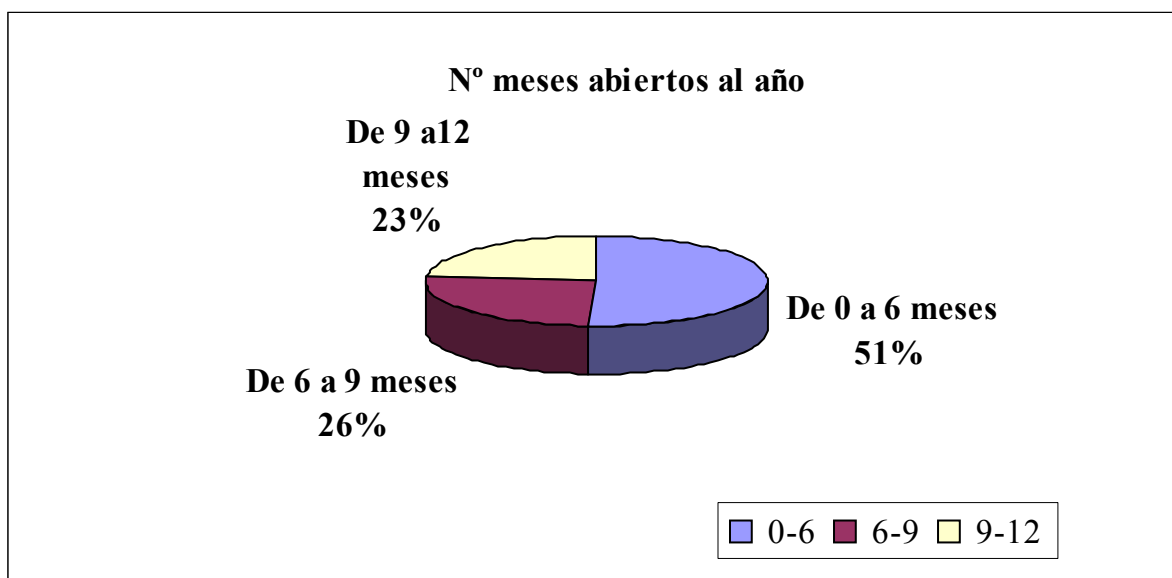


Figura 3.11 Número de meses abiertos al año.

El período anual de apertura indica una gran mayoría de hoteles de temporada, acorde con la tipología mayoritaria del turismo balear: sol y playa. La media de

meses abiertos se sitúa en 7,6 y su desviación típica es de 1,98 meses. Los datos confirman la tendencia de la última década hacia un alargamiento de la temporada.

Una vez efectuada esta presentación de características de la muestra estudiada, pasaremos al análisis de los resultados obtenidos en cada una de las cuestiones formuladas.

Pero antes haremos un inciso: nos pareció de interés el disponer de datos obtenidos de eventuales estudios similares al nuestro, referidos al estado español, al objeto de poder establecer comparaciones entre las actitudes observadas en las empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares, y las del conjunto de las empresas españolas del sector.

Esta idea de utilizar un marco de referencia comparativo más amplio quedó en principio descartada, pues no hallamos estudios que reunieran los requerimientos que consideramos mínimos exigibles para poder hacer comparaciones con el nuestro sobre una base científica sólida. En efecto, la mayor parte de los estudios realizados en España sobre la actitud empresarial hacia el medio ambiente se han hecho sobre empresas del sector industrial (ver, por ejemplo, Fundación Entorno, 1998; Rivera, 1999; del Brío y Junquera, 2001); en otros, la población estudiada son las grandes empresas (Moneva y Llena, 1996a, 1996b, 1997; Peyró, 1997) o se refieren a sectores diferentes al nuestro, como el eléctrico (Carrasco et al., 1999), las autopistas de peaje (García y García, 1998), etc.

Casualmente, el tiempo en que estábamos realizando este análisis de resultados de la encuesta coincidió con la publicación del Informe 2001 de la Gestión Medioambiental en la Empresa Española (Fundación Entorno, 2001), que incluye a su vez una encuesta sobre las actitudes de las empresas españolas hacia el medio ambiente, la implantación de SGMA y otros aspectos.

Felizmente, este Informe presenta unas características que nos permitirán utilizarlo como referencia comparativa, aunque con un alcance limitado. En bastantes casos, las preguntas formuladas a los directivos de las empresas presentan un grado de coincidencia sorprendente con los que hicimos nosotros; la población objetivo es el conjunto de las empresas españolas, incluyendo a las del sector

servicios; el período de tiempo en que se realizó el trabajo de campo fue el mismo que el nuestro; los cuestionarios fueron cumplimentados por los gerentes de las empresas, etc.

El estudio de la Fundación Entorno se hizo con una muestra de 450 empresas de todo el estado, incluyendo segmentación por Comunidad Autónoma y por Sector de Actividad. Entre los sectores se incluye el de la Hostelería, con un total de 34 empresas encuestadas.

Sobre la base de las anteriores consideraciones, utilizaremos el referido Informe como elemento comparativo de los resultados obtenidos en nuestro trabajo sobre la empresa turística balear con el conjunto de la empresa española. En general, evitaremos utilizar los datos el Informe de la Fundación Entorno presenta segmentados por sector de actividad y por Comunidad Autónoma, puesto que esta segmentación tiene un error muestral de entre el 12 y el 18% según sus autores, suficientemente elevado en nuestra opinión como para aconsejar un uso muy restringido de tales resultados.

Análoga actitud mantendremos con el resto de estudios que hemos citado más arriba. En todo caso, haremos alguna referencia cuando apuntan a tendencias generales.

Parte I: Consideración general del medio ambiente por las empresas turísticas.

Esta parte de la encuesta está integrada por cuatro preguntas dirigidas a dilucidar el posicionamiento de las empresas con respecto a sus relaciones con el medio ambiente y la sostenibilidad en general.

En cada una de las preguntas de esta Parte, la empresa debía formular su opinión ubicándola en una escala de 1 a 5, en la que 1 significa: *totalmente en desacuerdo*, 2: *en desacuerdo*, 3: *moderadamente de acuerdo*, 4: *de acuerdo* y 5: *totalmente de acuerdo*.

Pregunta 1: ¿Considera que la actividad de su empresa afecta significativamente al medio ambiente?

El objetivo que perseguimos al plantear esta cuestión es el de averiguar en qué medida los directivos de los establecimientos hoteleros son conscientes del impacto que la actividad de su empresa tiene sobre el medio ambiente.

En este sentido, sabemos que, en general, la sociedad considera que las empresas más impactantes sobre el medio ambiente son las industriales, mientras que las de servicios aparecen como relativamente poco contaminantes. La hipótesis previa de la que partíamos es que esta percepción general sería compartida por los directivos entrevistados en la encuesta, al verse reforzada además por una comprensible actitud defensiva.

Los resultados obtenidos aparecen en la Tabla 3.8 y la Figura 3.12.

Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1: totalmente en desacuerdo	76	24,36%
2: en desacuerdo	87	27,88%
3: moderadamente de acuerdo	82	26,28%
4: de acuerdo	49	15,71%
5: totalmente de acuerdo	18	5,77%
Total	312	100%
Moda	2	
Promedio	2,51	
Desviación típica	1,18	

Tabla 3.8 Resultados de la pregunta 1: ¿Considera que la actividad de su empresa afecta significativamente al medio ambiente?

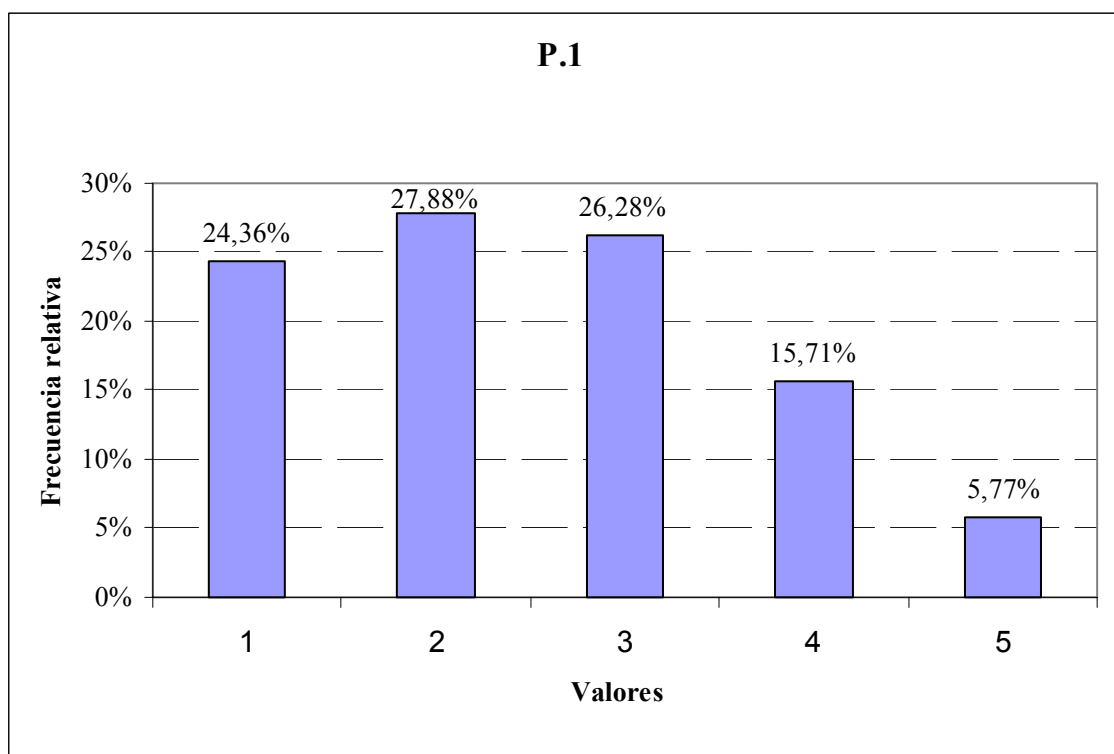


Figura 3.12 Resultados de la pregunta 1: ¿Considera que la actividad de su empresa afecta significativamente al medio ambiente?

Si sumamos los resultados de los valores 4 y 5, obtenemos que tan sólo una quinta parte de los entrevistados (21,48%) están *de acuerdo* o *totalmente de acuerdo* en que la actividad de la empresa turística afecta de un modo significativo al medio ambiente. En cambio, la suma de los valores 1 y 2 nos señala que más de la mitad (52,24%) están *totalmente en desacuerdo* o *en desacuerdo*. El promedio se sitúa en 2,51, inferior por tanto al valor central, 3.

Se confirma así con claridad la hipótesis a priori de la que partíamos: los directivos de las empresas turísticas de alojamiento conciben su actividad como de escasa incidencia medioambiental. Resulta de gran interés en este punto la comparación con el conjunto de las empresas españolas. Según el estudio de la Fundación Entorno (2001, pp. 27-30), el 85,2% de ellas considera que al menos alguno de los impactos medioambientales generados por su sector de actividad tiene una incidencia medio o alta. En nuestro estudio sobre la empresa turística balear, preguntamos sobre si considera que su actividad afecta significativamente al medio ambiente. Aunque las preguntas formuladas no son idénticas, guardan una considerable analogía. Si sumamos en nuestra encuesta los resultados de las respuestas que están desde moderadamente de acuerdo (valor 3) hasta las que están

completamente de acuerdo (valor 5), obtenemos un 47,76% muy alejado de ese 85,2% para el conjunto de empresas españolas¹⁷.

La mayoría de las empresas hoteleras de las Islas Baleares entrevistadas está, en consecuencia, en desacuerdo con organismos como la Unión Europea, que incluyó al turismo entre los sectores prioritarios en su V Programa de Acción en Materia de Medio Ambiente, sobre la base de la consideración de la importancia de sus impactos sobre el entorno.

Ello no obstante, cabe tener en cuenta que la percepción de los impactos medioambientales del turismo es distinta si se observa desde una óptica microeconómica –la de la empresa hotelera– o desde una perspectiva más macroeconómica.

En todo caso, el posicionamiento observado en las empresas es indicativo de una actitud muy común: el medio ambiente es una cuestión colectiva, del conjunto de la sociedad, y el grueso del empresariado turístico aún no se ha involucrado de forma clara en el tema asumiendo la responsabilidad que le corresponde. Claramente, del mismo modo que la sociedad está formada por un conjunto de individuos, los impactos medioambientales de la actividad turística son el resultado de la suma de los impactos de todos los colectivos que en ella intervienen, y las empresas hoteleras son uno que posee un fuerte peso específico.

Este posicionamiento de las unidades económicas de producción parece coincidir con el comportamiento medioambiental de las de consumo, los consumidores españoles, según el estudio *“Hábitos de consumo y medio ambiente en España”* (Fundación Entorno, 2000). En el se afirma que *“la concienciación medioambiental de los consumidores españoles es escasa y, a pesar de considerar*

¹⁷ El dato del Informe de la Fundación Entorno para el segmento de empresas del sector de hostelería es que el 97% de las empresas encuestadas creen que algún impacto de su actividad tiene una incidencia media o alta. Los autores del Informe indican que *“en el ámbito de los servicios es la hostelería el que obtiene el índice más elevado, por encima incluso de cualquier sector industrial”*. En nuestra opinión, no solamente no existen razones objetivas que justifiquen esta presunta realidad, sino que resultados como éste confirman nuestra posición arriba expuesta: no es adecuado científicamente extraer resultados de segmentaciones de la encuesta global. Sus datos globales son probablemente representativos, pero no podemos decir lo mismo de su segmentación por Comunidad Autónoma o por sector productivo. En este caso, en nuestra opinión, resulta temerario lanzar afirmaciones como la que reproducimos, basadas en la respuesta de 34 establecimientos hoteleros de toda España.

las actuales pautas de consumo como uno de los principales factores de degradación del medio ambiente, consideran que esta responsabilidad está fuera de su ámbito de decisión”.

Pregunta 2: En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por las exigencias o las presiones de...

La Tabla 3.9 y la figura 3.13 ofrecen un resumen de los resultados obtenidos en esta pregunta de múltiples ítems. En este tipo de preguntas, hemos optado por incluir en el texto principal de este trabajo solamente el resumen general de los datos más significativos. El análisis estadístico completo de cada uno de sus subapartados se ofrece en el Anexo II. Con ello pretendemos evitar que el exceso de información nos lleve a perder el hilo de aquella que es más relevante.

En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por las exigencias o presiones de...	Media	Moda	Desviación típica
Clientes	2,59	1	1,29
Tour operadores	2,67	1	1,37
Normativa legal	2,58	3	1,25
La administración pública	2,44	3	1,16
Grupos ecologistas	2,01	1	1,21
Propietarios/accionistas	2,79	1	1,47
Directivos de la empresa	2,87	1	1,47
Audidores de cuentas	1,42	1	0,81
Sindicatos / trabajadores	1,62	1	0,88
Empresas de seguros	1,41	1	0,76
Bancos	1,30	1	0,62
Medios de comunicación	1,85	1	1,07
Proveedores	1,54	1	0,85
Competencia	2,16	1	1,21

Tabla 3.9 Resumen de resultados de la pregunta 2.

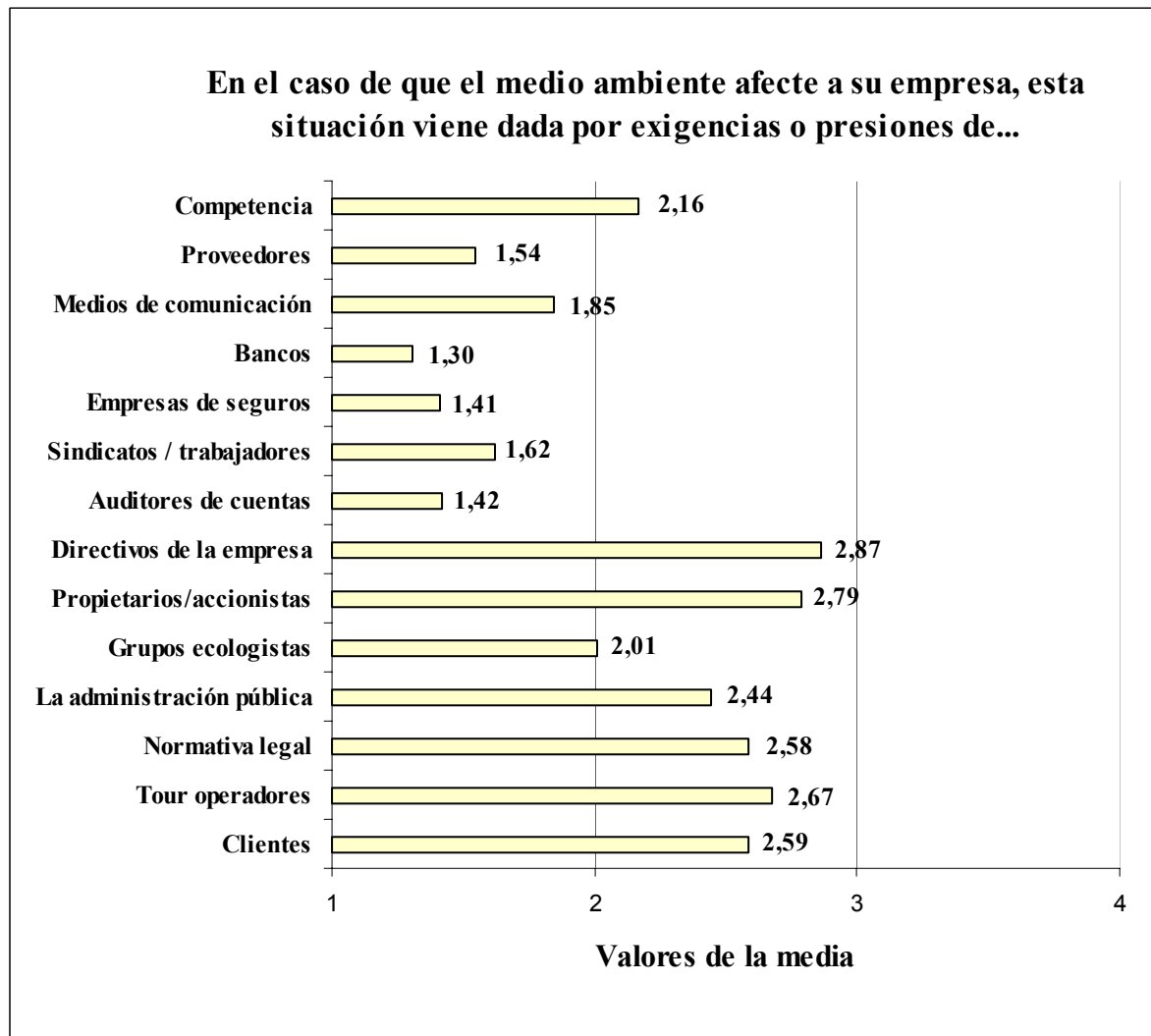


Figura 3.13 Resumen de resultados de la pregunta 2. Valores de la media.

En un primer análisis de conjunto, los datos de las respuestas obtenidas a esta pregunta son coherentes con el bajo nivel de conciencia sobre el impacto medioambiental de la empresa turística, que reflejan las respuestas a la pregunta 1. En efecto, nos encontramos ahora que en ninguno de los grupos de presión que empujan a las empresas a asumir su responsabilidad medioambiental se alcanza el valor 3 de promedio, situándose en todos los casos por debajo.

Ello no obstante, los resultados son indicativos de qué colectivos de stakeholders son percibidos por las empresas turísticas de Baleares como más influyentes al respecto.

En primer lugar, las empresas señalan a sus propios **directivos**, seguidos de los **propietarios o accionistas**, como principales motores de su implicación con el medio ambiente. Este hecho puede responder a dos posibles interpretaciones. Una,

que sean los directivos y propietarios quienes, por propia conciencia e iniciativa, toman medidas en respuesta a los impactos medioambientales de su actividad. Otra interpretación, en nuestra opinión más probable, es de orden técnico: efectivamente, siempre es la dirección de la empresa quien, de acuerdo con la propiedad, implementa en última instancia las medidas de gestión medioambiental, lo cual no significa que lo haga por propia iniciativa. Nuestra intuición es que más bien lo hace en respuesta a presiones de stakeholders externos. Intentaremos responder a este interrogante algo más adelante.

A continuación, **en el segundo lugar** del ranking de grupos que presionan a las empresas turísticas a tener en cuentas los aspectos medioambientales de su actividad, encontramos a los **tour operadores** (su media se sitúa en un 2,67), seguidos muy de cerca de los **clientes** (2,59). Esta cercanía entre los resultados de ambos grupos es muy lógica, dado que, al fin y a la postre, los tour operadores son mayoristas que canalizan y dan respuesta a las exigencias y necesidades de sus clientes últimos, los turistas.

Nuestra hipótesis de trabajo al respecto es que, en última instancia, las empresas turísticas asumen mayor implicación en la gestión medioambiental de su actividad, de forma directamente proporcional al nivel de conciencia de su clientela al respecto.

De hecho, en nuestra versión preliminar del cuestionario incluíamos una pregunta sobre la nacionalidad mayoritaria de origen de la clientela, pues presumíamos que existiría fuerte correlación entre la nacionalidad y el grado de implicación de la empresa con el medio ambiente. Los resultados obtenidos en el pretest nos aconsejaron su eliminación, dadas las dificultades de respuesta en muchas empresas, con clientelas de múltiples orígenes.

Ello no obstante, hemos investigado esta cuestión en la fase de las entrevistas en profundidad, en las que además hemos incluido algunas con los propios tour operadores.

Así pues, los resultados obtenidos sobre tour operadores y clientes avalan la tesis de que es la mejora de la imagen ante la clientela el factor que actúa como

propulsor del compromiso medioambiental de la empresas, corroborando la teoría de la legitimidad.

En el tercer lugar de factores y grupos que presionan a las empresas hoteleras, encontramos con valores muy similares a **la normativa legal** (con una media de 2,58) y a las **Administraciones Públicas** (con un 2,44) que la promulgan y deben hacerla cumplir. En ambas encontramos un reparto de las empresas en dos grupos casi idénticos. Aproximadamente la mitad están de acuerdo (sumando los valores 3, 4 y 5 de respuesta) en que legislación y la Administración les influyen. El 50% restante está en desacuerdo (valores 1 y 2).

Por el contrario, en el conjunto de la empresas españolas (fundación Entorno, 2001, pp. 15 a 19), el 76% señalan el cumplimiento de la legislación como **la primera** motivación para adoptar una política de protección medioambiental. *“...constituye el factor más importante en todos los sectores de actividad menos en la hostelería, en la que es superado por la mejora de la imagen y la ventaja frente a los competidores”*. En esta caso existe coincidencia con los resultados obtenidos en nuestra encuesta en Baleares.

Este hecho apunta a que, hablando en términos comparativos con otros sectores de actividad, la hostelería se enfrenta a una menor presión relativa de la legislación y la Administración medioambientales, y de las sanciones que de ellas se pueden derivar.

En el cuarto lugar de la clasificación de los factores que presionan a las empresas de alojamiento de las Islas Baleares a incorporar el medio ambiente en su gestión, encontramos a sus **competidores**. Sin embargo, la fuerza que les atribuyen es muy débil: sólo un 38% de las empresas están de acuerdo en que la presión de la competencia les empuje a ello (suma de los valores 3, 4 y 5). Una mayoría del 62% está en desacuerdo (entre ellos, casi un 42% *totalmente* en desacuerdo).

En nuestra opinión, esta percepción puede deberse al reducido número de establecimientos hoteleros que, por el momento, han implantado un sistema de gestión medioambiental certificado, lo han hecho público, y pueden utilizarlo para vender sus servicios a los clientes. Sin embargo, en la medida en que los SGMA se

vayan extendiendo, el hecho de que los competidores lo hayan implantado, constituirá un factor de impulso muy importante. Esta apreciación viene corroborada por la simple observación de la realidad en las Islas Baleares: curiosamente, gran parte de los establecimientos que cuentan con un sistema de gestión medioambiental certificado, están ubicados en las mismas zonas turísticas.

En los últimos lugares entre los grupos de stakeholders impulsores del compromiso medioambiental de las empresas hoteleras, aparecen con valores muy débiles, y por este orden, **los grupos ecologistas** (con una media de valor 2,01), **los medios de comunicación** (1,85), **los empleados y sus sindicatos** (1,62), **los proveedores** (1,54), **los auditores de cuentas** (1,42), **las empresas de seguros** (1,41) y **los bancos** (1,30). En todos ellos, una gran mayoría de empresas entrevistadas consideran que no les influyen. Ello no obstante, lo que sí resulta significativo es el orden en el que aparecen estos últimos grupos de stakeholders, pues es un indicador de la importancia que les otorgan los encuestados.

Pregunta 3: Dada la actual normativa medioambiental mi empresa...:
tiene muy difícil cumplirla
debe cumplirla más o menos
está obligada a cumplirla
debe anticiparse a normas más exigentes
tiene un compromiso con el medio ambiente mayor que el legal

La intención con la que planteamos esta pregunta y la siguiente era la de obtener una aproximación sobre el posicionamiento estratégico de la empresa turística balear de alojamiento ante la cuestión medioambiental.

En concreto, la pregunta 3 nos permitiría establecer una cierta tipología de respuesta ante las exigencias que plantea el cumplimiento de la legislación medioambiental:

Actitud negativa: *“mi empresa tiene muy difícil cumplirla”*.

Actitud pasiva: *“mi empresa debe cumplirla más o menos”*.

Actitud reactiva: *“mi empresa está obligada a cumplirla”*.

Actitud proactiva: *“mi empresa debe anticiparse a normas más exigentes”*.

Actitud líder: “*mi empresa tiene un compromiso con el medio ambiente mayor que el legal*”.

La Tabla 3.10 y la Figura 3.14 recogen el resumen de los resultados obtenidos en la Pregunta 3. Remitimos al lector al Anexo II para un análisis detallado de los resultados de cada apartado.

Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa...	Media	Moda	Desviación típica
...tiene muy difícil cumplirla	2,09	1	1,14
...debe cumplirla más o menos	3,63	4	1,20
...está obligada a cumplirla	3,81	5	1,22
...debe anticiparse a normas más exigentes	3,22	3	1,28
...tiene un compromiso con el medio ambiente mayor que el legal	3,13	3	1,29

Tabla 3.10 Resumen de resultados de la Pregunta 3.

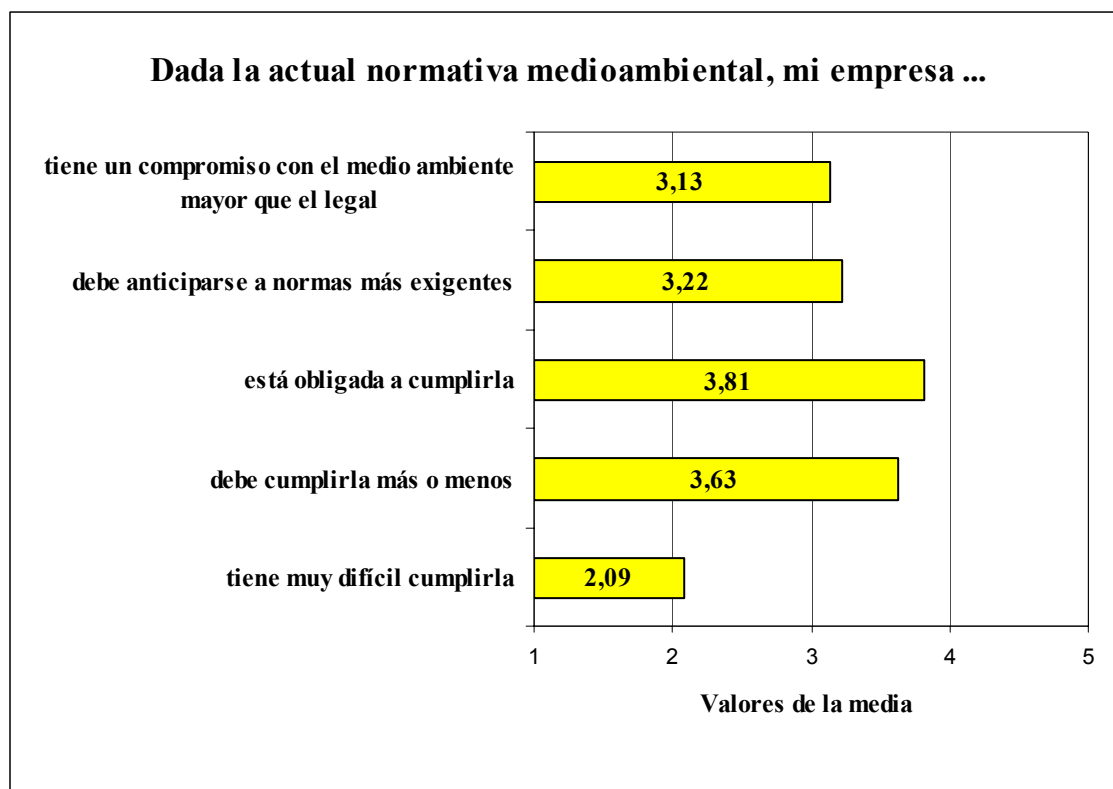


Figura 3.14 Resumen de resultados de la Pregunta 3.

Una amplia mayoría de casi el 70% de los entrevistados está en desacuerdo con la afirmación de que su empresa **tiene muy difícil el cumplimiento** de las normas medioambientales; inclusive un 40% se manifiesta *muy* en desacuerdo con tal idea.

Ello no obstante, queda un 30% de empresas que se expresan de acuerdo con ella (suma de los valores 3, 4 y 5), en lo que hemos calificado como una *actitud negativa*.

En nuestra opinión, este hecho es relevante, puesto que cuando una empresa es capaz de afirmar que tiene muy difícil cumplir con la legislación, ello es indicativo de que probablemente no la esté cumpliendo. Máxime en un sector con una baja presión relativa de la normativa en aspectos medioambientales.

El resto de ítems de la pregunta 3 arrojan resultados superiores al valor 3, indicando que el conjunto de empresas consultadas está más bien de acuerdo con lo que en ellos se afirma.

La opción de que su empresa debe **cumplir más o menos con la legislación** medioambiental obtiene un respaldo abrumador: el 84% está entre moderada y completamente de acuerdo. Sólo un 16% se expresa en desacuerdo.

En su propia formulación, la pregunta que hicimos es ambivalente. Por una parte, resulta positivo que las empresas consideren que deben cumplir con la legislación. Por otra, que estén de acuerdo en que deben cumplirla *más o menos* señala una laxitud implícita que no es en absoluto compatible con una actitud proactiva ante el reto medioambiental. Por este motivo hemos designado a este planteamiento como *actitud pasiva*.

El 16% de empresas que están en desacuerdo podría coincidir con aquellas que tienen una posición más exigente en cuanto a su propio cumplimiento de la normativa medioambiental, pues consideran que deben cumplirla completamente. Sin embargo, también podríamos pensar que abraza a aquellas que están en desacuerdo porque consideran que no deben cumplirla en absoluto.

En coherencia con los resultados obtenidos en los dos ítems anteriores, el 86% de los establecimientos hoteleros respaldan la idea de que su empresa **está obligada a cumplir con la legislación** medioambiental. Es la opción de entre las incluidas en la pregunta 3 con la media aritmética más alta: un 3,81. Su moda es el valor 5, *completamente de acuerdo*.

Hemos cualificado este posicionamiento como *reactivo*: la empresa se limita a cumplir con la normativa que le afecta.

El 14% de empresas que están en desacuerdo con esta afirmación están diciendo implícitamente que no cumplen con la legislación vigente, ya sea por ignorancia, acción u omisión.

Curiosamente, una mayoría tan importante de empresas como sus tres cuartas partes (si sumamos los valores 3, 4 y 5 obtenemos un 75%) consideran que su empresa **debe anticiparse a normas medioambientales futuras más exigentes**, en una actitud claramente proactiva. La media se sitúa en 3,22 y la moda en 3. Probablemente influya en este posicionamiento la evolución experimentada por la normativa medioambiental en la última década, cada vez más exigente y compleja. Ante esta realidad, lo más recomendable es adoptar una posición estratégica que se anticipe a las nuevas exigencias legales.

Las respuestas de empresas que afirman que **tienen un compromiso con el medio ambiente mayor que el legal** obtienen resultados muy similares a los de la opción anterior: un 72% está entre moderada y completamente de acuerdo; la media está en 3,13 y la moda en 3.

Pensamos que los excelentes resultados de los dos últimos ítems de la Pregunta 3 pueden deberse al hecho de que, por el momento, la normativa legal medioambiental aplicable a las empresas hoteleras no ejerce una presión tan fuerte como la que soportan otros sectores de actividad, como por ejemplo los industriales muy contaminantes. Ello no obstante, parece claro que los directivos de las empresas turísticas perciben con claridad que irá evolucionando en el futuro, con mayores exigencias a las que es bueno tener la respuesta preparada, anticipándose así a los acontecimientos.

Pregunta 4: El desarrollo sostenible en el sector turístico balear...

- ... es imposible**
- ... es responsabilidad principalmente de las Administraciones Públicas**
- ... es responsabilidad principalmente de las empresas**
- ... se consigue en mi empresa**
- ... es compatible con el crecimiento turístico**
- ... costará mucho dinero**
- ... requiere transparencia informativa por parte de las empresas**
- ... se puede alcanzar implantando un sistema de gestión medioambiental**

Los ítems contenidos en esta última pregunta de la primera parte del cuestionario iban dirigidos a complementar el diagnóstico del posicionamiento de la empresa turística balear de alojamiento ante el reto de la sostenibilidad medioambiental del sector.

La Tabla 3.11 y la Figura 3.15 recogen el resumen de los resultados obtenidos en la Pregunta 4. Como en ocasiones anteriores, remitimos al lector al Anexo II para un análisis detallado de los resultados de cada subapartado.

El desarrollo sostenible en el sector turístico balear...	Media	Moda	Desviación típica
es imposible	2,71	2	1,27
es responsabilidad principalmente de las Administraciones Públicas	4,01	5	1,04
es responsabilidad principalmente de las empresas	3,62	4	1,07
se consigue en mi empresa	3,32	3	1,01
es compatible con el crecimiento turístico	2,59	1	1,31
costará mucho dinero	3,50	3	1,08
requiere transparencia informativa de las empresas	3,62	3	1,11
se puede alcanzar implantando un sistema de gestión medioambiental	3,28	3	1,15

Tabla 3.11 Resumen de resultados de la Pregunta 4

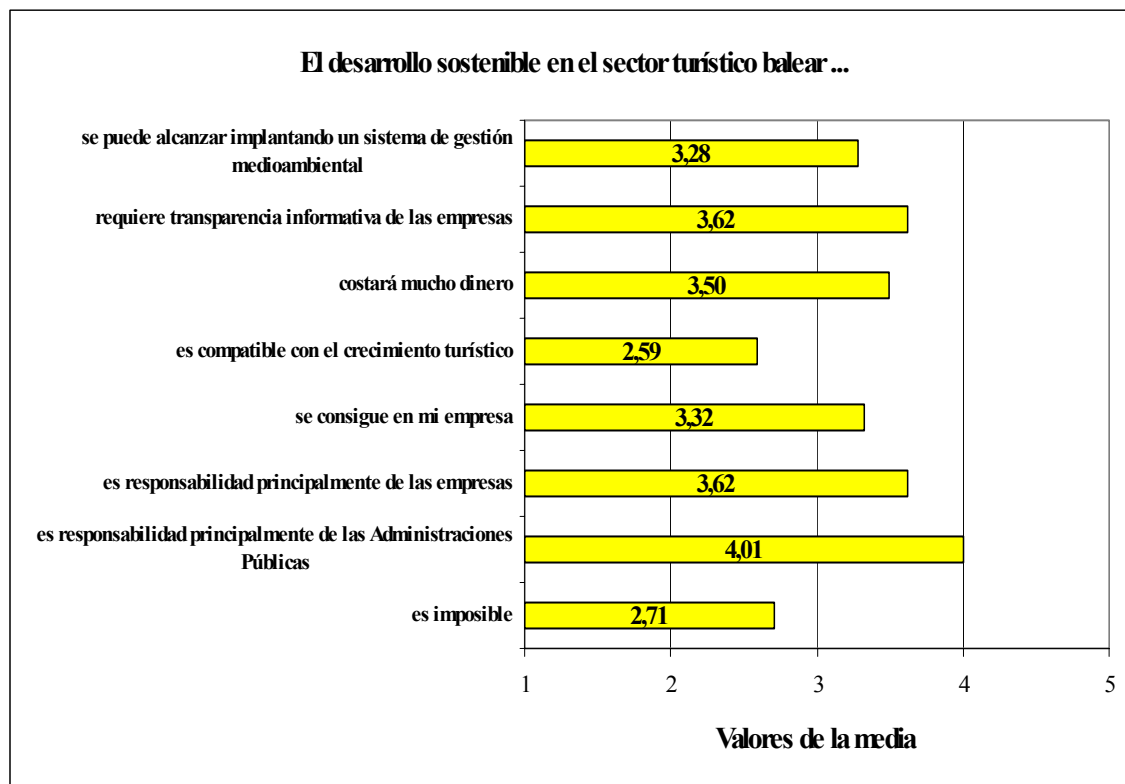


Figura 3.15 Resumen de resultados de la Pregunta 4.

En general, las respuestas de las empresas a las diferentes cuestiones planteadas en esta Pregunta denotan que se trata de temas sobre los que han reflexionado y tienen una opinión clara. Se observa, además, un elevado grado de coincidencia en la mayoría de las opiniones expresadas.

Existe casi unanimidad en considerar que el desarrollo sostenible del sector turístico balear **es responsabilidad principalmente de las Administraciones Públicas**: sólo el 7,7% de los entrevistados se muestra en desacuerdo. El 92,3% está entre moderada y totalmente de acuerdo. La moda se sitúa en el valor 5, mientras que el valor del promedio es igualmente muy elevado, un 4,01. En ninguna otra de las cuestiones planteadas hasta aquí se había obtenido tanta coincidencia.

En un primer análisis, tal grado de consenso podría interpretarse como un deseo del sector de “sacar balones fuera”, trasladando a las Administraciones Públicas la responsabilidad de la consecución de la sostenibilidad. Tal apreciación es errónea, si observamos que el 86,5% de los directivos hoteleros creen que el desarrollo sostenible del sector **es responsabilidad principalmente de las**

empresas. Sólo un 13,47% está en desacuerdo. La moda se sitúa en el valor 4 y la media es la segunda más alta, con un valor promedio de 3,62.

En consecuencia, resulta claro que una contundente mayoría de las empresas consultadas coincide en considerar que la sostenibilidad del sector turístico es una responsabilidad compartida que implica con parecida intensidad a las Administraciones Públicas y a las propias empresas.

En cuanto a la viabilidad de la consecución de un desarrollo turístico sostenible, nos encontramos con una mayor diversidad de opiniones.

Así, por ejemplo, las empresas del sector aparecen divididas en prácticamente dos mitades cuando se les pregunta si consideran que **el desarrollo turístico sostenible es imposible**: el 47,43% está en desacuerdo, mientras que el 52,57% se expresa entre moderada y completamente de acuerdo. El valor promedio es del 2,71.

Los resultados del ítem anterior son consistentes con los obtenidos al preguntar si el desarrollo sostenible del sector **es compatible con el crecimiento turístico**: el 50,96% piensa que no (suma de los valores 1 y 2, en desacuerdo), mientras que el 49,04% piensa que sí.

En estos dos últimos ítems se nos aparece con toda su intensidad la contradicción intrínseca del propio concepto de desarrollo sostenible: si se interpreta el término *desarrollo* en su concepción convencional, ligada al crecimiento, resulta obvia la inviabilidad de un crecimiento ilimitado en un planeta cuyos recursos naturales son limitados.

Si trasladamos este debate del contexto internacional al más cercano, el de las Islas Baleares, las respuestas obtenidas en los dos subapartados que comentamos nos llevan a constatar el fuerte grado de conciencia por parte de las empresas de una percepción muy extendida hoy día en el conjunto de la sociedad de las islas. Se trata de la sensación de saturación turística que ha generado la conjunción de dos aspectos ligados entre sí: el fortísimo desarrollo turístico de los últimos 40 años en

un territorio, el de las islas, limitado por definición y que no es susceptible de ser ampliado.

De ahí que muchas empresas hoteleras de las Baleares lleven ya años invirtiendo sus excedentes en proyectos de inversión situados fuera de las islas.

Menos coherente es la respuesta dada por los entrevistados a la pregunta sobre si el desarrollo turístico sostenible **se consigue en mi empresa**. Nada menos que el 86,86% está entre moderada y completamente de acuerdo en que esto es así. Sólo el 13,14% está en desacuerdo. El valor del promedio es bastante alto, un 3,32.

Como podremos observar en las respuestas a la próxima pregunta, sólo un tercio de las empresas manifestaron tener implantado un Sistema de Gestión Medioambiental o tener intención de hacerlo. Esta magra realidad contrasta con la opinión de ese 86,85% de empresas que consideran que la sostenibilidad se consigue en su empresa. En nuestra opinión, estos resultados ratifican los obtenidos en la Pregunta 1, que translucen una débil conciencia de las empresas turísticas de alojamiento sobre sus impactos medioambientales.

Nuevamente se aprecia una amplia coincidencia entre las empresas entrevistadas, que consideran que el desarrollo turístico sostenible **costará mucho dinero**. Se manifiestan de acuerdo (valores 3, 4 y 5) un 84,29%. La media se sitúa en 3,5. El sector es pues consciente de que un cambio del modelo de crecimiento hacia la sostenibilidad será necesariamente más caro que el seguido hasta ahora.

Finalmente, en los dos últimos ítems que nos quedan por comentar en esta pregunta se obtienen resultados muy similares, en el que la gran mayoría de empresas expresan su acuerdo. Un 80% considera que el desarrollo sostenible del sector se puede alcanzar **implantando en su empresa un sistema de gestión medioambiental** (valor de la media, un 3,28).

Análogamente, un 88% expresa su conformidad con la idea de que el desarrollo sostenible **requiere transparencia informativa por parte de las empresas** (valor de la media, un 3,62).

Los resultados de estas dos últimas cuestiones merecen, a nuestro parecer, una valoración muy positiva, ya que los entrevistados reconocen implícitamente que la sostenibilidad requiere de su participación activa, implantando sistemas de gestión medioambiental y practicando la transparencia informativa.

Sin embargo, una cosa son las opiniones y otra las realidades tangibles. En cuanto a la transparencia informativa, ya tuvimos ocasión de constatar en el precedente apartado de este Capítulo 3 la muy escasa cantidad y calidad de la información medioambiental que hoy por hoy suministran las empresas hoteleras. Por lo que se refiere a la implantación de sistemas de gestión medioambiental, en las dos próximas preguntas veremos cuál es la realidad actual.

Parte II: Sistemas de Gestión Medioambiental (SGMA).

Esta parte del cuestionario contiene cinco preguntas dirigidas a averiguar por una parte el grado de conocimiento que tienen las empresas de los SGMA, y por otra su grado de implantación, ya sea de un modo completo o bien de manera parcial mediante la adopción de alguna medida concreta.

Preguntas 5 y 6: Grado de conocimiento y de implantación de los SGMA.

La Tabla 3.12 y la Figura 3.16 recogen el resumen de los resultados obtenidos en las Preguntas 5 y 6.

	NO	SÍ	NO en %	SÍ en %
¿Conoce EMAS?	238	74	76%	24%
¿Ha implantado EMAS?	307	5	98%	2%
¿Intención implantar EMAS?	271	41	87%	13%
¿Conoce ISO 14000?	189	123	61%	39%
¿Ha implantado ISO 14000?	303	9	97%	3%
¿Intención de implantar ISO 14000?	264	48	85%	15%
¿Conoce ECOTUR?	212	100	68%	32%

Tabla 3.12 Resultados de las Preguntas 5 y 6.

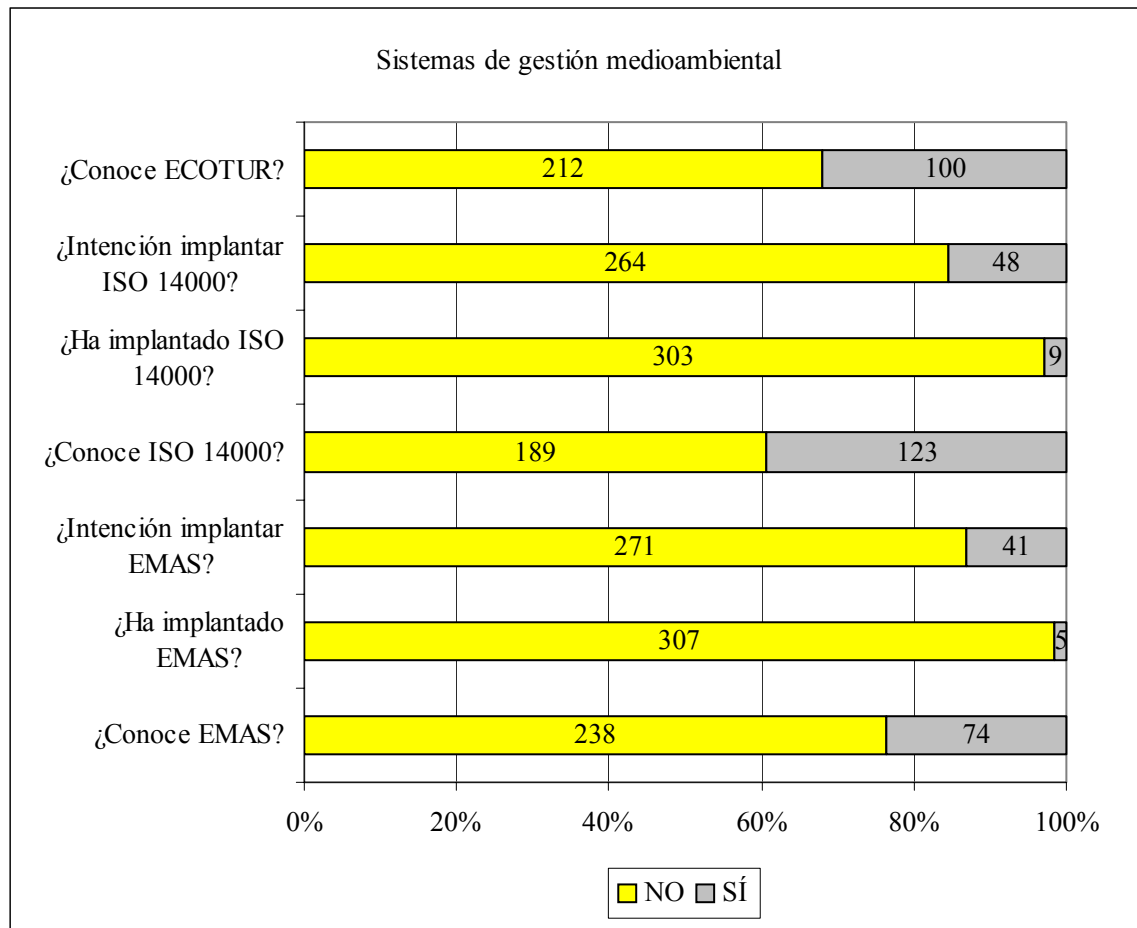


Figura 3.16 Resultados de las Preguntas 5 y 6.

Como ya tuvimos ocasión de comentar en el apartado 2.7 del Capítulo 2 de esta tesis, el Programa ECOTUR impulsado por el Govern de les Illes Balears no es sino una aplicación experimental de EMAS al sector de los servicios turísticos. Ello no obstante, consideramos oportuno incluir una pregunta concreta sobre su grado de conocimiento, dado que el Programa ECOTUR fue objeto de una campaña de difusión entre el sector, acompañada de subvenciones, que a priori hacía prever un mayor conocimiento por parte de las empresas.

Como podemos apreciar en los resultados, efectivamente ECOTUR es conocido por un 32% de las empresas encuestadas, frente a un 24% de la regulación europea EMAS.

Sin embargo, es la serie de normas internacionales ISO 14000 la más popular de las tres, con un 39% de establecimientos que dicen conocerla. Ello no obstante, cabe puntualizar que, según el equipo de entrevistadores, una parte de las respuestas afirmativas corresponde en realidad a un conocimiento general de las normas ISO,

sin que ello suponga que efectivamente conozcan la serie 14000 de gestión medioambiental.

En cualquier caso, el desconocimiento de las normas reguladoras de los SGMA es la nota dominante, con porcentajes que oscilan desde el 61% en ISO hasta el 76% en EMAS.

La juventud relativa de los SGMA (EMAS inicia su andadura efectiva en 1995, ISO en 1996) puede contribuir a explicar tales grados de desconocimiento.

El número de empresas hoteleras de nuestra muestra que han implantado un SGMA es ínfimo: 9 han implantado ISO 14000, y 5 EMAS. Algunas de las certificadas por EMAS son las mismas que están certificadas por ISO, dado que como es sabido, en muchos casos la certificación por ISO precede a la posterior acreditación por EMAS. En el mejor de los supuestos, si la intersección entre ambos conjuntos fuese nula, el total de centros con un SGMA nos daría un total de 14, que representan un exiguo 4,5%.

Como elemento comparativo con el conjunto de la población objetivo, sabemos por datos de la Conselleria de Medi Ambient del Govern de les Illes Balears que en el año 2000 eran 53 el total de los establecimientos hoteleros que estaban implantando algún SGMA en las Islas Baleares. Representaban 25.000 plazas, un 6% del total.

Los datos obtenidos sobre la implantación efectiva de SGMA en las empresas turísticas de alojamiento en Baleares arrojan, por el momento, un pobre resultado. Resulta útil aquí la comparación con el conjunto de empresas españolas. Según el Informe de la Fundación Entorno (2001, p. 41) en ese mismo año 2000 era un 17,8% el porcentaje de empresas que tenían un SGMA implantado.

Precisamente a causa de la juventud de los SGMA, nos ha parecido más adecuado sumar el número de empresas que los han implantado con el de aquellas que tienen intención de hacerlo, como indicador del grado de intencionalidad de las empresas hoteleras de incorporar la gestión medioambiental a su proceso productivo.

Haciéndolo de este modo, obtenemos que 46 empresas (un 15%) han implantado o tienen intención de implantar EMAS, mientras que son 57 (un 18,26%) los establecimientos que piensan hacer lo propio con ISO 14000.

Pregunta 7: Percepción global sobre la implantación de los SGMA.

La Tabla 3.13 y la Figura 3.17 recogen el resumen de los resultados obtenidos en la Pregunta 7. El lector interesado encontrará en el Anexo II una exposición detallada de los resultados de cada subapartado.

Los Sistemas de Gestión Medioambiental...	Media	Moda	Desviación típica
son difícilmente aplicables a mi empresa	2,85	2	1,31
encierran una gran dificultad para llevarlos a la práctica	2,96	3	1,19
pueden conllevar la imposición de sanciones por parte de la Administración	2,72	3	1,33
requieren unos medios técnicos y económicos de los que mi empresa no dispone	2,88	3	1,22
pueden ser llevados a cabo exclusivamente por grandes empresas	2,68	3	1,30

Tabla 3.13 Resumen de resultados de la Pregunta 7.

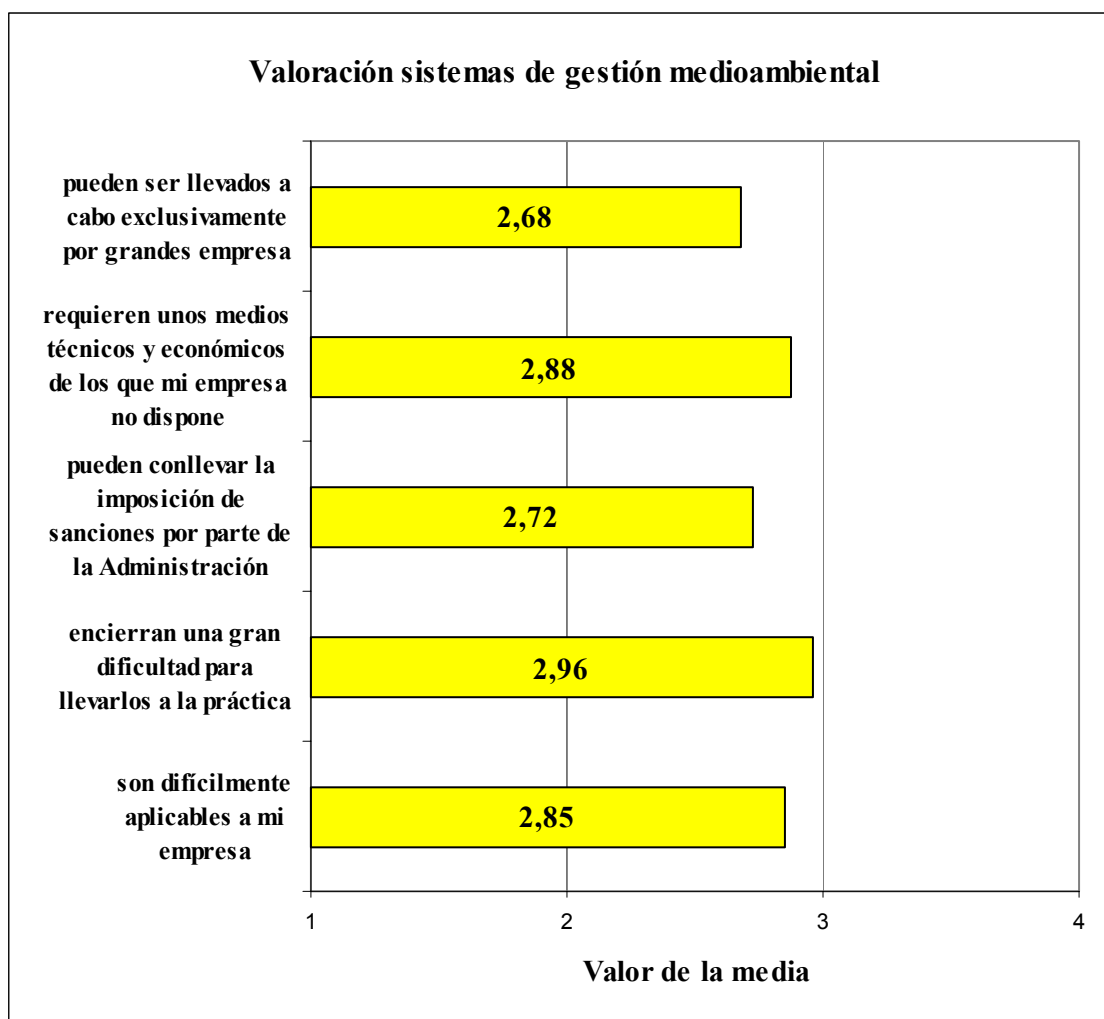


Figura 3.17 Resumen de resultados de la Pregunta 7.

Los ítems incluidos en esta pregunta pretendían dilucidar qué percepción tienen las empresas hoteleras de las Islas Baleares sobre las dificultades que conlleva la implantación de un SGMA en sus establecimientos.

Al respecto conviene hacer una puntualización preliminar: dado el relativamente escaso conocimiento de los SGMA, demostrado por las empresas según sus respuestas a las Preguntas 5 y 6, deberemos ser muy cautos en el análisis de las respuestas de la pregunta 7, puesto que ese desconocimiento relativo introduce un sesgo en absoluto despreciable.

Podemos constatar esta realidad observando las respuestas obtenidas a la frase “*Los SGMA pueden conllevar la imposición de sanciones por parte de la Administración*”. Como bien sabemos, esto es imposible, puesto que los SGMA son sistemas absolutamente voluntarios, y no pueden acarrear por sí mismos ningún tipo de sanción administrativa. Antes al contrario son valorados positivamente por

la Administración, como signos de un compromiso de respeto hacia el medio ambiente.

Pues bien, una mayoría del 57% de las respuestas a este ítem se manifiestan entre moderada y completamente de acuerdo (suma de los valores 3, 4 y 5) con la afirmación de que **los SGMA pueden conllevar sanciones por parte de la Administración**. El 43% está en desacuerdo. La media se sitúa en un 2,72. Estos resultados son indicativos del grado de desinformación de una parte notable de los entrevistados sobre los que son los SGMA en realidad.

El resto de cuestiones formuladas en esta Pregunta 7 ofrece resultados muy similares, como podemos apreciar de la observación de los datos.

En todos ellos apreciamos que existe una ligera mayoría de establecimientos que considera que la aplicación de un SGMA en su empresa conlleva dificultades importantes. Si agregamos los resultados obtenidos por los valores 3, 4 y 5 (entre moderada y completamente de acuerdo), vemos que un 56% de los entrevistados cree que **los SGMA son difícilmente aplicables a su empresa**, un 64% considera que los SGMA **encierran una gran dificultad para llevarlos a la práctica**, un 62% que **requieren unos medios técnicos y económicos fuera del alcance de su empresa**, y que un 55% piensa que los SGMA **son instrumentos reservados a las grandes empresas**.

En los cuatro ítems mencionados se obtienen medias muy similares, que se aproximan al valor 3.

Si bien es cierto que, globalmente considerados, los resultados obtenidos en esta pregunta son indicativos de una actitud reactiva poco proclive a la implantación de SGMA, no es menos cierto que esa mayoría no es en absoluto aplastante, sino muy ligera.

De una observación detallada de los resultados que ofrecemos en el Anexo II, obtenemos porcentajes significativos aunque no mayoritarios de empresas que están en desacuerdo o completamente en desacuerdo con las apreciaciones anteriores.

Así, el 44% no está de acuerdo con que los SGMA sean difíciles de aplicar a su empresa; algo más de un tercio (36%) no cree que encierren grandes dificultades para ser puestos en práctica; un 38% no considera que requieran de medios de los que su empresa carezca, y finalmente un 45% está en desacuerdo con la idea de que los SGMA sean privativos de grandes empresas.

Pregunta 8: Incentivos a la implantación de un SGMA.

La Tabla 3.14 y la Figura 3.18 recogen el resumen de los resultados obtenidos en la Pregunta 8. Nuevamente, el lector interesado encontrará en el Anexo II un desglose detallado de los resultados de cada subpartado.

Mi empresa está o estaría dispuesta a implantar un SGMA por...	Media	Moda	Desviación típica
Reducción de costes	4,02	5	1,21
Diferenciación de la competencia	3,59	5	1,36
Evitar problemas con las autoridades medioambientales	3,51	5	1,39

Tabla 3.14 Resumen de resultados de la Pregunta 8.

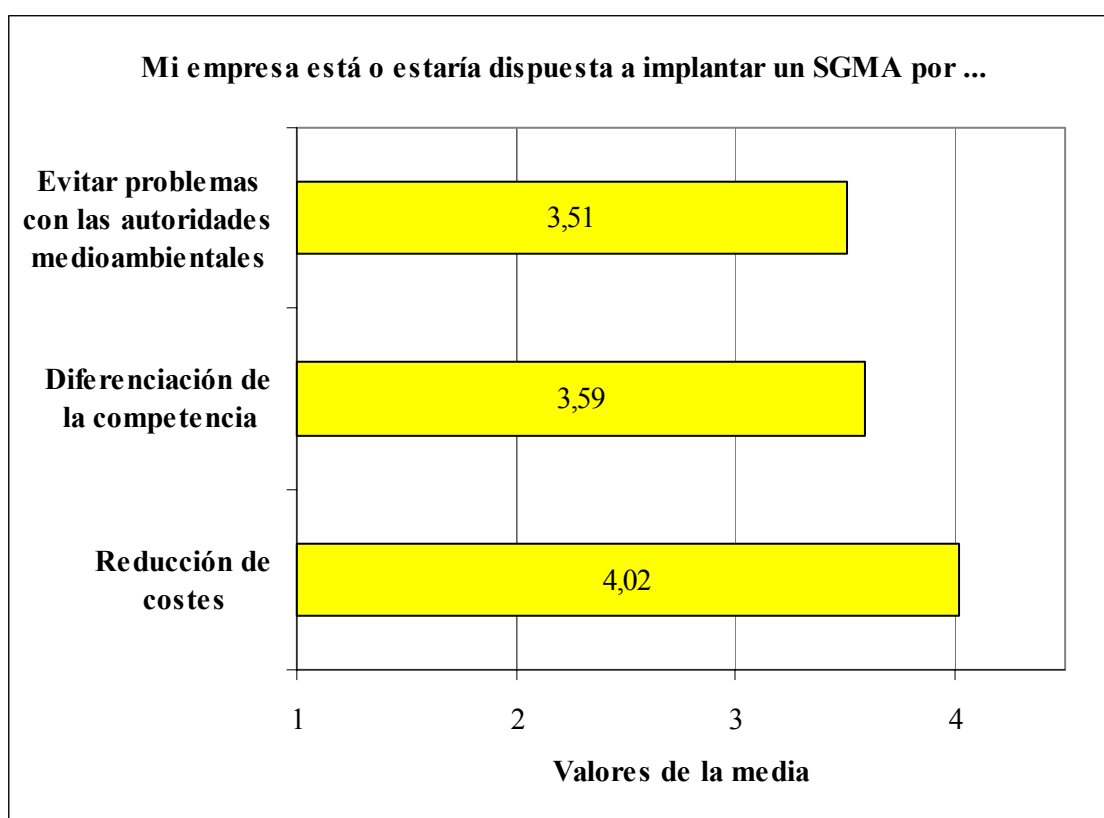


Figura 3.18 Resumen de resultados de la Pregunta 8.

Nuevamente resulta oportuno recordar aquí el sesgo que introduce el hecho del desconocimiento de los SGMA por parte de un porcentaje significativo de entrevistados.

Pese a ello, los resultados obtenidos son coherentes con los incentivos que persiguen las empresas en general al implantar un SGMA, y que ya tuvimos ocasión de poner de relieve en el Capítulo 2 de este trabajo.

Con diferencia, la **reducción de costes** destaca como incentivo principal para la implantación de un SGMA. Están *completamente* de acuerdo con ello nada menos que el 47% de los entrevistados (la moda está en el valor 5), seguidos por un 28% que está de acuerdo. Si sumamos los valores 3, 4 y 5 obtenemos un 87%. Queda tan sólo un 13% en desacuerdo. La media es muy alta: 4,02.

En los dos ítems restantes, los resultados son similares. Un 78% está entre moderada y completamente de acuerdo en considerar **la diferenciación de la competencia** como un incentivo significativo para la implantación de un SGMA, frente a un 22% que está en desacuerdo.

Análogamente, un 76% está de acuerdo (suma de valores 3, 4 y 5) en que la implantación de un SGMA puede **evitar problemas con las autoridades medioambientales**, al suponer una cierta garantía del cumplimiento de la normativa al respecto.

Pregunta 9: Iniciativas medioambientales adoptadas por las empresas.

La Tabla 3.15 y la Figura 3.19 recogen los resultados obtenidos en la Pregunta 9.

Ha tomado su empresa alguna de las siguientes iniciativas...	NO	SÍ	NO en %	SÍ en %
Política medioambiental pública	284	28	91%	9%
Presupuesto para actividades exclusivamente medioambientales	277	35	89%	11%
Alto cargo responsable de medio ambiente	285	27	91%	9%
Manual de protección medioambiental	295	17	95%	5%
Acciones formativas del personal sobre gestión medioambiental	249	63	80%	20%
Publicación de información sobre su actuación medioambiental	299	13	96%	4%
Diagnóstico medioambiental	285	27	91%	9%
Evaluación de impacto medioambiental	297	15	95%	5%

Tabla 3.15 Resultados de la Pregunta 9.

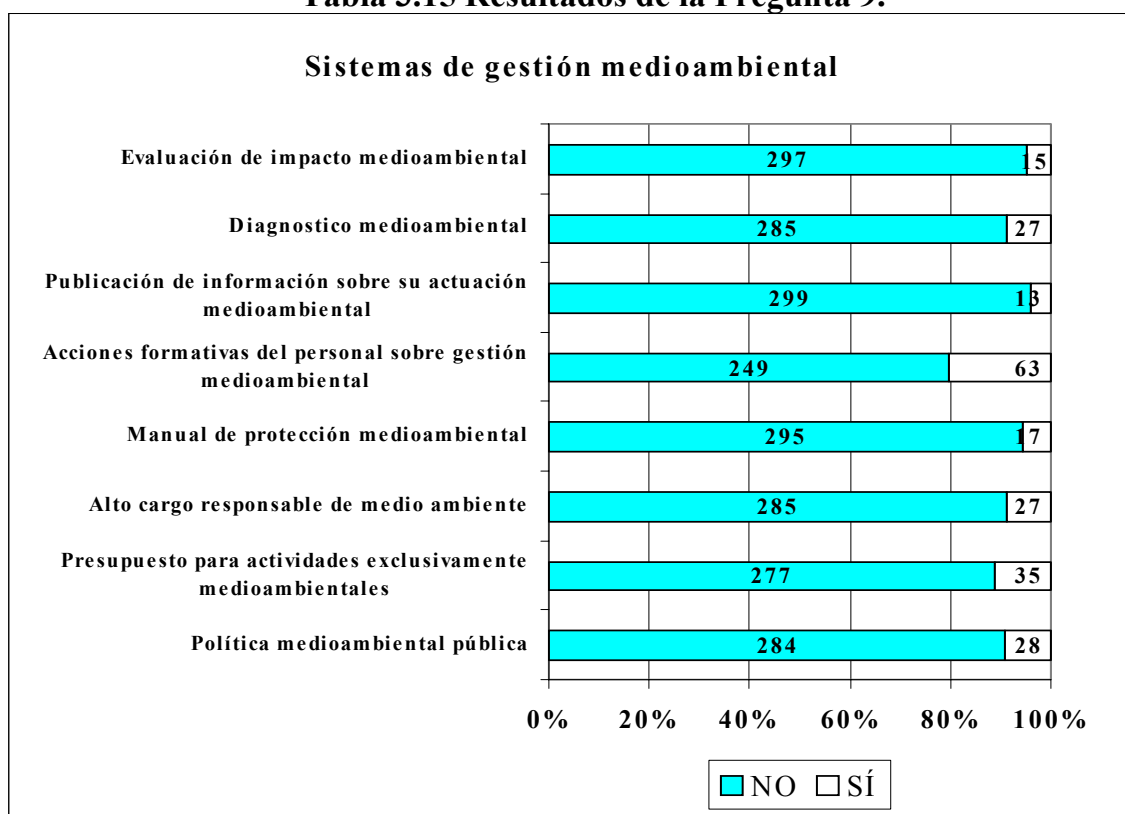


Figura 3.19 Resultados de la Pregunta 9.

Nuestra pretensión al formular los diferentes ítems de esta pregunta era la de observar si, pese a no haber implantado un SGMA completo, las empresas han tomado alguna iniciativa puntual para la incorporación del medio ambiente a su gestión cotidiana.

Como apreciamos en los resultados, el tenor general es que una aplastante mayoría de los establecimientos hoteleros entrevistados no ha tomado iniciativa medioambiental alguna hasta la fecha. Los que sí lo han hecho son una minoría que en la mayor parte de ítems oscila entre un 5% y un 10%. Esto contrasta con el 15% ó 18% que manifestaron tener intención de implantar EMAS o ISO. Como vemos, de momento esa buena intención no se ha traducido por ahora en demasiados hechos concretos.

Destaca el hecho de que un 20% de los establecimientos ha realizado acciones formativas de su personal sobre gestión medioambiental. Es éste sin duda un factor muy positivo, puesto que la formación de las personas que en definitiva llevarán a cabo las medidas que se tomen es condición necesaria, aunque no suficiente, para una gestión medioambiental proactiva.

Nos parece de interés en este punto comparar nuestros resultados con los que ofrece el Informe 2001 de la Fundación Entorno para el conjunto de la empresa española. Nuestro 20% de empresas hoteleras que han llevado a cabo acciones de formación medioambiental de su personal se eleva a casi el 40% en el conjunto de la empresa española según datos de la encuesta de la Fundación Entorno (2001, p.24). Lamentablemente, el planteamiento del resto de ítems en ambas encuestas no es equiparable, por lo que no admite una comparación consistente.

En nuestra encuesta, destaca por su bajo valor que solamente el 4% de las empresas entrevistadas manifiestan que publican información sobre su actuación medioambiental. Este dato ratifica los resultados que obtuvimos del análisis de las cuentas e informes anuales en el apartado 3.2.1 de este trabajo, y confirma que tampoco informan por otros medios. La situación sobre este particular es equiparable a la del resto de la empresa española, según el estudio de la Fundación Entorno (2001, p. 83), que afirma: *“la elaboración de informes medioambientales sólo adquiere verdadera relevancia en las empresas líderes”*.

Esta realidad confirma la tesis que aventuramos en el Capítulo 2, cuando coincidiendo con Gray decíamos que la información medioambiental pública sólo se generalizará cuando se convierta en obligatoria.

Parte III: Información Medioambiental.

Esta parte del cuestionario contiene cinco preguntas dirigidas a conocer el posicionamiento teórico y la práctica real de la empresa hotelera balear ante la información medioambiental, entendida tanto en su vertiente contable como en la otra más amplia de reporting medioambiental.

Lamentablemente, ese bajísimo 4% de empresas que publican algún tipo de información medioambiental nos ha llevado a la determinación de tener que descartar varias de las preguntas formuladas, dado que al no publicar información alguna, la práctica totalidad de respuestas fue *no sabe/no contesta*.

Pregunta 10: Indique a través de qué medio publica su empresa información medioambiental.

Esta cuestión pretendía profundizar en el conocimiento de qué canales utilizan las empresas hoteleras para publicar información medioambiental. Dado el alto porcentaje de aquellas que no publican información alguna, los resultados obtenidos son poco significativos.

La Tabla 3.16 y la Figura 3.20 recogen el resumen de los resultados obtenidos en esta Pregunta 10.

Mi empresa publica información medioambiental en...	NO	SÍ	NO en %	SÍ en %
Una declaración medioambiental	306	6	98%	2%
Las cuentas anuales obligatorias (memoria)	297	15	95%	5%
El informe de gestión	297	15	95%	5%
El informe anual	296	16	95%	5%
La carta a los accionistas	309	3	99%	1%
Publicidad en los medios de comunicación	307	5	98%	2%

Tabla 3.16 Resultados de la Pregunta 10.

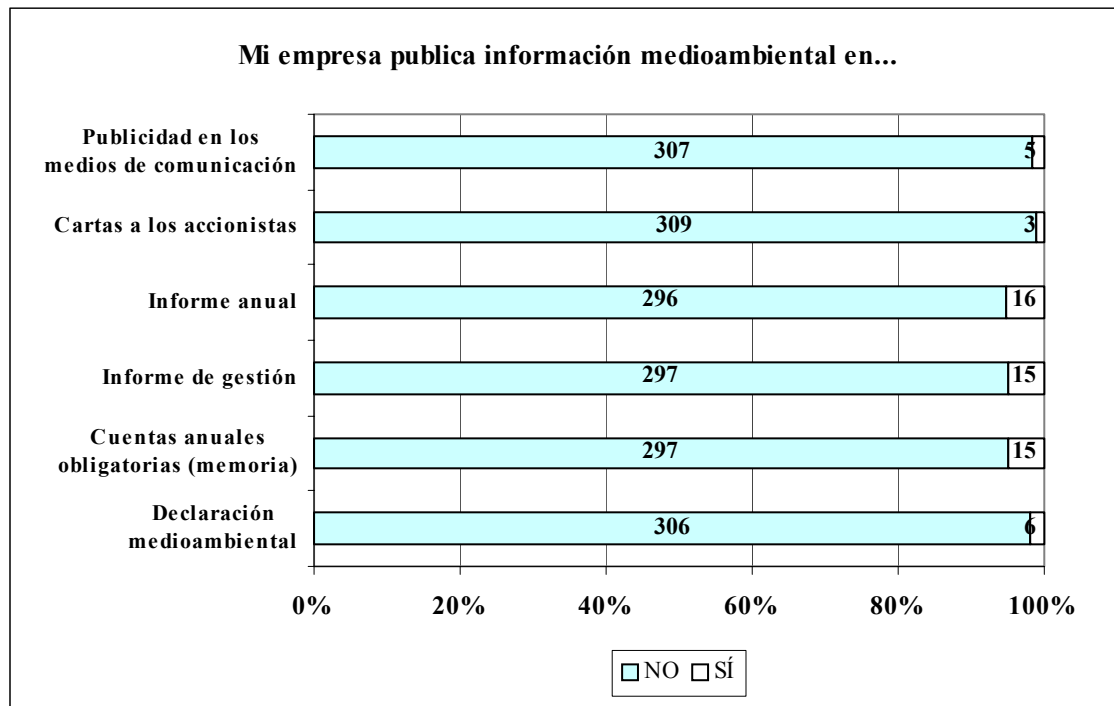


Figura 3.20 Resultados de la Pregunta 10.

El escaso número de respuestas de empresas que efectivamente publican información medioambiental nos impide hacer generalizaciones válidas. Digamos tan sólo que el reducido número que lo hace utiliza para ello preferentemente los instrumentos más clásicos: las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe anual. Esto demuestra el incipiente estadio de desarrollo de la información medioambiental en las empresas del sector.

Pregunta 11.

El objetivo de esta pregunta era dilucidar qué percepción tienen los entrevistados con respecto a las ventajas e inconvenientes que les puede reportar la publicación de información de contenido medioambiental. Debemos señalar que les preguntamos su opinión al respecto, con independencia de si efectivamente realizan algún tipo de publicación o no.

Sin embargo, la ausencia de opinión, en forma de no sabe/no contesta, es la nota dominante. El porcentaje de respuestas válidas a los diferentes ítems de la pregunta oscila entre las 26 y las 30, esto es, entre el 8% y el 10%.

Este índice de respuesta nos lleva, naturalmente, a invalidar los resultados obtenidos, pues no son en absoluto representativos del conjunto de la población estudiada.

Ello no obstante, sí podemos afirmar que la mayoría de los establecimientos consultados carece de opinión formada. Y que la causa más probable de este hecho radique en que, sencillamente, no se han planteado la posibilidad de publicar información medioambiental externa, con lo que no han evaluado sus posibles ventajas e inconvenientes. Esta explicación viene respaldada porque así lo manifestaron muchos de los directivos encuestados a nuestro equipo de entrevistadores.

A pesar de todo lo anterior, hemos optado finalmente por ofrecer en la Tabla 3.17 y la Figura 3.21 los resultados de las respuestas expresadas por esas 26 ó 30 empresas que sí tienen opinión. No pueden tomarse en absoluto como representativas, pero pueden revestir algún interés como indicadores de la percepción de aquellas empresas más proactivas. De aquellas que, al menos, han reflexionado sobre el tema y manifiestan una opinión.

La publicación de información medioambiental por parte de mi empresa...	Nº Respuestas	Media	Valor 1	Valor 2	Valor 3	Valor 4	Valor 5
... puede proporcionarle credibilidad, de forma que asegure su presencia en los foros de discusión, legislación y regulación	30	3,73	2	0	11	8	9
... sería mal interpretada y utilizada para comparaciones inapropiadas por parte de personas inexpertas o con mala intención	26	1,88	11	10	3	1	1
... puede dar lugar al reconocimiento de costes o contingencias medioambientales	26	3,23	4	4	5	8	5
... mejora la imagen de la empresa	26	4,42	0	0	1	13	12
... permite explicar adecuadamente el impacto medioambiental de mi empresa	26	3,96	1	0	7	9	9
... demuestra nuestra responsabilidad y nuestro liderazgo	26	4,15	0	0	7	8	11

Tabla 3.17 Resultados de las respuestas obtenidas en la Pregunta 11.

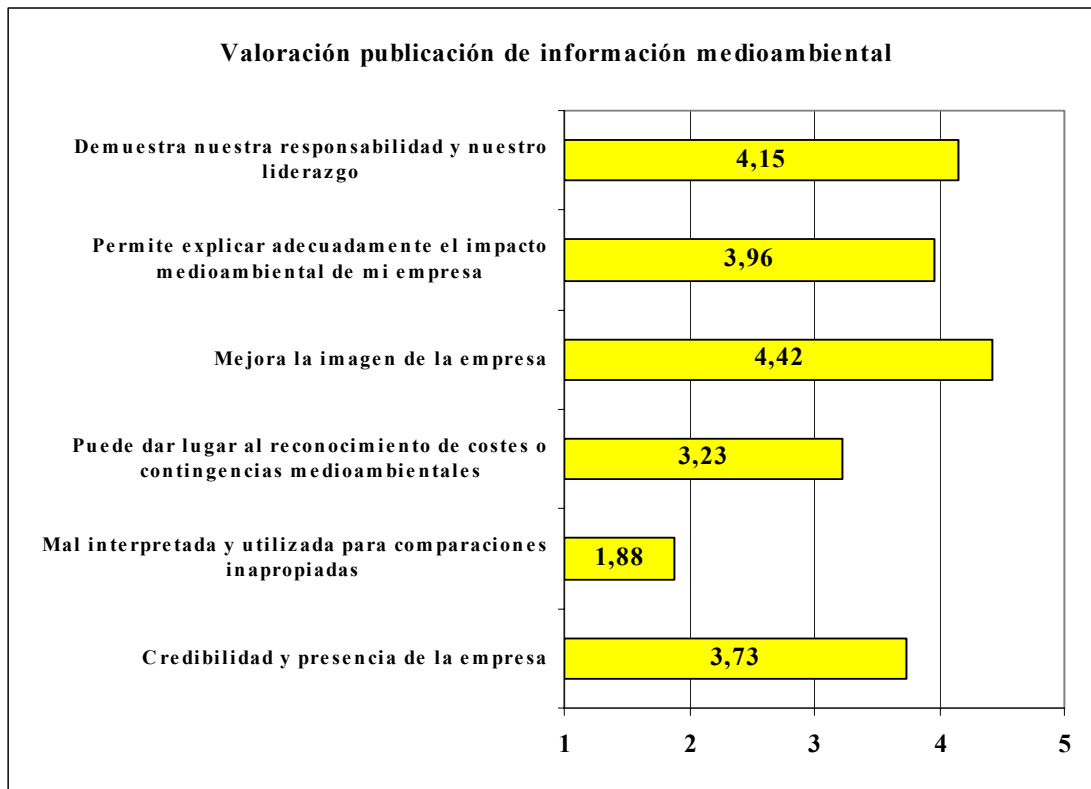


Figura 3.21 Resultados de las respuestas obtenidas en la Pregunta 11

Observamos que en general las empresas que expresan una opinión con respecto a la publicación de información medioambiental lo hacen en un sentido positivo. Ven en ella más ventajas que inconvenientes.

Así, son contundentes al considerar que publicar información medioambiental mejora la imagen de la empresa. Son asimismo muy coincidentes las opiniones que consideran que el suministro de información es una demostración de responsabilidad y de liderazgo, que es útil para explicar los impactos medioambientales de la empresa turística, que le proporciona credibilidad y que puede hacer visibles costes o contingencias.

En cuanto a los posibles inconvenientes, sólo 5 empresas creen que la información medioambiental puede ser mal interpretada o mal utilizada. Así pues, las opiniones expresadas le ven escaso peligro.

Pregunta 12.

Esta cuestión pretende averiguar el grado de conocimiento y de información externa proporcionada por los establecimientos hoteleros sobre una serie de aspectos relacionados con la contabilidad medioambiental, como inversiones, costes, ingresos, provisiones y contingencias medioambientales.

La Tabla 3.18 y la Figura 3.22 recogen los resultados sobre si las empresas entrevistadas **conocen** o no los aspectos que les planteamos.

CONOCE los siguientes aspectos	SÍ	NO	SÍ en %	NO %
... provisiones medioambientales	44	268	14	86
... contingencias medioambientales	31	281	10	90
... estimaciones financieras de los costes MA no internalizados	25	287	8	92
... inversiones medioambientales	63	249	20	80
... estimaciones de los costes MA de gestión de residuos	97	215	31	69
... estimaciones de los costes MA de ahorro de energía	103	209	33	67
... estimaciones de los costes MA de recuperación de envases	91	221	29	71
... estimaciones de los costes MA de cumplimiento de regulaciones	76	236	24	76
... estimaciones de los costes MA de sanciones	45	267	14	86
... estimaciones de los costes MA de litigios medioambientales	26	286	8	92
... estimaciones de los costes MA de implantación de SGMA	44	268	14	86
... estimación de ingresos medioambientales	25	287	8	92
... aseguramiento de responsabilidades medioambientales	28	284	9	91
... el ecobalance (inputs/outputs físicos y financieros)	18	294	6	94

Tabla 3.18 Resultados de la Pregunta 12: ¿Conoce... ?

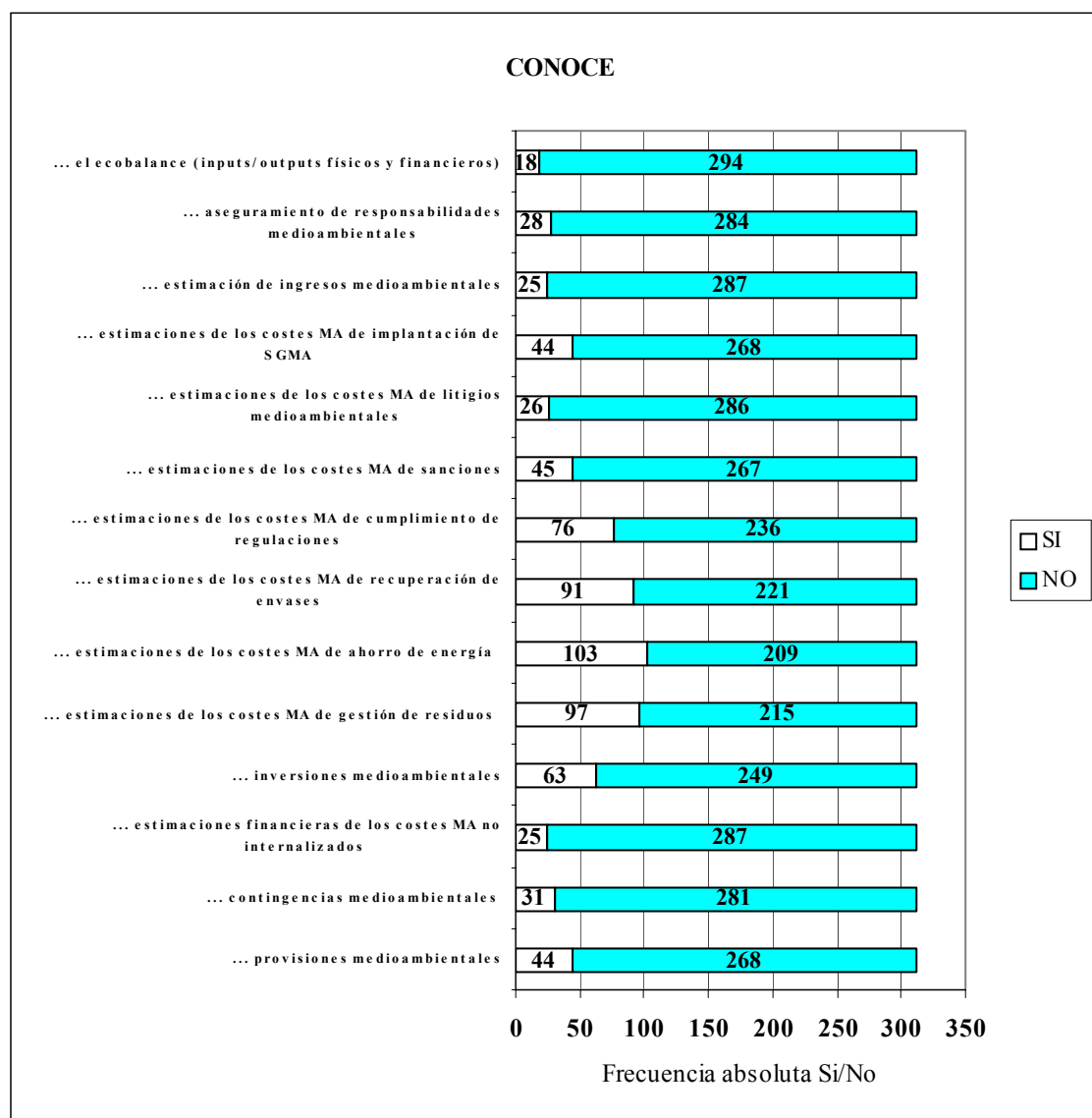


Figura 3.22 Resultados de la Pregunta 12: ¿Conoce?...

Como podemos apreciar en una primera visión del conjunto, el desconocimiento de los aspectos relacionados con la contabilidad medioambiental es la realidad mayoritaria, oscilando éste entre un 67% y un 94% de los entrevistados. Ello es indicativo tanto de una falta de formación de los directivos de las empresas hoteleras sobre el particular, así como de una escasa aplicación de los mismos.

El mayor grado de conocimiento lo encontramos en los instrumentos de estimación de **costes medioambientales**, lo cual es concordante con la opinión recogida en la pregunta 8 en el sentido de que la reducción de costes es el incentivo más valorado por las empresas para implantar un sistema de gestión

medioambiental. Obviamente, para reducir costes es importante saber identificarlos, medirlos y valorarlos.

Los costes relacionados con el ahorro de energía son los más conocidos, por un tercio (33%) de los entrevistados. Siguiendo por orden descendente, encontramos los costes de gestión de residuos (31%), de recuperación de envases (29%), de cumplimiento de normas reguladoras (24%), de implantación de Sistemas de Gestión Medioambiental (14%) y de eventuales litigios medioambientales (8%).

Así pues, los aspectos más conocidos de la contabilidad de gestión medioambiental son por tanto aquellos con una incidencia más directa en la cuenta de resultados de las empresas; los costes medioambientales relacionados con la energía, residuos, envases, y otros análogos resultan ser los más relevantes para los entrevistados. Observemos que se trata de costes medioambientales que están internalizados por las empresas, aunque sea parcialmente, a causa de disposiciones legales que así lo determinan: impuestos sobre la energía, cánones de gestión de residuos sólidos, tasas de incineración, etc.

Los costes relacionados con instrumentos voluntarios como la implantación de SGMA, obtienen porcentajes de conocimiento bastante inferiores, un 14%.

Tras el conjunto de costes medioambientales, el aspecto más conocido entre las empresas hoteleras de Baleares son precisamente las inversiones en activos de carácter medioambiental, con un 20% de respuestas positivas. Este grado de conocimiento no deja de parecernos sorprendentemente bajo, máxime si recordamos que la actual normativa fiscal reguladora del Impuesto sobre Sociedades¹⁸ permite, con ciertas condiciones, la desgravación del 10% de los importes invertidos en activos fijos de carácter medioambiental.

Las provisiones y contingencias medioambientales son aún menos conocidas, con porcentajes del 14% y el 10% respectivamente. El aseguramiento de responsabilidades medioambientales es conocido por un exiguo 9%. Estas tres

¹⁸ El Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, contiene el Reglamento del Impuesto de Sociedades. Modificado por el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, que regula la deducción por protección del medio ambiente.

respuestas pueden ser consecuencia de que el sector hotelero afronta objetivamente unos niveles de riesgo ante responsabilidades medioambientales sensiblemente inferior al de los sectores industriales, lo que le conduce a relativizar este tipo de riesgos.

Podemos apreciar que sólo un 8% de los entrevistados afirma conocer estimaciones financieras de los costes medioambientales no internalizados, lo que apunta a que la gran mayoría de las empresas no demuestra interés por conocer aquellos impactos medioambientales que genera su propia actividad pero que se trasladan al conjunto de la sociedad, al no ser internalizados por las empresas que los generan.

Un escaso 8% de los establecimientos hoteleros afirma conocer algún tipo de instrumento de estimación de ingresos medioambientales, lo que parece indicar un pobre conocimiento de los beneficios que el marketing de una proactiva gestión medioambiental puede reportar sobre el volumen de facturación de la empresa turística.

Finalmente, un parco 6% de los encuestados afirma tener noticia de la existencia del ecobalance.

A continuación, en el cuestionario planteamos a nuestros entrevistados si, además de conocer los aspectos hasta aquí comentados, proporcionan algún tipo de información sobre ellos. Evidentemente, los porcentajes de respuestas afirmativas son aún más pocos que al preguntarles si los conocen. La Tabla 3.19 muestra los resultados obtenidos.

INFORMA sobre los siguientes aspectos	SÍ	NO	SÍ en %	NO %
... provisiones medioambientales	9	303	3	97
... contingencias medioambientales	8	304	3	97
... estimaciones financieras de los costes MA no internalizados	3	309	1	99
... inversiones medioambientales	6	306	2	98
... estimaciones de los costes MA de gestión de residuos	17	295	5	95
... estimaciones de los costes MA de ahorro de energía	21	291	7	93
... estimaciones de los costes MA de recuperación de envases	19	293	6	94
... estimaciones de los costes MA de cumplimiento de regulaciones	17	295	5	95
... estimaciones de los costes MA de sanciones	8	304	3	97
... estimaciones de los costes MA de litigios medioambientales	4	308	1	99
... estimaciones de los costes MA de implantación de SGMA	8	304	3	97
... estimación de ingresos medioambientales	2	310	1	99
... aseguramiento de responsabilidades medioambientales	8	304	3	97
... el ecobalance (inputs/outputs físicos y financieros)	6	306	2	98

Tabla 3.19 Resultados de la Pregunta 12: ¿Informa públicamente sobre...?

Los datos de la Tabla anterior son tan elocuentes que nos ha parecido irrelevante ofrecer la Figura asociada. La conclusión es contundente: las empresas que informan sobre los aspectos relacionados son una ínfima minoría que confirma que el conjunto de las empresas hoteleras de las Baleares no publica información medioambiental sobre los aspectos mencionados.

Pregunta 13: Su auditor de cuentas le ha preguntado, solicitado o exigido...

- ... toda la información medioambiental emitida por su empresa**
- ... su declaración medioambiental**
- ... los efectos medioambientales de su empresa**
- ... si la empresa cumple toda la legislación medioambiental que le es aplicable**
- ... entrevistar al responsable de medio ambiente en su empresa**
- ... que incluya una nota en la memoria de información sobre el medio ambiente**
- ... que dote una provisión por alguna contingencia medioambiental**
- ... contactar con su asesor externo en temas medioambientales**
- ... si usted tiene implantado un sistema de gestión medioambiental**
- ... si piensa implantar un sistema de gestión medioambiental**
- ... le ha ofrecido sus servicios de asesoría para la implantación de un SGMA**

Nuestra pretensión al formular esta cuestión era la de averiguar el grado de interés manifestado por los auditores con respecto a los impactos medioambientales de las empresas turísticas. De especial relevancia nos parecía el ítem relativo al interés del auditor por cerciorarse del cumplimiento por parte de su cliente de la legislación medioambiental que le es aplicable, pues de ella pueden derivarse riesgos y responsabilidades.

Desgraciadamente, esta pregunta sólo fue contestada por 4 de los 312 establecimientos entrevistados, con lo que nos vemos obligados a invalidarla.

Como tuvimos ocasión de observar al iniciar el análisis de los resultados de la encuesta, el perfil mayoritario de los establecimientos entrevistados apunta a un tamaño pequeño y mediano. Véase la Tabla 3.7, y las figuras 3.9 y 3.10 con datos del número de plazas y de empleados.

Como es bien sabido, en España la auditoría es obligatoria únicamente en aquellas empresas de una cierta envergadura, lo que explica que un buen porcentaje de esas no-respuestas se deba a que los entrevistados no están obligados a auditar sus cuentas.

En cuanto al resto de establecimientos, la explicación puede deberse a que, en efecto, sus auditores no les han planteado ninguna de las cuestiones indicadas.

Retomaremos esta cuestión en el siguiente apartado, cuando abordemos el análisis de las entrevistas en profundidad.

Pregunta 14. Cuantifique, por favor, el interés que pueden tener los siguientes colectivos en la información medioambiental que publique su empresa.

Govern Balear y Consell Insular
Clientes
Tour operadores
Sindicatos
Vecinos
Accionistas / propietarios
Organizaciones ecologistas

Entidades financieras
Ayuntamiento/s donde lleva a cabo la actividad su empresa
Entidades aseguradoras
Competencia

En coherencia con el bajísimo nivel general de publicación de información alguna de contenido medioambiental, a esta última pregunta respondieron tan sólo 31 entrevistados, lo que representa un exiguo 10%.

Nuevamente el número de respuestas obtenidas nos impide hacer un análisis que nos lleve a hacer generalizaciones representativas de la población objeto de estudio.

Ello no obstante, y a título meramente indicativo, pensamos que tiene algún interés dejar constancia de las opiniones que dieron esas 31 empresas sobre el grado de interés de los diferentes stakeholders en la información medioambiental. Respondieron a cada ítem según la conocida gradación de 1 a 5.

Los 31 establecimientos que expresan su opinión consideran que son los **tour operadores** y las **organizaciones ecologistas** los grupos más interesados en la información medioambiental que publique su empresa; las medias de ambos coinciden, situándose en el valor 3,90 (próximo al valor 4 *de acuerdo*).

En el segundo lugar aparecen los **clientes**, con un valor medio de 3,77. Lo que confirma la percepción de que **tour operadores** y **clientes** son stakeholders interesados en la información medioambiental, y que además ejercen presión sobre las empresas hoteleras, tal como tuvimos ocasión de ver en el análisis de las respuestas a la pregunta 2.

En tercer y cuarto lugar se sitúan la **Administración Autonómica** (Govern Balear y Consell Insular) y el **Ayuntamiento** donde radica el establecimiento, con medias respectivas de 3,65 y 3,48.

En cuarto lugar, los entrevistados citan a la **competencia**, como interesada en la información medioambiental, con una media de 3,23, más próxima al 3 *moderadamente de acuerdo*.

Con valores inferiores a 3 encontramos, por este orden, a los **vecinos** (2,94), **entidades aseguradoras** (2,77), **sindicatos** (2,45) y **entidades financieras** (2,19).

Como podemos observar si comparamos los resultados obtenidos en esta pregunta con los de la Pregunta 2, existe coincidencia entre los colectivos que ejercen presión sobre el desempeño medioambiental de la empresa y aquellos que están interesados en la información de carácter medioambiental que publica. Lo cual no deja de ser una lógica correspondencia.

3.4.- ESTUDIOS DE CASOS.

3.4.1.- Papel metodológico de los estudios de casos en el conjunto del trabajo empírico.

Llegamos ahora a la tercera y última etapa de nuestro estudio empírico, tras la encuesta y el análisis efectuado sobre la información medioambiental publicada por las empresas turísticas.

En esta etapa perseguimos complementar y enriquecer los resultados obtenidos de la fase cuantitativa anterior –encuestas- con el empleo de una metodología más cualitativa: el estudio de casos mediante la realización de entrevistas semi-dirigidas a los directivos de un conjunto de empresas turísticas del sector, complementadas con otras fuentes de información disponibles sobre ellas.

Atiende a la consecución de los objetivos ya mencionados en la anterior etapa: conocer la percepción que tienen las empresas turísticas con respecto al medio ambiente, y sus actitudes ante facilitar información externa y con respecto a la implantación de sistemas de gestión medioambiental.

Sin embargo, adoptamos ahora una perspectiva más cualitativa, que nos permite profundizar en los aspectos subjetivos subyacentes en el posicionamiento de los directivos empresariales con respecto a las relaciones de su empresa con el medio ambiente. Ello nos permite abordar un objetivo más ambicioso: pretendemos identificar los factores que provocan inercia en las empresas, y aquellos que pueden promover o promueven un cambio hacia la sostenibilidad. Indagaremos en la tipología de los posicionamientos empresariales ante el reto medioambiental, buscando su relación con la información contable.

Siguiendo a Yin (1989), los estudios de casos son “*una investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto real, cuando las fronteras entre el fenómeno y el contexto no son evidentes, y en la que se utilizan múltiples fuentes de evidencia*”.

De entre los diferentes especímenes de estudios de casos existentes, hemos optado por los de tipo *explanatorio*, que pretenden revelar las causas de un

determinado comportamiento organizativo. El motivo es que, como señala Bonache (1998), *“son los que mejor complementan y enriquecen la metodología cuantitativa”*.

En el diseño de nuestro proyecto, ubicamos los estudios de casos *después* de la encuesta, a fin de que nos ayuden a explicar el por qué de la realidad observada, aquellas motivaciones y realidades que permiten comprender las actitudes empresariales de las empresas turísticas de Baleares ante el medio ambiente.

Como vimos en el apartado anterior, en la encuesta planteamos un cuestionario de preguntas con respuestas cerradas a una muestra aleatoria pero representativa de la población objetivo. Los resultados obtenidos de la muestra permiten su extensión por inferencia estadística al conjunto de la población, con un escaso margen de error científicamente cuantificado.

En la metodología del caso utilizamos principalmente entrevistas en profundidad, con preguntas abiertas que den la suficiente libertad al entrevistado como para expresarse y transmitir con autenticidad sus opiniones. Como señalan Carrasco et al. (1997), esta metodología *“se encamina a obtener la información que subyace en los discursos estructurados, resaltando las opiniones, las dudas y las contradicciones, algo difícil de captar a través de un cuestionario de respuesta cerrada. La información así obtenida es mucho más rica de matices y permite una aproximación más completa al fenómeno estudiado”*.

En el estudio de casos que hemos llevado a cabo, la información obtenida en las entrevistas completó a la obtenida, con carácter previo, de diferentes fuentes de información escrita sobre cada empresa concreta: informe anual, páginas web, noticias de prensa, etc.

Antes de entrar en el contenido de nuestro trabajo, nos parece necesario complementar la justificación teórica de la utilización de esta metodología con las siguientes consideraciones, elaboradas a partir de Bonache (1998), Ortí (1993) y Yan (1989):

- Los casos permiten una visión más holística de los fenómenos observados, en la que los comportamientos se inscriben en el contexto que les da sentido. Son más flexibles, al posibilitar la interacción entre el investigador y la persona entrevistada.
- Constituyen una metodología cualitativa que permite construir teorías mediante un procedimiento inductivo. Se trata de un tipo de inducción analítica, distinta de la estadística. Al contrario de ésta, no pretende extender conclusiones sobre la población objetivo, sino inferir generalizaciones teóricas de carácter explicativo de los comportamientos, a partir del análisis cualitativo realizado. En nuestro caso, nuestra pretensión a priori era que las conclusiones obtenidas de ambos métodos –encuesta y casos- fueran coincidentes y complementarias.
- De una buena encuesta cabe esperar y exigir que sea representativa del conjunto de la población a la que estudia. Por su propia naturaleza, los estudios de casos no tienen pretensión de representatividad estadística, pues ello es imposible cuando el colectivo que estudian es numeroso. Su ventaja comparativa no radica pues en su representatividad, sino en su mayor capacidad explicativa del fenómeno estudiado. Tuvimos esto muy presente en la elección de las entidades a entrevistar en el estudio de casos.
- La función metodológica básica de la entrevista abierta semidirectiva es la reproducción del discurso motivacional (consciente e inconsciente) de una personalidad típica.

3.4.2.- Marco teórico.

Como ya hemos señalado más arriba, el objetivo de nuestro estudio de casos es contribuir a conocer la *percepción* que tienen las empresas turísticas con respecto al medio ambiente, así como sus *actitudes* (y *conductas*) ante facilitar información externa y con respecto a la implantación de sistemas de gestión medioambiental.

Este tipo de investigación se basa en el propio proceso cognitivo humano. Es éste un proceso complejo, que podemos dividir en cuatro niveles principales (Ludevid, 2000):

1.- **Nivel de Conocimiento** por parte del sujeto de la información relativa a una determinada cuestión. En nuestro caso, la relación entre el turismo, el medio ambiente y la sostenibilidad.

2.- **Nivel de percepción cognitiva o de comprensión.** El individuo, a partir de la información que le llega, construye una imagen mental propia sobre el problema.

3.- **Nivel afectivo o de valoración personal.** Tras conocer la información y comprenderla, el individuo la relaciona con su particular escala de valores, y adopta una actitud personal.

4.- **Nivel de comportamiento.** Fase final resultante de las anteriores, el sujeto adopta (o no) una línea de actuación concreta con respecto al problema que nos ocupa.

Evidentemente, no todas las personas y organizaciones completan todos los niveles; de hecho, algunas ni tan siquiera llegan al primero de ellos. En nuestro caso, en temas relacionados con el medio ambiente observamos muchas más manifestaciones de opinión a favor de la preservación del entorno, que comportamientos reales que estén en consonancia con ese posicionamiento teórico.

Nuestro objetivo último en este apartado es identificar los procesos de cambio o de no cambio que siguen las empresas, los discursos de los directivos que van a permitir a las organizaciones rechazar o adoptar la perturbación medioambiental y ver qué papel juega la contabilidad en este proceso.

Para ello vamos a utilizar el modelo propuesto por Laughlin (1991) para el cambio organizativo en general, reformulado por Gray y otros (1995) y enriquecido por Carrasco et al. (1997), aplicado a la contabilidad medioambiental.

Laughlin (1991) considera la organización como un conjunto de tres subsistemas:

- *Elementos tangibles*: edificios, maquinaria, personas...
- *Arquetipos de diseño*: estructura organizativa, jerarquía, sistemas de información..., que orientan y proporcionan coherencia a la organización.

-*Esquemas interpretativos*: valores, creencias, reglas..., que son el núcleo de la organización.

En su trabajo, Laughlin (1991) formula un modelo interpretativo de los tipos de respuesta (o de no-respuesta) que dan las organizaciones ante los cambios que se producen en su entorno. Recogiendo las aportaciones de la literatura sobre el cambio en las organizaciones, Laughlin sostiene que éstas son por naturaleza resistentes al cambio, con una fuerte tendencia a la inercia, y que sólo se aventuran en sendas de cambio cuando se ven obligadas de algún modo a ello por presiones de su entorno.

Ante el reto medioambiental, esta actitud de inercia significa que la organización no llega a asumir el nivel 4 de comportamiento, o acción. Pese a que puede conocer (nivel 1), comprender (2) y posicionarse (3) ante la problemática medioambiental relacionada con su actividad empresarial, adopta una actitud práctica que se traduce en una ausencia de acción alguna que introduzca cambios al respecto.

Unos años más tarde, Gray et al. (1995) propusieron una reformulación del modelo de Laughlin centrándose en cómo se concretan las diferentes pautas de respuesta empresarial en la información contable medioambiental que facilitan al exterior. Como defendimos en el capítulo 2 de este trabajo, las prácticas contables de la empresa que consideran aspectos medioambientales, pueden incidir en algún modo en su actuación como organizaciones. Un cambio en la forma en que se hace la contabilidad, valorando las cuestiones medioambientales, y en la que se informa, aumentando la transparencia organizativa, puede contribuir a un incremento de la responsabilidad hacia el medio ambiente y provocar un cambio en su consideración por parte de la organización.

De ambos trabajos podemos sintetizar los siguientes cinco tipos de respuesta de las organizaciones a los retos medioambientales, concretando su incidencia en la contabilidad:

a) Inercia o ausencia de cambio: la organización ignora la existencia del problema medioambiental. En consecuencia, no considera la necesidad de facilitar información al respecto, ni de implantar sistemas de gestión medioambiental, ni de cualquier otra acción en tal sentido. La inercia conlleva una ausencia total de cambio. Es una posición cómoda, que no llega al nivel 4 de asumir un comportamiento diferente al que se venía siguiendo hasta la aparición de la nueva problemática (la medioambiental, en nuestro caso). De hecho, puede no superar el nivel 3 de los arriba descritos: la organización puede estar informada del problema (nivel 1) y comprenderlo (2), pero no llega tan siquiera a posicionarse personalmente al respecto (nivel 3): *“ese problema no me concierne”*. Inclusive, la organización puede rechazar la mera obtención información al respecto (nivel 1), pues le produce mala conciencia.

b) Rechazo: en este posicionamiento encontramos que, si bien la empresa reconoce la importancia del medio ambiente y la gravedad de su deterioro, lo hace desde una perspectiva general, de problema conjunto de la sociedad. No se ignora la existencia del problema medioambiental (se cubren los niveles 1 y 2, información y comprensión), pero la propia empresa como organización concreta se auto excluye con discursos del tipo: *“afortunadamente, nuestra empresa no tiene ningún impacto sobre el medio ambiente”*. Es el caso de ese porcentaje significativo de empresas de hostelería que consideran que sus establecimientos no contaminan, que eso es cosa de las empresas industriales. Se desvían las responsabilidades hacia terceros fuera de la propia organización (política de “balones fuera”): administración, proveedores, otro tipo de empresas, El máximo cambio que se acepta es el de algún *arquetipo de diseño*: pequeños cambios en la estructura organizativa, que no llegarán en ningún caso a afectar a los valores de la empresa ni a sus elementos tangibles.

c) Reorientación: la organización asume su propia implicación en la cuestión medioambiental, aunque la respuesta que da es más bien de imagen. La empresa, si pudiera, rechazaría la cuestión, pero como le resulta imposible, trata de internalizarla sin alterar los elementos fundamentales de su organización, esto es, a

sus esquemas interpretativos (valores y creencias). Se puede facilitar algún tipo de información medioambiental y se asumen objetivos que llevan a reducir costes, a mejorar la eficiencia o la imagen de la empresa, a evitar sanciones. ... Esto es, se asumen cambios en los elementos tangibles o/y en los arquetipos de diseño, pero no en los valores y creencias.

Se incluiría aquí el reporting medioambiental entendido como un elemento de marketing o relaciones públicas.

El rechazo y la reorientación constituyen un cambio de primer orden que Laughlin denomina *morfoestático*: supone dar una apariencia diferente a las cosas, que en el fondo continúan como siempre. Esto es, “*cambiar algo para que todo siga igual*”. La organización llega al nivel 4 de acción, pero opta por cambios de carácter superficial. Es un cambio *reactivo*: reacciona a la presión exterior.

Los dos siguientes modelos de cambio (colonización y evolución) son más profundos, de segundo orden, o de cambio *morfo genético*: las alteraciones son más hondas y duraderas, afectando a los esquemas de interpretación de la organización, a sus propios valores, creencias,... además de a sus elementos tangibles y arquetipos de diseño estructurales. Tales modificaciones afectan al “*código genético*” de la organización, por lo que afectará a las generaciones futuras. Se trata de modelos de cambio más *proactivos*: la empresa asume el reto medioambiental e intenta adelantarse al futuro, estableciendo su propia estrategia al respecto.

d) Colonización: es éste un tipo de cambio que produce modificaciones duraderas en la organización, afectando a elementos tangibles, arquetipos de diseño y sistema de valores. Sin embargo, el cambio no es adoptado por el consenso de sus integrantes, sino decidido por un grupo que impone su criterio al de los demás. Y ello no por propia convicción, sino por temor a la presión del entorno: a sanciones, a perder mercados, a las críticas, etc. Ante la realidad del cambio medioambiental, la empresa opta por controlarlo o dirigirlo, antes de verse desbordada por él.

e) Evolución: es la respuesta que cabe esperar de aquellas organizaciones que se involucran realmente en un nuevo modelo de desarrollo medioambientalmente sostenible, y que lo hacen no por vía de imposición, sino mediante el diálogo libre

de los miembros de la organización, lo que desemboca en unos valores compartidos. Ello implica poner en solfa los propios valores centrales de la organización y abrirla a cambios estructurales en línea de sostenibilidad. Esto se traduciría en la contabilidad en una mayor transparencia informativa y en un cuestionamiento de sus principios fundamentales que permita que los aspectos medioambientales impregnen a todo el sistema contable.

En el estudio empírico realizado por Gray et al. (1995) en el Reino Unido y Nueva Zelanda, no encontraron ninguna organización real que respondiera a ésta última categoría, ni tampoco a la de colonización de carácter morfogenéticos. Por ello, en su trabajo plantean una reformulación del modelo de Laughlin que contemple la colonización y evolución morfoestáticas: los cambios que producen no llegan a impregnar en profundidad el sistema de valores de la organización en línea de sostenibilidad, aunque se detectan elementos sueltos de morfogénesis.

Como tendremos ocasión de comprobar a continuación, en nuestro estudio empírico tampoco hemos encontrado ninguna organización empresarial con modelos de cambio morfogenéticos avanzados completos. En el mejor de los casos, existen tan sólo algunos elementos en esa línea. En consecuencia, en lo que sigue entenderemos la colonización y evolución en el sentido morfoestático de Gray et al. (1995).

Si resumimos cómo se traducen los cinco modelos anteriores en la contabilidad medioambiental, tendremos que la **inercia** y el **rechazo** mantienen al medio ambiente fuera de la contabilidad, siguiendo por tanto con el tradicional enfoque de la cuestión: su ignorancia. Por su parte, la **reorientación** se traduce en una tímida aparición del medio ambiente en la información contable, aunque con intencionalidad de marketing y de relaciones públicas. Los cambios **colonizador** y **evolutivo**, dado su carácter proactivo, deberían suponer la irrupción de los aspectos medioambientales en el sistema contable, lo que exige una reformulación de sus propios principios.

Un primer elemento de juicio para diagnosticar el actual estadio de desarrollo al respecto de las empresas turísticas de las Baleares, lo tenemos en los resultados

obtenidos del apartado 3.2 sobre la información medioambiental que publican. La ausencia del medio ambiente es la nota dominante, sólo alterada por escasos párrafos en la línea de las *public relations*. A partir de este elemento de valoración, prácticamente todas las empresas de las que analizamos sus informes anuales se encuadran en las actitudes de *inercia*, *rechazo* y *reorientación* por lo que a la contabilidad medioambiental se refiere.

Para hallar una traducción significativa del medio ambiente en la contabilidad y el reporting, es necesario que la organización empresarial asuma posiciones de cambio morfogénico, actitudes proactivas de *colonización o evolución*. Tanto de los resultados que hemos obtenido de los informes anuales (apartado 3.2), como de los resultados de la encuesta (apartado 3.3), por el momento podemos afirmar que son muy escasas las empresas que podrían ubicarse en tales posicionamientos líderes. Esperamos que los estudios de casos que abordaremos acto seguido contribuyan a dilucidar esta cuestión.

3.4.3.- Metodología de trabajo.

Una vez concluida la fase cuantitativa de nuestro estudio, basada en la encuesta masiva, optamos por el análisis de casos para complementar toda la información obtenida. La base principal de este análisis ha sido la realización de entrevistas abiertas semidirectivas a cuadros dirigentes de empresas turísticas de Baleares, con el fin de conocer sus opiniones respecto a la problemática medioambiental, sus actitudes ante facilitar información externa de sus actuaciones y con respecto a implantar sistemas de gestión medioambiental.

Las entrevistas nos han permitido en cada caso vislumbrar cuál es la posición que adoptan frente a la cuestión medioambiental, a través de sus opiniones, discursos y contradicciones (todos ellos aspectos subjetivos que no podemos captar a través de un cuestionario con respuesta cerrada) y por tanto, determinar los modelos de cambio definidos por Gray et al. (1995) a los que pueden pertenecer estas organizaciones.

Diseñamos el estudio de casos sobre la base de la estructura de la encuesta, ya que como hemos dicho su fin último es complementar y profundizar en la

información ya obtenida en la fase anterior. En el Anexo III se ofrece la **Guía de Entrevista** que seguimos. Consta de tres partes fundamentales: la primera hace referencia a la consideración del medio ambiente y a su interrelación con la empresa; la segunda se centra en su actitud hacia los SGMA; y la tercera, que se refiere a la publicación de información medioambiental.

Los documentos fundamentales que utilizamos para el diseño del estudio de casos fueron los de Carrasco et al. (1997) y de Gray et al. (1998), además de los antes mencionados de Laughlin (1991) y Gray et al. (1995).

Las entrevistas tuvieron un carácter semiabierto o semidirigido. Esto es, intentamos crear un clima en el que la persona entrevistada se sintiera cómoda para expresarse con libertad, pero al tiempo íbamos introduciendo los golpes de timón necesarios para ir conduciendo la conversación hacia aquellos aspectos que nos interesaba investigar.

En cada entrevista tratamos de dilucidar los diferentes componentes explícitos e implícitos del discurso de los entrevistados, para intentar determinar:

El *componente racional* : lo que el entrevistado piensa que debe hacerse.

El *componente real* : lo que efectivamente se está haciendo en la organización.

El *componente emotivo*: discurso que descansa en los propios sentimientos del entrevistado.

El *componente social*: ligado al racional, es el discurso “políticamente correcto” en el grupo social en el que se inserta el directivo.

De este modo, en cada entrevista tratamos de perfilar el posicionamiento global del directivo, la relevancia relativa que otorgaba a cada cuestión, así como, en su caso, las contradicciones existentes entre los diferentes componentes de su discurso.

En total realizamos doce entrevistas correspondientes a diez entidades del sector turístico, distribuidas del siguiente modo:

Empresas del subsector de alojamiento turístico: ocho entrevistas correspondientes al estudio de seis casos. De éstos, cinco analizan otras tantas cadenas hoteleras, en cuya elección hemos primado el criterio de su relevancia, determinada por su mayor tamaño. Y ello no tanto por pretender una representatividad en sentido cuantitativo, imposible en el estudio de casos, sino por entender que ello nos posibilitaría un análisis más significativo: hoy por hoy, las cadenas hoteleras concentran nada menos que el 50 % de la oferta turística reglada en las Islas Baleares, medida por el número de plazas (Martorell Cunill, 2001). Además, la gran mayoría de los establecimientos de alojamiento que han implantado algún SGMA pertenecen a cadenas (Gómez y Palmer, 2000).

Nuestra intención inicial en cada uno de los casos de las cadenas hoteleras era la de realizar dos entrevistas: una al directivo o directivos máximos responsables de medio ambiente en el ámbito corporativo, y otra a los responsables del departamento de contabilidad / administración.

Fue precisamente en la pretensión de entrevistar al departamento de contabilidad donde encontramos mayores dificultades y reticencias por parte de las empresas, que alegaron principalmente la “ignorancia” del departamento de contabilidad sobre cuestiones medioambientales, en el sentido de que estos temas no tienen reflejo contable. Pese a las dificultades, en dos grandes cadenas hoteleras entrevistamos al responsable de contabilidad, además del de medio ambiente. Como tendremos ocasión de comprobar, los pobres resultados obtenidos en estas dos entrevistas dan la razón a los argumentos evasivos que esgrimían.

El sexto caso incluido en las empresas de alojamiento corresponde al de un hotel con un SGMA certificado por ISO 14000, en el que entrevistamos a su director.

Tour Operadores o mayoristas. Su opinión nos pareció muy relevante a efectos de nuestra investigación, en primer lugar porque en torno al 90% de los turistas que nos visitan lo hacen comprando un paquete turístico a estos mayoristas (García y Sard, 2000; p. 157). En segundo, porque como tuvimos ocasión de constatar en la encuesta, su incidencia como elemento de presión para la

incorporación de la gestión medioambiental a la empresa hotelera resulta de una importancia fundamental.

En este caso entrevistamos a los delegados en España de dos grandes tour operadores de los dos mercados más importantes para la industria turística balear: el alemán y el británico.

Verificadores medioambientales. Por su potencial interés a efectos de la contabilidad y el reporting medioambientales, realizamos una entrevista a dos auditores medioambientales de una empresa verificadora reconocida oficialmente por la Entidad Nacional de Acreditación ENAC. Si bien su sede social no radica en las Islas Baleares, han verificado los SGMA de varios hoteles isleños.

Ayuntamiento. Con la justificación que ya expusimos en el apartado 3.1, realizamos esta somera aproximación a algunas cuestiones relativas a la problemática macroeconómica del medio ambiente, entrevistando a la persona responsable de la Agenda Local 21 de un municipio que destaca por su actitud proactiva ante el reto medioambiental.

Nuestra intención al diseñar el estudio de caso fue la de incluir entrevistas con auditores de cuentas de empresas hoteleras. Contactamos al efecto con dos firmas que auditan los estados contables de dos importantes cadenas hoteleras, que nos manifestaron que, hoy por hoy, los aspectos medioambientales están ausentes de su trabajo, como ausentes están en la contabilidad de sus clientes. Aunque afirman que probablemente se vayan introduciendo en el futuro, no le vieron sentido a una entrevista en profundidad sobre el tema, pues de momento así están las cosas, y no hay más. Como podemos apreciar, éste constituye un testimonio más que confirma los resultados obtenidos sobre el particular en otros apartados de nuestro trabajo: la creciente preocupación por los aspectos medioambientales tiene por el momento una nula o casi nula traslación a la información contable de la empresa hotelera.

Así pues, la entidades a estudiar fueron seleccionadas por sus dimensiones a nivel operacional tanto dentro como fuera de las islas, y en el caso de la Administración por sus proactivas actuaciones medioambientales en el municipio.

Es de resaltar que en la mayoría de las ocasiones encontramos una actitud muy colaboradora por parte de las entidades contactadas, que se tradujo en la propuesta de diferentes horas y días para la realización de las entrevistas, el ofrecimiento de diferente material escrito, o el que no encontrásemos negativa alguna a que la entrevista fuera grabada en cinta magnetofónica. Las únicas excepciones las constituyen las arriba mencionadas de los departamentos de contabilidad, que entendemos se derivan efectivamente de que los aspectos medioambientales todavía no han penetrado en ellos, y por tanto no tienen gran cosa que decir.

Realizamos las doce entrevistas entre los meses de diciembre de 2000 y marzo de 2001. Tuvieron una duración aproximada de unos cuarenta minutos.

Dependiendo de los casos, entrevistamos entre una y tres personas en cada entidad. Las entrevistas fueron dirigidas a nivel corporativo; ello debe servirnos para considerar sus discursos como representativos de su organización, con las naturales precauciones. Si bien debemos tener en cuenta las dimensiones de las empresas entrevistadas y que especialmente en los casos de las cadenas hoteleras sus establecimientos actúan con un margen de autonomía de cierta importancia.

Las entrevistas se grabaron en todos los casos y fueron transcritas posteriormente. A cada entrevistado le informamos del propósito de la investigación y se le garantizó la confidencialidad de sus declaraciones, con las únicas limitaciones impuestas por la propia naturaleza del estudio. En consecuencia, no indicaremos sus nombres ni los de sus organizaciones, ni tampoco datos que pudieran conducir a su identificación.

Para analizar cada caso hemos tenido en cuenta, además de las entrevistas, información adicional de cada organización (obtenida de prensa, informes, cuentas anuales, páginas web, bibliografía,...), relacionada con sus actividades empresariales y con sus actuaciones medioambientales. Esta información fue obtenida y analizada antes de llevar a cabo las entrevistas.

En cada uno de los casos estudiados hemos dos tipos de análisis:

Un **análisis vertical** aplicado a cada entidad como conjunto, en el que intentamos ubicarla dentro de las categorías preestablecidas de modelo de cambio organizacional (inercia, rechazo, reorientación, colonización y evolución), mediante la identificación de las ideas principales y contradicciones en su discurso.

Y un **análisis horizontal** que describe las opiniones sobre los tres temas principales que pretendemos investigar: el medio ambiente y la empresa turística, los SGMA y la información medioambiental externa.

Nuevamente resulta necesario realizar algunas precisiones en torno al alcance del trabajo de quien suscribe esta tesis doctoral y el equipo formado en torno al proyecto de investigación CITTIB-UIB.

Como es natural, el enfoque general del estudio de casos y la guía de las entrevistas son fruto del trabajo del equipo. Cada entrevista fue realizada por al menos dos de sus miembros. El autor de esta tesis participó como entrevistador en once de las doce entrevistas realizadas. El análisis que se expondrá en las próximas páginas es el que ha realizado el autor de esta tesis, y no el resultante del trabajo del equipo del proyecto de investigación. En efecto, éste saldrá de dos análisis cruzados de cada uno de los casos, realizados por al menos dos miembros del equipo de forma separada, complementados por una puesta en común global.

Como es bien sabido, la fiabilidad del estudio de casos se refiere a la consistencia entre distintos analistas a la hora de realizar el estudio: “*si diferentes investigadores abordan el mismo trabajo con los mismos procedimientos, ¿llegarán a los mismos resultados?*” (Bonache, 1998). Para que ello sea así, y siguiendo las recomendaciones de Yin (1989) establecimos el protocolo del caso, esto es, especificamos todos los pasos a seguir y fijamos una base teórica común que sustenta la metodología utilizada. Cabrá esperar a la finalización del proyecto de investigación CITTIB-UIB para constatar si lo hemos conseguido.

3.4.4.- Análisis vertical de los casos estudiados.

A continuación ofrecemos un primer análisis de carácter global de cada uno de los casos estudiados, junto con una breve descripción de sus características más destacadas, imprescindible para que el lector pueda hacerse una adecuada

composición de la relevancia de las opiniones manifestadas. Ello no obstante, por respeto a la confidencialidad debida, hemos tomado medidas para evitar que las entidades entrevistadas puedan ser identificadas, aún al precio de perder una contextualización más precisa.

Al tiempo, procedemos a asignarles un código que utilizaremos al analizar los resultados del estudio. Esta codificación ha sido asignada de un modo totalmente aleatorio.

* Designaremos por A a una cadena hotelera de gran tamaño e implantación multinacional. El grupo integra empresas de otros sectores de actividad, turísticos y no turísticos, aunque nosotros nos centramos en su división hotelera. El núcleo de control del capital del grupo es de origen isleño balear. Hicimos dos entrevistas: una primera a las dos personas responsables de Calidad y Medio Ambiente, y otra a la Dirección de Administración del corporativo, encargada de la contabilidad.

Para A, la calidad y el medio ambiente forman parte del mismo departamento y así lo reflejan en sus actuaciones y formalmente en sus manuales de procedimientos. Subrayan la importancia de los atributos ambientales de los destinos turísticos y la obligación de conservarlos, aunque las medidas realmente implantadas al respecto son pobres.

Reconocen que son los tour operadores y los clientes -en especial los de nacionalidad alemana- los que les ejercen presión para adoptar buenas prácticas de gestión ambiental. No se adaptan al cien por cien a ninguna norma, ni ISO 14000 ni EMAS, al menos a corto plazo (excepto en dos hoteles cercanos a la certificación por ISO). En cambio, han creado unos manuales específicos (que no nos muestran), que irán adaptando a las normas internacionales según sus necesidades.

Estas medidas se centran en la reducción de costes por consumos de recursos, siendo la maximización de beneficios uno de los pilares básicos de la organización. Otra de las razones para adoptar lo que denominan “buenas prácticas ambientales” es la comparación que pueda hacerse con la competencia.

Se hace patente el temor al uso que pueda hacerse de la información de las actuaciones medioambientales o de determinados parámetros, y son bastante reacios a editar publicaciones con este contenido. Las personas responsables del departamento de Calidad y Medio Ambiente dicen que no tiene mucho sentido dar a conocer las inversiones ambientales (*“si es que puede determinarse qué es una inversión medioambiental”*), y no dan información de este tipo ni a su propio departamento de contabilidad. Aunque de cara al cliente y a nivel interno, sí publican informaciones sobre sus “buenas actuaciones”. Intentan involucrar a todo el personal, incluidos los directivos, aunque consideran que otros aspectos de la organización –más convencionales- son prioritarios.

Por su parte, en el área de contabilidad desconocen los datos, gastos, inversiones... de carácter medioambiental y no tienen contacto con el departamento de calidad y medio ambiente. Valoran la imagen que puede proporcionar este tipo de actuaciones, pero creen que es muy difícil llegar a realizar un análisis coste-beneficio derivado de ellas. Realmente el medio ambiente no tiene un reflejo ni contable ni fiscal.

Por todo ello, **podemos situar a la cadena A en un modelo de cambio situado entre el rechazo y la reorientación**, más próximo al primero.

* **B** es otra gran cadena hotelera de ámbito multinacional, con otras áreas de negocio además de la hotelera, en la que nosotros centramos nuestro interés investigador. Al igual que en el caso A, el capital mayoritario en su núcleo de control es balear. Entrevistamos separadamente a las dos personas máximas responsables del corporativo en las áreas de Calidad y Medio Ambiente por un lado, y en la Dirección de Administración, por otro.

El área de Calidad y Medio Ambiente resalta la fuerte simbiosis entre el hotel y su entorno ambiental y considera que el crecimiento de la compañía depende de los atributos ambientales del destino turístico. La función principal del departamento es dar apoyo a los hoteles que quieren implantar SGMA completos o bien medidas de alcance más limitado. La decisión depende básicamente de ellos y no del corporativo, y está en función –afirman- de las presiones que reciben de sus

clientes o de los TTOO, de las subvenciones o ayudas que puedan recibir y de las posibilidades económicas del hotel.

Para el corporativo, la rentabilidad de las actuaciones medioambientales es fundamental (condición *sine qua non*), al igual que la imagen que puede derivarse de ellas. La cadena no aprueba las inversiones medioambientales si no presentan una tasa interna de rentabilidad (TIR) positiva.

El corporativo no consolida los aspectos financieros de la gestión medioambiental ni informa sobre ellos. La publicación de estos datos la consideran positiva, pero por otra parte se observan reticencias importantes a hacerlo. Pretenden implantar a corto plazo un programa informático que incorpore la gestión medioambiental en el sistema contable.

El responsable del área de contabilidad desconoce las actuaciones ambientales del Departamento de Calidad y Medio Ambiente y de los hoteles en concreto, y reconoce que no tienen un reflejo ni contable ni fiscal, aunque destaca la importancia que el conocimiento y reflejo de esos datos tendría a nivel interno y externo.

El caso que hemos denominado F corresponde a un hotel de esta misma cadena, y nos ayudará a confirmar el diagnóstico que ahora formulamos para el conjunto del corporativo.

Todas las evidencias obtenidas conducen a pensar que **el orden de cambio de B es la reorientación**, pues hablan a menudo de disminuir costes, obtener subvenciones, mejorar la imagen, evitar sanciones, reducir las primas de seguros... El sistema de valores convencional sigue intacto y no hay un consenso global en cuestiones medioambientales.

* C es una cadena hotelera de un tamaño mediano, aunque asimismo de carácter multinacional, pues opera en multitud de países. El grupo integra empresas de otros sectores de actividad relacionados con el turismo. A diferencia de los anteriores, su capital mayoritario es de nacionalidad extranjera. Entrevistamos al responsable de Calidad y Medio Ambiente de la cadena en Baleares.

En C se reconoce la importancia de la presión que ejercen los clientes y los tour operadores a la hora de adoptar medidas medioambientales, y su discurso tiene tintes de un marcado carácter proactivo: hablan de consenso a nivel global como forma de cambio, aunque en temas ambientales nuestro interlocutor afirman ir dos pasos más avanzado que el resto de directivos. Prefieren el sistema EMAS al ISO 14000, por su mayor nivel de compromiso y su transparencia informativa. El corporativo lidera el proceso de implantación de SGMA en todos sus establecimientos.

Defienden la mejora continua, pretenden adelantarse a la evolución de la legislación medioambiental, y critican la falta de compromiso y ayuda por parte de la Administración. Afirman que el medio ambiente no es cuestión de imagen. Piensan adaptar la contabilidad para internalizar los cuestiones medioambientales que les afectan. Hablan de la necesidad de un equilibrio entre el desarrollo empresarial y el medio ambiente, cuestionando los valores centrales de la empresa, e identificándose con una idea “romántica” al respecto que está presente en toda la organización. Indican que la gestión medioambiental es una filosofía y tienen el objetivo de que todos los miembros de su organización se identifiquen con ella.

Por todo ello podemos afirmar que **el cambio organizacional en C tiende a ser evolutivo.**

* **D** es una gran cadena hotelera de implantación nacional e internacional, con capital mayoritario de origen isleño. En este caso la persona entrevistada fue la responsable de Calidad y Medio Ambiente del corporativo.

Este directivo es muy consciente de los impactos de la actividad turística en el medio ambiente, incluso habla de la necesidad de llegar a la sostenibilidad. La empresa va implantando en sus hoteles SGMA vía EMAS, aunque sin intención de obtener la certificación final, pues consideran que el cliente observa los hechos tangibles y no se fija tanto en unos distintivos por otra parte poco conocidos. Considera de gran importancia la presión que ejercen los clientes, por lo que les hacen encuestas de opinión cada diez días. Ya desde los años 80 la organización incorpora una serie de principios basados en la austeridad, tanto financiera como de

consumo de recursos. Ello nos hace observar que un punto importante del discurso se centra en la reducción de costes que supone la implantación de SGMA. Los valores centrales de maximización de beneficios siguen intactos, aunque matizados por una innegable visión de futuro que les empuja a anticiparse a la competencia, a las nuevas regulaciones, a los nuevos deseos del mercado, etc.

En el discurso del entrevistado se observa un temor a que las actuaciones de la competencia sean mejores en materia medioambiental, y a que ello pueda implicar una reducción de sus clientes. Otro temor visible en el discurso es el que hace referencia a dar información sobre las actuaciones de la compañía, por un eventual mal uso que pueda hacerse de ella.

Pese a sus innegables connotaciones proactivas, **podemos situar a la empresa D en un modelo de cambio colonizador**, impuesto desde la superestructura del corporativo al resto de la organización.

* E es una pequeña cadena hotelera isleña cuyo ámbito de actuación es fundamentalmente el de las Islas Baleares. Entrevistamos a su director de Calidad y Medio Ambiente. Desde el corporativo se apuesta por los temas de calidad y medio ambiente. Han certificado por EMAS uno de sus hoteles y se han marcado como objetivo la implantación de dicho sistema en el resto.

La decisión de internalizar la problemática medioambiental vino determinada por una serie de factores : las presiones de los clientes y tour operadores, la propia iniciativa de los directivos de la compañía y finalmente como último empujón la subvención del programa ECOTUR del Govern Balear. Desde un principio la política de la organización pasó por involucrar en el tema a todo el equipo humano de la empresa.

Destacan la importancia que las actuaciones medioambientales confieren a la imagen de la empresa y no dudan en hacer de ellas un instrumento de marketing, aunque con contenidos reales. Una de las afirmaciones más relevantes es la consideración de la transparencia informativa como elemento básico para lograr un mayor nivel de compromiso en la temática medioambiental e incluso como punto de referencia para otros hoteles. Hemos de destacar el hecho de que tienen

cuantificadas la inversiones medioambientales e informan de ellas en las cuentas anuales de la compañía, en el que constituye el único caso con el que nos hemos encontrado.

Por todo ello, podemos concluir que **la organización E se enmarca dentro de un modelo de cambio que tiende a la evolución**. En ningún momento se hizo referencia a los valores convencionales de crecimiento, eficiencia... ni para cuestionarlos ni para ensalzarlos. Pese a ello, algunos puntos del discurso (transparencia y sinceridad) dejan entrever la tendencia a un cambio de nivel superior, al menos racionalmente.

* **F** es un hotel de tamaño grande, que elegimos por tener un SGMA certificado por ISO 14000. Entrevistamos a su director. Aunque el hotel pertenece la cadena B, hemos optado por presentar su análisis de modo separado al del corporativo, puesto que la iniciativa de implantar el SGMA fue del propio establecimiento, en aplicación de la autonomía que la cadena les permite sobre el particular. Además, presenta algunas respuestas diferenciadas de las del grupo, en una línea algo más proactiva.

Las razones que indujeron al establecimiento a implantar el SGMA fueron la imagen que con ello se da a los clientes y el ahorro de costes al reducirse los consumos, aunque lo más decisivo es el interés por anticiparse a la demandas futuras de sus clientes. Se decidieron por ISO debido a su imagen de marca más conocida que EMAS. Subrayan la necesidad de incentivos fiscales para la implantación de los SGMA, pero no conoce bien los existentes y los aspectos de la contabilidad medioambiental. No se opone en absoluto a la publicación de información medioambiental, entre otras razones por las ventajas que puede representar la posibilidad de comparación con la competencia.

Pese a que F comparte muchos aspectos del posicionamiento reorientador de su cadena B, en nuestra opinión el hotel F va algo más allá. Asume aspectos propios de una actitud más proactiva, por lo que podemos clasificar su modelo de cambio como **colonizador**.

* **G** es un tour operador alemán integrado en un grupo empresarial formado por compañías de aviación, hoteleras, agencias minoristas... con una proyección considerable en las Islas Baleares.

Entrevistamos a su delegado para España y Portugal, centrando el interés de la conversación en su papel como mayorista en las Islas. Es de destacar el hecho de que es la presión por parte de los clientes la que impulsa las actuaciones medioambientales de la compañía, materializadas entre otras en la creación de un departamento al efecto en 1992. Actúa sobre las cadenas hoteleras y hoteles asociados, así como con aquellos con los que contrata, exigiéndoles unos estándares medioambientales mínimos a cumplir como requisito para contratar con ellos. Asimismo colabora con autoridades locales y asociaciones, para intentar buscar soluciones conjuntas que supongan un avance en la sostenibilidad y el equilibrio entre empresa y medio ambiente desde una perspectiva macroeconómica, de destino turístico.

Además realiza estudios para determinar el porcentaje de clientes para los que los atributos ambientales de un destino ejercen una influencia determinante en su opción de compra. Todo ello supone un incremento de la ventaja competitiva del tour operador y una mejora de su imagen ante una clientela muy sensibilizada. Tiene una intensa política de publicación de todos los aspectos medioambientales, que hace con fines de marketing.

El modelo de cambio de la organización es difícil de determinar, ya que en su discurso no aparecen claramente aspectos relevantes de uno u otro modelo de cambio. Además, nuestra investigación se ha centrado en su papel como tour operador, esto es, como intermediario mayorista, por lo que más que su propia actitud, nos ha interesado su capacidad de influencia sobre las empresas hoteleras con las que contrata. Como hemos podido apreciar, su apuesta por el medio ambiente es fuerte y constituye un grupo de presión para otros colectivos. Por las evidencias que hemos obtenido, **podemos ubicar a G en un modelo de cambio entre colonizador y evolutivo.**

* **H** es un tour operador de origen británico que dispone de divisiones de aviación, hoteles, agencias de viajes, ... de ámbito mundial. Entre ellas, centramos la atención de la entrevista en su carácter de tour operador.

Entrevistamos a su director comercial responsable de la delegación de H en Baleares. En su discurso se pueden separar claramente por una parte el componente racional, caracterizado por una clara conciencia de reconocimiento de los fuertes impactos medioambientales que el turismo implica y de la necesidad de frenar el crecimiento turístico en las islas. En cambio, el componente real de su discurso está definido por las alusiones a los valores centrales que mueven a la compañía: crecimiento y rentabilidad de los accionistas.

Los componentes racional y real del discurso son en este caso totalmente contradictorios, sobre todo desde el momento en que reconoce, por un lado, que el turismo es la base de nuestra economía y por otro, que se debería frenarse su crecimiento para mantener la calidad medioambiental de las islas que atrae al turismo.

El posicionamiento de H como entidad ante el reto medioambiental carece de criterio propio. Asume su papel de intermediario mayorista, y actúa de diferente forma según sean las exigencias de sus distintos tipos de clientes.

Así, por ejemplo, para su segmento de mercado de clientela escandinava, H adopta un modelo de cambio **colonizador** con actuaciones medioambientales positivas. Le dirige un departamento creado al efecto y que afecta a sus distintas divisiones, aunque sólo en la medida en que se refieren al mercado escandinavo. Ello deriva de la presión de unos clientes medioambientalmente muy sensibles.

Por el contrario, en su principal segmento de mercado, el británico, H actúa de un modo totalmente seguidista de la muy escasa conciencia medioambiental media de su clientela, que está más interesada en los temas de seguridad e higiene. H adopta en este caso una clara actitud de **rechazo**.

La empresa **I** se dedica, entre otras actividades, a la verificación de conformidad con normas técnicas, a la certificación medioambiental y de calidad.

Es uno de los ocho verificadores que hay actualmente en España acreditados por la ENAC (Entidad Nacional de Acreditación) para la certificación por EMAS. Han verificado los SGMA de diversos hoteles en Baleares que pertenecen a cadenas entrevistadas en este estudio.

Nos interesamos fundamentalmente por sus actividades de implantación y certificación de los SGMA. Su opinión respecto a la normativa de carácter medioambiental que afecta a la empresa hotelera, es que resulta poco controladora. Ésa es la razón según ellos de la existencia de normas voluntarias, como los SGMA, que deciden implantar las empresas por iniciativa propia.

Al preguntarles por la relación entre los SGMA y la contabilidad y la información medioambientales, nos responden con un dato revelador: pese a tratarse de una empresa de mediano tamaño, I no cuenta con un solo auditor de cuentas en su plantilla.

La inclusión de I en el estudio de casos obedece a motivos de complementar la comprensión de los casos de las empresas hoteleras. No nos ha parecido de interés pronunciarnos sobre su modelo de cambio.

Hemos llamado **J**, al ayuntamiento de un municipio turístico maduro de Mallorca, que está apostando decididamente por la sostenibilidad. El intenso y desordenado crecimiento turístico experimentado en su término municipal desde la década de los años 60 hizo necesaria la adopción de medidas urgentes. Medidas para contener la presión humana, limitar el crecimiento, mejorar la calidad de vida de la población, preservar y recuperar el patrimonio natural, histórico y cultural y gestionar de forma sostenible los recursos naturales.

Se repite, pues, una vez más un hecho constatado en todo el planeta: la conciencia medioambiental de la población local crece de un modo directamente proporcional al grado de deterioro en este sentido del territorio en el que vive. De hecho, en el caso que nos ocupa las actuaciones llegan cuando se han detectado ya indicios claros de un inmediato declive hacia un turismo de masas marginal, de muy escaso poder adquisitivo.

En el discurso de J podemos separar claramente dos líneas de actuación. Una, en la que el ayuntamiento asume en clave de sostenibilidad sus propias responsabilidades como gestor público: actuaciones de rehabilitación en las infraestructuras, como remodelación de paseos, fachadas, zonas verdes, mobiliario urbano. Imposición de normas urbanísticas restrictivas, entre las que se incluyen la recalificación del suelo. Implantación de programas de recogida selectiva de residuos, de gestión de recursos escasos como el agua y la energía, de preservación del patrimonio y la cultura, mejora del transporte público, ...

Otra línea de actuación municipal es la de asumir el papel de dinamizador de la actuación responsable de los diferentes agentes sociales. Entre otras actuaciones, destaca en este sentido la implantación de una Agenda Local 21, para la que resulta obligado involucrar a los ciudadanos y empresas locales, escuchar sus opiniones e incentivar sus actuaciones en línea con la sostenibilidad. Al respecto J nos manifiesta que, si bien la iniciativa fue completamente pública al principio, *“si ahora no estuviésemos nosotros, los hoteleros continuarían”*.

El tema no es en absoluto trivial. Lograr que los diferentes agentes asuman su responsabilidad para con el medio ambiente es un objetivo último tan esencial como difícil de lograr.

Respecto a un tema de importancia capital como la generación de residuos, el ayuntamiento J nos explica que las empresas turísticas *“son los productores de un 80% de los residuos del municipio. Hacemos una recogida puerta a puerta, y a cambio ellos tenían que comprar la compactadora, lo cual les ha supuesto una inversión grande, cercal del millón de pesetas. Todo el tema de formación del personal del hotel que controla que la separación esté bien hecha... A los hoteles que se han implicado les hemos hecho una exención fiscal. Se separan vidrios, papel, envases, aceites y fluorescentes. Y se aplican tarifas de discriminación positiva en las tasas de basuras, tanto a empresarios como a particulares”*.

Todo ello está empujando un cambio en el modelo turístico, consiguiéndose en la mayoría de las zonas cambiar el turismo de masas “destructivo” por un turismo familiar.

El orden de cambio en el que podemos situar a la entidad J sería el de la **evolución**, por la idea general que subyace en el discurso, por sus propias actuaciones como entidad local, y por las realizadas para involucrar a toda la población en la sostenibilidad.

En lo que seguirá, y de acuerdo con el enfoque general de nuestra tesis, nuestra atención se centrará en el análisis de los casos de las empresas hoteleras y los tour operadores. Los casos I y J, verificador medioambiental y municipio, han sido incluidos con un propósito de clarificación, de aportación de información de carácter complementario explicativa de los comportamientos de los sujetos principales de nuestra investigación.

A modo de resumen gráfico, ofrecemos en la Figura 3.23 la clasificación de los modelos de cambio obtenidos del estudio de los casos de las seis empresas hoteleras y los dos tour operadores.

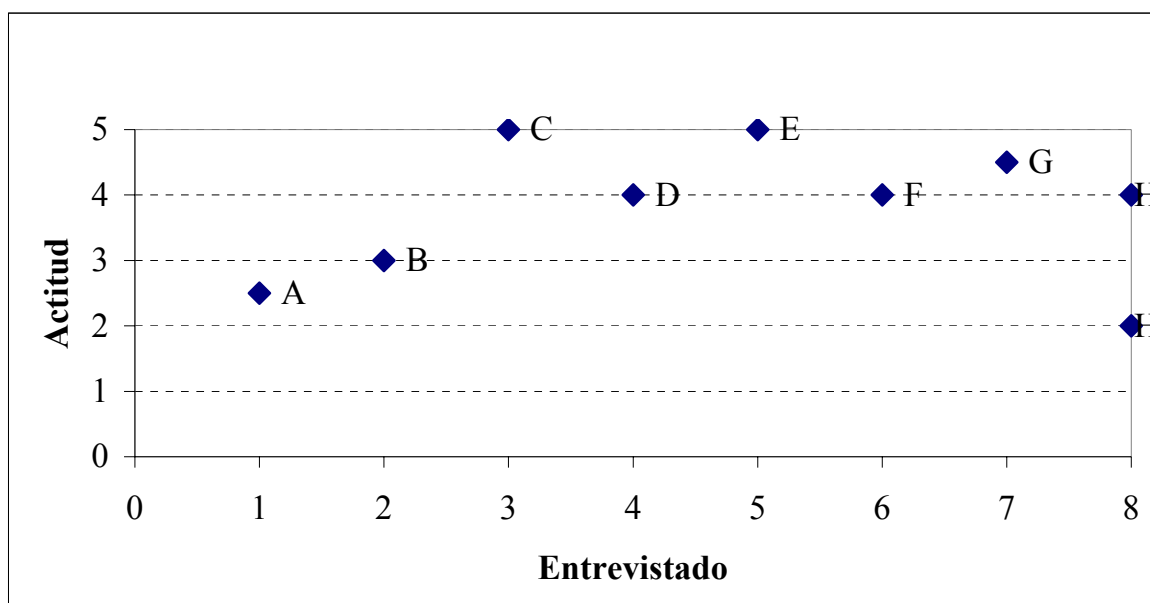


Figura 3.23 Clasificación de los modelos de cambio obtenidos de los estudios de casos. Los valores de la actitud de la entidad entrevistada se corresponden con: 1 Inercia, 2 Rechazo, 3 Reorientación, 4 Colonización y 5 Evolución.

3.4.5.- Análisis de los modelos de cambio.

Antes de entrar en este análisis, conviene recordar que las organizaciones estudiadas no fueron elegidas aleatoriamente, sino con un sesgo intencionado en el que primamos a aquellas con un mayor peso específico en el sector. Recordemos

que las cadenas hoteleras gestionan la mitad de la oferta de plazas regladas de las Baleares, y que los tour operadores canalizan el 90% de la demanda.

Cabía esperar, por tanto, que –en mayor o menor medida- llevaran a cabo actuaciones medioambientales, y que su conocimiento y concienciación sobre la problemática del medio ambiente estuviera más o menos desarrollados.

Hemos de tener en cuenta que no entrevistamos al pequeño empresario independiente, que constituye la mitad de la oferta hotelera. Al respecto, de los resultados de la encuesta se deriva que existen proporciones significativas de empresas con posiciones de inercia o rechazo. Así lo demuestran, entre otros, datos como que el 52% consideran que la actividad de su empresa no afecta significativamente al medio ambiente (pregunta 1). O que el 87% afirme que el desarrollo sostenible se consigue en su empresa, cuando sólo un 18% ha implantado un SGMA o tiene intención de hacerlo, y únicamente un 20% ha emprendido acciones formativas de su personal sobre el particular.

Por tanto, la toma en consideración del medio ambiente por parte de las organizaciones entrevistadas en esta fase del estudio, era, a priori, obvia. Quisimos constatarlo y determinar en cuál de los modelos de cambio se situaban esas grandes organizaciones turísticas que operan en las Islas Baleares.

INERCIA.

Todas las entidades coinciden en reconocer los impactos que la actividad turística tiene sobre el medio ambiente, tanto desde el punto de vista de la oferta como de la demanda.

Es por ello que el modelo basado en la ignorancia de la cuestión medioambiental y, en consecuencia, en el no cambio -la inercia-, no ha sido detectado en las organizaciones entrevistadas. Nadie ignora la cuestión ambiental, independientemente de que actúen o no para internalizarla. Por otra parte, conocen los sistemas de gestión ambiental, cuando menos en su definición más amplia.

Pese a ello, los planteamientos más próximos a la inercia que hemos encontrado aparecen precisamente en las dos entrevistas con los responsables de los departamentos de administración y contabilidad:

“considero que estos temas los deberíais hablar con el departamento de calidad y medio ambiente”. (Responsable de Administración de A).

“Yo creo que las industrias que más contaminan tienen determinada toda esa información, seguramente porque se les exige. Nosotros de momento no lo hacemos, porque no se nos ha exigido desde la empresa, pero lo tendremos en cuenta a partir de ahora, pues es una información importante y que puede ofrecerse”. (Responsable de Administración de B).

En ambos casos, la corporación toma en consideración sus impactos medioambientales y actúa al respecto de algún modo. Sin embargo, esa actitud corporativa parece no haber impregnado aún a sus departamentos de administración, lo que nos ayuda a explicar la escasa traducción que en la información contable encuentran los aspectos medioambientales.

Nos parece interesante resaltar aquí algunas manifestaciones que contribuyen a explicar el por qué las actitudes de inercia están en general superadas:

“El hotel es la oferta complementaria del entorno en el que se encuentra”. (Responsable de Medio Ambiente de B).

“Si no cuidamos el destino aquí no viene nadie”. (Responsable de Medio Ambiente de A).

“El sector hotelero es depredador de recursos naturales, de territorio, productor de residuos, ... tenemos que minimizar esto y conjugar estos dos binomios”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“...lo que entiende la compañía, es que debe existir una simbiosis. El producto turístico se basa cada vez más en el entorno natural y la preservación de las culturas locales y este tipo de cosas. Entonces degradar todo eso no va más que en detrimento del propio crecimiento de la compañía, de su producto y de lo que puede ofrecer... Si el entorno está conservado, eso es un valor añadido a tu

producto hotelero, si lo tienes degradado te afectará negativamente...”
(Responsable de Medio Ambiente de B).

RECHAZO.

Recordemos que este modelo de cambio, si bien se caracteriza por una mayor consideración de la cuestión medioambiental que en el caso anterior, sólo llega a afectar a los arquetipos de diseño de la organización. Puede existir conciencia ambiental por parte de la organización, pero por otro lado hay un rechazo a reconocer los impactos propios, combinado con una tendencia a desviar las responsabilidades hacia el exterior.

En este modelo hemos situado al tour operador británico H, teniendo en cuenta su discurso real, muy distinto del racional. La cadena hotelera A se ubica a medio camino entre el rechazo y la reorientación.

Existe una conciencia personal acerca del medio ambiente y racionalmente los impactos no se rechazan :

“En esta empresa en particular, la división de los aviones entiendo que contamina, al consumir carburante. Pero no creo que haya ninguna compañía de aviación que se haya planteado el tema de la contaminación”.

“... creo que el desarrollo actual no puede continuar, pero eso no lo podemos decidir nosotros, lo decide el capital”¹⁹. (Responsable de la delegación de H en Baleares).

Pero en la organización priman otros intereses y realmente no se actúa para tratar de internalizar las cuestiones ambientales:

“Todo este debate está muy bien, pero lo que quieren los hoteleros es tener los hoteles llenos, que vengan muchos turistas y que se genere mucha riqueza, para volver a reinvertir. Esta es la realidad...”. (H).

¹⁹ Como habrá podido apreciar el lector, las citas textuales de nuestros entrevistados aparecen entrecorridas y en letra cursiva. En ocasiones, hemos considerado necesario intercalar alguna precisión para facilitar la comprensión de la frase: en estos casos, nuestra aportación aparece en texto normal, no cursivo. Todos los subrayados son nuestros.

Con respecto a la implantación de SGMA... *“Creo que de momento no es la prioridad. Depende del tipo de empresas, del tipo de gestor, de los componentes del consejo de administración de las empresas, si son gente joven, que ha tenido una educación medioambiental, o si son mayores que no digo que no respeten el medio ambiente, pero fueron educados en otro entorno. Las empresas jóvenes consideran el medio ambiente como una prioridad, pero las más veteranas no tienen tantas consideraciones medioambientales”*. (H).

Para el caso de esta empresa es fácil desviar la responsabilidad a sus clientes:

“... nosotros no somos más que un instrumento de confección de vacaciones del consumidor...”

“...y estamos hablando de un mismo grupo de empresas, que tiene percepciones distintas. El debate en Inglaterra está en la seguridad e higiene. En cuanto al medio ambiente no existe este debate, y si está, es muy minoritario. Los escandinavos están muy avanzados en temas medioambientales...”. (Tour Operador H).

En otras organizaciones situadas en órdenes de cambio superiores, también encontramos actitudes que tienden a desviar responsabilidades hacia el exterior. Hacia la clientela:

“Lo que nos ocurre como compañía es que al no estar en una única localización, la sensibilidad no es la misma en todos los puntos donde estamos. Ahí sí que hay sitios donde la conciencia medioambiental está más desarrollada y sitios donde no lo está tanto.” (Responsable de Medio Ambiente de la cadena hotelera B).

“...los ingleses no responden a los SGMA y hemos fracasado, su idea es consumir cuanto más agua mejor, basuras, toallas... En cambio con los suizos, alemanes, austriacos, nórdicos... ya notas la diferencia”. (Responsable de Medio Ambiente de la cadena C).

La presión medioambiental os viene básicamente... *“Por los clientes alemanes, los clientes alemanes. Así como el cliente inglés se preocupa más por la*

seguridad e higiene, en cambio el cliente alemán está más preocupado por el medio ambiente). (Responsable de Medio Ambiente de A).

“Un cliente alemán que viene a un hotel de cinco estrellas en España no espera encontrarse su botecito individual de jabón, colonia... Allí en Alemania todo hotel de cinco estrellas tiene dosificadores. En el caso de un turista español, como no tengas tu dotación individual de cada uno de los productos dirá: ¡pues vaya hotel de cinco estrellas más cutre!. Entonces el tema del cliente tampoco es sencillo cuando tienes un abanico de clientes muy variado”. (Responsable de Medio Ambiente de B).

Resultaría prolijo reproducir aquí la larga lista de referencias que confirman una clara unanimidad: la mejora del desempeño medioambiental de las empresas hoteleras está correlacionada directamente con el grado de concienciación que al respecto tenga su clientela. Y ese nivel de conciencia varía considerablemente de una a otra nacionalidad. Análogamente, la presión que ejercen los tour operadores sobre los hoteleros depende en última instancia de la misma variable: la demanda de sus clientes.

Las anteriores consideraciones confirman por otra parte los resultados obtenidos en la pregunta 2 de la encuesta, en la que detectamos a tour operadores y clientes como principales grupos de presión para que las empresas asuman su responsabilidad medioambiental, tras la ejercida por directivos y propietarios de la empresa. En nuestra opinión, aunque los propietarios puedan ser percibidos por los directores de los establecimientos entrevistados como los que más les presionan a ellos directamente, en nuestro criterio resulta claro que se trata de una presión que deriva del motor último, que no es otro que la demanda final, la clientela. En definitiva, por tanto, el avance hacia la sostenibilidad depende la concienciación y el convencimiento del conjunto de la ciudadanía.

Es frecuente que las organizaciones cedan a la tentación de trasladar la responsabilidad medioambiental hacia otros colectivos externos, como las administraciones públicas. Esto sucede inclusive en aquellas organizaciones cuyos

órdenes de cambio están más avanzados. Esta desviación de responsabilidad se materializa a veces en la consideración de la falta de presión reguladora por parte de la Administración:

“Hay unas leyes medioambientales a nivel de la Comunidad Autónoma, estatal y europeo que no tienen un régimen policial...”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“La normativa medioambiental no está fuertemente consolidada ni controlada por parte de la Administración. Debe ser la propia empresa la que tome conciencia de estos temas.” (Responsable de Administración de B).

“...(en Norteamérica) la EPA es súper-reguladora, controla mucho a las empresas. Si la regulación gubernamental funciona, ¿qué falta hace implantar medidas voluntarias?” (Responsable de certificación ambiental de la entidad de verificación I).

o en la crítica a la escasa ayuda que reciben por su parte:

“... nosotros hemos tenido que hacer una recopilación de la normativa medioambiental. No tenemos inconveniente en reconocer nuestra estupidez, pero es que nadie a nivel de la Administración nos ha ayudado...Nos deberían decir cómo poder cumplir la normativa, sería mucho más formativo, ya que a veces vamos a ciegas”. (Responsable de medio ambiente de C).

o en considerar la falta de incentivos fiscales,

“...pero para que esto se expanda más, se necesitan incentivos a la hora de comprar instalaciones para ahorrar en consumo, o de comprar energías alternativas, y un ahorro en las tasas por el esfuerzo que se está haciendo...” (Director del hotel F).

REORIENTACIÓN.

En este modelo de cambio la organización no solamente reconoce la existencia del problema medioambiental. Además, asume que su propia implicación es necesaria para contribuir a su solución. Pero tal asunción no proviene del propio convencimiento, sino de la presión externa. Ante ésta, la empresa reacciona con

cambios en su estructura organizativa o arquetipos de diseño, y también en sus elementos tangibles (se designan responsables, se dotan presupuestos, se realizan inversiones...). Pero su sistema de valores no se ve alterado.

La reacción de la empresa ante los retos medioambientales se articula en este caso en torno a la mejora de la eficiencia y rentabilidad económicas de la organización. Se aborda su implicación medioambiental como instrumento de reducción de costes, de obtención de beneficios, subvenciones, para evitar sanciones, mejorar su imagen u obtener ventajas competitivas mediante la adopción de medidas de mejora del desempeño medioambiental de la organización. La publicación de información de contenido medioambiental se concibe como un elemento de marketing. (Gray et al., 1995).

Hemos situado a dos importantes grupos hoteleros en este modelo, A y B, si bien en el caso A existen tintes de rechazo. Las razones para clasificarlas de este modo se fundamentan en la claridad de sus discursos reales. Entre sus ideas principales podemos destacar las siguientes.

La importancia que se asigna a la reducción de costes:

Hablando con las personas responsables de Medio Ambiente de B sobre los criterios que exige el corporativo a aquellos hoteles que le proponen la implantación de un SGMA: *“Tenemos una condición previa: ha de tener una TIR (tasa interna de rendimiento) positiva. Si no, ni hablamos”*.

“Cuando un hotel propone hacer una inversión debe hacer una justificación. Necesitamos una compactadora de cartón porque gastamos tanto en embalaje, y si podemos reciclarlo o venderlo esto supondría un beneficio de tanto”.

“El hecho de que se introduzcan sistemas de gestión de agua, por ejemplo, nos ayuda a ahorrar, a aumentar la cuenta de explotación”. (Responsable de Medio Ambiente de A).

En segundo lugar de importancia encontramos la que otorgan las empresas a los efectos que las actuaciones medioambientales tienen sobre la mejora de la imagen de la compañía:

“De hecho hemos realizado un estudio. Sólo con la publicidad positiva de estas acciones te compensa cualquier acción a favor del medio ambiente que se haga. Sólo con salir en prensa, el coste de publicar media página diciendo que tal hotel se ha certificado y el beneficio que puedes obtener porque hablen de B como empresa que protege el medio ambiente ya te compensa. (Responsable de Medio Ambiente de B).

“Creo que sí tiene un impacto positivo, el que la cadena se tire hacia programas de calidad y medioambientales, ya que hace que nuestros hoteles sean más atractivos. Se percibe esto como un posible valor añadido de la cadena”. (Responsable de Administración de A).

“Los hoteles son fábricas... Por ejemplo, tú compras un coche y no sabes cómo lo han hecho. El turista está en la fábrica del alojamiento”. (Responsable de Medio Ambiente de A).

“...puesto que nos dedicamos a una empresa turística estamos de cara al cliente y para que el cliente vea lo que se está haciendo pues indudablemente estamos implantando sistemas de gestión, no para certificarlos, sino para que el cliente vea las medidas que estamos tomando.” (Responsable de medio ambiente de la empresa B).

Otra motivación es la de mejorar su posición respecto a la competencia:

“...aunque sea porque no te señale la competencia...¡Mira los de A como tienen las basuras! (Responsable de medio ambiente de A).

O la posible obtención de subvenciones, el evitarse multas...:

“...Algunos hoteles han solicitado subvención...” “...Sí, te evitas multas, en el tema de seguros puedes tener rebajas por utilizar determinados tipos de sistemas...” (Responsable de medio ambiente de B)

Está presente en sus discursos la reticencia a publicar información medioambiental, por el uso que pueda hacerse de ella:

“Es que el tema del medio ambiente es muy delicado”. (Responsable de medio ambiente de B).

“... quizás para las industrias que contaminan más el dar esa información, sea más importante que en el caso de una empresa hotelera...”(Responsable de administración de B).

“Hay un uso, hay miedo a que por las autoridades municipales o la propia Comunidad Autónoma hagan, hagan comparaciones extrañas, te penalicen. (Responsable de medio ambiente de A).

Y se enfoca la publicación de información como un instrumento de mejora de imagen:

“Yo creo que mientras la información que se esté dando sea positiva en cuanto a la protección del medio ambiente todo son ventajas”. (Responsable de medio ambiente de B).

El planteamiento de B coincide con una realidad contrastada en el ámbito internacional y en cualquier sector de actividad, y que pusimos ya de manifiesto en nuestro capítulo segundo: la reticencia a publicar informaciones negativas o que puedan interpretarse en sentido negativo, y el interés en difundir todas aquellas que tengan un carácter positivo. Esta tendencia natural se ve reforzada por el carácter voluntario de la información.

COLONIZACION

La colonización es un orden de cambio superior que la organización asume motivada fundamentalmente por las presiones del entorno. En palabras de Gray et al. (1995), si hay una palabra que pueda definir este orden de cambio, ésta es el *temor*. Temor a la pérdida de mercado, a quedar rezagada ante la competencia, a sanciones administrativas, etc. La entidad reacciona a presiones externas, sean o no obligatorias y por prevención ante determinados colectivos (clientes, administraciones públicas, proveedores, accionistas, ecologistas, trabajadores, aseguradoras, o la sociedad en general).

De tal modo, la colonización es un posicionamiento cuyo origen inicial es de carácter *reactivo*. La empresa actúa empujada por el entorno, no por voluntad e

iniciativa propias. Ello no obsta para que, una vez es internalizada, la organización asuma de manera progresiva planteamientos proactivos, de anticipación del futuro.

La reacción de la organización afecta a sus elementos tangibles y a sus arquetipos de diseño: se implantan procedimientos de gestión medioambiental, se designa a responsables, se realizan inversiones, el medio ambiente deviene parte de la gestión interna. No es un cambio limitado, como el anterior, sino que afecta al conjunto de la empresa. Sin embargo, los valores centrales clásicos de crecimiento, beneficio y eficiencia siguen básicamente intactos. El cambio colonizador supone sólo pequeñas alteraciones en el conjunto de valores –o esquemas interpretativos– de la organización, cuyo núcleo permanece inalterado.

Los cambios que se introducen son decididos por la dirección e implementados en la organización de arriba abajo.

Hemos situado claramente a la cadena D y al hotel F en este tipo de cambio, aunque veremos que tienden hacia un cambio superior, cuando menos desde el punto de vista racional.

En cuanto a los tour operadores G y H, observamos que, acorde con su posición de intermediarios, adoptan actitudes diferentes ante la cuestión medioambiental según sea la sensibilidad al respecto de cada segmento de su clientela. Así, el tour operador G se sitúa entre la colonización y la evolución en los productos que comercializa entre su clientela principal, la alemana. Sin embargo, posee una segunda marca para la que el delegado en España y Portugal afirma que *“está en el segmento más barato donde estos temas (medioambientales) no se tocan porque no interesa”*. Así pues, en este segmento se sitúa en posiciones de rechazo.

Por su parte, en el tour operador H encontramos una actitud de rechazo en su segmento de mercado británico, y en cambio se posiciona en la de colonización en el escandinavo.

Las presiones del entorno más directo: de los clientes, de la competencia, de la sociedad y de la legislación son las que más condicionan el modelo de cambio.

¿Qué grupos realizan más presión sobre el tema del medio ambiente?.

“Para nosotros son las preferencias de los consumidores y la actuación de la competencia... Evaluamos la calidad desde el punto de vista de nuestros clientes. Recogemos cerca de un millón de encuestas anuales en cuanto a la calidad del servicio y aquí es donde el cliente empieza a considerar el medio ambiente. El desayuno ecológico es una consecuencia de ello, pues hace tiempo pidieron que los productos del desayuno fueran a granel y no en envases individuales. Las preferencias del consumidor deben tenerse en cuenta y año tras año vamos adaptando nuestras políticas”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

“Las actitudes de la alta dirección de la empresa a requerimiento de los tour operadores o por los cuestionarios de los clientes. Desde hace 5 ó 10 años hay una demanda del medio ambiente por parte de los clientes, y ya el tour operador recoge esta demanda”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

“ En primer lugar son los consumidores y en segundo lugar las comunidades de los diferentes destinos”... (Responsable de la Delegación del tour operador G).

En el caso de la organización D, esas presiones implican la aparición del temor a perder cuota de mercado:

“El cliente si ve en un momento dado que puede elegir y que la competencia tiene más desarrollado este tema, irá a la competencia”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

En el sector turístico la legislación no es muy reguladora, así que esta presión o motivación obligatoria no es muy fuerte.

En ninguno de los casos estudiados nuestros entrevistados sacaron a colación la presión de ecologistas, ni bancos, ni aseguradoras. No les atribuyen gran importancia en cuanto a la presión que puedan ejercer, o en todo caso no la manifiestan.

Por su parte, los trabajadores se involucran en el cambio:

“Lo más difícil para la implantación de un sistema es la adaptación del personal, el formarle para que se integre...”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

Acorde con las características propias del modelo de cambio colonizador, los valores centrales de la organización no se alteran: maximización de beneficios, crecimiento, etc.

“ La empresa turística como empresa debe tener beneficios...”

“ En D la política de austeridad estaba muy implantada por los principios de empresa, de la dirección y la propiedad, y el tema de las bombillas (de bajo consumo) se estableció para bajar consumos, no desde el punto de vista medioambiental”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

Puesto que la colonización supone un modelo de cambio superior, conduce a modificaciones en los sistemas de información interna y externa de la empresa. Sin embargo, el ritmo del cambio que hemos detectado es lento, especialmente por lo que concierne a la información externa.

La organización D muestra sus reticencias a la hora de publicar información:

“...los inconvenientes pasan por el uso que se pueda hacer de esta información... me da miedo el uso que se pueda hacer a esta información técnica. Por eso a veces tenemos cuidado en dar según qué datos”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

Tampoco ha incorporado el medio ambiente de forma significativa a la contabilidad:

“No se distingue ni se contabiliza la influencia medioambiental... lo único que se hacen son presupuestos de consumos anuales y se procura que la realidad se ajuste a ellos ”.(Responsable de Medio Ambiente de D).

El hotel F, certificado por ISO 14000, elabora por su parte una declaración medioambiental (a la que no está obligado).. *“si bien no la hacemos pública, aunque está a disposición de quien le interese”*. De hecho, al inicio de la entrevista ya tenía un ejemplar preparado para entregárnoslo, sin que mediara solicitud por nuestra parte.

EVOLUCIÓN

El cambio evolutivo es el más avanzado de entre los contemplados en el modelo de Laughlin (1991). La organización, tras un proceso de concienciación y de asunción de sus responsabilidades en el reto medioambiental, adopta una actitud decididamente proactiva en la que asimila la necesidad de anticiparse a la evolución futura de los acontecimientos.

El cambio evolutivo impregna todos los niveles de la organización: afecta a sus elementos tangibles y a sus arquetipos de diseño, y -a diferencia de los anteriores- llega también hasta sus propios esquemas interpretativos. Un elemento diferencial básico en la evolución es el replanteamiento de los valores y creencias centrales de la organización (beneficio, eficiencia, crecimiento y confidencialidad), dando paso a nuevos discursos basados en la necesidad de equilibrio entre la empresa y el medio –sostenibilidad-, y en la transparencia informativa. La organización utiliza y publica información medioambiental, y el cambio tiene su reflejo en la contabilidad.

Además, no sólo se producen cambios en el fondo, sino que afectan a la forma: el cambio evolutivo no es impuesto por la cúpula de la organización, sino que surge de un diálogo entre todos sus miembros, que desemboca en unos valores democráticamente compartidos.

Gray et al. (1995) matizan esta descripción algo idílica, y hablan de que resulta más realista encontrar entidades que respondan a una *evolución morfoestática*, que no llega a realizar cambios radicales en sus esquemas interpretativos básicos. La supervivencia en un entorno competitivo que en general ignora esos valores supone una razón de peso limitativa.

Consideramos al respecto que, dado el actual estadio de desarrollo de la conciencia medioambiental de las empresas y la sociedad en general, es poco realista esperar hallar organizaciones que respondan al modelo de *evolución morfogenética*. Que apuesten por la sostenibilidad hasta el punto de modificar en profundidad los objetivos convencionales.

En nuestro trabajo hemos clasificado en este modelo de cambio evolutivo a las cadenas hoteleras C y E, al ayuntamiento J, y parcialmente al tour operador G. Aunque lo hemos hecho considerando en el tipo más realista de *evolución morfoestática* de Gray et al. (1995).

Así por ejemplo la empresa G, por la presión que como tour operador hace a hoteles y a turistas:

“Hoy en día los hoteles que tenemos contratados por lo menos tienen unas normas mínimas que cumplir, si no, no los contratamos”.

“Con unas peticiones que queremos hacer al cliente para ayudar, por ejemplo en destinos como Maldivas, que son islas muy pequeñas y tienen el problema de la basura. No hay máquinas para quemar basura y se lleva al mar. Desde hace años empezamos a sensibilizar al cliente de que se lleve (hacia allá) lo necesario, (en plan plástico, cremas solares...) Intentamos controlar que los clientes que dejan las islas se lleven sus basuras a Alemania.”. (Delegado de G).

Una organización que asume un cambio evolutivo se plantea la necesidad de encontrar un equilibrio entre el crecimiento empresarial y el medio ambiente. Se cuestionan los objetivos convencionales, como el del crecimiento a cualquier precio:

“Es necesario más que ir construyendo, mantener un límite de plazas máximo y dentro de ello mantener y mejorar el entorno. El sector hotelero es depredador de recursos naturales, de territorio, productor de residuos... tenemos que minimizar esto y conjugar estos dos binomios. Esto no es una idea de negocio, sino una idea de supervivencia y de filosofía de ver cómo hacemos las cosas y cómo podemos incidir menos negativamente en el entorno y de qué manera arrastramos a otras empresas a buscar acciones de este tipo”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

El involucrar globalmente a toda la organización y cambiar algunos de sus valores:

“Esto debe estar incluido en el manual de gestión de la compañía, dentro de todos los trabajos que realiza cualquier persona del hotel. Es una filosofía y un

objetivo que todos se identifiquen con ello, ya que a veces supone un esfuerzo a nivel interno el cambiar el pensamiento de que la compañía debe dedicarse sólo a ganar dinero”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“Se han involucrado y son muy conscientes y existe mucha sensibilización del propio personal de este hotel, con tanta dedicación, porque ellos aportaron sus ideas, opinaron, valoraron los aspectos, y por eso el personal está interesado en saber qué han conseguido, qué incertidumbre existe, qué consumos hay, qué nuevas medidas...”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

Un ligero cuestionamiento de otros mitos y valores centrales convencionales:

“Todo esto nos ayudará, más que a ganar dinero, a gestionar mejor una parte a la que hasta ahora no se dedicaba atención”.

“...No es cuestión de aspirar a cosas innecesarias, pero sí es cuestión de aspirar a cosas básicas. Si no al final hacemos política de marketing en la que yo no creo... yo no valoro la imagen sino lo que hay detrás”.

“...Ese dinero ahorrado (mediante la gestión medioambiental) es necesario volver a reinvertirlo. Para crear una infraestructura mínima hay que arriesgarse.”

“Debemos adelantarnos a futuras leyes”.

(Responsable de Medio Ambiente de C).

Todo ello combinado con una tendencia a la transparencia informativa de las actuaciones medioambientales:

“Si no se hacen públicos los compromisos no hay auto motivación”.

“(En EMAS)... hay un mayor nivel de exigencia y de publicidad de información: Yo creo que una empresa que mejora tangiblemente debe manifestar al mercado dichas mejoras... queremos dar a conocer los compromisos y programas de cada hotel con unas directrices generales. Nos interesa difundirlo y difundir nuestra experiencia a otros hoteles, clientes, etc... Todo es criticable y mejorable, pero no nos preocupa que la competencia conozca los programas... y el

cliente debe poder opinar, con un formulario o un tablón de anuncios o de sugerencias...”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

¿Usted cree que toda esta información debe estar a disposición del público?.
“*Sí no tenemos nada que ocultar*”. “*EMAS es más completo. Conocemos cómo funcionan los demás. Es decir, nos salían ratios de consumos, pero nosotros no podemos compararnos con nosotros mismos*”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

La adaptación de la contabilidad a las cuestiones ambientales:

“*...manejamos presupuestos medioambientales anuales, conocemos en la cuenta de explotación este tipo de gestión. La filosofía de la inversión es hacerla constar departamento por departamento y hotel por hotel, hacer diagnósticos y balances medioambientales, entendemos que una parte importante de la gestión hotelera es la gestión medioambiental, no sólo en cuanto a ahorro, sino en medidas que puedan prever situaciones determinadas...*”

“*Queremos marcar una línea muy precisa de contabilidad verde: no sólo consumes tanto sino que además debes reducir en tanto. ¿Dónde puedo reducir?. Pues hay que hacer esto, pero cuando lo hagamos tienen que salir los números. Para ello necesitamos toda una serie de datos segregados para poder hacer un control mejor de los recursos*”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“*En el informe anual, en las cuentas anuales aparece un apartado medioambiental, donde aparecen las inversiones*”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

La cadena hotelera E es el único caso analizado en el que sus preocupaciones medioambientales encuentran algún reflejo en los estados contables convencionales.

La organización I es una entidad pública local. Por ello sus actuaciones son distintas al resto de las organizaciones entrevistadas, de carácter privado. Hemos identificado que puede considerarse que su modelo de cambio es la evolución, tanto por sus actuaciones en el municipio como por su discurso.

Han cambiado sus líneas de actuación política:

“ Cuando empezamos con la Agenda Local 21, nos encontramos que era un plan, más que ambicioso, era un plan que cambiaba toda la filosofía de la política municipal”.

El objetivo fundamental es el desarrollo sostenible en el municipio, para lo cual tienen que involucrar e incentivar la participación de las empresas y de los ciudadanos en general:

“Llegamos a un acuerdo previo con las empresas hoteleras, con diez líneas estratégicas básicas, que tenían que ver con el concepto de desarrollo sostenible. Las empresas estuvieron muy predisuestas en este tema”.

“ En ese momento la iniciativa partió del Ayuntamiento. Nosotros estábamos con el tema del Plan de Excelencia Turística y encontramos que era un plan demasiado a corto plazo. Muy efectivo, de rehabilitación de la ciudad, pero sin participación ciudadana. Y faltaba el tema ambiental... Ningún municipio turístico la había implantado (se refiere a la Agenda Local). Nosotros decidimos comenzar, siempre pidiendo la opinión de la gente antes de empezar, para saber si la sociedad estaba suficientemente madura para este tipo de iniciativas”.

“(A los hoteles) les ha supuesto una inversión grande. A los que se han implicado les hemos hecho una exención fiscal... Se aplican tarifas de discriminación positiva en las tasas de basura tanto a empresarios como particulares

De modo que se está consiguiendo modificar el modelo turístico local:

“... hoteles que se llenaban con ocho literas en cada habitación... son hoteles que ahora han cambiado. Y más que la Agenda Local, fue el Plan de Excelencia Turística. El hecho de reformar la zona fue muy importante: infraestructuras, paseo marítimo, zonas verdes, mobiliario urbano... la gente que viene es de un sector social distinto, aumentando mucho el sector familias, ya no viene tanto el sector jóvenes en grupo...”

Parece ser que en estas organizaciones la problemática ambiental ha afectado de forma importante a los elementos tangibles y a los arquetipos de diseño. Pero también se ha introducido en el núcleo de la organización afectando a los esquemas interpretativos, a sus creencias y valores, que empiezan a cambiar, lo cual influirá en el futuro desarrollo de la entidad y guiará sus actuaciones.

3.4.6.- Análisis horizontal de los casos estudiados.

Una vez vistos los modelos de cambio que siguen los diez casos analizados, en este subapartado abordamos el análisis de los tres aspectos fundamentales del estudio empírico. Recordemos que son:

- * Conocer la percepción y el posicionamiento que adoptan las entidades analizadas con respecto al medio ambiente.
- * Actitud que adoptan ante los sistemas de gestión medioambiental.
- * Planteamiento relativo a la publicación de información externa de contenido medioambiental.

Sobre ellos hemos obtenido información a través de los restantes trabajos que integran nuestro estudio empírico: la encuesta y el análisis de la información externa publicada. Además, en el análisis vertical hemos resaltado ya algunos aspectos sobre estas tres cuestiones.

En consecuencia, realizaremos ahora un análisis horizontal más bien breve, en el que pretendemos destacar elementos nuevos que no hayan aparecido con anterioridad. Evitaremos de este modo reiteraciones innecesarias, al tiempo que cosechamos nuevos elementos de juicio que nos permitan mejorar las conclusiones globales de este capítulo dedicado a estudios empíricos.

PERCEPCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

Resumimos a continuación las opiniones manifestadas con respecto a las preguntas 1 a 6 del guión de la entrevista (ver Anexo III), y la derivada de la documentación que obtuvimos.

Destaca el hecho de que todas las organizaciones estudiadas reconocen el impacto que sobre el medio ambiente ejercen el desarrollo turístico y las empresas que operan en el sector. A diferencia de otros sectores productivos, el turístico parece ser consciente de que el entorno forma parte de su propia oferta, por lo que tiene un interés directo en su conservación y mejora:

“Vivimos de los destinos, no de los hoteles, si no cuidamos el destino indudablemente aquí no viene nadie “ (Responsable de Medio Ambiente de A).

“Debe existir una simbiosis. El producto turístico se basa ...en el entorno natural...entonces degradar todo eso no va más que en detrimento del propio crecimiento de la compañía, de su producto...” (Responsable de medio ambiente de B).

Pero esta toma de conciencia es un fenómeno reciente:

“Ha habido poca preocupación del sector hotelero por cuestiones medioambientales. De hecho, nunca se había considerado como parte de la gestión hotelera hasta hace poco...” (Responsable de Medio Ambiente de C).

Pese a ello, el posicionamiento mayoritario de las entidades estudiadas es de carácter más bien reactivo: asumen su responsabilidad medioambiental en la medida en que se ven presionados, fundamentalmente por la demanda (clientes y tour operadores). Como ha quedado patente en el anterior subapartado, muchas entidades adoptan posicionamientos diferentes según la nacionalidad de sus distintos segmentos de clientela, ya que ello supone por parte de ésta distintos grados de concienciación medioambiental y de exigencia en este sentido.

Una parte importante de los entrevistados es consciente de los límites al crecimiento. Probablemente contribuyan a ello tanto el nivel de saturación relativa alcanzado en las Baleares, como el hecho de ser islas con un territorio pequeño y finito.

“Es necesario, más que ir construyendo, mantener un límite de plazas máximo y dentro de ello mantener y mejorar el entorno”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“En Mallorca no podemos crecer más. Llegará un momento en el que no creceremos, no porque no queramos, sino porque la gente dejará de venir. Las quejas son muchas...” (Tour Operador H).

“La industria que trabaja a largo plazo como D, esto lo tiene en cuenta. No hace las cosas porque se le obligue, sino porque aprende del pasado. Sería fácil

criticar a quien hizo el hotel de 13 plantas, pero era el modelo que había. El error sería que esta persona veinte años después hiciera lo mismo". (Responsable de Medio Ambiente de D).

CONOCIMIENTO E IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL (SGMA).

En este apartado centraremos nuestra atención sobre las empresas hoteleras, puesto que son ellas las que aplican o no estos sistemas.

Los tour operadores, en la medida en que canalizan la demanda final del turista, actúan en su caso como incentivadores de la adopción por parte de los hoteles de medidas de gestión medioambiental. Así sucede con el caso G, tour operador con clientela principalmente alemana, que exige el cumplimiento de un conjunto mínimo de normas de gestión medioambiental como condición para contratar con los hoteles. Asimismo, tiene establecido un premio con sello propio *“para los hoteles que mejor cumplen con el tema del medio ambiente”*.

Absolutamente todas las organizaciones incluidas en el análisis de casos conocen los diferentes modelos de SGMA: EMAS-ECOTUR e ISO 14000. Era de esperar, si recordamos que su tamaño fue uno de los criterios que primamos al elegirlos. Lo que no era tan previsible es que en todas ellas tuvieran un nivel de conocimiento de los SGMA tan profundo como el que hemos podido constatar.

Todas las cadenas hoteleras analizadas impulsan en sus hoteles la adopción de buenas prácticas de gestión ambiental, aunque ello no suponga siempre la certificación mediante un SGMA estandarizado.

Así, las grandes cadenas A, B y D tienen un manual de protección o de calidad medioambiental propio, que aplican a todos los establecimientos de la cadena. Estos manuales contemplan medidas puntuales de buenas prácticas, de ahorro de consumos, etc., sin ser un sistema completo. La implantación de un SGMA normalizado es opción de cada hotel, que además el libre de ir por EMAS o por ISO 14000.

En los casos de las cadenas hoteleras C y E, en cambio, es el corporativo quien decide sobre la implantación de SGMA en cada establecimiento. También es ella la que opta por EMAS o por ISO. Así, la cadena C ha decidido certificar por EMAS a todos sus hoteles en Baleares, y piensa hacerlo en un corto período de tiempo. La cadena E implantó EMAS en uno de sus centros, con intención experimental. A la vista de los excelentes resultados obtenidos, ha decidido extender EMAS a todos sus establecimientos, aunque a medio plazo.

Destaca la coincidencia de las opiniones recogidas en el sentido de que lo importante es que si existen buenas prácticas de gestión medioambiental, el cliente lo nota, con independencia de que el centro ostente el logotipo de un SGMA certificado.

Abundan las opiniones que señalan el escaso conocimiento de EMAS o ISO 14000 por parte de la clientela:

“Nosotros siempre decimos que el cliente nos certifica cada diez días con las encuestas de calidad. Pensamos que en estos momentos el hecho de tener o no una certificación externa no marca una diferencia”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

“Más que entender qué es un EMAS o un ISO... ellos no sabrán la diferencia, pero entenderán que hay unos estándares (botones de descarga en las cisternas de los inodoros, toallas...). Verá siempre un modelo de gestión medioambiental. Una marca es difícil de identificar, tiene que pasar tiempo, a menos que sean marcas comerciales... La UE debe intentar con sus campañas dar a conocer EMAS”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

Con quejas sobre el elevado coste de la verificación externa del SGMA:

“Tenemos casos de hoteles en los que teníamos todas las condiciones para obtener la certificación, pero por no pagar 500.000 Ptas. para tenerla, no la tuvimos”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

Lo que se ve agravado por lo poco que obtienen a cambio:

“Para obtener el certificado esto supone pagar casi un millón de pesetas tan sólo para que te digan que lo estás haciendo bien, y que te paralicen el hotel durante un mes... La auditora aprende de lo que estás haciendo tú”. (Responsables de Medio Ambiente de A).

“Hemos verificado externamente el sistema en estos dos hoteles, y el verificador creo que ha aprendido más en nuestro hotel de lo que sabía. En este caso la verificación no nos ha reportado ningún beneficio, con relación a los costes no sólo económicos, sino de tiempo, personas... Cuando les pedíamos si nuestro consumo de agua estaba por encima de la media, no lo sabían y es difícil gestionar si no partimos de un punto de referencia”. (Responsable de Medio Ambiente de D).

Las subvenciones que otorgó en 1998 el programa ECOTUR para la implantación de SGMA por EMAS constituyen un aliciente, un incentivo a su implantación, aunque en ningún caso resulta decisivo, puesto que la subvención no cubría todo el coste.

“La orden de ECOTUR fue un empujón, ese empujón que nos hacía falta. Nosotros estábamos decididos a implantar un sistema de una manera u otra, entonces sale en el momento oportuno y encontramos la puerta abierta para implementar un SGMA”... El programa ECOTUR fue la chispa para estas inquietudes que hay en la empresa, y además nos ha convencido”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

La totalidad de los casos analizados conocen y valoran los beneficios en forma de mejora de imagen asociados a la implantación de un SGMA. Sin embargo, entre las motivaciones predominantes para esa implantación sobresale la de mejorar la cuenta de explotación mediante la reducción de costes. Así lo indican todos los entrevistados, con la única excepción de la cadena hotelera C.

Como hemos podido constatar, en la mayoría de las cadenas hoteleras analizadas el área de medio ambiente está integrada en el departamento de calidad. Sin embargo, en E forma parte de la dirección de recursos humanos, y en D comparte departamento con sanidad, seguridad e higiene. Todos dependen directamente de dirección general.

Hemos encontrado unanimidad en considerar que la involucración del personal es una condición fundamental para el éxito de la gestión medioambiental. Para ello se elaboran manuales de procedimientos, se imparte formación, y en algunos casos se establecen canales ascendentes en la organización para recoger sus sugerencias, opiniones,...

Aunque las organizaciones más reactivas enfocan la implicación del personal como un proceso que va de la cúpula hasta la base:

“Se hizo un manual de bienvenida al empleado, donde se le entrega la política de calidad y medio ambiente... Responsabilizamos también a nuestros empleados... La política de calidad y medio ambiente, por lo tanto la tienen todos nuestros empleados, que se la lean o no se la lean eso ya es otra historia”. (Responsables de Medio Ambiente de A).

Mientras que las más proactivas consideran que la involucración del personal es un proceso en ambos sentidos: ascendente y descendente:

“Tenemos canales internos para los empleados con cuestionarios”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“Se han involucrado y son muy conscientes y existe mucha sensibilización del propio personal de este hotel. Con tanta dedicación porque ellos aportaron sus ideas, opinaron, valoraron los aspectos, y por eso el personal está interesado en saber qué han conseguido, qué incertidumbre existe, qué consumos hay, qué nuevas medidas, porque ellos están en su propia casa”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

ACTITUD ANTE LA INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL.

Recordemos que también en este aspecto continuaremos centrando nuestro interés en el análisis de los casos de las empresas hoteleras.

Los resultados generales obtenidos en el estudio de casos con respecto a la información medioambiental ratifican plenamente las conclusiones obtenidas en la encuesta y en el análisis de los informes anuales.

Ninguna organización publica información medioambiental cuantitativa en las cuentas anuales, con la única excepción de la cadena E, que informa sobre sus inversiones de carácter medioambiental.

Por contra, en todos los casos las organizaciones publican información en notas de prensa, revistas en las habitaciones de los clientes (o folletos equivalentes) y, en su caso, en páginas web en internet. Del análisis de su contenido se desprende una intencionalidad clara de marketing, de imagen.

A y B publican información medioambiental en los boletines internos mensuales dirigidos a sus empleados.

B afirma que *“se ha publicado una declaración medioambiental a nivel interno de la compañía. Se ha hecho una versión para los medios (de comunicación de masas). (Responsables de Medio Ambiente de B).*

Las cadenas C y E, con hoteles certificados por EMAS, tienen una política activa de dar publicidad a sus declaraciones medioambientales. E no sólo la ha publicado lujosamente, sino que la ha editado en CD-ROM, y la distribuye con profusión.

El hotel F, certificado por ISO y por tanto sin obligación de publicar declaración, no sólo la ha redactado, sino que difunde su política medioambiental ampliamente entre sus clientes y en general a toda persona interesada.

Como hemos indicado en el apartado 3.2 de este capítulo, nosotros obtuvimos todas las declaraciones medioambientales sin ningún tipo de inconveniente.

Una cuestión relevante es ver qué ventajas e inconvenientes perciben las organizaciones analizadas con respecto a la publicación de información externa de contenido medioambiental.

Nuestra conclusión general sobre el particular es que el grado de prevención y reticencia es tanto mayor cuanto más reactivo sea el posicionamiento de la compañía respecto al reto medioambiental.

Así, por ejemplo, la cadena hotelera A, que hemos clasificado en una actitud de rechazo-reorientación, afirma que:

“Hay miedo a que por las autoridades municipales o la propia Comunidad Autónoma hagan comparaciones extrañas, te penalicen...”

“Pueden utilizarse para noticias sensacionalistas. Que digan: mira los de A lo que están gastando, ¡madre mía!. Hay que ir con cuidado de a quien entregas...”

Si embargo, luego matizan sus prevenciones sobre la publicación de una declaración:

“Al principio asustaba, pero luego no asusta tanto. Yo creo que asusta porque hay muy pocas declaraciones. Yo creo que es como la guía telefónica: si sólo hubiese cinco teléfonos en la ciudad... pero cuando son cien mil ya...”

La cadena B, posicionada en actitud de reorientación, indica que *“mientras la información que se esté dando sea positiva en cuanto a la protección del medio ambiente, todo son ventajas”*.

Estas afirmaciones, unidas al tipo de información que efectivamente facilitan los casos estudiados, confirman la tendencia internacional general a plantearse la información medioambiental fundamentalmente como un instrumento de marketing, en el que se destacan sólo los aspectos que tengan un carácter positivo, silenciándose los negativos.

Es necesario acudir a las organizaciones con un posicionamiento más proactivo para que las reticencias desaparezcan:

“Yo creo que una empresa que mejora tangiblemente debe manifestar al mercado dichas mejoras. Nos interesa difundirlo y difundir nuestra experiencia a otros hoteles, clientes, ... Si no se hacen públicos los compromisos no hay auto motivación”. (Responsable de Medio Ambiente de C).

“El EMAS es más importante porque nos beneficia a todos y trabajamos con datos de resultados. Conocemos cómo funcionan los demás; es decir, nos salían ratios de consumos... nosotros no nos podemos comparar con nosotros mismos... Por EMAS al tener más referencias podemos saber si estamos en un consumo aceptable o no”.

”No tenemos nada que ocultar”. (Responsable de Medio Ambiente de E).

A nuestra pregunta de si resulta duro que la competencia conozca sus consumos, emisiones de gases, etc., el responsable de medio ambiente de E afirma: *“No lo es, porque comparando seguro que estaremos mejor que los que no hacen nada... La transparencia de información no nos preocupa en absoluto; es lo más beneficioso de EMAS”.*

El hotel F pone a disposición pública una declaración, pese a no estar obligado por ISO a hacerlo. Su director piensa que *“no hay ningún inconveniente o secreto por nuestra parte, además ayudaría a otros establecimientos a poner en marcha un SGMA, viendo los resultados de ahorro y de involucración del personal”.*

Pasemos ahora al conocimiento que manifiestan tener los interesados respecto a la información medioambiental obligatoria a incluir en la memoria de las cuentas anuales. Información que, según vimos en 2.4, las últimas adaptaciones sectoriales del PGC han hecho extensivas a todas las empresas. Pues bien: ninguna de las personas entrevistadas (inclusive los responsables de los departamentos de administración de A y B), en ninguna de las organizaciones, tiene la más leve noticia al respecto. Todas nos solicitaron que les facilitásemos documentación informativa sobre el tema, que agradecieron.

Menos explicable es el hecho de que grandes cadenas manifiesten su desconocimiento sobre la posibilidad de deducir en el Impuesto sobre Sociedades el

10% de los importes destinados a inversiones medioambientales. Son precisamente las cadenas C y E –las más proactivas, que hemos ubicado en el modelo de cambio evolutivo- las únicas que conocen y aplican esta deducción.

Una de las cuestiones que indagamos fue la capacidad que tienen las organizaciones de elaborar información contable medioambiental cuantificada. Nuevamente se repite el hecho de que esa capacidad aumenta conforme se incrementa el grado de implicación de la compañía con el medio ambiente.

Se van generalizando los instrumentos de control de consumos de recursos y se estudian las rentabilidades internas de las nuevas inversiones. Pero poco más.

Tan sólo las cadenas B y C nos manifiestan su *intención* (que no realidad palpable) de implantar próximamente instrumentos de contabilidad medioambiental:

“La compañía está metida en una renovación completa de los sistemas informáticos, y dentro de esta renovación está la del programa de contabilidad. Se está montando X (un determinado programa). El módulo financiero entra en producción en enero (de 2001). Tienen una serie de cuentas, y hasta ahora no se han definido cuentas relativas a medio ambiente. Tienen un módulo de medio ambiente y está previsto que se implante, aunque no tenemos la fecha todavía. Pero en el plazo de dos años seguramente estará implantado” (Responsables de Medio Ambiente de B).

Sin embargo, en la entrevista con el departamento de administración de la misma cadena B, no mencionaron en absoluto esta previsión de futuro, pese a manifestar que creen interesante poder disponer de esa información.

El responsable de medio ambiente de C va más allá: *“Queremos marcar una línea muy precisa de contabilidad verde: no sólo consumes tanto sino que además debes reducir en tanto. ¿Dónde puedo reducir?. Pues hay que hacer esto, pero cuando lo hagamos tienen que salir los números. Para ello necesitamos toda una serie de datos segregados para poder hacer un control mejor de los recursos. Debemos poder segregar los consumos, las lecturas por departamentos*

(habitaciones, cocina, piscina, jardín). Mientras no tengamos estos datos no iremos bien, pues debemos saber dónde consumimos para poder reducir”.

Así pues, todo lo anterior confirma una vez más que la contabilidad medioambiental en el sector tiene un largo camino que recorrer para aproximarse a la sostenibilidad, ya que el punto en que nos encontramos hoy por hoy está muy cercano a la línea de salida.

3.5.- CONCLUSIONES GENERALES DEL CONJUNTO DE ESTUDIOS EMPÍRICOS.

Tras un capítulo tan extenso como el que nos ocupa, nos ha parecido inexcusable ofrecer, a modo de resumen, las conclusiones más destacables de los diferentes estudios empíricos que hemos realizado.

Esta tarea resulta además necesaria por otro motivo: en el próximo capítulo pretendemos formular una propuesta realista de información contable medioambiental externa para las empresas turísticas de alojamiento. Naturalmente, la propuesta debe partir de un diagnóstico preciso de la realidad que constituye su punto de partida.

Intentaremos formular estas conclusiones con brevedad. Su fundamentación argumentada se ha desarrollado en las páginas precedentes.

Este diagnóstico general de la empresa balear de alojamiento turístico y su relación con el medio ambiente tendrá como soportes fundamentales los resultados obtenidos en la encuesta (apartado 3.3) y el análisis de la información externa publicada (apartado 3.2). Estos resultados, principalmente de índole cuantitativa, se ven confirmados y, lo que es más interesante, explicados por los razonamientos cualitativos obtenidos en el estudio de casos (apartado 3.4).

1. La mitad de los directivos de las empresas hoteleras de las Islas Baleares consideran que la actividad de sus empresas no afecta significativamente al medio ambiente. Pese a que la gran mayoría reconoce la importancia decisiva que la calidad medioambiental tiene en el producto turístico que venden, contemplan los problemas medioambientales como algo que no les involucra a ellos directamente y que debe resolver la sociedad en su conjunto. Este es su posicionamiento real: lo que de verdad están haciendo. En su discurso racional sobre lo que debería hacerse, una mayoría considera que el desarrollo turístico sostenible debe ser una responsabilidad compartida con parecida intensidad entre las administraciones públicas y las empresas privadas.

Existe un creciente grado de conciencia de la necesidad de una simbiosis entre turismo y medio ambiente. Aspecto éste en el que se ha avanzado considerablemente en la última década.

2. En última instancia, es la presión de los clientes o turistas la que empuja a las empresas turísticas a asumir sus responsabilidades medioambientales. La concienciación medioambiental del turista es el motor último que empuja a otros actores a asumir el reto medioambiental. Por orden de mayor a menor incidencia en la actitud de las empresas turísticas de alojamiento, encontramos, además de la de la clientela, a los siguientes.
3. Los tour operadores juegan en el tema medioambiental su rol natural de intermediarios entre la demanda (turistas) y la oferta (hoteleros), trasladando a éstos las crecientes exigencias de los primeros. Los tour operadores actúan en temas medioambientales de formas bien diversas según cuáles sean las exigencias de sus diferentes segmentos de clientela. Un mismo tour operador puede ignorar los aspectos medioambientales al trabajar con el mercado británico, y en cambio ser muy exigente al respecto al canalizar a su clientela alemana, por poner un ejemplo.

Los estudios de casos confirman que, de entre las clientelas mayoritarias en el turismo balear, son los turistas alemanes, centroeuropeos y escandinavos los que presentan mayores niveles de conciencia y exigencia medioambientales. Los británicos son los que menos.

4. Tras la clientela y los mayoristas, son la normativa legal y las administraciones públicas las que mayor presión ejercen sobre las empresas hoteleras para que asuman la gestión de sus impactos medioambientales. Si bien esta presión es de poca intensidad. En el sector hotelero la normativa medioambiental es relativamente escasa. La eficacia de las administraciones públicas para exigir su cumplimiento (labores de policía, sanciones) es escasa.

- Pese a lo anterior, las empresas más proactivas se quejan de que la legislación medioambiental que les afecta está dispersa, que es difícil de obtener, y que la administración pública no les facilita esta labor.
5. En general, los propietarios y los directivos de las empresas turísticas de alojamiento asumen sus responsabilidades en temas medioambientales por las presiones externas que reciben. No lo hacen por propio convencimiento o por propia iniciativa. Su actitud general es reactiva, no proactiva. En consecuencia, los posicionamientos más avanzados, que pretenden anticiparse a un futuro más exigente en este aspecto, constituyen la excepción que confirma la regla.
 6. Pese a que la realidad actual es la expresada en el punto anterior, los directivos de las empresas hoteleras son en general conscientes de que la evolución previsible de las futuras normas medioambientales será hacia una mayor exigencia. Y que lo más adecuado sería ir anticipándolas. En este aspecto, una vez más hay discordancia entre los discursos real –lo que se hace- y racional –lo que debería hacerse-.
 7. La mitad de los directivos de las empresas hoteleras consultadas consideran incompatible la sostenibilidad con la continuidad del modelo convencional de crecimiento turístico.
 8. Los entrevistados consideran que el desarrollo turístico sostenible exige un cambio de modelo que *costará mucho dinero*.
 9. Los directivos de las empresas hoteleras creen que la sostenibilidad en el sector se puede alcanzar implantando en su empresa un sistema de gestión medioambiental, y que requiere por su parte una transparencia informativa.
 10. Pese a ello, hoy por hoy los SGMA son poco conocidos y su implantación es muy minoritaria. El 61% de los entrevistados desconoce ISO 14000, y el 76% no conoce EMAS.
- Tan sólo un 6% tiene implantado algún SGMA, y aproximadamente un 10% más tiene intención de implantar alguno.

Un 20% de las empresas ha realizado acciones formativas con su personal sobre gestión medioambiental. Preguntadas sobre la implantación de otras iniciativas medioambientales puntuales, obtuvimos resultados que no superan en cada uno de ellos el 10%.

11. Los principales incentivos para la implantación de SGMA son acordes con los valores convencionales de la gestión empresarial. Son, por este orden: la reducción de costes (de gestión de inputs, de residuos,...), la mejora de su imagen ante una clientela que aprecia *in situ* las medidas implantadas, un mejor posicionamiento ante la competencia y el evitar posibles sanciones.
12. En general, de la comparación del nuestro con otros estudios de ámbito estatal, podemos afirmar que las actuaciones concretas de implantación de buenas prácticas medioambientales en la empresa turística balear son inferiores a la media de la empresa española.
13. Las cadenas hoteleras que operan en las Islas Baleares promueven que en sus establecimientos se vayan adoptando paulatinamente buenas prácticas de gestión medioambiental, aunque no configuren por el momento un SGMA completo. Son conscientes de que los clientes las aprecian, y las publicitan entre ellos.
14. Mientras que el 88% de las empresas considera que el desarrollo turístico sostenible requiere transparencia informativa por su parte, no llega al 5% el número de empresas que la practican publicando información de contenido medioambiental por diferentes medios.
15. El escaso porcentaje de empresas que publican información medioambiental utiliza para ello preferentemente el informe anual. La presencia de aspectos medioambientales en las cuentas anuales obligatorias es prácticamente nula.
16. Hasta junio de 2001 son ocho las declaraciones medioambientales publicadas por los hoteles de Baleares certificados por EMAS. Del análisis de su contenido se desprende una gran riqueza, tanto en datos cuantitativos como en información cualitativa. Presentan un gran potencial para orientar el

avance de las empresas hoteleras en la senda de una información medioambiental comprometida con la sostenibilidad.

17. Los directivos consideran que la publicación de información medioambiental puede contribuir a mejorar la imagen de su empresa y a posicionarse mejor en el mercado. Sin embargo, hemos encontrado un porcentaje minoritario, aunque significativo, de empresas que expresan sus temores ante un posible mal uso o mala interpretación de la información medioambiental que pueda publicarse. El grado de prevención y reticencia es tanto mayor cuanto más reactivo sea el posicionamiento de la compañía respecto al reto medioambiental.

El carácter voluntario de la información medioambiental externa hace que se conciba generalmente como un instrumento de comunicación de noticias que sean positivas para la organización.

18. La mayoría de las empresas turísticas de alojamiento –entre un 67% y un 94%- desconoce los diferentes aspectos de la contabilidad medioambiental. Los más conocidos –con tasas en torno al 30%- son aquellos que tienen una traducción directa en su cuenta de resultados, al estar cuando menos parcialmente internalizados: los costes medioambientales relacionados con la energía, el agua, residuos, envases, etc. Le siguen con un 20% de conocimiento las inversiones medioambientales, por su desgravación fiscal.
19. Las provisiones (con un 14%) y las contingencias medioambientales (con un 10%) son aún menos conocidas.
20. En general, las empresas no proporcionan información alguna sobre los distintos aspectos de contabilidad financiera medioambiental. El porcentaje de las que sí lo hacen oscila entre el 1% y el 7%, dependiendo del aspecto considerado.
21. En bastantes de los casos estudiados hemos encontrado una clara desconexión entre las actuaciones del departamento responsable de Medio Ambiente y las del departamento de Contabilidad de la misma empresa.

22. Existe una interrelación entre las prácticas contables de la organización y su grado de responsabilidad medioambiental. Hemos detectado que resulta preciso un grado relativamente elevado de implicación y sensibilidad medioambientales de la organización para que se produzca algún reflejo en su información contable externa. A su vez, el hecho de que ésta exista constituye un elemento de visibilidad, de compromiso al respecto, que la auto motiva a ir profundizando.
23. A juzgar por el magro reflejo que los aspectos medioambientales encuentran en los sistemas de información externa de las empresas turísticas de alojamiento, podemos afirmar que la gran mayoría adopta posiciones de *inercia, rechazo y reorientación*: el medio ambiente está ausente, y cuando aparece lo hace ocupando unas pocas líneas con intencionalidad publicitaria. Actitudes más proactivas como la *colonización y la evolución* son minoritarias y por el momento su reflejo contable es muy reducido. En el estudio de casos no hemos encontrado ninguna organización empresarial con modelos de cambio morfogénéticos avanzados completos. En el mejor de los casos, asumen tan sólo algunos elementos en esta línea.
24. Por el momento, los auditores de cuentas de las empresas hoteleras de las Islas Baleares no constituyen un factor de presión significativo para que los aspectos medioambientales se incorporen a la contabilidad de sus clientes.
25. Las empresas más proactivas disponen de instrumentos de contabilidad de gestión para el análisis de costes e inversiones medioambientales, que por el momento encuentran escaso eco en su contabilidad financiera. Existe un desconocimiento generalizado de la obligatoriedad de incluir en la memoria de las cuentas anuales información relativa a inversiones, gastos, provisiones y contingencias medioambientales.

CAPÍTULO CUARTO

**PROPUESTA DE APLICACIÓN DE
LA CONTABILIDAD Y EL
REPORTING
MEDIOAMBIENTALES A LA
EMPRESA DE ALOJAMIENTO
TURÍSTICO**

CAPÍTULO CUARTO: PROPUESTA DE APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD Y EL REPORTING MEDIOAMBIENTALES A LA EMPRESA DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO.

4.1.- PLANTEAMIENTO.

En nuestra formulación inicial de esta tesis doctoral en su conjunto, la inclusión de una propuesta de aplicación normativa respondió a que nos parecía deseable que el colofón de toda ella fuera aportar una propuesta que permitiera a las empresas turísticas ir acercándose de un modo progresivo a un modelo de desarrollo turístico sostenible.

La investigación empírica que hemos llevado a término en el Capítulo Tercero nos ha permitido obtener un diagnóstico de cuál es el estado actual de la empresa turística balear de alojamiento en lo que concierne a la implantación de elementos de contabilidad y reporting medioambientales. Ese diagnóstico configura el punto de arranque sobre el que pretendemos construir un modelo contable más sostenible.

Como hemos podido comprobar, en los estados contables convencionales la información medioambiental de carácter financiero es prácticamente inexistente. En otros documentos menos normalizados como el Informe Anual o la Carta del Presidente, encontramos mayor presencia de referencias al medio ambiente, aunque entre ellas predominan literarias declaraciones de buenas intenciones con escasa proyección real. Por su parte, en las entrevistas realizadas detectamos una clara falta de concordancia entre la preocupación medioambiental manifestada por muchos de los directivos entrevistados, y su bajo nivel de reflejo en la contabilidad, el reporting y la gestión medioambientales de su empresa. En todos los casos, la información medioambiental de carácter financiero es ínfima.

Como excepción, destaca una reducida minoría de empresas líderes que, en su apuesta por implantar un sistema de gestión medioambiental avanzado como EMAS, presentan un informe o declaración medioambiental validada, de una riqueza informativa realmente notable.

No podemos decir que estos resultados nos hayan sorprendido, ya que en sus líneas generales coinciden con investigaciones realizadas en otros sectores de actividad, tanto en España como en otros países desarrollados, de las que dimos cumplida referencia en el Capítulo Segundo de este trabajo. Si consideramos además que la empresa hotelera no se distingue especialmente por tener una imagen más contaminante que otros sectores de actividad -como los industriales-, este hecho constituye una razón adicional que explica los resultados obtenidos en la investigación empírica.

Conocidos el estado actual de la contabilidad y el reporting medioambientales en el sector turístico balear de alojamiento, y asumido asimismo el objetivo de un desarrollo turístico sostenible a largo plazo, la propuesta normativa debe cumplir la función de puente entre uno y otro, entre el estado actual de las cosas y el futuro anhelado. Puente que partiendo del aquí y ahora, formule alternativas que posibiliten ir avanzando en la dirección deseada. Pasar del *ser* al *deber ser*. Como señala el profesor Tua Pereda (1992, p. 594) refiriéndose a la contabilidad, “*los planteamientos positivos y normativos deben coexistir en nuestra disciplina, aplicados cada uno de ellos al ámbito en el que son más congruentes*”.

Hasta aquí, la investigación empírica desarrollada en nuestro trabajo ha tenido un carácter fundamentalmente positivo, siguiendo con el rol tradicional de los académicos: comprender e interpretar una determinada parcela de la realidad. Coincidimos con Gray et al. (1998) en que el siguiente paso en la labor de los investigadores es contribuir a modificar la realidad, máxime en una disciplina como la contabilidad, que tiene una importante componente normativa. No hacerlo representa no sólo perder la oportunidad de comunicar una opinión razonablemente bien fundamentada, sino en palabras de Gray et al. (1998, p. 100) “*incluso faltar al deber moral del académico*”.

Al menos, el moverse del *ser* al *deber ser* tiene una virtud inestimable: hace explícitos los juicios de valor subyacentes. En la medida en la que asumamos que la ciencia no puede ser totalmente objetiva, pues es obra de sujetos humanos –por

definición subjetivos-, tendrá mayores dosis de objetividad en la medida en que explicitemos nuestros juicios de valor, los expliquemos y limitemos sus efectos.

En nuestra opinión, para que pueda producirse el avance de la realidad actual a una futura más sostenible y responsable, resulta preciso evitar tanto los posicionamientos maximalistas como los excesivamente timoratos. Los maximalistas, porque al minusvalorar la enorme distancia existente hoy por hoy entre el ser y el deber ser, supondrían la desincentivación de las empresas más proactivas, al plantearles objetivos inalcanzables. Los timoratos, porque en su falta de empuje y compromiso medioambiental pueden suponer una simple operación de maquillaje sin contenido real significativo, que en definitiva consagre el actual *statu quo* de insostenibilidad del sistema económico, camuflado bajo una apariencia más presentable.

En esta línea, los planteamientos que seguirán están formulados como un conjunto de recomendaciones que se inician en lo inmediatamente aplicable, para ir avanzando hacia una mayor responsabilidad social y medioambiental de la empresa turística. Esta propuesta presenta virtudes como el posibilismo y el realismo, al establecer un horizonte temporal ubicado en el corto y el medio plazos. Podría adolecer sin embargo del inconveniente de falta de perspectiva a largo plazo, indispensable para orientar adecuadamente hacia el horizonte al que nos dirigimos, ciertamente lejano: un sistema económico sostenible.

Por ello, nos ha parecido obligación ineludible de una investigación normativa completa el incluir en este capítulo algunas consideraciones de más largo alcance, que suponen cambios en el marco contable convencional, para que cumplan con la función que tienen las utopías: como las estrellas, sabemos que seguramente nosotros no llegaremos a alcanzarlas, pero las necesitamos porque sin ellas nos falta la guía que nos indica el camino a seguir.

En consecuencia, procuraremos que en el desarrollo de este capítulo queden claramente delimitadas qué propuestas normativas son aplicables a corto o medio plazo dentro del marco contable convencional, de aquellas otras que son

formulaciones a más largo plazo, más teóricas y que requieren modificaciones de mayor calado en el modelo económico y contable.

Aunque con diversidad de matices, la investigación empírica del Capítulo Tercero ha puesto de manifiesto la existencia de un reducido grupo de empresas turísticas proactivas, que se anticipan al futuro, y de una mayoría que parece ir a remolque de los cambios sociales y económicos que se van produciendo en su entorno. Nuestro planteamiento global al respecto es relativamente simple: los primeros pasos pueden enfocarse en el sentido de ir incorporando a esa mayoría de empresas hacia las buenas prácticas de las empresas líderes de mejora de su gestión medioambiental, de su contabilidad y reporting medioambientales.

Al tiempo, es esencial perfeccionar la traducción financiera del comportamiento de esas empresas más avanzadas, mediante la aplicación de las escasas normas obligatorias existentes (en nuestro país, exclusivamente las ya comentadas en el Capítulo segundo, contenidas en las recientes adaptaciones sectoriales del PGC), y la formulación de otras voluntarias.

Ello en el bien entendido de que, en una opinión ampliamente compartida, estos primeros pasos seguirán siendo relativamente minoritarios hasta que no se conviertan en obligatorios, bien por disposición normativa, bien por la acción del propio mercado.

Como tuvimos ocasión de ver en el Capítulo Segundo, existen diversos y excelentes planteamientos normativos del camino en el que deben moverse la contabilidad financiera y el reporting medioambientales: entre ellos destacan los pronunciamientos de la Comisión de las Comunidades Europeas (2001), de EMAS (Consejo y Parlamento Europeos, 2001), de la Fédération des Experts Comptables Européens (1999), del ISAR de Naciones Unidas (1998) y de la Global Reporting Initiative (2000).

Coincidimos en lo fundamental con la opinión de Gray et al. (1998, p. 111) cuando afirman que esforzarse en elaborar un nuevo código de prácticas voluntarias probablemente sería *una pérdida de tiempo*, habida cuenta de la existencia de buenas propuestas en este sentido. En consecuencia, en este capítulo una parte de

nuestro trabajo consistirá en hacer una **adaptación** de esas propuestas ya existentes a la particular idiosincrasia y características de la empresa turística de alojamiento, antes que plantear un nuevo invento que pensamos resultaría poco fértil.

Sin embargo, pensamos que una buena investigación normativa debe asumir responsabilidades adicionales. Por un lado, debemos cuestionarnos la aplicabilidad de esas normas al sector que nos ocupa. Por otro, podemos y debemos debatir su propia validez, poniendo de manifiesto posibles incoherencias y carencias, y proponiendo, si proceden, alternativas razonadas que puedan mejorarlas, junto con planteamientos teóricos de mayor alcance.

Además, en nuestra opinión resulta poco realista plantear la posibilidad de que una economía turística realmente sostenible, con sus correspondientes implicaciones en la información contable, pueda alcanzarse limitándose a recomendaciones normativas de carácter voluntario. Muchos de los cambios necesarios exigen la ineludible obligatoriedad de las normas contables, como lo demuestran los pasos dados en este sentido en numerosos países, y que tuvimos ocasión de analizar en el Capítulo Segundo.

Por todo ello, estructuraremos los siguientes subapartados de este capítulo en torno a los tres aspectos a los que involucra una propuesta normativa de las características que acabamos de explicitar:

- 1.- El marco conceptual de la contabilidad.
- 2.- La información contable de contenido financiero.
- 3.- El reporting medioambiental no financiero.

Como se recordará, en el Capítulo Segundo de este trabajo, “Contabilidad y Medio Ambiente”, incluimos diversos análisis de carácter general que serán ahora de utilidad en nuestra propuesta de aplicación al sector turístico. Nos referimos, por ejemplo, a los juicios de valor implícitos en la contabilidad convencional (apartado 2.1.3); a las posibilidades, dentro del actual marco conceptual, de incorporación del medio ambiente a la contabilidad (apartado 2.3.3); al análisis de las diferentes normas obligatorias existentes en el mundo (apartado 2.4), etc. El trabajo realizado

entonces nos relevará ahora de redundancias innecesarias, por lo que cuando proceda nos remitiremos a lo ya expuesto en el mencionado Capítulo Segundo.

4.2.- PROPUESTA RELATIVA AL MARCO CONCEPTUAL.

4.2.1.- Los juicios de valor implícitos.

Antes de entrar en lo que generalmente conocemos como marco conceptual, nos parece ineludible explicitar, como tarea previa, los juicios de valor subyacentes en el modelo contable convencional.

Tales juicios de valor derivan directamente del propio modelo de desarrollo económico vigente, que se ha revelado como medioambientalmente insostenible. La contabilidad, como ciencia económica que es, los incorpora a su propio funcionamiento. Tuvimos ocasión de tratarlos en el apartado 2.1.3 de este trabajo, desde una perspectiva general. Retomamos ahora el tema, para completarlo y concretarlo en el sector turístico.

El planteamiento de un desarrollo turístico sostenible exige cambios significativos en el actual modelo de crecimiento turístico. Cambios que deben encontrar un adecuado reflejo en la modificación del sistema informativo contable.

Tras las cifras contables encontramos implícitos los siguientes juicios de valor a modificar desde una perspectiva de sostenibilidad (Carmona, 1993; Carrasco, 1995; Carrasco y Larrinaga, 1996; Muñoz Rodríguez, 1997).

*La economía y la contabilidad convencionales se fundamentan en la **propiedad privada** de los medios de producción, y priorizan entre sus objetivos la administración de los intereses de los propietarios de la empresa. Cuando los intereses y la propiedad privados entran en conflicto con los intereses y propiedad públicos (como sucede a menudo en los bienes medioambientales), la confrontación suele saldarse a favor de los intereses privados.

Por su propia definición, que incluye la característica de solidaridad intrageneracional, un desarrollo sostenible requiere hacer compatibles los legítimos intereses privados con los intereses públicos relativos a los bienes de propiedad común, entre los que se encuentran los medioambientales.

En el caso del sector turístico, la fuerte dependencia entre la empresa turística y el medio ambiente en el que desarrolla su actividad, potencia aún más, si cabe, la necesidad de armonizar la propiedad privada y sus intereses, con la propiedad pública del entorno y los intereses colectivos. En el convencimiento de que la prevalencia de lo privado sobre lo público conduce a largo plazo a la propia autodestrucción de lo privado. Dicho de otro modo, el respeto al medio ambiente constituye una condición necesaria para la propia supervivencia a largo plazo del negocio turístico privado.

***El objetivo de maximización del beneficio privado** impregna todo el proceso de cálculo y cuantificación contables, del que se excluye todo aquello que no sea medible conforme a sus cánones establecidos.

Tal objetivo conduce a una maximización de los costes sociales y medioambientales de la empresa, pues se externalizan. Se provoca con ello un proceso de autodestrucción (Carrasco, 1994): “*pan para hoy, hambre para mañana*”. La cortedad de miras y la visión especulativa a corto plazo conduce a la degradación del producto turístico y, con ella, de su capacidad de seguir generando ingresos en el futuro.

La internalización de las externalidades reduce el beneficio privado a corto plazo de la empresa turística, pero mantiene su capacidad de generarlos en el futuro. En nuestra opinión, en la actualidad tal internalización no es factible por el solo concurso de las fuerzas del mercado, por lo que requiere de medidas de política económica por parte de las administraciones públicas.

*** Horizonte temporal a corto plazo:** el proceso contable está diseñado para obtener información para períodos de tiempo iguales o inferiores a un año. Lo que favorece la tendencia a no incorporar datos sobre cuestiones que, como las medioambientales, presentan frecuentemente una base temporal a medio y largo plazos.

El modelo contable convencional es coherente con el objetivo de la economía clásica de maximización del beneficio a corto plazo, y por ello se preocupa especialmente de la determinación del resultado del ejercicio anual.

La valoración de las repercusiones ambientales a largo plazo presenta importantes escollos, derivados entre otros de factores como:

- A) La dificultad de establecer relaciones de causa a efecto entre actividades empresariales e impactos ambientales.
- B) Los problemas de valoración y la falta de consenso a la hora de asignar precios a las externalidades.
- C) La complejidad de valorar riesgos potenciales para el entorno de los que no tenemos la seguridad de que se vayan a producir.

El primero de ellos, A), puede enfocarse proponiendo la internalización de aquellas externalidades que presentan una relación clara de causalidad con la actividad de las empresas turísticas, trasladando las restantes a los poderes públicos como responsables del conjunto de la colectividad.

En cuanto a B), las dificultades de valoración de las externalidades ambientales sin mercado, pensamos que pueden proponerse tres vías de solución:

- 1.- La primera puede venir por la propia dinámica económica: a medida que algunos bienes ambientales se hacen más escasos, pueden aparecer mercados que regulan su demanda, en los que se establecen precios que hasta entonces no existían. Así ha sucedido con los mercados de derechos de contaminación, que han puesto precio, por ejemplo, al derecho de construcción de nuevas plazas hoteleras en Baleares o de emisiones contaminantes en los Estados Unidos. Si los acuerdos del Protocolo de Kyoto se llegan a materializar, la contaminación del aire puede tener un precio de mercado.
- 2.- La segunda vía de solución puede estar en que la contabilidad vaya asumiendo como propias las metodologías alternativas de valoración propuestas por la teoría económica ambiental.
- 3.- La tercera es que, cuando las dificultades de valoración sean insalvables, la información contable medioambiental proporcione información de la externalidad cuantificándola en unidades físicas o proporcionando

información cualitativa al respecto. Cuando menos, esta opción hace visible una externalidad que de otro modo permanecería oculta.

Finalmente, el punto C) pone de relieve la dificultad de valorar responsabilidades y riesgos potenciales de los que no tenemos la seguridad de que se vayan a producir. Esta incertidumbre no nos exime de su tratamiento contable, cuando proceda, como provisiones y contingencias de carácter medioambiental, tal como veremos en el apartado 4.3.

La combinación de esta miopía temporal con la maximización del beneficio privado ha producido procesos especulativos de nefastas consecuencias. En las Islas Baleares, el llamado “boom turístico” de los años 60, mundialmente conocido como modelo de *balearización*, se ha traducido tan sólo 30 años después en casos de zonas degradadas, denominadas eufemísticamente “maduras”. Son espacios sobre explotados y que hoy cuentan con un entorno de más baja calidad, y que por tanto se venden a precios inferiores. En su franja más baja, a precios tales que si incluimos el coste correspondiente a las infraestructuras y servicios públicos que recibe ese turista, podrían resultar incluso deficitarios para la sociedad en su conjunto.

La falta de visión de futuro de aquellos años tiene hoy efectos como la reducción de la capacidad de ese producto turístico para generar ingresos, y se trata de una realidad de difícil y costosa reversibilidad.

Un modelo económico sostenible supone una equidad intergeneracional que requiere una perspectiva a largo plazo. En consecuencia, la sostenibilidad de la empresa turística no tiene por qué contemplarse como un planteamiento revolucionario, rompedor del modelo económico. Puede verse simplemente como una reformulación: la empresa, en una apuesta por su propia supervivencia a medio y a largo plazos, replantea comportamientos a corto plazo que son incompatibles con aquella.

*La **consideración positiva del avance tecnológico** como motor de un desarrollo económico convertido en objetivo en sí mismo y que es considerado como benéfico en toda circunstancia y lugar.

Aún más: con frecuencia se propugna que los posibles efectos perniciosos de ese desarrollo serán resolubles mediante el propio progreso de la tecnología. En ocasiones, esto es cierto. Pero también lo es que normalmente las soluciones tecnológicas tienen también costes medioambientales, que tarde o temprano se pagan en forma de daños y degradación del entorno.

Así, por ejemplo, la explotación turística intensiva ha producido en la última década en las Baleares una clara insuficiencia de los recursos hídricos para satisfacer la creciente demanda de agua potable. La solución tecnológica ha consistido en la construcción de plantas desaladoras de agua marina. Pero esa solución ha traído de la mano nuevos problemas tecnológicos y medioambientales: insuficiencia de las centrales eléctricas para satisfacer el elevado consumo de las desaladoras, que conlleva construcción de nuevas centrales, pantalanés de descarga de combustibles fósiles, incremento de emisiones contaminantes a la atmósfera, etc. En definitiva, impactos negativos al medio, pérdida de calidad paisajística, en una solución de dudosa sostenibilidad a largo plazo.

*La consideración del **crecimiento económico** como indicador principal de la buena salud de la economía y como un objetivo permanente. Puesto que el desarrollo cuantitativo precisa de unos recursos naturales que son finitos, un crecimiento infinito es inviable. En las Baleares, el impresionante desarrollo turístico de los últimos cuarenta años ha puesto en evidencia estos límites al crecimiento, mucho más claros en un espacio insular, que no puede extenderse más allá del mar. El desarrollo turístico es un gran consumidor de un recurso escaso y limitado: el territorio. Su agotamiento ha impulsado a las multinacionales turísticas de las Baleares a invertir sus excedentes fuera de las islas. La equidad intrageneracional requeriría que lo hicieran mediante un modelo de desarrollo turístico diferente del seguido en su región de origen.

Además, un crecimiento ilimitado resulta contradictorio con la equidad intergeneracional que propugna la sostenibilidad.

En las Islas Baleares ha aparecido en los últimos años un fenómeno absolutamente novedoso: el grado de saturación turística alcanzado ha provocado la

aparición de sectores importantes de opinión pública que celebran como buenas noticias las disminuciones puntuales registradas en el número de turistas que nos visitan. Perciben que su propia calidad de vida disminuye con el crecimiento del turismo. Algunos datos sociológicos objetivos ilustran esta realidad: desde 1999 gobierna en la Comunidad Autónoma una coalición de partidos que en su programa de gobierno se propone frenar el crecimiento turístico y urbanístico. Ésta es asimismo la demanda principal de la organización ecologista más fuerte en las Islas, el GOB (Grup Balear d'Ornitologia i Defensa de la Naturalesa). Greenpeace (1999) va más lejos: demanda una reducción del número de turistas de entre un 20 y un 30%, planteamiento absolutamente impensable hasta hace muy poco.

*La contabilidad adopta como **definición espacial la perspectiva de la organización** en la que desarrolla su tarea, **o postulado de entidad**. Es una visión de corto alcance, que tiende a ignorar las consecuencias colectivas (sociales, medioambientales) que se derivan de su actividad.

Mediante la aplicación del principio de entidad se deja fuera de tratamiento a las externalidades. Sólo se contabiliza aquello que afecta *directamente* a la situación patrimonial, financiera o a los resultados de la empresa. Con frecuencia, la empresa se ampara en consideraciones legales o de mercado para no asumir sus responsabilidades medioambientales, aun a sabiendas de que posiblemente a la larga el propio mercado le penalice por ello.

Como señala Céspedes (1993), el argumento que subyace en esta posición es el que se deriva de una asunción de sistemas cerrados, en el que se establecen límites nítidos entre la empresa y su entorno.

En el caso del sector turístico, esta miopía es particularmente perniciosa, incluso para los propios intereses de la empresa: todo impacto negativo al medio ambiente en el que desarrolla su actividad, pasará factura a la empresa turística en forma de pérdida de calidad del paquete turístico conjunto que percibe su cliente, con la consiguiente reducción de ingresos.

Con mucha frecuencia, esta miopía se ve reforzada por el hecho de que el punto de vista de la organización se asimila al de sus directivos (Larrinaga, 1999b).

Se minusvaloran –cuando no se ignoran- las opiniones y necesidades informativas de los otros colectivos de stakeholders interesados en el desempeño medioambiental de la empresa turística.

El postulado de entidad está basado en el concepto de propiedad privada y su enfoque actual no hace posible el tratamiento contable de los bienes medioambientales que, en su mayor parte, son de propiedad comunal (Cámara, 1994).

Una contabilidad medioambiental acorde con un desarrollo sostenible exige un cuestionamiento claro del postulado de entidad. Debe contemplar a la empresa no como un sistema cerrado, sino abierto a su entorno social y medioambiental, ante el que es responsable de su actuación. Idealmente, supone negar el propio concepto de externalidad; la empresa debe asumir la internalización tanto de los costes como de los beneficios medioambientales que se derivan de su actividad.

Con las consideraciones expuestas, damos por concluido este subapartado. Como hemos podido observar, hemos hecho explícitos juicios de valor que, pese a no aparecer en los marcos conceptuales, están presentes en todo el proceso contable, impregnándolo, y que presentan clara relevancia.

4.2.2.- Los objetivos de la información contable medioambiental.

Entramos a partir de aquí en lo que normalmente podemos denominar propiamente como marco conceptual, en su acepción más comúnmente aceptada, con el propósito de adaptarlo a las particularidades que, a nuestro entender, debe presentar una información contable medioambiental en las empresas turísticas.

En su estudio comparativo de los marcos contables conceptuales en Europa, la Federación Europea de Expertos Contables (FEE, 1997) constata la persistencia de significativas diferencias en las prácticas contables de los diferentes países, a pesar de la armonización impulsada por las Directivas contables. En sus conclusiones, la FEE plantea la necesidad de un marco conceptual unificado, que posibilite el progreso hacia la comparabilidad contable, y considera que, *“dado que ya existe un marco conceptual aceptado a nivel internacional (el del IASC), todo intento de escribir un marco conceptual europeo sería de dudosa utilidad”* (FEE, 1997, p. 11).

En nuestro trabajo de adaptación a la información contable medioambiental en las empresas turísticas, hemos utilizado como documentos base los siguientes pronunciamientos sobre el marco conceptual:

*El *“Framework for the preparation and presentation of financial statements”*, del International Accounting Standards Committee (IASC, 1989).

*El *“Marco conceptual para la información financiera”* formulado en España por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1999b).

*El marco conceptual para la información medioambiental propuesto por la FEE en *“Towards a generally accepted framework for environmental reporting”* (FEE, 2000), que toma como punto de partida el del IASC. Este marco conceptual ha sido adoptado por la Global Reporting Initiative (GRI, 2000) para sus *“Sustainability reporting guidelines on economic, environmental and social performance”*.

Los marcos conceptuales del IASC y de AECA limitan su alcance a la información de contenido financiero. Información que, como hemos defendido con anterioridad, no resulta suficiente para ofrecer una información medioambiental en clave de sostenibilidad. Por ello, en línea con la posición de la FEE, planteamos aquí una ampliación que permita incluir los aspectos medioambientales con mayor amplitud y riqueza informativas.

Tras estas precisiones, pasamos a concretar los objetivos de la información contable medioambiental.

El IASC y AECA señalan que los objetivos de los estados financieros son el suministro de información sobre la situación financiera, el comportamiento y los cambios en la situación financiera de la empresa, útil para un amplio espectro de usuarios en la toma de decisiones.

En nuestro caso, debemos remarcar que la información medioambiental externa hoy por hoy no puede limitarse a los estados financieros convencionales, dadas las dificultades, reiteradamente comentadas en las páginas anteriores, para el adecuado reflejo en ellos del desempeño medioambiental de la empresa.

De hecho, en la pasada década de los años 90 se ha desarrollado significativamente la práctica de presentar declaraciones o informes medioambientales separados de los estados financieros, que permiten recoger informaciones de carácter no financiero que resultan relevantes para los usuarios (FEE, 2000; p. 3; Comisión Europea, 2001, p. 34).

Como es sabido, el posicionamiento adoptado por el IASC en 1989 fue el de considerar los aspectos medioambientales como una cuestión más de las que trata la contabilidad, abordable dentro de las normas del marco conceptual general. En consecuencia, los incluye, cuando procede, en las normas específicas (véanse especialmente las NIC 36, 37 y 38).

En nuestra opinión, este posicionamiento sobre las implicaciones contables del medio ambiente, pese a resultar necesario, dista mucho de ser suficiente. Hoy por hoy, su aplicación ha conducido a que la presencia de los aspectos

medioambientales en la información empresarial resulta no solamente muy minoritaria, sino que además es de calidad dudosa.

A nuestro juicio, este posicionamiento del IASC resulta:

- Insuficiente, puesto que limita el alcance de la información medioambiental a las inversiones, gastos, provisiones y contingencias. Esto es, exclusivamente a aquellos aspectos medioambientales que la empresa se ve obligada a internalizar y que son susceptibles de ser medidos y valorados en términos financieros.
- Conduce a que la información medioambiental quede diluida, inmersa en las cuentas convencionales. Contribuye así a perpetuar la *no-visibilidad* de los aspectos medioambientales de la empresa, a no hacerlos explícitos, lo que favorece que las entidades continúen esquivando su responsabilidad al respecto.

Coincidimos pues con las opiniones que piden para la contabilidad medioambiental una *especie de discriminación positiva* (Larrinaga et al., 2000; p. 28) que estimule no sólo la generalización de su presencia visible, sino su sujeción a estándares de calidad análogos a los requeridos al resto de la información financiera.

De hecho, recientes pronunciamientos de los organismos internacionales relevantes en esta materia apuntan en este mismo sentido, incluyendo al propio IASC²⁰.

²⁰ Así por ejemplo, el 6 de julio de 1998 con motivo del 25º Aniversario del IASC, en Ontario (Canadá), su entonces presidente Stig Enevoldsen expuso en su discurso: “(...) Consideramos también que tenemos que trabajar para convertirnos en los emisores de normas de la información que dan las empresas, y estoy pensando en ejemplos como el informe del presidente, el informe de gestión, información medioambiental, no sólo sus efectos en los estados financieros tradicionales sino también en los informes medioambientales.

En el mismo sentido, el 30 de marzo de 2000 en Berlín al exponer las “Tendencias Actuales y Perspectivas de Futuro” el presidente del IASC comentó: “(...) Los inversores están buscando más información que simplemente aquella que se encuentra en los estados financieros tradicionales. Por ejemplo, también buscan informaciones acerca del desarrollo sostenible de la empresa, denominadas a veces memorias de sostenibilidad. Además, desean información medioambiental, información sobre la responsabilidad social, sobre el capital intelectual y sobre salud e higiene en el trabajo. (...) El IASC, los otros emisores de normas, los legisladores y las compañías de todo el mundo necesitarán asegurar que la información en estas materias esté guiada por normas relevantes y fiables similares a las normas más tradicionales para los estados financieros”.

Una vez que haya sido regulada la elaboración de la información medioambiental mediante normas de carácter obligatorio, vendrá el siguiente paso: el trabajo de la revisión de esta información, que podrá involucrar al auditor en su responsabilidad ante los usuarios²¹.

En este mismo sentido de ampliación de los contenidos de la información contable medioambiental apuntan los trabajos que están realizando otros organismos internacionales de normalización contable. Entre ellos destaca la Recomendación de la Comisión Europea “*Sobre el Reconocimiento, Valoración y Publicación de las Cuestiones Medioambientales en las Cuentas Anuales y en los Informes Anuales de las Empresas*” (2001), que a su vez recoge los trabajos del Accounting Advisory Forum (1995). La Recomendación toma como referencia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 36, 37 y 38 del IASC, y puede afectar a todas las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de la Cuarta y Séptima Directivas de la Unión Europea. La Recomendación establece requerimientos para el reconocimiento, valoración e información sobre gastos, pasivos, provisiones, contingencias e inversiones de carácter medioambiental que afecten o puedan afectar a la situación financiera y los resultados de la sociedad.

En términos análogos se manifiesta el Grupo de Trabajo de Naciones Unidas en su “*Toma de posición sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales*” (ISAR, 1998).

Por su parte, la FEE tiene un activo Grupo de Trabajo sobre Medio Ambiente que aprobó en julio de 2000 la última versión del documento: “*Hacia un marco generalmente aceptado de información medioambiental*”, que pretende servir de base de discusión entre los profesionales de la contabilidad, las entidades que facilitan información medioambiental y los diferentes stakeholders con miras a establecer un marco conceptual para la información medioambiental. Además, entre otros documentos, debemos destacar el desarrollo del “*Environmental Lexicon*”²²,

²¹ En este sentido, según el Libro Verde de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre la Función del Auditor (1996): “*La gente espera que el auditor legal contribuya a proteger los intereses de los accionistas, los acreedores, los pensionistas, los empleados y el público en general, tranquilizándolos en los que respecta (...) a la actuación responsable de la sociedad en temas medioambientales y sociales*”.

²² Disponible en www.fee.be

que como su nombre indica contiene definiciones de instituciones y conceptos que ayudan a hacer más aplicable el marco conceptual.

Por lo que respecta a la auditoría de cuentas, la International Federation of Accountants IFAC (1999) publicó un documento titulado: “*Consideraciones sobre el medio ambiente en la auditoría de los estados financieros*” (IAPS 1010), que es una guía de ayuda en la aplicación de las International Standards on Auditing (ISAs) para aquellos casos en que los aspectos medioambientales sean significativos en los estados financieros, punto que entienden es así en un número creciente de entidades. Con este fin el documento establece criterios para la aplicación de las ISAs “250. *Evaluación del cumplimiento de la legislación y de la regulación en la auditoría de los estados financieros*”, “310. *Conocimiento de la actividad del cliente*”, “400. *Evaluación del riesgo y control interno*” y “610. *Utilización del trabajo de un experto*” entre otras.

Tendremos ocasión de profundizar en algunos aspectos de estos documentos en las próximas secciones de este Capítulo.

En consecuencia con lo expuesto, podríamos concluir que el objetivo general de la contabilidad y el reporting medioambientales es suministrar información sobre el desempeño medioambiental de la empresa, útil para un amplio espectro de usuarios, tanto para la toma de decisiones, como para obtener una comprensión general de los aspectos medioambientales relacionados con la organización. Con ella, la empresa rinde cuentas de su actuación medioambiental ante la sociedad.

Como veremos más tarde, los stakeholders interesados en la información medioambiental son muy variados. En la información financiera existe una estrecha vinculación entre la información y su uso en la toma de decisiones económicas. En la información medioambiental no sucede necesariamente así. En bastantes casos, su utilidad principal es la de proporcionar una visión general del desempeño medioambiental de la organización, de sus indicadores de rendimiento al respecto y de sus riesgos relacionados. En este mismo sentido se pronuncia, entre otros, la FEE (2000, p. 9).

Consideramos que los anteriores pronunciamientos apuntan en un mismo sentido: la información externa como expresión de la necesaria asunción por parte de la empresa de su responsabilidad medioambiental y social.

4.2.3.- Los usuarios y sus necesidades informativas.

Resulta incuestionable que la definición de los objetivos de la información está indisolublemente ligada a cuáles sean las necesidades informativas de los grupos de usuarios a los que va dirigida.

La ampliación del espectro de usuarios de la información contable es un hecho que se ha consolidado a lo largo del pasado siglo XX, y así aparece reconocido en los diferentes marcos conceptuales. Los del IASC y AECA mencionan expresamente a los inversores actuales y potenciales, a los trabajadores y sus representantes, prestamistas, proveedores, clientes, administraciones públicas, al público en general y a la colectividad globalmente considerada.

De este modo, a los usuarios tradicionales de la información financiera se añaden nuevos colectivos de stakeholders como consecuencia de la progresiva asunción por parte de la empresa de su responsabilidad social y medioambiental. La propia expresión “público en general” imposibilita el establecimiento de límite alguno, y como señala el marco conceptual de AECA (1999b, p.32), incluye a *“todos los interesados, directa o indirectamente, en la actualidad o en el futuro, en la actividad de la entidad económica”*.

La variedad de stakeholders usuarios de la información conduce a la coexistencia de diferentes modelos conceptuales en lo que a sus necesidades informativas se refiere.

Por una parte, el colectivo de los usuarios tradicionales de la información contable responde mejor –aunque no exclusivamente- al *modelo de la utilidad para la toma de decisiones económicas*. El interés de un inversor o de un acreedor se dirige preferentemente hacia aquellas informaciones financieras que pueden resultar relevantes para sus decisiones de inversión o de crédito a la entidad.

Por la otra, los nuevos stakeholders presentan necesidades informativas que responden mejor al *modelo de accountability* o de responsabilidad social y medioambiental de la entidad. Su interés informativo es menos finalista, y a menudo persigue una comprensión global del comportamiento de la empresa.

Desde la perspectiva de *accountability*, la información medioambiental de la empresa cumple con el objetivo de rendir cuentas ante la colectividad. De ahí que prefiera referirse a los usuarios de la información denominándoles *participes*. Este término subraya una interacción bidireccional entre la empresa y los usuarios de la información medioambiental. En cambio, el término *usuario* transmite implícitamente una relación unidireccional: la empresa informa, y el destinatario la utiliza.

Consideramos que el término *participe* presenta mayores virtudes que el de *usuario* desde una perspectiva de sostenibilidad, y es por tanto más deseable. No obstante, hemos optado por mantener aquí la terminología convencional de *usuarios*, por entender que dado el incipiente estadio de desarrollo actual de la información medioambiental en las empresas turísticas, éste describe mejor la realidad actual y la previsible a medio plazo.

Como tuvimos ocasión de desarrollar en el Capítulo Primero, los impactos económicos y medioambientales de la empresa turística inciden directamente en la calidad de vida de la población y del entorno en el que ésta se desarrolla. Por tanto, resulta razonable que, como señala AECA (1999b, p. 32), “*el público en general debe tener la posibilidad de evaluar la incidencia de la entidad económica en su bienestar o en el desarrollo económico del entorno en que se desenvuelve*”.

Sin embargo, de lo que acabamos de exponer no debe suponerse que la información medioambiental sea irrelevante para los usuarios convencionales de los estados contables. Su interés se va incrementando, en directa correlación con la creciente responsabilidad de la empresa.

A continuación exploraremos brevemente las necesidades informativas medioambientales de ambos grupos de stakeholders: los tradicionales y los emergentes, concretándolas en el sector turístico.

Los **inversores actuales y potenciales** se interesan por todo aquello que pueda tener alguna influencia, directa o indirecta, sobre el rendimiento futuro de la empresa, así como sobre su riesgo financiero.

Retomemos aquí las consideraciones estudiadas en el apartado 2.7 sobre los Sistemas de Gestión Medioambiental (SGMA). Pensemos en una empresa turística proactiva, que asume su responsabilidad medioambiental implantando EMAS y publicando una declaración medioambiental validada.

En la medida en que el mercado valore positivamente esta actitud, refuerza la imagen y la calidad del producto turístico ofertado. Esto supone para el inversor un aval de que esta empresa se posiciona para seguir generando ingresos en el futuro. Además, el SGMA exige una mejor gestión de los recursos que generalmente se traduce en ahorros de costes que mejoran el rendimiento de la empresa. Ambos aspectos tienen incidencia directa en las cuentas de resultados y, en consecuencia, en la propia inversión.

Adicionalmente, la certificación del SGMA supone una garantía de cumplimiento de la legislación medioambiental, lo que reduce el riesgo de multas, sanciones y accidentes futuros.

Ciertamente, los riesgos de accidentes medioambientales en el sector de alojamiento turístico son considerablemente inferiores al de otros sectores potencialmente más contaminantes. Pensemos por un momento en la rotura de la balsa de metales tóxicos de Boliden en Aznalcóllar, o en los accidentes de buques petroleros. Pero, aunque de menor impacto, existen, como también existe una legislación medioambiental cuyo incumplimiento puede repercutir directamente en la cuenta de resultados de la empresa. Así, por ejemplo, recientemente un hotel ha sido sancionado por instalar, sin la debida autorización administrativa, una desaladora de agua marina.

En consecuencia, la información medioambiental es relevante para que el inversor evalúe tanto el riesgo que asume, como la capacidad empresarial de generar beneficios en un futuro en el que seguramente las exigencias de respeto al medio ambiente no hagan sino incrementarse.

Además, hemos de señalar que los Fondos de Inversión Éticos agrupan a colectivos de inversores para los que la información medioambiental emitida puede tener una influencia determinante en la toma de su decisión de inversión. Si bien su peso específico es hoy por hoy reducido, puede incrementarse en un futuro.

Con todo, coincidimos con la apreciación de la FEE (2000, p. 11) cuando indica que *“sospechamos que, hoy por hoy, los inversores tienden a hacer solamente un uso general de los informes medioambientales”*.

En el Capítulo Tercero pudimos constatar una tímida y reciente aparición de referencias generales al buen comportamiento medioambiental de la organización en varios de sus informes anuales. Puesto que, por el momento, sus principales destinatarios son los inversores, esto apunta a un cambio en la larga tradición de ausencia del medio ambiente en la información externa.

En el caso de la empresa turística de alojamiento, el interés que presenta para sus **clientes** la información medioambiental que pueda publicar va más allá de los puntos en común que tienen con otros grupos de partícipes. El cliente último de la empresa de alojamiento es el turista, que mayoritariamente adquiere su paquete turístico a un mayorista o tour operador. El alojamiento es una parte relevante, pero no la única ni siempre la más importante, del paquete adquirido. En ella juega también un papel decisivo la calidad del entorno global en el que el turista desarrollará sus actividades de ocio, que va más allá del hotel.

Como hemos podido comprobar en los estudios empíricos del capítulo precedente, los grupos externos que más presionan a las empresas turísticas a asumir su responsabilidad y mejorar su comportamiento medioambiental son, por este orden, los clientes finales y los tour operadores que canalizan su demanda. Su decisión de compra depende, entre otras, de esta variable.

La calidad medioambiental del hotel y del entorno constituyen una exigencia creciente de la clientela. La empresa turística debe tener, pues, un interés directo en dar a conocer a sus clientes información medioambiental sobre su comportamiento, que será tanto más valiosa si se corresponde con actuaciones observables por el cliente, y tanto más creíble si está validada por un verificador externo.

Todo lo expuesto es aplicable a los **tour operadores**. Máxime si éstos incluyen requerimientos medioambientales como condición para contratar con la empresa de alojamiento, como ya está sucediendo en determinados segmentos del mercado.

Los trabajadores y sus representantes tienen un interés legítimo tanto en el mantenimiento de sus empleos, como en la calidad de los mismos. De un modo análogo a los inversores, están interesados en todo aquello que pueda ejercer influencia en su empresa, por lo que podemos trasladar aquí las consideraciones anteriores.

Asimismo, los empleados están interesados en que su empresa sea apreciada socialmente como una entidad responsable, pues ello aporta mayores perspectivas de continuidad futura. Por otra parte, la publicación por la empresa de información medioambiental constituye un incentivo para que sus trabajadores se impliquen en la aplicación de las buenas prácticas de gestión medioambiental que vaya adoptando.

Las anteriores consideraciones son trasladables a **los prestamistas**, aunque éstos tienen un interés más directo en aquellos aspectos con repercusiones financieras directas y en la evaluación de los riesgos, entre los que se incluyen los medioambientales.

En este sentido, una información medioambiental relevante y fiable puede permitir a los prestamistas evaluar mejor el sistema de gestión de la empresa, su grado de cumplimiento de la legislación, su posicionamiento en el mercado, y otros ítems en los que influyen los aspectos medioambientales.

Los **proveedores y acreedores comerciales** están igualmente interesados en todo lo relacionado con la continuidad en el funcionamiento de la empresa y en su capacidad de afrontar sus compromisos de pago.

Si una empresa turística asume un compromiso de mejora continua de su desempeño medioambiental –por ejemplo, implantando un SGMA-, la información que publique al respecto tiene un interés añadido para sus proveedores. En efecto,

un proceso productivo medioambientalmente respetuoso requiere de inputs de inmovilizado y de circulante que también lo sean, afectando a toda la cadena de valor. Como vimos en el apartado 2.7, un buen SGMA involucra a los suministradores de la empresa que lo implanta.

En este sentido, la información medioambiental de una empresa puede representar para sus proveedores simultáneamente un reto y una oportunidad de mercado.

Algunas empresas hoteleras –pocas por el momento- han asumido un compromiso de consumir inputs procedentes de la economía local: fundamentalmente productos agrarios y, en menor medida, de la artesanía. Animan así la diversificación de la economía balear y ayudan a un muy deprimido sector agrario, cuya supervivencia no sólo tiene una importante trascendencia social y cultural, sino también paisajística. Todos ellos valores que forman parte de los atractivos del destino turístico del que vive la empresa hotelera. Es importante que este tipo de comportamientos sea publicitado a la sociedad.

Para las **Administraciones Públicas**, este tipo de información es indicativo del comportamiento medioambiental de la empresa. La existencia de un SGMA validado constituye una cierta garantía del cumplimiento de la legislación, lo que puede afectar en cierta medida a los niveles de eventuales inspecciones.

Por otra parte, la información medioambiental de las empresas, una vez agregada, puede resultar valiosa para la toma de decisiones públicas de política económica relacionadas con el medio ambiente. Política que resulta esencial para el conjunto de la sostenibilidad, puesto que afectan a aspectos macroeconómicos que escapan del reducido ámbito de la empresa. Por ejemplo: políticas de precios públicos y de gestión del agua potable, de la energía, de los residuos, de tratamiento de aguas residuales, etc. Otras relativas a políticas de infraestructuras, de subvenciones e incentivos fiscales, etc.

El **público en general** incluye a la comunidad local, vecinos, consumidores, contribuyentes, grupos ecologistas, asociaciones, y un largo etcétera. Confluyen todos los interesados, de un modo directo o indirecto, en la actividad de la empresa.

En una economía tan fuertemente dependiente del turismo como la balear, esto equivale a decir tanto como toda la sociedad.

En el Capítulo Primero de esta tesis dejamos constancia de la sensibilización creciente de la sociedad balear que, sin dejar de reconocer la aportación del turismo a su bienestar económico, cada vez es más consciente de los impactos negativos que la sobreexplotación turística tiene sobre su calidad de vida: saturación de infraestructuras, congestión de tráfico, ruidos, suciedad, pérdida de espacios naturales, contaminación, deterioro del paisaje, etc.

De hecho, se observa una preocupante y creciente falta de sintonía entre la población local y los empresarios hoteleros. Una parte importante de la población les acusa de insolidarios, por buscar su propio beneficio económico sin preocuparse por la solución de los impactos medioambientales negativos que generan. La *ecotasa*, impuesto que gravará las estancias en alojamientos turísticos, recientemente aprobada por el Parlament Balear, constituye un buen ejemplo. Según los estudios de opinión, una clara mayoría de la población de las islas la apoya, así como algo más de la mitad de los propios turistas. En cambio, las federaciones de asociaciones hoteleras se han opuesto con virulencia y gran despliegue de medios. El agrio debate suscitado ha enfrentado a los hoteleros con el gobierno autonómico de un modo hasta ahora desconocido, y ha puesto de manifiesto una cierta fractura social.

Si las empresas hoteleras asumen sus responsabilidades medioambientales, cumpliendo con la legislación e implantando buenas prácticas de gestión en este sentido, la publicación de información medioambiental que sea creíble y comprensible contribuirá a legitimarla ante la sociedad en la que está inserta.

4.2.4.- Las hipótesis básicas.

Las hipótesis básicas son grandes reglas que rigen la elaboración de la información. Acorde con un modelo lógico-deductivo, tienen una mayor y más significativa incidencia sobre la información que aquella que ejercen las características cualitativas que comentaremos en el siguiente subapartado.

Estas macro reglas son, según AECA (1999b) y el IASC (1989), fundamentalmente dos: devengo y empresa en funcionamiento. Sin embargo, la FEE (2000) propone dos hipótesis adicionales para la información medioambiental: el principio de entidad y el concepto de materialidad.

El principio o hipótesis del **devengo** aplicado a los impactos medioambientales de la actividad empresarial requiere que éstos sean reconocidos en el mismo ejercicio en el que tales actividades se llevan a cabo, con independencia del momento en el que supongan movimiento de tesorería para la empresa.

Esto no resulta siempre fácil. En ocasiones, el impacto medioambiental negativo producido por la actividad empresarial no se hace perceptible hasta que transcurren varios años. Así sucede, por ejemplo, en el agotamiento de un acuífero freático derivado de las extracciones de un hotel o de un campo de golf, superiores a su capacidad de recarga.

En otras, la impacto del hotel en su entorno natural es perfectamente asumible por éste en un principio (el vertido de aguas residuales al mar en pequeñas cantidades, por ejemplo), pero no lo es cuando aumenta el número de hoteles en la zona que realizan la misma práctica. Esto mismo ocurre en el efecto que la construcción de infraestructuras turísticas tiene sobre el paisaje, y en otros muchos aspectos.

En otros casos, el impacto es perfectamente perceptible, pero no así la causa que lo ha generado. Esto tiene relación directa con la hipótesis de entidad.

Las dificultades que acabamos de mencionar suponen que, en la práctica, nos encontremos con una no-aplicación de la hipótesis del devengo en diversos

impactos medioambientales. Algunos no son internalizados nunca por la empresa: ésta recibe una corriente real de bienes medioambientales que le resulta gratuita, por lo que no generará corriente financiera alguna en contraprestación. En otros, abona un importe inferior a su valor medido acorde con criterios de sostenibilidad. Por último, otros impactos serán reconocidos con muchos ejercicios de retraso.

La hipótesis de **empresa en funcionamiento** presupone que ésta continuará operando en el futuro previsible, de lo que deriva que las valoraciones de su patrimonio no deben estar enfocadas hacia la determinación de su valor liquidativo.

Desde una perspectiva medioambiental, la combinación de esta hipótesis con una perspectiva a largo plazo, debe conducir a que la empresa asuma ya en la actualidad la responsabilidad de los impactos medioambientales futuros que genera su actividad presente. Entre ellos, la FEE (2000) cita los costes de restauración del entorno natural una vez concluida la actividad de la empresa.

Por ejemplo, los que generaría la demolición del edificio de un hotel obsoleto en una zona en la que nuevos planes de ordenación urbana hayan redefinido como de no-aprovechamiento turístico (parque natural, zona protegida, etc.)

La asunción de estas responsabilidades futuras debe conducir a reconocerlas en los estados financieros actuales en forma de provisiones o contingencias.

El **concepto de entidad** ya ha sido objeto de comentario en 4.2.1, cuando al hablar de los juicios de valor implícitos tratamos de la definición espacial de la organización, o postulado de entidad.

El **principio de materialidad** es considerado por la propuesta de la FEE (2000) con el rango de hipótesis básica, mientras que tradicionalmente ha venido contemplándose como una característica cualitativa relacionada con la relevancia de la información.

En la información contable convencional el concepto de importancia relativa se contempla como un umbral cuantitativo medido en términos financieros, por debajo del cual se considera que la información no es suficientemente relevante.

En la información medioambiental, algunos elementos no son medibles en términos financieros, pues carecen de precio de mercado. Por ejemplo, el CO₂ que emite la empresa a la atmósfera, los impactos que produce en el paisaje, etc. Que no podamos traducirlos en cifras financieras no significa en absoluto que la información sobre estos ítems no sea material. Por ello, hemos de propugnar que, cuando la valoración económica de algunos aspectos medioambientales resulte inviable, la empresa debe informar sobre ellos recurriendo a información cuantitativa en unidades físicas, cuando ello resulte posible, y en otro caso a informaciones de tipo cualitativo.

El propio marco conceptual de AECA (1999b) para la información financiera ya establece que *“en ocasiones, la importancia relativa de una determinada información debe valorarse en términos cualitativos y no cuantitativos”*.

El umbral de materialidad en el reporting medioambiental es más complejo que en el ámbito financiero, puesto que depende de factores inciertos, como son el grado de contaminación acumulada en el entorno, el grado de conciencia y presión social en temas medioambientales, etc.

Una empresa comprometida con las equidades intra e intergeneracionales que supone la sostenibilidad debería informar de todos los impactos medioambientales que afecten o puedan afectar de un modo perceptible a las generaciones actuales y futuras.

4.2.5.- Los requisitos o características cualitativas de la información.

Los requisitos o características cualitativas son aquellos atributos que hacen que la información resulte útil a sus usuarios.

La información medioambiental debe reunir las mismas características que hacen útil a la información financiera, aunque con dos precisiones:

- * Una, que el espectro de stakeholders usuarios de la información medioambiental es probablemente más amplio que el de la información financiera.

* Dos, que sus necesidades informativas no se corresponden siempre con el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones. Como hemos señalado en páginas precedentes, con frecuencia la información medioambiental satisface necesidades de información general no ligadas a una decisión inmediata. Responde en tal caso a un paradigma de accountability, o de responsabilidad social de la empresa.

En la mayoría de los pronunciamientos sobre el marco conceptual, las características cualitativas básicas de la información son la relevancia y la fiabilidad. Coincidimos con la opinión de la FEE (2000) cuando afirma que ambas son también las fundamentales en la información medioambiental.

Efectuaremos a continuación algunas consideraciones sobre aquellas características en las que la información medioambiental puede presentar algún aspecto diferencial con la información financiera convencional.

La relevancia tiene una doble dimensión: de predicción y de confirmación. Aunque ambas están presentes en todo tipo de información, en la información financiera su capacidad predictiva tiene un mayor peso, puesto que prima su interés a efectos de la toma de decisiones concretas por parte de los usuarios. En la información de contenido medioambiental, por el contrario, pesa más el componente de confirmación: la información es utilizada por colectivos de stakeholders con propósito de información general sobre el comportamiento de la entidad.

La fiabilidad de la información requiere que sea objetiva, imparcial, verificable, y constituya una imagen fiel de la realidad a la que se refiere. La fiabilidad resulta esencial a cualquier tipo de información, pero la de carácter financiero cuenta con una larga tradición consolidada, que le otorga una clara ventaja al respecto con la de contenido medioambiental.

En efecto, la información financiera dispone de una amplia normativa consolidada que atiende a la consecución de la imagen fiel. Esa normativa en muchos casos tiene un carácter obligatorio, y es contrastada por auditores que suponen una garantía externa de su calidad.

Por el contrario, la información medioambiental se encuentra hoy por hoy con normas incompletas, no armonizadas entre los distintos países, en su mayor parte voluntarias, y que no siempre es validada por verificadores externos.

Como hemos defendido en capítulos precedentes, la mayoría de edad de la información contable y el reporting medioambientales pasa por su acercamiento a los elementos clave propios de la información financiera convencional: normativa completa, armonizada internacionalmente, obligatoria, y verificada externamente.

De la relevancia y la fiabilidad derivan el resto de características cualitativas de la información contable. Comentaremos a continuación aquellas en las que la consideración del medio ambiente puede introducir algún elemento diferenciador con respecto a la información financiera.

El carácter completo de la información medioambiental debe contemplarse, en nuestra opinión, como un requerimiento que obligará a las empresas a informar de todos sus aspectos medioambientales, estén internalizados o no, que puedan resultar de suficiente importancia relativa para los diferentes stakeholders interesados en la entidad. En la medida en la que ello implica un compromiso con la sociedad, y que por el momento carecemos de un marco conceptual consolidado para la información medioambiental, resultará muy oportuno establecer un diálogo con los diferentes stakeholders, que nos permita delimitar qué informaciones son relevantes, y aquellas otras cuya omisión sería mal interpretada.

La característica de **identificabilidad**, aplicada a la información medioambiental, requiere tener en cuenta las reflexiones que ya hemos expuesto en páginas anteriores relativas al principio de entidad y a la perspectiva a corto plazo o principio de ejercicio económico.

La claridad o comprensibilidad de la información es siempre imprescindible para que cumpla con su misión de comunicación entre emisor y receptor. Esto es siempre válido, tanto en la información financiera como en la medioambiental. No obstante, en ésta última adquiere, si cabe, mayor importancia, dado el amplio abanico de usuarios a los que se dirige, alguno con escasa formación financiera. Por

el mismo motivo, deben usarse con cautela los datos de carácter técnico, y explicarse con detalle.

Sustancia sobre forma. Debe presentarse la información medioambiental dando preeminencia a su fondo real por encima de consideraciones jurídicas.

Con frecuencia, el legislador sobre el medio ambiente va por detrás del avance social y económico. Una empresa comprometida con la sostenibilidad debe anticiparse.

Imparcialidad: la información debe ser neutral y no presentar sesgos significativos. Para que esto resulte factible, debe elaborarse atendiendo a un cuerpo normativo preciso, obligatorio, y sujeta a verificación externa.

Desgraciadamente, la ausencia de normas generalmente aceptadas para la elaboración de información medioambiental, actualmente deja a los informes abiertos a sesgos importantes, tanto por acción como por omisión. En el Capítulo Segundo tuvimos ocasión de constatar, tras la revisión de las conclusiones de diferentes estudios de alcance internacional, que la información medioambiental se utiliza con mucha frecuencia como instrumento de marketing, de comunicación de “buenas noticias” y de omisión de lo que no conviene que se sepa.

El principio de prudencia plantea un grado de precaución al realizar estimaciones en condiciones de incertidumbre. Su importancia es análoga en la información financiera y en la medioambiental. Tal vez en ésta adquiera un mayor peso específico, si tenemos en cuenta que el largo plazo de muchos aspectos medioambientales necesariamente incrementa el grado de incertidumbre asociado a ellos. Una razón adicional la encontramos en la rápida evolución que ha experimentado en la última década la preocupación medioambiental de la sociedad, lo que supondrá una mayor exigencia de compromiso de las empresas al respecto.

La característica cualitativa de prudencia puede ligarse al **principio de precaución** medioambiental: “prevenir es mejor que remediar”. Supone un posicionamiento respetuoso ante el futuro, que prefiere no incurrir hoy en un

impacto medioambiental evitable, antes que correr el riesgo de no poder solucionar mañana sus efectos perniciosos.

La comparabilidad de la información medioambiental es una de sus principales asignaturas pendientes, según hemos dejado constancia en páginas precedentes.

La comparabilidad de diferentes informes en el tiempo (evolución de la misma entidad) y en el espacio (con otras empresas) requiere que la información medioambiental sea:

- De carácter cuantitativo, puesto que la información cualitativa es de muy difícil o imposible comparabilidad. La información cuantitativa medioambiental puede ser de carácter financiero o no financiero.
- Ajustada a normas de general aceptación.

El principio de **uniformidad** deriva de la característica de la comparabilidad, y requiere el mantenimiento en el tiempo y en el espacio de los criterios adoptados, en tanto no se alteren los supuestos en los que se basó la elección.

La situación actual de la normativa sobre elaboración y presentación de información medioambiental dista mucho de ser la necesaria para permitir la comparación de sus informes.

Sin embargo, no es menos cierto que se han producido avances de interés al respecto. Citemos, por ejemplo, los requerimientos mínimos contenidos en EMAS para la declaración medioambiental validada. Como hemos visto en el Capítulo Tercero de este trabajo, la regulación EMAS nos ha permitido realizar comparaciones de indudable interés entre las distintas empresas hoteleras certificadas por el sistema comunitario.

En el mismo sentido empujan iniciativas como la GRI, las propuestas del grupo de expertos del ISAR de Naciones Unidas, las medidas de evaluación del rendimiento medioambiental contenidas en ISO 14031, etc.

Pese a estas valiosas aportaciones, es necesario reconocer que queda un largo camino por recorrer para llegar al estadio deseable de comparabilidad informativa.

Oportunidad o frecuencia. La frecuencia de la información financiera tiene unos períodos muy bien definidos.

No sucede lo mismo con los informes medioambientales. En nuestra opinión, y de acuerdo con el enfoque general defendido en las páginas precedentes, los aspectos medioambientales tienen un horizonte temporal en el que con frecuencia un año es excesivamente corto como para que se produzcan cambios relevantes en el desempeño medioambiental de la organización.

En nuestra opinión, puede resultar más recomendable y ajustado a criterios de economicidad de la información, especialmente en el caso de las empresas hoteleras, que éstas presenten un informe medioambiental completo cada tres años, complementado con informes intermedios de carácter anual en los que se ofrezcan datos con niveles de emisiones y de rendimiento medioambientales.

En un sentido análogo al nuestro se pronuncian la regulación del sistema europeo EMAS (2001) y el marco conceptual de la FEE (2000), aunque éste habla de “*dos o tres*” años.

Verificabilidad. Credibilidad.

Íntimamente relacionadas, constituyen un elemento absolutamente esencial sin el cual resulta muy difícil que los diferentes grupos de usuarios de la información confíen en su contenido. Aunque la verificación externa independiente no supone una garantía total, incrementa considerablemente la credibilidad de los informes medioambientales.

La verificación medioambiental sufre un retraso muy importante con respecto a la auditoría financiera. Está necesitada de un cuerpo normativo generalmente aceptado para la elaboración de información medioambiental, así como de normas para su revisión. En este aspecto, puede aprovecharse de la experiencia del camino recorrido por la auditoría financiera.

Otro aspecto importante para las empresas, especialmente las pequeñas, estriba en los costes de esa verificación. Actualmente son elevados, dada la

estrechez del mercado de verificaciones medioambientales. En la medida en que se extienda su práctica, sus costes se reducirán.

4.2.6.- Los criterios de valoración.

Valorar supone expresar el equivalente monetario de los activos y pasivos, gastos e ingresos de la entidad.

Como hemos tenido ocasión de constatar en páginas anteriores, algunos aspectos medioambientales no son, por el momento, susceptibles de traducción en valores monetarios. En tales casos, será preferible ofrecer información cuantitativa en unidades físicas, o de carácter cualitativo, antes que omitir la información relevante sobre tales aspectos.

Cuando sí son valorables en términos financieros, la combinación de los principios de prudencia y de precio de adquisición conduce a que la empresa valore los inputs de su proceso productivo a su coste histórico, excluyendo la posibilidad de hacerlo a coste de reposición.

Respecto a los criterios de valoración, predomina hoy en el panorama internacional un modelo que el profesor Gonzalo Angulo (2000, p. 227) denomina *híbrido*. En él las informaciones que se incluyen en los estados contables “*se obtienen con el viejo modelo del coste histórico más tradicional, aderezado con algún criterio más restrictivo para asegurar que las partidas no se valoran por encima de su valor recuperable, mientras que las partidas de carácter financiero y especulativo se tienden a valorar utilizando un criterio de valor de salida: el valor razonable*”.

Criterios alternativos al coste histórico, como el coste de reposición, tuvieron su auge en las décadas de los años 70 y 80 del pasado siglo XX, en escenarios caracterizados por altas tasas de inflación, que hacían que con el devenir de los años las valoraciones históricas ofrecieran una imagen poco representativa.

El control de la inflación en el mundo en la década de los años 90, combinada con la globalización de los mercados, ha consagrado el regreso del coste histórico como criterio valorativo dominante. Si bien matizado por la consolidación del valor razonable como fórmula de creciente aceptación para valorar aquellos activos (divisas, activos financieros, materias primas, ...) que se cotizan en mercados

globalizados muy activos en los que cualquier persona puede obtener fácilmente y sin coste significativo la cotización actual de esos elementos patrimoniales.

Esta consolidación, por el momento, del coste histórico como criterio rey de valoración no excluye, sin embargo, la aplicación puntual de criterios alternativos en determinados casos. Así lo defiende Gonzalo Angulo (2000, p. 227): “*para ciertas partidas y en ciertas ocasiones, el coste de reposición, el valor de realización o el valor actual neto son criterios aceptables, e incluso recomendables si se desea cierta fidelidad a los acontecimientos exteriores al propio modelo contable*”.

En nuestra opinión, la introducción del coste de reposición como criterio valorativo no sólo es recomendable, sino necesaria para que el modelo contable convencional avance hacia la sostenibilidad, incorporando esos *aspectos exteriores* al modelo contable. Consideramos que el concepto contable tradicional de coste de reposición, que se limita al que soportará la empresa, debe ampliarse progresivamente para ir incorporando las externalidades medioambientales hasta ahora ausentes. Podríamos hablar de un *coste social de reposición*, que aproximaría el coste *empresarial* de reposición al concepto que la economía ambiental designa como *coste ecológico completo*.

Los costes de reposición nos inducen a mirar hacia el futuro en lugar de hacia el pasado, favoreciendo que se tomen en consideración las limitaciones de la naturaleza.

Como sabemos, algunos de los recursos naturales que constituyen inputs para la empresa carecen de mercado, lo que hace que no tengan precio de adquisición posible. Así sucede con el aire, el paisaje, el agua de una playa, etc. La inexistencia de mercado constituye también una dificultad para valorar objetivamente su coste de reposición. En tales casos, consideramos que una empresa sostenible debe facilitar información cuantitativa al respecto, expresada en unidades físicas, así como información cualitativa.

En otros casos, como señala Mattessich (1988), los precios de mercado existen, mas no pueden contemplarse como una base racional de evaluación, ya que

dichos precios están basados en la demanda y la oferta a corto plazo, olvidando las escaseces a largo plazo. Mattessich añade además que los consumos de recursos no renovables deben contemplarse como consumos del patrimonio natural del planeta, y no como beneficios corrientes. En este sentido recordemos que buena parte de los recursos naturales se valoran según sus costes de extracción; el mercado no les asigna valor intrínseco alguno. Pensemos por ejemplo, en las canteras de piedra o arena, en el agua potable subterránea, etc.

El coste de reposición de aquellos recursos que no son renovables (como el petróleo o el territorio) se va haciendo más elevado a medida que tales recursos se van agotando, propiciando una actuación más responsable de todos los agentes económicos.

En el mismo sentido a favor del coste de reposición se pronuncia Gray (1992), aunque reconoce sus deficiencias a la hora de fijar un precio para los bienes naturales en extinción, que debería ser infinito.

Para aquellos otros que son de carácter renovable, la sostenibilidad requiere que su valoración se aproxime a sus costes de reemplazamiento. Por su propia naturaleza, estos costes favorecen que se tengan en cuenta los efectos ecológicos de las actividades económicas (Céspedes, 1993).

Como hemos señalado, en la pasada década de los 90 han perdido fuerza las alternativas al coste de adquisición. Análoga suerte han corrido las posiciones normativas que defendían los llamados “criterios de mantenimiento del capital”, que contemplaban correcciones en las cifras convencionales, a efectos de asegurar el mantenimiento de la capacidad productiva de la entidad.

Sin embargo, consideramos que el modelo de mantenimiento del capital es útil en determinados casos. En especial, para afrontar correctamente uno de los principales retos de la sostenibilidad: el mantenimiento del capital físico del planeta, de sus recursos y de su capacidad de satisfacer las necesidades de las generaciones futuras.

Coincidimos al respecto con Gonzalo Angulo (2000, p. 251) cuando afirma que *“la conservación del capital físico puede ser un modelo útil en determinadas circunstancias, donde el objetivo perseguido es precisamente la conservación de la capacidad de producción o servicio. En ese sentido se manifiesta útil para los cálculos relativos a los precios de los servicios públicos regulados (electricidad, gas, ferrocarriles, agua, etc.), como demuestra acertadamente G. Whittington (1994), e incluso en el control de ciertas empresas de activos que, por ser recursos naturales, pueden y deben autoregenerarse, lo que probablemente puede convertir al modelo en un arma teórica al servicio de fines ecologistas”*.

Al respecto, AECA (1999b) razona que el precio de reposición se orienta al mantenimiento de un determinado nivel físico de activos, por lo que es especialmente recomendable en los modelos de mantenimiento del capital físico.

AECA (1999b) considera que el coste de reposición –en comparación con el coste histórico- plantea dificultades relacionadas con la objetividad y la verificabilidad, pero es más consistente con la prudencia. Además, resulta más clarificador para evaluar las perspectivas futuras de la entidad.

El reto de la sostenibilidad medioambiental supone una apuesta hacia el futuro, que resulta más congruente con la valoración a precios futuros de entrada, o precios de reposición.

En nuestra opinión, una apuesta seria por un desarrollo turístico sostenible exige una implicación tanto de las administraciones públicas como de las empresas, y requiere por parte de éstas de una modificación en sus estructuras de costes que permita la introducción progresiva de costes sociales de reposición.

Pongamos por caso el recurso natural agua potable. En las Islas Baleares, en su mayor parte se obtiene de los acuíferos del subsuelo. Las empresas suministradoras trabajan en régimen de concesión administrativa. Aplican precios regulados, que en general corresponden a sus costes de bombeo, tratamiento y canalización. Esto es, el valor intrínseco asignado al recurso natural agua es cero. Se facturan sus costes de extracción, tratamiento y transporte.

El desarrollo turístico ha conducido a la sobreexplotación de un buen número de acuíferos, que corren así la misma suerte que tantos otros recursos medioambientales infravalorados. Un considerable número de acuíferos se ha salinizado. En otros, sus niveles de profundidad alcanzan récords históricos. Según los geólogos expertos en el tema, estamos extrayendo del subsuelo agua fósil acumulada durante siglos.

Se trata a todas luces de la explotación no sostenible de un recurso escaso y esencial para la vida. En este caso, una explotación sostenible exige que los niveles de extracción no superen a los de recarga natural por infiltración de agua de lluvia. Pero la cobertura de las necesidades del número de turistas que nos visitan, sumadas a las de la población residente, requiere de volúmenes superiores. Al exceso le estamos dando, desde hace unos pocos años, una *solución* tecnológica: la desalación de agua del mar mediante procesos de ósmosis inversa, que son grandes consumidores de energía eléctrica. Entre los años 1995 y 1997 se tuvo que recurrir al transporte de 16,6 hectómetros cúbicos de agua del Ebro por vía marítima.

La desalación constituye una solución cara, puesto que en el fondo supone transformar los combustibles fósiles que generan electricidad, en agua potable. Su coste actual duplica con creces al coste promedio de extracción del agua de pozos, que a su vez multiplica por nueve al del agua procedente de los embalses. Éstos aportan un volumen muy limitado. Según datos de una auditoría realizada al Consorcio de Aguas de la Bahía de Palma publicada en octubre de 2000, el coste de producción de un metro cúbico de agua desalada ronda las 90 pesetas. La procedente de los embalses cuesta unas 10 pesetas. Cada metro cúbico transportado en la “operación barco” costó 441 pesetas.

Pongamos, por ejemplo, el caso de la empresa municipal que gestiona el agua en la capital del archipiélago. Sus políticas actuales de tarifas y de gestión conducen a que prefiera seguir sobre explotando acuíferos subterráneos antes que producir agua desalada. Sigue así el viejo criterio del mínimo coste para la empresa, sin mayores consideraciones.

En nuestra opinión, una política sostenible adecuada en este caso pasa por facturar el agua potable considerando su coste de reposición, que en épocas de sequía debería aproximarse al de un metro cúbico de agua procedente de desaladora. Mantener la actual política de precios conduce a la sobreexplotación del recurso natural. De este modo, la generación actual se apropia del agua fósil acumulada, la consume a precios infravalorados, y deja a las generaciones futuras con mayores dificultades y costes para satisfacer sus necesidades.

De este modo, la empresa turística está vendiendo su producto a un precio inferior al que le correspondería si le imputásemos los costes que realmente debería asumir. Lo que equivale a subvencionar al turismo actual e hipotecar su propio futuro.

Obviamente, la implementación de este tipo de planteamientos conduciría a incrementar los costes de las empresas y de los ciudadanos en general. El producto turístico se encarecería, reduciendo su competitividad con respecto a otros destinos. A ello podemos oponer que esto es cierto en el corto plazo, pero no en el largo, puesto que el agotamiento de los recursos disponibles encarecerá los costes futuros.

Puede argumentarse asimismo que la fabricación de agua mediante la desalación no es una alternativa sostenible si la energía que se utiliza en este proceso industrial procede de combustibles fósiles, como efectivamente sucede en la Islas Baleares.

Este argumento nos traslada a un debate más amplio y complejo: el de los costes de la energía. Más amplio porque los combustibles utilizados proceden de países lejanos y sus precios dependen de mercados internacionales en los que los políticos de un solo país tienen escasa o nula influencia. Y más complejo porque su consumo genera impactos de ámbito planetario: emisiones de dióxido de carbono y otros contaminantes a la atmósfera, lluvia ácida transfronteriza, efecto invernadero, cambio climático, contaminación por accidentes de buques petrolíferos, generación de cenizas por combustión de carbón, y un largo etcétera.

La internalización empresarial de las externalidades inherentes al consumo de estas energías reviste gran complejidad, y se escapa del ámbito de decisión de un ayuntamiento o comunidad autónoma.

En la actualidad, los precios de la energía eléctrica en España están regulados por el gobierno del estado, que establece unas tarifas uniformes en todo el territorio nacional, y un sistema de compensación entre las diferentes empresas y formas de generación. Este precio no internaliza más que en muy pequeña proporción las múltiples externalidades medioambientales que provoca.

Existen alternativas más sostenibles que la actual. Un enfoque del tema energético en un sentido de sostenibilidad, pasa por la sustitución de la energía procedente de combustibles fósiles. Éstos son no renovables, constituyen parte del patrimonio natural del planeta y se encuentran infravalorados y en consecuencia sobre explotados. Su precio seguirá subiendo inexorablemente, a medida que nos vayamos acercando a su agotamiento. Además, su utilización masiva genera diversas formas de contaminación que está poniendo en peligro la vida en el planeta.

La sostenibilidad energética requiere la sustitución de las energías convencionales por energías más limpias. Si nos referimos a la energía eléctrica, deberíamos cambiar la procedente de combustibles fósiles por aquellas de carácter renovable propias de cada región: energía hidráulica donde proceda, energía solar y eólica en el caso de las Islas Baleares,...

Obviamente, esto sólo resultará factible con una política de precios energéticos diferente de la actual. Deberíamos avanzar hacia planteamientos de precios sociales de reposición tales que el coste de la energía obtenida mediante tecnologías renovables se igualara, cuando menos, al precio de facturación de la energía procedente de combustibles fósiles.

En las Islas, probablemente una alternativa más realista por el momento pasaría por una política de subvenciones públicas a la generación de energía solar o eólica, que permitiese al menos igualar el coste de un kilovatio-hora solar al de uno fósil. Y si es posible, que resulte inferior. Esto debería complementarse con la

eliminación de las dificultades de carácter administrativo que existen para hacer efectivo que el sobrante de energía solar generada sea introducido en la red y remunerado por las compañías eléctricas a precios mucho más altos a los que ellas facturan. Esta obligación legal de recompra fue establecida en nuestro país por Real Decreto de 23 de diciembre de 1998. Su efectiva aplicación podría hacer rentable la generación solar de energía eléctrica desde una estricta lógica económica convencional.

Evidentemente, la aproximación a precios sociales de reposición en los dos casos comentados –agua dulce y energía eléctrica- escapa del ámbito de decisión de la empresa turística. Constituye una decisión de política de precios públicos o regulados que está en manos de las administraciones públicas. En tanto se mantenga la actual situación, nuestra propuesta para aquellas empresas turísticas que apuesten por una política informativa avanzada es que proporcionen información cuantitativa de sus consumos de estos recursos, ofreciendo sus ratios de consumo de agua en litros por estancia, y los de energía eléctrica en kilovatios por estancia.

Tal información haría visibles los consumos de recursos básicos, permitiendo a las propias empresas compararse con otras, en aras a mejorar su gestión al respecto. Para los poderes públicos, tal información resultaría muy valiosa para definir sus políticas.

AECA (1999b) señala que el criterio valorativo a coste de reposición resulta útil para medir los rendimientos potenciales de los activos a largo plazo destinados al uso más que a la venta. Este es el caso de los terrenos y las edificaciones turísticas. Asimismo, indica que la utilidad del coste de reposición aumenta cuando tras la adquisición de los activos se producen cambios importantes en los precios o en las condiciones tecnológicas.

Este es precisamente el escenario vivido en los últimos años en las Baleares con respecto a los bienes inmuebles de las explotaciones hoteleras. Como señala el Informe Sa Nostra (2000, p. 107), los precios de venta del alojamiento turístico se fijan a partir de costes históricos, por lo que no han tenido suficientemente en cuenta el alza de los costes derivados del fuerte incremento del valor de la

edificación y de los terrenos y, por tanto, del precio efectivo de su uso. Añade el Informe que *“Las variaciones de precios de alojamiento tampoco han recogido proporcionalmente las elevaciones de los precios de la edificación y, consecuentemente, de los costes efectivos de reposición de los activos”*.

La aplicación del criterio valorativo del coste histórico ha generado en este caso un diferencial importante entre las tasas de crecimiento de los precios hoteleros por una parte, y de los costes reales de los inmuebles y de uso de los terrenos, por otra.

En este último caso, la aplicación del coste de reposición no deriva de la aplicación criterios de sostenibilidad, sino que responde a la misma lógica económica del sistema vigente. El cálculo de los costes de producción a partir de valores históricos compromete la renovación futura de los activos inmobiliarios de la empresa hotelera.

4.3.- PROPUESTA RELATIVA A LA CONTABILIDAD FINANCIERA MEDIOAMBIENTAL.

4.3.1.- Enfoque.

Tal y como ha quedado perfilada en los anteriores apartados, así como en el Capítulo Segundo de este trabajo, la contabilidad financiera medioambiental se ocupa de recoger en las cuentas anuales de las empresas el importe de sus inversiones, gastos, pasivos ciertos, provisiones y contingencias de carácter medioambiental.

Para ello resulta imprescindible establecer unos criterios normativos claros que definan cada uno de estos conceptos, que permitan valorarlos en términos financieros, y que regulen la información externa que se proporciona sobre cada uno de ellos.

Del propio enunciado párrafo anterior se derivan claras limitaciones a su alcance actualmente posible: algunas externalidades escapan hoy por hoy a la posibilidad de expresarlas en términos financieros; otros aspectos medioambientales encontrarán un reflejo inadecuado en tanto no se introduzcan cambios en el marco conceptual, etc.

El enfoque general de nuestra propuesta es que la contabilidad financiera medioambiental facilite en las cuentas anuales la mejor información posible y deseable en clave de sostenibilidad. Le dedicaremos este subapartado 4.3. Y que del resto de aspectos medioambientales que no encuentren acomodo en las cuentas anuales, se dé cuenta aparte, en informaciones cuantitativas expresadas en unidades físicas o bien en información de carácter cualitativo. Éstos últimos ocuparán nuestra atención en el próximo subapartado 4.4 dedicado al reporting medioambiental.

Como ya indicamos en páginas precedentes, nuestra intención al plantearnos esta parte de la tesis era la de adaptar las diferentes propuestas normativas internacionales en el ámbito de la contabilidad financiera medioambiental a las peculiares características de la empresa turística de alojamiento. Adaptación que

cuando proceda debe ser crítica y formular planteamientos alternativos o complementarios que puedan mejorarlas.

Esta tarea se presentaba compleja, habida cuenta que la diversidad de propuestas existente introduce criterios no siempre coincidentes, cuando no abiertamente contradictorios. La juventud relativa del tratamiento contable de los aspectos medioambientales explica, cuando menos en parte, esta realidad.

En nuestro criterio, los pronunciamientos normativos *de ámbito internacional* más importantes en la actualidad, relativos a la contabilidad financiera medioambiental, son los siguientes:

* Las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 1999) números IAS 36, sobre deterioro del valor de los activos; IAS 37 sobre provisiones, activos y pasivos contingentes, y la IAS 38 sobre inmovilizado inmaterial. Pese a que no dibujan un cuerpo normativo completo para la contabilidad financiera medioambiental, tienen clara relevancia en estas cuestiones.

* La propuesta completa del Accounting Advisory Forum de la Unión Europea (AAF, 1995), que recientemente ha derivado en la Recomendación de la Comisión Europea (2001) *“relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas”*.

* La propuesta contenida en el Informe del ISAR, Grupo de Trabajo de las Naciones Unidas sobre Normas Internacionales de Contabilidad e Información (ISAR, 1998), que contiene asimismo un planteamiento completo de la contabilidad financiera medioambiental.

* Los trabajos de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE, 1995, 1996, 1997, 2000).

Otros estudios que, pese a no proceder de organismos de ámbito internacional, provienen de entidades cuyas opiniones tienen clara proyección internacional. Podemos destacar los del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA,

1993, 1994) y del Emerging Issues Task Force (EITF) del Financial Accounting Standards Board (FASB, 1990), entre otros.

A todo ello cabría añadir otros pronunciamientos y normas de ámbito doméstico emitidos en diferentes países, que evitaremos repetir aquí, puesto que ya fueron objeto de reseña en el Capítulo Segundo de este trabajo.

En España, recordemos que la norma más importante relativa al reconocimiento de los aspectos medioambientales en la contabilidad financiera fue introducida en 1998 en la Adaptación Sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico, cuya aplicación se hace extensiva a todas las empresas. Recordemos al respecto el análisis realizado en el Capítulo Segundo.

En vista de lo anterior, nuestra propuesta de adaptación de la contabilidad financiera medioambiental a la empresa turística se apoya fundamentalmente en los planteamientos citados del IASC, Comisión Europea, ISAR, y FEE. Y, naturalmente, en la norma del PGC. Tendremos presentes también las restantes propuestas, que nos serán muy útiles en la siempre necesaria tarea de crítica y de proposiciones alternativas y complementarias a las normas propuestas, cuando proceda.

La Recomendación de la Comisión, junto con la regulación de los aspectos medioambientales del PGC, constituyen los referentes normativos más próximos a las empresas turísticas de nuestro país. En un corto período de tiempo, pueden derivar en una completa regulación normativa de los aspectos medioambientales en la contabilidad financiera que hubiera sido impensable hace muy pocos años. Más aún si esta regulación le otorga carácter obligatorio para las empresas y sus auditores.

Recordemos que la Recomendación Comunitaria es coherente con las normas internacionales IAS 36, 37 y 38 del IASC, en lógica consecuencia de la estrategia definida en el año 2000 por la UE que requiere la aplicación de las IAS por las compañías que coticen en Bolsa a partir del año 2005 (Comisión, 2000b). La Recomendación recoge asimismo los trabajos del ISAR (1998) de Naciones Unidas,

con un enfoque similar. También ha intervenido en su elaboración la FEE, que ha aportado los trabajos arriba citados de su Sustainability Working Party.

En su conjunto, estos pronunciamientos normativos representan un considerable avance en la armonización de la información financiera medioambiental, si la comparamos con la situación existente al inicio de la pasada década de los años 90. Así pues, el intenso debate que sobre estos temas han llevado a cabo investigadores y organismos, está produciendo avances considerables.

4.3.2.- Costes medioambientales: gastos e inversiones.

Una primera cuestión a plantearnos es qué entendemos por medio ambiente. En nuestra opinión, el concepto de medio ambiente debe incluir tanto el entorno natural como el antropizado por la acción humana. Discrepamos por tanto del texto de la Recomendación comunitaria cuando define al medio ambiente como el “*entorno físico natural*”. Y ello porque vivimos en una época histórica marcada por una creciente concentración de la mayoría de la población en entornos urbanos, de cuya bondad ambiental depende en buena medida la calidad de la vida de las personas. En el sector turístico, una buena parte de la oferta radica en lugares urbanizados cuyo entorno debe englobar tanto sus características físicas naturales como otras derivadas de la acción humana, como por ejemplo el ruido o la densidad de población que soportan.

Podemos definir el concepto de **coste medioambiental** como aquel que deriva de las medidas adoptadas por una empresa, o por otras en nombre de ésta, para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias. Estos costes incluyen, entre otros, la gestión de residuos, la protección del suelo y de las aguas, la protección del aire libre y del clima, la reducción del ruido y la protección de la biodiversidad y del paisaje.

El elemento clave para la consideración de un coste como medioambiental lo constituye su objetivo de evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente. Esto coincide con la mayor parte de pronunciamientos internacionales. Los ejemplos concretos propuestos en la definición tienen la virtud de incluir implícitamente

dentro de la consideración como costes medioambientales a algunos muy relacionados con el entorno antropizado, como el ruido o el paisaje.

La Recomendación de la Comisión Europea asume la anterior definición con la denominación de *gasto* medioambiental. En nuestra opinión, este planteamiento introduce confusión terminológica. Resulta más adecuado llamar *coste* medioambiental a lo que la Comisión denomina *gasto*, de modo tal que cuando ese coste sea capitalizable pase a llamarse *activo*, y cuando no lo sea se le considere *gasto* medioambiental.

De acuerdo con la definición, quedarán excluidas del calificativo de medioambiental aquellas sanciones o multas impuestas a la empresa por incumplimiento de la normativa ambiental, así como las indemnizaciones a terceros por perjuicios causados por la contaminación ambiental generada, dado que tales costes no cumplen con la condición de evitar, reducir o reparar daños al medio. En aplicación directa del principio de “quien contamina, paga”, tienen el objetivo de disuadir de la repetición futura de conductas no deseadas, pero no reparan el daño causado. Podemos mencionar como ejemplos en el sector hotelero las sanciones administrativas por contaminación acústica derivadas de las actividades nocturnas de animación, o las derivadas de vertidos de aguas residuales no tratadas²³.

Estos sacrificios de recursos no tienen contrapartida alguna, por lo que en nuestra opinión deben considerarse como **pérdidas relacionadas con el medio ambiente**. El texto de la Recomendación les niega el calificativo de medioambiental. En cambio, el ISAR (1998) se refiere a ellas como *costes relacionados con el medio ambiente*. Una vez más, nuestra opción se basa en la superior visibilidad que esta consideración les otorga, ya que en caso contrario quedarían diluidas entre el resto de multas, sanciones o indemnizaciones.

Por su propia naturaleza negativa, las empresas tienden a ocultar la información sobre multas, sanciones e indemnizaciones. Por ello, debemos aplaudir

²³ De una noticia de prensa extraemos un ejemplo de posible indemnización por contaminación. Un bar situado cerca de un hotel cambió de propietarios, ofreciendo música en su terraza estival hasta altas horas de la madrugada. Los clientes del hotel, imposibilitados de conciliar el sueño, anticiparon su marcha, y se produjeron importantes cancelaciones de reservas. El hotel ha presentado demanda judicial por daños y perjuicios contra el bar.

sinceramente el texto de la Recomendación de la Comisión cuando prescribe que deberá informarse sobre ellas en la memoria de las cuentas anuales, cuando su importe resulte significativo.

La determinación del carácter medioambiental de un sacrificio de recursos dista de ser una cuestión simple. En ocasiones, su identificación como tal es incuestionable, puesto que destina exclusivamente a evitar, reducir o reparar daños. Es el caso, por ejemplo, de una cadena hotelera que ha construido en todos sus establecimientos un espacio destinado a la recogida selectiva de basuras no orgánicas.

Pero en otras ocasiones los costes incurridos responden, además de a consideraciones medioambientales, a otras motivaciones, como el incremento de la rentabilidad de la empresa, de su eficacia productiva, o a razones de seguridad e higiene en el trabajo.

En tal caso, los diferentes pronunciamientos doctrinales coinciden en plantear que:

- a) Si la motivación principal del coste incurrido responde a criterios de rentabilidad, eficacia o seguridad e higiene, no puede considerarse como coste medioambiental.
- b) Cuando existan simultáneamente motivaciones medioambientales y otras que no lo son, pueden repartirse estos costes utilizando métodos de asignación propios de la contabilidad analítica.

Encontramos un ejemplo del caso a) en el de un hotel que sustituya su iluminación convencional por bombillas de bajo consumo, atendiendo a la rentabilidad económica de esta inversión, que viene dada tanto por la reducción en la factura eléctrica, como en el inferior coste de mantenimiento derivado de la menor tasa de sustitución de estas bombillas. También reduce daños al medio ambiente, pero la motivación dominante de la inversión es su rentabilidad.

La no-consideración como coste medioambiental puede tener, entre otros, efectos de carácter fiscal. Recordemos la deducción por inversiones medioambientales en el impuesto sobre sociedades español²⁴.

En nuestra opinión, se trata de un planteamiento razonable, puesto que de algún modo debemos fijar el límite entre lo que es o no de carácter medioambiental. Pero notemos que se trata de un juicio de valor basado en la supuesta intencionalidad de la empresa. En todo caso, el efecto directo de este tratamiento es la dilución de la información sobre estos gastos e inversiones entre el resto. A nuestro juicio, es aconsejable que se proporcione información al respecto en la memoria de las cuentas anuales.

Encontramos ejemplos de b) en muchos casos de renovación y modernización hotelera: las empresas adquieren equipos e instalaciones más avanzados tecnológicamente, que reducen o evitan la contaminación, al tiempo que mejoran la eficacia o la rentabilidad al generar ahorros de consumos. Es el caso de la sustitución de calderas de calefacción, implantación de sistemas que desconectan el aire acondicionado cuando se abren las ventanas, instalación de griferías monomando en las habitaciones, sustitución del riego por aspersión de jardines por sistemas de goteo, etc.

En tales casos, parece que lo más adecuado es calcular qué parte del sacrificio incurrido se destina a la protección medioambiental, y qué parte responde a otras razones. En este mismo sentido se pronuncia también el CICA (1993). El ISAR (1998) deja a la elección de la empresa la aplicación de este criterio, o bien la de otro más restrictivo en el que se considere medioambiental aquello que responda completa y exclusivamente a esta motivación.

Nuestra opinión coincide con la de la Recomendación Comunitaria y la del CICA, puesto que tienen la virtud de ofrecer una mayor visibilidad de las

²⁴ Su regulación actual es bastante restrictiva, tanto por el alcance de lo que se entiende como inversión medioambiental, como principalmente por la exigencia de que la adquisición del activo debe realizarse para cumplir con la normativa medioambiental vigente. Esto restringe el alcance de inversiones deducibles exclusivamente a aquellas de carácter reactivo ante una exigencia normativa. Las de tipo proactivo quedan fuera.

actuaciones medioambientales de las empresas, lo que puede tener consecuencias relevantes.

Existen situaciones en el capítulo de gastos que resultan clarificadoras al respecto, por su simplicidad. Tomemos por ejemplo el caso de un hotel que sustituya el papel convencional por papel reciclado en servilletas, papel higiénico, productos de bienvenida, oficinas, etc. Si el papel reciclado resulta más caro que el convencional, parece lógico que ese sobrecoste sea considerado como un gasto medioambiental, y como tal luzca en la información contable. Lo mismo puede decirse de la sustitución de los productos de desayuno o de bienvenida en las habitaciones en envases individuales por dispensadores a granel, si ello genera un mayor coste de personal que no compensa la reducción en el coste de los productos.

El criterio general de tratamiento contable de los costes medioambientales debe ser que se lleven a gastos del ejercicio, salvo que reúnan los criterios establecidos para su capitalización. Como veremos acto seguido, ésta sólo tiene sentido si los gastos en los que se ha incurrido tienen proyección futura, lo que no ocurre cuando se refieren a actividades pasadas o actuales y a la restauración del medio ambiente a su estado previo a la contaminación.

Si tales gastos se refieren a actividades actuales, deberán cargarse a resultados como **gastos medioambientales corrientes**.

Los costes medioambientales relacionados con daños producidos en períodos anteriores o de tratamiento de residuos acumulados y que no fueron registrados en su día, deben contabilizarse, según la Recomendación Comunitaria, como gastos en el período en que se les reconoce. Coincide al respecto con la posición general de la doctrina contable. Consideramos que deben cargarse a la cuenta de resultados como **gastos extraordinarios de carácter medioambiental**. Conforme a la regulación española, deberá informarse de ellos en la memoria, convenientemente separados de los gastos de naturaleza ordinaria.

Capitalización de los costes medioambientales.

La doctrina contable contempla dos requisitos básicos para la capitalización de costes. El primero, que estén destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa. El segundo, que sean capaces de generar beneficios futuros.

Su naturaleza medioambiental vendrá determinada por estar destinados a evitar o reducir daños futuros, o a conservar recursos. Esto es, la capitalización de los costes medioambientales requiere como condición necesaria el que tengan proyección futura. Los costes incurridos por reparación de daños pasados no son, por tanto, susceptibles de capitalización.

La capitalización de costes medioambientales genera activos materiales e inmateriales de esta naturaleza, y gastos medioambientales a distribuir en varios ejercicios.

Podemos afirmar que, en el planteamiento del marco conceptual habitual, un **activo** es un recurso controlado económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, del cual resulta probable la obtención en el futuro de rendimientos por la entidad (AECA, 1999b; Belkaoui, 1992). La obtención de rendimientos *económicos para la empresa* forma parte consustancial de la definición convencional de activo (véase la IAS 16), ya sea por sí mismo o porque prolongue la vida útil, aumente la capacidad productiva o mejore la eficacia o seguridad de otros activos poseídos por la empresa.

En nuestra opinión, la reformulación del modelo contable en clave de sostenibilidad requiere de la ampliación de este enfoque, en el sentido de que permita considerar *también* como activos medioambientales a aquellas inversiones empresariales susceptibles de generar *beneficios medioambientales* futuros. Esto es, aquellos costes que, sin generar necesariamente rendimientos *económicos* futuros *para la entidad*, sí producen rendimientos medioambientales para la sociedad, al reducir el coste que ésta soporta en forma de externalidades generadas por la empresa.

El texto de la Recomendación Comunitaria se pronuncia a favor de esta opción, al posibilitar la activación de aquellos costes destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa y que “*reducen o impiden la contaminación medioambiental que podrían ocasionar futuras operaciones de la empresa*”.

En nuestra opinión, este planteamiento constituye una de las aportaciones más progresistas, positivas y valiosas de la Recomendación. Supone *de facto* una reformulación implícita del postulado de entidad, al abrir la definición de activo a aquellos que generan rendimientos medioambientales externos a la empresa. Se da así un importante paso adelante en el proceso de asunción por parte de las empresas de las responsabilidades medioambientales y sociales que genera su actividad.

Además, este enfoque del concepto de activo medioambiental presenta la ventaja añadida de que soluciona los problemas conceptuales que plantean aquellos activos que conjugan al mismo tiempo algún beneficio económico futuro para la empresa, con la mejora de sus impactos medioambientales sobre el entorno. En estos casos, siguiendo el concepto más restrictivo, su consideración como inversión medioambiental dependería del peso específico de cada uno de esos componentes.

Por ejemplo, un hotel puede adquirir contenedores para la recogida selectiva de vidrio o de papel. O compactadoras de cartón para posibilitar su reciclaje. Si no obtiene compensación económica alguna a cambio, la aplicación del criterio más restringido impediría su calificación de inversión medioambiental, pues no genera beneficios *económicos futuros para la empresa*, aunque sí para la sociedad. Sin embargo, si –como sucede en casos reales– el municipio le aplica una reducción en la tasa por recogida de basuras (lo que resulta lógico, puesto que disminuye la cantidad de residuos a gestionar), nos encontramos con que tanto la empresa como el entorno obtienen beneficios, con lo que no sabríamos si considerarla como una inversión más, o si darle el carácter de medioambiental.

El texto de la Recomendación Comunitaria coincide en este aspecto con la propuesta del ISAR (1998), que considera apropiada la capitalización de costes medioambientales destinados a la conservación futura del medio ambiente. Análoga actitud adopta el FASB (1990), al permitir la capitalización de los costes

medioambientales de mejora de activos después de su adquisición aunque no amplíen su capacidad productiva, siempre que reduzcan o impidan impactos medioambientales futuros.

Otros posicionamientos, por el contrario, se oponen a ello. Es el caso del criterio mantenido por el CICA (1993), que Larrinaga (1999a, p. 13) describe diciendo que *“aunque desde el punto de vista social se trate de una inversión, el tratamiento que deben recibir estos gastos en el marco contable actual es el de un gasto porque no olvidemos que la determinación de sus eventuales beneficios debe regirse por los preceptos de objetividad y verificabilidad”*.

En nuestro criterio, la valoración de estos costes como activos siguiendo el habitual criterio de coste histórico cumple con los requerimientos de objetividad y verificabilidad. Ciertamente es que en el marco contable actual no resulta viable evaluar ciertas inversiones medioambientales mediante el descuento de flujos de beneficios futuros. Pero, como ya hemos mantenido en el apartado dedicado al marco conceptual, éste precisa de cambios sustantivos si queremos que la sostenibilidad sea algo más que una hermosa palabra.

La posición que apoyamos tiene además la virtud de ser proactiva, de anticiparse al futuro. En efecto, la prevención o reducción de la contaminación futura puede redundar en que la empresa obtenga beneficios económicos de sus otros activos. En el caso de la empresa hotelera, hemos visto cómo una reducción de sus impactos mediante una adecuada gestión medioambiental puede suponer una mejora en su imagen y la del producto que vende a su clientela, traducándose a medio plazo en un incremento de sus ingresos. Por otra parte, tiene efectos beneficiosos sobre el entorno del establecimiento; entorno que, no lo olvidemos, forma parte del propio producto turístico que vende.

Una consideración adicional en defensa de este planteamiento la obtenemos si recordamos que las normas contables no son neutras, sino que tienen efectos económicos: si se impide la capitalización de estas inversiones, se está desincentivando su realización (Larrinaga, 1999a).

Con este enfoque, y sin pretensión exhaustiva alguna, sino más bien con ánimo de servir de ilustración, podemos citar las siguientes inversiones medioambientales en la empresa hotelera:

-Instalación de sistemas de interruptor eléctrico general en las habitaciones mediante tarjeta-llave, que desconecta el consumo cuando el cliente sale. O detectores de presencia que desconectan la iluminación en lugares comunes cuando no hay nadie. Ambos combinan la obtención de beneficios para la empresa –vía reducción de consumos-, con la mejora de su desempeño medioambiental.

-Análoga consideración tendría la instalación de sistemas de reaprovechamiento de aguas grises para el riego o inodoros²⁵.

-Existen otros casos que reducen el impacto de las actividades de la compañía sin suponer, en principio, beneficios económicos directos para ésta. Es el caso de la creación de espacio físico como almacén de envases retornables, o de la inversión en contenedores de recogida selectiva.

En cuanto a los **activos inmateriales** de naturaleza medioambiental, tendrán esta consideración aquellos que reúnan los requisitos arriba explicitados para los activos medioambientales, y tengan una naturaleza intangible.

El texto de la Recomendación Comunitaria señala a título de ejemplo a las patentes, licencias, permisos de contaminación y derechos de emisiones.

Del tenor literal de este texto parece desprenderse que los derechos de emisiones y permisos de contaminación pueden considerarse como activos intangibles de carácter medioambiental. Pongamos un ejemplo relativo al sector turístico.

La Ley General Turística de 1999 impone en las Islas Baleares una restricción al crecimiento, al establecer un *numerus clausus*: dependiendo de las zonas, para autorizar la creación de una nueva plaza turística se exige la amortización (no necesariamente la demolición) de una o dos plazas obsoletas, según los casos. Se

²⁵ Algunos municipios de Baleares, como el de Calvià, los exigen en todas las licencias de obra nueva.

trata de una peculiar versión del conocido tema de los permisos de contaminación estadounidenses, y que podrían extenderse si se hiciera efectivo el Protocolo de Kyoto. En nuestro caso, si una empresa quiere abrir un nuevo hotel, debe adquirir los correspondientes derechos a otro empresario que cese en su actividad y le venda sus plazas.

Esta limitación legislativa ha generado un mercado de compraventa de plazas²⁶. No cabe duda de que quien las adquiere a título oneroso está realizando una inversión en un activo de naturaleza inmaterial, con valor venal en el mercado, y que es capaz de generar rendimientos económicos futuros, al permitir la realización de una actividad lucrativa.

Lo que no resulta tan claro es que su naturaleza sea medioambiental, como parece sugerir la Recomendación Comunitaria. En nuestra opinión, conforme a su propia definición, la adquisición de un derecho de contaminación sólo puede contemplarse como un activo medioambiental si evita, reduce o previene la contaminación futura. El caso que comentamos de la ley balear sólo cumpliría con esta condición básica si se trata de un canje de dos plazas antiguas por una nueva (reduce la contaminación), o bien si, pese a ser canje de una por una, se exigiera la demolición de las antiguas, no se permitiera una nueva edificación en su lugar, y las nuevas plazas resultantes se construyesen con criterios más respetuosos.

Así, por ejemplo, la aplicación de esta ley está resultando en casos en que se cierra un establecimiento hotelero obsoleto, se venden sus derechos de plazas, y el edificio del antiguo hotel se rehabilita y vende como viviendas. En nuestro criterio, no se trata en absoluto de una operación que evite, reduzca o prevenga la contaminación futura. Antes al contrario, más bien la incrementa. Por tanto, nuestra opinión es que en este caso estamos ante un activo inmaterial al que no puede aplicarse el calificativo de medioambiental.

En nuestro criterio, la redacción dada al punto 18 de la Recomendación Comunitaria es confusa, puesto que induce a entender que los derechos de

²⁶ A título orientativo, digamos que en el año 2000 se cerraron operaciones a precios que rondaban las 1.000.000 Ptas. por plaza.

contaminación son en general activos de carácter medioambiental. Esto es cierto en casos como los derechos de emisión de gases de efecto invernadero contemplados en el Protocolo de Kyoto, puesto que suponen un compromiso de reducción global de la contaminación. Pero no lo es en otros casos como el que hemos comentado.

En cuanto a la consideración de un coste medioambiental como **gasto amortizable o gasto a distribuir en varios ejercicios**, planteamos que deben contemplarse como tales aquellos en los que la empresa incurra para evitar, prevenir o reducir la contaminación futura, que aporten beneficios económicos o medioambientales futuros, estén destinados a servir de forma duradera a la empresa *y no tengan valor venal en el mercado*.

Podemos citar como ejemplo algunos costes iniciales en los que incurre la empresa para la implantación de un Sistema de Gestión Medioambiental (SGMA), como son los de la auditoría inicial de diagnóstico, los de formación inicial del personal y los de asesoría externa. En nuestra opinión, tales gastos iniciales reúnen las condiciones para ser capitalizados, puesto que:

- a) Los SGMA introducen en la empresa buenas prácticas medioambientales que evitan o reducen sus niveles futuros de contaminación.
- b) Tal como analizamos en el Capítulo Segundo, con frecuencia la implantación de un SGMA genera beneficios económicos futuros a la empresa turística (tanto por ahorro de costes como por el incremento de ingresos que puede obtener por su mejora de imagen). Naturalmente, también proporciona beneficios al medio ambiente.
- c) Estos gastos precisos para implantar un SGMA tienen proyección económica futura, ya que generarán mejoras en la gestión de recursos y residuos en ejercicios venideros.
- d) Por sí mismos no tienen valor de venta alguno en el mercado.

En consecuencia, consideramos que tales gastos pueden capitalizarse y distribuir su importe entre los ejercicios en que contribuya a generar beneficios

económicos o/y medioambientales. Acorde con este tratamiento, si la empresa recibe alguna subvención para la implantación de un SGMA (como las que otorgó el Programa ECOTUR en Baleares, o las existentes en otras Comunidades Autónomas), debe tratarse como una subvención de capital, que se trasladará a ingresos corrientes al mismo ritmo y proporción en que se distribuyan los gastos a los que está asociada.

En cambio, pensamos que los costes relacionados con el funcionamiento ordinario de un SGMA deben ser considerados como gastos corrientes del ejercicio, e imputados íntegramente a su cuenta de resultados. Es el caso de los gastos de formación medioambiental de personal que no sean los iniciales; los de las auditorías medioambientales periódicas, los derivados de la gestión medioambiental corriente, los de elaboración y difusión de información, etc.

4.3.3.- Responsabilidades medioambientales: pasivos ciertos, provisiones para riesgos y gastos, y contingencias.

Hablando desde una perspectiva histórica, la irrupción del medio ambiente en la información contable ha sido consecuencia en buena parte de la presión de la normativa legal. El reconocimiento contable de las responsabilidades y riesgos medioambientales ha preocupado y preocupa tanto a los administradores de la empresa como a sus auditores. Especialmente en aquellos sectores de actividad más contaminantes, pues su riesgo es mayor.

En nuestra opinión, esta realidad ayuda a explicar el hecho de que el tratamiento contable de las responsabilidades medioambientales sea precisamente uno de los temas de la contabilidad financiera medioambiental más debatidos y estudiados, tanto en la literatura científica, como en los organismos reguladores. Tan sólo en nuestro país, y desde el inicio de los años 90, la lista de trabajos al respecto es notable. Podemos citar, entre otros, los de Bonilla Priego (2000), Calvo Sánchez (1995), Carmona Ibáñez (1995, 1997), Fernández Cuesta (1992, 1994, 1995), Giner Inchausti (1992), Larrinaga González (1995, 1999a, 1999c), Larrinaga y Llull (1999), Llena Macarulla (1999), López Gordo (1999) y Moneva (1996).

Este debate ha fructificado en una posición doctrinal bastante consensuada relativa al tratamiento contable de los pasivos ciertos, las provisiones y las contingencias de carácter medioambiental. Así, en la actualidad, encontramos una amplia coincidencia al respecto entre los posicionamientos de los principales pronunciamientos normativos: la Recomendación Comunitaria, las normas internacionales del IASC, las del ISAR de naciones Unidas, las de la FEE, etc. Esto nos sitúa en una posición más cómoda al plantear la propuesta para su reconocimiento y valoración contables que presentamos a continuación.

Con carácter previo, resulta obligado reconocer que, hoy por hoy, la empresa hotelera está sometida a un grado de presión legislativa relativamente bajo por lo que se refiere al reconocimiento de costes medioambientales futuros en forma de pasivos, provisiones y contingencias. Y ello tanto por el número de regulaciones normativas que le afectan, como por su importancia relativa hablando en términos cuantitativos. Pese a esta realidad actual, el planteamiento que presentamos en las siguientes páginas contiene un tratamiento completo de estas responsabilidades, pues así queda abierto para acoger la futura evolución de los acontecimientos, que con seguridad traerán consigo mayores niveles de exigencia.

Podemos decir que estamos ante un **pasivo medioambiental cierto** cuando tenemos una deuda real cierta de carácter medioambiental en la que no existe incertidumbre alguna en cuanto a su importe o fecha de pago. Tal obligación deberá reconocerse del mismo modo que el resto de pasivos frente a terceros. La empresa tiene una obligación actual cierta ocasionada por hechos pasados y que va a generar un flujo de salida de recursos cuyo importe y fecha son ciertos.

Resulta fundamental puntualizar aquí que la naturaleza de la obligación que generará una salida futura de recursos puede ser de dos tipos:

- a) **Jurídica**, cuando la empresa tiene una obligación de *carácter legal o contractual* de evitar, reducir o reparar un impacto medioambiental.
- b) **Tácita**, cuando nace de *compromisos públicamente asumidos* por la empresa, a los que ésta no puede sustraerse porque, como consecuencia de declaraciones de intenciones o de principios

publicadas, o de sus pautas de actuación, ha asumido una responsabilidad medioambiental frente a terceros que le obliga a adoptar medidas para evitar, reducir o reparar los daños generados.

La obligación que la Recomendación de la Comisión denomina *tácita* coincide plenamente con la de idéntico contenido que el IASC en su IAS 37 nombra como *obligación asumida o de compromiso*.

Este aspecto constituye una de las razones que justifican la importancia que le hemos venido dando a la publicación de información medioambiental externa, ya sea en las cuentas anuales o en declaraciones como la exigida por el Reglamento EMAS. Si en esa información escrita y de carácter público la empresa asume compromisos concretos de mejora de su actuación medioambiental, esto puede generar en el futuro el reconocimiento de este tipo de obligaciones tácitas. De ser así, la información medioambiental tiene en este caso efectos económicos directos, que van mucho más allá de una simple cuestión de imagen.

Si la empresa no tiene obligación ni jurídica ni tácita, pero existen daños medioambientales causados por ésta, no se reconocerán como pasivos en balance, sin perjuicio de que deban aparecer como contingencias en la memoria, conforme veremos a continuación.

Atendiendo a su grado de certeza o incertidumbre, podemos clasificar las responsabilidades medioambientales del siguiente modo:

- a) **Pasivo medioambiental cierto:** cuando existe *certeza* (probabilidad igual a 1) de que la liquidación de una obligación actual ocasionada por hechos pasados generará un flujo de salida de recursos que comporten beneficios económicos, y su importe y vencimiento son conocidos.
- b) **Provisión para riesgos y gastos medioambientales:** cuando la obligación definida en los términos del punto anterior es cierta (probabilidad igual a 1) o *probable* (probabilidad mayor de 0,5), pero

su importe o fecha de cancelación no están definidos de forma cierta, siempre que se pueda hacer una estimación fiable de su cuantía.

- c) **Pasivos contingentes:** cuando la obligación definida en los términos anteriores es sólo *posible* (probabilidad menor a 0,5), o bien en el caso excepcional de una provisión cuya cuantía no pueda estimarse de un modo fiable.

Si el grado de probabilidad de la obligación es remoto, próximo a cero, no es preciso facilitar información alguna.

Conforme a los criterios contables generalmente aceptados, los pasivos ciertos y las provisiones para riesgos y gastos medioambientales deben reconocerse en el pasivo del balance. Las contingencias, en la memoria.

El incumplimiento de la normativa urbanística constituye una posible causa de responsabilidades medioambientales en las empresas hoteleras, que según su grado de incertidumbre puede generar pasivos, provisiones o contingencias de cuantía material.

Otros ejemplos los podemos encontrar en el incumplimiento de la legislación sobre emisiones a la atmósfera o al agua, ruidos, gestión de residuos tóxicos o peligrosos (fluorescentes, pinturas, etc.), aunque en algunos casos su importancia relativa cuantitativa puede no ser significativa y, en consecuencia, no exigir su reflejo en la información contable.

En los casos en que el coste futuro está relacionado con eventos acaecidos en ejercicios pasados, la provisión medioambiental se abonará con cargo a un gasto extraordinario, en consonancia con el tratamiento conceptual que propusimos en páginas anteriores. En nuestro PGC, el asiento es de cargo a cuenta del subgrupo 67 *Gastos Extraordinarios*, con abono a cuenta del subgrupo 14 *Provisiones para Riesgos y Gastos*.

Por el contrario, si el coste medioambiental futuro está ocasionado por hechos sucedidos en el presente ejercicio, la provisión se abonará con cargo a una cuenta de gastos corrientes.

En ocasiones, los costes medioambientales futuros están total o parcialmente cubiertos por terceros. Por ejemplo, por una compañía de seguros. En tal caso, debemos propugnar la salvaguarda del derecho de los usuarios de los estados contables a obtener información tanto del importe total de la responsabilidad, como de la parte cubierta por terceros.

Debe respetarse el principio de no-compensación. Si la responsabilidad aparece en balance como un pasivo cierto o una provisión, la eventual recuperación de su importe por una compañía de seguros aparecerá como un activo, siempre que no existan prácticamente dudas de que se recibirá esa indemnización. Si la responsabilidad tiene el carácter de contingencia, debe informarse sobre ella y su eventual recuperación en la memoria.

Desgraciadamente, pese a que el principio de no-compensación es bien conocido, la práctica real no siempre lo respeta, tal vez porque a nadie le gusta dar malas noticias.

Así, por ejemplo, en 1998, la rotura de la presa de residuos tóxicos en la mina de Aznalcóllar contaminó con aguas y lodos cargados de metales pesados muchos kilómetros del río Guadiamar y el entorno del Parque Nacional de Doñana. En su informe de resultados del último trimestre de 1998, la compañía Boliden publicó que había dotado una provisión extraordinaria de 34 millones de dólares, *una vez descontado el importe cubierto por los seguros*.

Larrinaga et al. (2000) han realizado un estudio empírico sobre la aplicación que las empresas eléctricas españolas han hecho de la información medioambiental requerida en su adaptación sectorial del PGC durante los ejercicios de 1998 y 1999. Con respecto a las contingencias, el informe concluye que *“la mayoría de entidades analizadas afirman que dichas contingencias están cubiertas por un seguro de responsabilidad civil, que suele cubrir la derivada de la contaminación accidental, el manejo de residuos y las derivadas de emisiones. Sin embargo, solamente una compañía indica el límite cubierto por dicho seguro”*.

En cuanto a la medición del importe de las responsabilidades medioambientales, debe buscarse la mejor estimación del coste futuro para liquidar

la obligación, teniendo en cuenta la situación actual y su evolución futura previsible. Si se obtienen diferentes resultados en la estimación, se elegirá la más elevada, siguiendo el principio de prudencia.

La valoración de las provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento (por ejemplo, los de canteras y minas) presenta mayor nivel de discrepancias entre la doctrina contable.

Existe consenso en considerar que tales responsabilidades medioambientales deben reconocerse al mismo tiempo que la empresa desarrolla sus actividades ordinarias, ya que son éstas las que generan la obligación de restauración. En consecuencia, su reconocimiento no debe posponerse hasta el cierre de la empresa.

Existen dos opciones principales para el registro contable de las provisiones de restauración y costes de desmantelamiento:

1.- La opción preferida por la Recomendación Comunitaria es coincidente con la postulada por la IAS 37: al inicio de la actividad de la empresa, se incrementará el valor de entrada del activo a restaurar o desmantelar, por el coste total estimado de la restauración, reconociéndose simultáneamente como contrapartida una provisión por ese mismo importe. Ese gasto medioambiental capitalizado se imputa al resultado de cada ejercicio a medida que se va amortizando el activo.

2.- El tratamiento previsto en la Cuarta Directiva: la dotación gradual de la provisión en cada uno de los ejercicios en que el activo contribuye a generar ingresos, contra un cargo a cuenta de gasto corriente.

En ambos criterios el cargo anual a la cuenta de resultados es el mismo, pero existen dos diferencias relevantes: en la opción 1 el activo luce por un valor superior, y asimismo la provisión aparece en el pasivo dotada por la totalidad desde el primer ejercicio de actividad. En la opción 2 la provisión va creciendo paulatinamente ejercicio a ejercicio, y el activo no experimenta incremento alguno en su valor.

La Recomendación Comunitaria admite ambos tratamientos contables, aunque considera preferible el primero. Personalmente, pensamos que esta opcionalidad va

claramente en contra de uno de los objetivos básicos que persigue la propia Recomendación, que no es otro que posibilitar la comparabilidad de la información contable medioambiental. Es de lamentar que la Comisión no se haya decantado por una opción única, quedándose a medio camino entre la dotación progresiva tradicional prevista en la Cuarta Directiva por un lado, y la opción política de acercamiento a las normas internacionales del IASC, por otro.

Ciertamente, la elección dista de ser clara. Podemos argumentar que la opción de la IAS 37 supone que el activo vale más cuanto mayor daño medioambiental produce. Ciertamente, en el marco conceptual convencional, el importe con el que aparece un activo en el balance se entiende como su valor a coste histórico, lo que avala esta interpretación. Sin embargo, también podemos considerar que la adición del coste de desmantelamiento al de adquisición del activo está rompiendo en cierta medida el criterio del coste histórico: es en realidad una mezcla de éste con el coste futuro de restauración.

Esto constituye, en nuestra opinión, un argumento en su favor: el *coste* real (que no el valor de compra) asociado a la explotación de una cantera no se restringe a su valor de adquisición, sino que debemos sumarle los costes medioambientales que supondrá la restauración del entorno. Tales costes hacen que su explotación sea más cara, pero no que la cantera tenga más valor. Para evitar confusiones, caso de seguir el criterio de la IAS 37, consideramos que se debería informar en la memoria de qué parte del coste es el precio pagado por la adquisición o producción del activo, y qué parte corresponde al importe estimado de restauración. Nos posicionamos a favor de esta opción, pues nos parece que favorece mejor la visibilidad de la dimensión medioambiental completa de este tipo de inversiones.

La constitución gradual de la provisión por restauración presenta, por su parte, la ventaja de que su importe acumulado en cada ejercicio se puede ir ajustando mejor al coste real estimado de restauración en ese momento. Pensemos, por ejemplo, en una cantera de piedra cuya explotación se prevé dure 50 años. Los costes reales de restauración irán creciendo a medida que vaya avanzando la explotación, de modo tal que si, por razones imprevistas de mercado, dejara de ser

rentable una vez transcurridos solamente 10 años, su dotación progresiva se ajustaría mejor a la realidad que aquella que se hubiera realizado por el total en el momento inicial, siguiendo el criterio de la IAS 37. Como contrarréplica, resulta claro que éste último es susceptible de ser ajustado sin mayores complicaciones.

En nuestra opinión, la opcionalidad prevista en la Recomendación es poco acertada, máxime si tenemos en cuenta la propia naturaleza jurídica de una *Recomendación* a efectos de su traducción real a cada estado miembro. Ello no obstante, esta crítica queda matizada porque el texto dispone, caso de que la empresa opte por la dotación gradual, que se deberá informar en la memoria del importe total que se necesitaría para cubrir tales costes a largo plazo.

Otra cuestión importante en la valoración de las responsabilidades medioambientales es **la oportunidad o no de descontar los flujos futuros de salidas de caja.**

La Recomendación de la Comisión permite su descuento a valor actual, si bien no es obligatorio hacerlo, por lo que nuevamente se introduce una opcionalidad que irá en detrimento de la comparabilidad. La empresa deberá informar en la memoria del método escogido y de los criterios aplicados en su cálculo. Coincide con la IAS 37 al recomendar el uso de valores descontados cuando el valor del dinero en el tiempo sufra cambios importantes.

Otros posicionamientos doctrinales son contrarios al descuento, como el del Emerging Issues Task del FASB (1990), que sólo lo contempla para los pasivos ciertos. Por su parte, el CICA (1993) permite el descuento de las provisiones si su importe es elevado y su realización es muy lejana.

En nuestra opinión, nos parece más adecuada la valoración sin descuento, salvo que el escenario económico actual se altere en el sentido de introducir cambios importantes en el valor del dinero en el tiempo. En este mismo sentido se pronuncia Larrinaga (1999a), que recuerda que el hecho de que la responsabilidad futura contenga elementos de incertidumbre resta argumentos para el descuento.

4.3.4.- Difusión de la información financiera medioambiental.

Nos ocuparemos en este subapartado de la revelación a los diferentes usuarios de información medioambiental de contenido financiero. Dedicaremos el siguiente al reporting medioambiental no financiero.

Por su propio contenido, el lugar natural para la publicación de información financiera medioambiental está en las cuentas anuales de la entidad: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria. Consideramos que la inclusión en ellas de la información medioambiental debe ser el objetivo fundamental a conseguir para lograr la mayoría de edad de la contabilidad financiera medioambiental.

Su inclusión efectiva en las cuentas anuales equipararía a la información contable de carácter medioambiental con el resto, garantizaría su publicidad mediante su depósito en el Registro Mercantil, y lo que tal vez resulte más decisivo: esa información debe ser auditada, lo que implica que la profesión auditora se implique en el tema y verifique la calidad de la información medioambiental contenida en las cuentas anuales.

Detallamos a continuación nuestra propuesta de contenidos medioambientales para las cuentas anuales. Tiene un enfoque de alcance general, aunque en algunos ejemplos la aplicaremos a las especificidades de la empresa turística de alojamiento.

Naturalmente, en su formulación hemos incorporado algunas restricciones que impone el entorno geográfico en el que nos encontramos. Concretamente, las de la Cuarta Directiva europea, las adaptaciones sectoriales del PGC español, y el texto de la Recomendación Comunitaria, que seguramente condicionará de forma importante el escenario europeo de los próximos años en el tema que nos ocupa. Como ya hicimos en páginas anteriores, esto no implica renuncia alguna a su crítica ni a la presentación de propuestas alternativas, cuando pensemos que está justificado.

Información en las cuentas anuales sobre activos y gastos amortizables de naturaleza medioambiental.

Como es bien sabido, la Cuarta Directiva clasifica el activo del balance acorde con el criterio clásico de la naturaleza de las inversiones realizadas. De este modo, los activos se ordenan en cuentas indicadoras de esa naturaleza: edificios, elementos de transporte, maquinarias, etc.

Obviamente, este criterio de ordenación *por naturaleza* no es simultaneable con el que se deriva de una ordenación *por destino*. Como hemos visto, el carácter medioambiental de un coste viene determinado por su función o destino, pues son aquellos que están *destinados a* evitar, reducir o reparar daños al medio.

Nos parece evidente que los esfuerzos normativos realizados para perfilar los conceptos y los criterios de reconocimiento y valoración de los aspectos medioambientales, deben encontrar su reflejo informativo en las cuentas anuales.

Por tanto, consideramos que la información relativa al destino medioambiental de los costes capitalizados debe facilitarse en la memoria.

Coincidimos al respecto con el criterio seguido por el PGC en sus adaptaciones sectoriales aparecidas desde 1998. La nota en la memoria relativa a información sobre el medio ambiente requiere información sobre: *“Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente, indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de manera individualizada”*.

En nuestra opinión, se trata de una información bastante completa, aunque consideramos que debe hacerse extensiva a las inmovilizaciones inmateriales y a los gastos a distribuir en varios ejercicios que sean de naturaleza medioambiental.

En cambio, los requerimientos informativos que al respecto formula la Recomendación Comunitaria son mucho más parcos. Se limita a exigir la publicación en la memoria del *“importe del gasto medioambiental capitalizado*

durante el período de información... En la medida en que sea posible y relevante, es oportuno facilitar un desglose del gasto capitalizado por ámbito medioambiental, como se indica en el punto 4 de la sección 2 anterior". Este punto remite a las definiciones detalladas de costes medioambientales publicadas por la Oficina Estadística de las Comunidades Europeas (Eurostat), que los clasifica según su destino: para evitar ruidos, reducir emisiones a la atmósfera o a las aguas, proteger el suelo, etc.

A nuestro parecer, no existe suficiente concordancia entre los esfuerzos normativos contenidos en la Recomendación para reconocer y valorar los costes medioambientales capitalizables, y su magra traslación a los estados contables, que ofrece una visibilidad manifiestamente mejorable, en la línea ya comentada del PGC español. Éste contempla información sobre su naturaleza y su destino, así como los criterios aplicados en su valoración inicial y en sus correcciones valorativas.

Información en las cuentas anuales sobre pasivos ciertos, provisiones y contingencias de naturaleza medioambiental.

Respecto a estos elementos de pasivo, la estructura convencional del balance de situación permite que los pasivos ciertos y las provisiones para riesgos y gastos de naturaleza medioambiental luzcan en rúbrica propia. En nuestra opinión, ésta es la alternativa preferible, pues incrementa su visibilidad. Por su propia naturaleza, la información sobre los pasivos contingentes debe aparecer en la memoria.

El texto de la Recomendación Comunitaria avala este desglose, y dispone que los estados miembros podrán imponer al efecto subdivisiones más detalladas de las partidas previstas en los modelos de balance y de cuenta de pérdidas y ganancias de la Cuarta Directiva.

Y añade un criterio que compartimos: *"En la medida en que sean de una cierta importancia, resulta más adecuado mostrar las responsabilidades medioambientales en el balance. De no ser así y siempre que sean de una cierta importancia, deberán precisarse separadamente en la memoria"*.

Nos parece un planteamiento digno de aplauso, por la visibilidad de primera fila que otorga a un tipo especial de pasivos de los que resulta práctica habitual que las empresas eviten informar sobre ellos.

Menos plausible nos parece que el texto comunitario indique que “*Las provisiones deberán figurar en el balance en la partida Otras provisiones”*, aunque luego autorice el desglose arriba indicado, e imponga en la memoria su detalle pormenorizado. En nuestra opinión, resulta más adecuado proponer directamente su aparición separada en balance bajo una rúbrica específica, que podría ser la contenida en las adaptaciones sectoriales del PGC: Cuenta (145) *Provisión para actuaciones medioambientales*, sin perjuicio de un mayor detalle en la memoria cuando proceda.

Por su parte, el modelo de balance de las adaptaciones sectoriales del PGC aplica ese mismo criterio de diluir las provisiones medioambientales dentro de la rúbrica genérica de *otras* provisiones. En la memoria requiere que se informe de su naturaleza y que se indique para cada una de ellas su saldo inicial, dotaciones, aplicaciones, y saldo final. Nos parece que se trata de una información muy completa y adecuada, dada la incertidumbre que afecta a este tipo de provisiones.

De un modo análogo, pensamos que los pasivos ciertos deben aparecer en el balance separadamente, indicando su carácter medioambiental.

El grado de incertidumbre que rodea a los pasivos medioambientales alcanza su graduación máxima en los pasivos contingentes. Precisamente por ello, creemos que si aspiramos a que realmente las empresas faciliten información pública sobre ellos, deben hacerlo con profusión de detalle, pues de otro modo el lector de los estados financieros tendrá dificultades de forjarse una imagen fiel de su alcance. Debemos felicitarlos al respecto, pues existe una coincidencia rotunda entre los diferentes pronunciamientos normativos (ISAR, 1998, FEE, 1995, CICA 1993) a favor de que se distingan las provisiones medioambientales del resto, y de que se proporcione información detallada sobre cada una de ellas.

No debe extrañarnos, por tanto, que los requerimientos informativos al respecto sean abundantes:

El PGC requiere en la memoria información sobre *“Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo los riesgos transferidos a otras entidades, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos mínimos y máximos”*.

Por su parte, la Recomendación Comunitaria se pronuncia en análogo sentido, al requerir información sobre *“las responsabilidades medioambientales contingentes... incluida la información de contenido con el detalle suficiente, de forma que se pueda conocer la naturaleza de la contingencia. Si existen incertidumbres significativas de medición que impiden calcular el importe de la responsabilidad medioambiental, se deberá indicar este hecho junto a las razones que lo provocan y, cuando sea posible, toda la gama de resultados posibles”*.

La Recomendación requiere en general que en la memoria se informe de los criterios de valoración aplicados a todas las cuestiones medioambientales. Por lo que a pasivos se refiere, establece los dos requerimientos puntuales que exponemos a continuación.

- a) Para cada responsabilidad medioambiental de cierta importancia, una descripción de su naturaleza y una mención del calendario y las condiciones de pago, junto con una explicación del daño y de las normas o reglamentos que requieren su reparación y las medidas de restauración o prevención que se hayan propuesto. Estos requerimientos clarifican su contenido a los usuarios de los estados contables.
- b) Si se ha optado por la valoración actual de los futuros flujos de salida de recursos y el efecto del tipo de descuento es de cierta importancia, se deberá precisar el importe no descontado de la responsabilidad y el tipo de descuento utilizado. Ya hemos comentado este aspecto en páginas precedentes.

Información en las cuentas anuales sobre gastos medioambientales no capitalizables.

La Cuarta Directiva europea contempla dos criterios de clasificación de los gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias: uno, que responde a su *naturaleza u origen*, es el adoptado en nuestro país. El otro criterio clasificativo atiende a la *función* de la actividad empresarial *a la que se destina*, entendiéndose por tales a las clásicas de producción, distribución, administración, etc.

Como bien sabemos, el carácter medioambiental de un coste viene determinado por su *función*: son aquellos que están *destinados a* evitar, reducir o reparar daños al medio.

Evidentemente, en países como el nuestro, la clasificación de los gastos por naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias no permite su identificación simultánea por su función medioambiental. Tampoco en el caso de que se hubiera optado por la clasificación por funciones productivas nos permitiría hacer lucir separadamente los gastos medioambientales, pues se trata de un destino posible en todos los departamentos de la empresa: producción, administración, comercialización, etc.

En consecuencia, deberemos recurrir a la memoria para proporcionar una información tan valiosa como es la relativa al importe y concepto de los gastos medioambientales del ejercicio.

Así lo dispone el texto de la Recomendación Comunitaria, que señala que la memoria debe incluir *“el importe del gasto medioambiental consignado en la cuenta de pérdidas y ganancias y sobre qué base se parte para calcular tal importe. Cuando proceda, una subdivisión detallada de las partidas que la empresa haya identificado como gasto medioambiental, de forma que sea adecuada en función de la naturaleza y el tamaño de las operaciones comerciales de la empresa y de los tipos de cuestiones medioambientales que le sean pertinentes”*.

Pensamos que la Comisión ha perdido una buena oportunidad de ofrecer una guía de clasificación de los gastos medioambientales que sin duda habría redundado

en una mayor comparabilidad que la que derivará de una formulación tan genérica como la anterior. En su descargo, podemos plantear dos argumentaciones:

- a) El incipiente estadio de desarrollo de la contabilidad y el reporting medioambientales y su escasa implantación real dificultan hoy por hoy una normalización completa. La variada tipología empresarial a la que se dirigen plantea especificidades muy distintas en diferentes sectores de actividad, tamaños, países, etc. Sus actitudes ante el medio ambiente, también.
- b) La Comisión ofrece una guía para el desglose de los gastos medioambientales, contenida en las definiciones de la Eurostat, que se rige por su destino: emisiones a la atmósfera, aguas residuales, protección del suelo y de las aguas, residuos, ruidos, y protección de la naturaleza. En nuestro criterio, ello supone una buena orientación genérica, que mejorará a medida en que se utilice en los diferentes sectores.

Además, la Recomendación introduce el requerimiento de que en la memoria se establezca la necesaria distinción entre los gastos medioambientales corrientes, y las pérdidas y gastos extraordinarios.

En esta misma línea, la nota de la memoria del PGC pide información sobre *“los gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, distinguiendo los gastos de carácter ordinario y aquellos de naturaleza extraordinaria, indicando en todos los casos su destino”*.

Las definiciones de la Eurostat constituyen una guía para indicar su destino, guía que se echa en falta en el PGC.

En cuanto a la clasificación básica de los gastos medioambientales, podemos sintetizar nuestro discurso contenido en las páginas anteriores estableciendo la siguiente tipología:

- a) **Gastos medioambientales extraordinarios:** los imputados al ejercicio presente como consecuencia de eventos acaecidos en

ejercicios pasados. Por ejemplo, los derivados de la reparación de daños por contaminación.

- b) **Gastos medioambientales corrientes:** los imputados al ejercicio presente como consecuencia de eventos actuales. Contribuyen a la obtención de beneficios actuales (económicos o medioambientales). Por ejemplo, los de gestión de los residuos producidos por la actividad empresarial en el propio ejercicio.
- c) **Pérdidas extraordinarias de origen medioambiental²⁷:** sacrificios de recursos que no tienen contrapartida equivalente, como por ejemplo las multas, sanciones e indemnizaciones por incumplimiento.

La Recomendación Comunitaria incluye información sobre estas tres categorías en la memoria, respectivamente en sus puntos 5.b), 6.e) y 6.f).

En el capítulo de los ingresos, la Recomendación indica que se facilite información en la memoria sobre los incentivos fiscales recibidos o a los que se tiene derecho. Consideramos que debería incluirse una referencia a las eventuales subvenciones medioambientales recibidas por la empresa.

En nuestros Capítulos Segundo y Tercero hemos tenido ocasión de constatar la escasa presencia actual de los aspectos medioambientales en la contabilidad financiera de las empresas, tanto en el ámbito internacional, como en España, y también en las empresas turísticas de alojamiento de las Islas Baleares. Por ello, consideramos que, si finalmente el texto de la Recomendación Comunitaria se traduce en disposiciones normativas *de carácter obligatorio* en los estados miembros que hagan que las empresas y sus auditores las apliquen efectivamente,

²⁷ Recordemos que no tienen un carácter medioambiental estricto, puesto que no están destinados a evitar, reparar o reducir el daño. Sin embargo, sí responden a un origen medioambiental, por lo que hemos propuesto en páginas precedentes que se les visibilice indicando este origen.

La Recomendación Comunitaria incurre en una contradicción con respecto a esta cuestión. En el punto 3 de la sección 2 de su Anexo, dedicado a definiciones, excluye de la definición de gasto medioambiental a las multas, sanciones e indemnizaciones. En cambio, en la sección dedicada al contenido de la memoria, punto 6.f), señala que estos conceptos deben indicarse separadamente, “*si no se han indicado ya como partidas extraordinarias*” en el punto 5.b, que habla de los **gastos medioambientales extraordinarios** cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

estaremos ante un avance de la contabilidad medioambiental de dimensiones históricas.

En todo caso, la Recomendación tiene una virtud inestimable: constituye, con las limitaciones comentadas, un completo cuerpo normativo para la contabilidad financiera medioambiental, que delimita con precisión sus conceptos, normas de valoración y de presentación de la información. Pensamos que supone un avance tan importante que a partir de ahora será de referencia obligada al abordar estas cuestiones. Bien es cierto que no todo el mérito es de la Comisión, puesto que, como hemos apuntado, su Recomendación parte de las aportaciones propuestas por otros organismos internacionales, las refunde, completa y profundiza. Hecho que le confiere una proyección internacional que va más allá del ámbito europeo.

4.4.- PROPUESTA RELATIVA AL REPORTING MEDIOAMBIENTAL NO FINANCIERO.

4.4.1.- Enfoque.

En los precedentes capítulos de este trabajo dejamos patente que la consideración de los costes medioambientales presentes y futuros con contenido patrimonial para una empresa privada no agota la información deseable en una contabilidad acorde con una economía sostenible: hay externalidades que siguen sin internalizarse, aspectos que no somos capaces de valorar en términos financieros, otros no medibles, etc.

La contabilidad financiera medioambiental o *environmental accounting* se ocupa de aquellos aspectos de esta naturaleza con contenido patrimonial, que podemos expresar en cifras financieras. Le hemos dedicado el apartado precedente.

En el presente nos ocuparemos del *environmental reporting*, o información medioambiental no financiera. Su función es la de completar a la *environmental accounting* ofreciendo información no patrimonial, a través de la descripción cualitativa (narrativa) y de la cuantificación en unidades físicas, de aquellos aspectos adicionales que son precisos para ir hacia una información medioambiental en clave de sostenibilidad.

Como pudimos constatar en los Capítulos Segundo y Tercero, el *environmental reporting* se encuentra en un estadio de desarrollo menos avanzado que la contabilidad financiera medioambiental. Contribuye a ello su carácter generalmente voluntario, el que habitualmente se ubique en apartados no obligatorios del informe anual de las empresas, y que no sea verificada por expertos independientes. Esto se traduce con frecuencia en prácticas poco deseables de “marketing ecológico”: hermosas declaraciones sin contenido real, falta de cuantificación, ocultación de “malas noticias”, etc.

La marcada juventud del reporting medioambiental ayuda a comprender este estado de cosas. Recordemos que su primera armonización de importancia, por su alcance y garantías de calidad, data de 1995, año en que entra en vigor el

Reglamento Comunitario EMAS, con su Declaración Medioambiental verificada que ha sido objeto de nuestro análisis en los Capítulos Segundo y Tercero.

Desde entonces se vienen realizando esfuerzos diversos hacia la normalización de este tipo de información.

Entre los de ámbito mundial destaca la “Global Reporting Initiative” (GRI, 2000) que se creó a finales de 1997 por la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) en asociación con el United Nations Environment Programme (UNEP), e incorpora la participación activa de empresas, ONGs, organizaciones de contables y auditores, y otros stakeholders.

Tiene la finalidad de diseñar una guía global para elaborar memorias en las que se recojan todos los aspectos de la sostenibilidad: el medioambiental, el económico y el social, aunque hasta ahora ha desarrollado más ampliamente los aspectos ambientales. Entidades como el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) y la Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) del Reino Unido dan apoyo y participan en el comité directivo de la GRI.

La GRI ha adoptado en sus directrices las hipótesis básicas y las características cualitativas del marco conceptual para la contabilidad medioambiental propuestas en el documento de la FEE (2000).

Persigue que las memorias ambientales y de sostenibilidad tengan un nivel de aceptación y de práctica general, al igual que ocurre con las memorias financieras. Para ello, regula sus contenidos en búsqueda de la deseable comparabilidad, y requiere su verificación externa. La GRI aplica un proceso de emisión de directrices que se contrastan en su aplicación real y se someten a revisión, de modo que van evolucionando y perfeccionándose. Está todavía algo lejos de poder ofrecer un documento definitivo.

Pese a que consideramos que la GRI constituye una interesante y valiosa aportación, hemos optado por no utilizarla como documento base de nuestra propuesta, básicamente por dos motivos. Uno, por la amplitud de su alcance: se trata de integrar en un único informe los aspectos económicos, sociales y

medioambientales, mientras que en nuestro trabajo nos hemos centrado fundamentalmente en éstos últimos. Y dos, porque la muy escasa práctica del reporting medioambiental existente en la actualidad entre las empresas hoteleras, hace recomendable formular una propuesta avanzada, pero que al tiempo se ajuste a las características propias del sector.

Además de las propuestas de EMAS y GRI, los documentos arriba citados del ISAR (1998) y la propia Recomendación de la Comisión Europea (2001) hacen valiosas aportaciones a la normalización de la información medioambiental de contenido no financiero en el informe anual de las empresas.

Plantaremos nuestra propuesta de aplicación del reporting medioambiental a las empresas hoteleras, partiendo de los resultados obtenidos en nuestros estudios empíricos del Capítulo Tercero, recogiendo aportaciones de estos cuatro trabajos internacionales, y añadiendo nuestras propias propuestas.

El reporting medioambiental se ubica en la Recomendación Comunitaria en el apartado relativo a “*Publicación en el informe anual y en el informe anual consolidado*”. La traducción castellana del término original inglés *annual report* plantea una cuestión terminológica. El texto de la Recomendación se refiere al artículo 46 de la Cuarta Directiva, que en su día tradujo oficialmente el *annual report* por *informe de gestión*. Así se ha incorporado a nuestro derecho contable, que contempla para éste el contenido exacto que prevé la Directiva para el *annual report*. Si bien es cierto que ese contenido es poco preciso: “*exposición fiel sobre la evolución de los negocios, la situación de la sociedad, los acontecimientos posteriores al cierre, la evolución previsible de la sociedad...*”

La ventaja del informe de gestión sobre otro tipo de información anual no regulada estriba en su carácter obligatorio para las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios. Lo que a su vez presenta la importante cualidad de que los auditores de cuentas deben pronunciarse sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales.

En nuestra opinión, resulta muy deseable garantizar la concordancia entre la información medioambiental de contenido financiero recogida en las cuentas

anuales, con la de carácter no financiero que la complementa. Por lo que sería conveniente su regulación con carácter obligatorio, y el refuerzo de su fiabilidad mediante el pronunciamiento de los auditores.

4.4.2.- Contenidos.

Sobre la base de las anteriores consideraciones, pasamos a plantear nuestra propuesta de contenidos para la información medioambiental no financiera de las empresas turísticas de alojamiento, que incluye los extremos que indicamos a continuación.

a) Un resumen descriptivo de las actividades y características de la empresa.

El reporting medioambiental debe complementar la información de carácter financiero, de forma que los diferentes grupos de stakeholders interesados en ella puedan obtener una imagen fiel de los aspectos medioambientales relacionados con su actividad, así como de la respuesta adoptada por la organización con respecto a ellos.

Para lograrlo, resulta conveniente que el reporting medioambiental comience con una descripción de los aspectos más relevantes de la entidad informante, de forma que permita insertar el resto de la información en el contexto en el que cobra su auténtico sentido.

En una empresa hotelera puede ofrecerse información general que incluya el nombre de la entidad informante, de la persona jurídica titular y su eventual vinculación a cadena hotelera. Una descripción de los servicios que presta, tipo de clientes y mercados en los que opera (datos sobre las nacionalidades mayoritarias de su clientela son relevantes). Categoría del establecimiento, tipo de turismo al que se dedica (ciudad, playa, rural, etc.), número de plazas y de meses de apertura durante el año. Cambios más significativos habidos durante el período.

Estos datos amplían ligeramente los requeridos como información mínima para la Declaración Medioambiental por EMAS, que requiere “*un resumen de sus actividades, productos y servicios y de su relación con organizaciones afines, si procede*”.

Ni la Recomendación Comunitaria ni la del ISAR prescriben esta información general descriptiva de la entidad informante. La GRI la amplía. En nuestra opinión, los datos que hemos señalado son necesarios para que los diferentes grupos de usuarios del informe se hagan una adecuada composición de lugar.

b) Período al que se refiere el Informe.

Idealmente, la fecha en que se informa y el período al que se refiere deberían ser los mismos que los de las cuentas anuales, por lo que supondría de avance hacia la homologación del reporting medioambiental con la información financiera. Así lo postula asimismo la Recomendación Comunitaria.

Esto plantea el inconveniente de los costes derivados de su verificación. La alternativa que plantea EMAS es una buena fórmula para suavizarlos: la empresa presenta un informe medioambiental completo cada tres años, de forma que en los años intermedios se limita a actualizar los cambios producidos, con lo que en éstos sólo debe hacer verificar tales cambios.

Independientemente de su periodicidad, cada informe debería facilitar datos cuantitativos que permitan apreciar la evolución en el tiempo del comportamiento de la empresa en ese aspecto específico, pongamos que de los últimos 3 ó 5 años. Apoyamos este planteamiento en la repetidamente comentada característica de la proyección a largo plazo de muchos aspectos ambientales.

Por su parte, la Recomendación Comunitaria contempla la posibilidad de que, si la empresa publica un informe medioambiental separado (como la declaración requerida por EMAS, por ejemplo), pueda optar por incluir en su informe de gestión un resumen de aquel, mencionando que el lector puede encontrar allí más información. En tal caso, requiere que *“la información que se facilite en un informe medioambiental separado deberá ser coherente con cualquier otra información afín que figure en el informe anual y en las cuentas anuales de la empresa. También se deberá señalar en el informe anual si el informe medioambiental se ha sometido o no a un procedimiento de verificación externo”*.

c) Principios generales y política medioambiental de la empresa.

Este apartado debe permitir a sus lectores obtener una idea genérica del posicionamiento adoptado por la entidad con respecto a los aspectos medioambientales de su actividad. Se trata de conocer lo que en capítulos anteriores hemos denominado política medioambiental de la empresa.

La Recomendación Comunitaria lo expresa de este modo: *“Los principios generales y los programas adoptados por la empresa en relación con medidas de protección ambiental, especialmente por lo que se refiere a la prevención de la contaminación. Para los usuarios del informe anual es importante poder evaluar en qué medida la protección ambiental es parte integrante de los principios generales y de las actividades de la empresa. En este ámbito, se ha de hacer referencia, cuando proceda, a la adopción de un sistema de protección ambiental y la observancia obligatoria de un conjunto de normas o certificaciones afines”*.

El ISAR (1998) lo formula de manera más resumida: *“la política y programas que han sido adoptados formalmente por la entidad”*.

Por su parte, EMAS pide que se incluya *“la política medioambiental y una breve descripción del sistema de gestión medioambiental de la organización”*.

En nuestra opinión, en este punto puede ser adecuada una declaración genérica de la política medioambiental de la entidad, de sus propósitos y compromisos al respecto y su fecha de adopción, que se completará en los siguientes apartados.

Aquí debe incluirse información sobre la estructura organizativa de la empresa, y qué departamento o personas asumen la responsabilidad de velar por el cumplimiento de los compromisos asumidos. En su caso, naturalmente, identificación del SGMA adoptado (EMAS, ISO 14000, otros). Acciones de formación de los empleados, de concienciación de los clientes, implicación de proveedores y otros grupos de stakeholders.

Entre los compromisos asumidos debería aparecer explícitamente el de cumplimiento de la legislación medioambiental aplicable a la actividad de la

empresa, aunque ello tiene, como hemos señalado, fuertes implicaciones tanto para la entidad como para sus auditores.

No parece oportuno profundizar más en este punto, que cada empresa deberá redactar según su particular posicionamiento. Al respecto, recordemos que EMAS e ISO 14000 coinciden en los requisitos exigidos a la política medioambiental, por lo que podemos remitirnos a ellos para perfilar con mayor detalle sus características descriptivas.

d) Aspectos e impactos medioambientales: descripción, comportamiento actual y objetivos.

Constituye el apartado más extenso del reporting medioambiental. Debe incluir una descripción de todos los aspectos medioambientales directos e indirectos que tengan como consecuencia impactos significativos de la organización, su medición cuantitativa en unidades físicas cuando sea posible, así como en su caso la respuesta de la empresa en forma de objetivos cuantificados y temporalizados.

La amplitud y profundidad de la información que se facilite al respecto depende de un juicio de valor sobre la materialidad de la cuestión: qué entendemos por impacto *significativo*. Es obvio que no disponemos de fronteras objetivas que puedan delimitar esa materialidad. La información que cada empresa considere relevante dependerá tanto de su propia percepción y posicionamiento, como de lo que resulte “*políticamente correcto*”, en función del grado de concienciación medioambiental de la sociedad en general y de los diferentes stakeholders en particular.

La Recomendación de la Comisión Europea requiere información medioambiental en el *annual report* en la medida en que estas cuestiones “*sean pertinentes para la posición y el rendimiento financieros de la empresa o su desarrollo*”.

Pese a que representa un avance sobre el estado actual de la cuestión, en nuestro criterio deberíamos propugnar una interpretación más generosa, que contemple todos aquellos aspectos medioambientales que sean pertinentes para la

sociedad, ante la que una empresa responsable debería dar cuenta de su actividad. Apelando tal vez para ello al hecho de que tales aspectos pueden ser relevantes para el *desarrollo* futuro de la propia empresa, y recordando que la sostenibilidad supone una apuesta de futuro.

En cualquier caso, si la Recomendación se traduce en normas obligatorias, las empresas podrían optar por limitar en cierta medida el alcance de la información en el *annual report* a aquella *pertinente para su posición y rendimiento financieros*, y ampliarla proporcionando el resto en un informe voluntario adicional.

EMAS formula un enfoque más general, al hablar de los impactos medioambientales *significativos*, sin mayor restricción.

El texto de la Recomendación Comunitaria señala que los datos cuantitativos sobre los impactos medioambientales de la organización deben referirse, al menos, al ejercicio presente y al anterior, a fin de facilitar la comparabilidad temporal del desempeño medioambiental de la empresa. La GRI, por su parte, pide datos del ejercicio actual y, *al menos*, los dos anteriores.

Habida cuenta de que bastantes aspectos relacionados con el medio ambiente tienen una proyección a largo plazo, en nuestra opinión es deseable que en tales casos los datos se refieran a más de dos ejercicios. La GRI plantea tres; el ISAR hasta cinco en algunos casos.

Una de las características fundamentales de un buen reporting medioambiental es que debe permitir la comparabilidad de la información entre diferentes empresas, lo que exige una normalización de las unidades de medida en las que se expresan los diferentes impactos medioambientales. En este sentido, una cuestión fundamental a resolver es si las informaciones cuantitativas en unidades físicas sobre consumo de recursos (agua, energía,...) y generación de residuos (emisiones, vertidos,...) deben expresarse en cifras absolutas (total de metros cúbicos de agua consumida, por ejemplo) o en cifras relativas (litros de agua por estancia).

Respecto a esta cuestión, el texto de la Recomendación Comunitaria se pronuncia de un modo muy prudente: “*Resulta especialmente interesante facilitar*

datos cuantitativos en términos absolutos de emisiones, consumo energético, de agua...”. Aunque también contempla que *“Esta información podría facilitarse mediante indicadores cuantitativos de ecoeficiencia, especificados, en su caso, por segmento de actividad”*. Señala al respecto que la Comisión Europea participa en el proyecto *“Indicadores de ecoeficiencia y difusión de la información”*, que está siendo desarrollado por el World Business Council for Sustainable Development.

Por su parte, la GRI es más clara, al requerir que las organizaciones faciliten datos absolutos, aunque también solicita ratios, siempre que ayuden a mejorar la comprensión. La razón estriba en que una entidad puede alcanzar mayores niveles de eficiencia al tiempo que incrementa su consumo de recursos, lo que resulta no sostenible (Bebbington, 1999b).

Por su parte, EMAS no se pronuncia al respecto, puesto que su preocupación es garantizar la comparabilidad del comportamiento de la misma entidad en el tiempo, acorde con el objetivo de mejora continua que persiguen los SGMA.

En nuestra opinión, optar solamente por ofrecer cifras absolutas no favorece ni la comparabilidad temporal de los datos de una misma empresa, ni tampoco la comparabilidad espacial con otras. Y ello por una razón simple: los impactos medioambientales que produce la actividad de una empresa de alojamiento dependen directamente del índice de ocupación efectiva de las plazas que oferta. Este nivel de actividad puede medirse mediante una cifra muy corriente en el sector: el número de estancias o personas/día efectivamente alojadas.

Así pues, indicadores de ecoeficiencia como el consumo de agua por estancia presentan la virtud de eliminar variaciones en cifras absolutas que son consecuencia de cambios en el índice de ocupación.

Indicadores relativos como el comentado posibilitan una comparabilidad mayor que los datos absolutos.

Existe una solución muy sencilla al dilema entre cifras absolutas y relativas: pedir que se faciliten ambas. Aunque pensamos ésta es la opción ideal a medio y

largo plazos, plantearla ahora y aquí probablemente sea excesivo, habida cuenta del punto del que partimos.

Conviene recordar ahora algo que comentamos en el Capítulo Segundo: países pioneros en la implantación de normas obligatorias de reporting medioambiental como Dinamarca, permiten que las empresas presenten estos datos sólo en cifras relativas. Arguyen para ello motivos de protección frente a la competencia.

En nuestro país pesa mucho todavía el ancestral secretismo informativo de las empresas, el celo con el que se ha venido evitando proporcionar información financiera al exterior. Tradición secular que, no lo olvidemos, se empezó a cambiar hace poco más de una década.

Por lo que respecta a la información de carácter medioambiental de las empresas turísticas, en el Capítulo Tercero hemos podido comprobar su muy incipiente estado de desarrollo. El trabajo de campo nos ha permitido constatar que existen importantes reticencias a facilitar informaciones que puedan tener alguna repercusión fiscal. El número de estancias es una de ellas²⁸.

En consecuencia, en aras del deseable realismo que debe tener una propuesta con vocación de aplicación general, nos parece que, hoy por hoy, es más adecuado pedir datos cuantitativos relativos. Ello no es óbice para considerar que lo ideal es que se presenten también datos absolutos. De hecho así lo han hecho siete de las ocho empresas hoteleras líderes certificadas por EMAS en Baleares, según tuvimos ocasión de analizar en el Capítulo Tercero. Sin embargo, no deja de ser significativo que una de ellas haya opuesto dura resistencia a facilitarnos el número de estancias, pese a las garantías de confidencialidad.

Un aspecto importante de este apartado del reporting medioambiental es que constituye el espacio natural donde la empresa puede comunicar buenas noticias relativas a su relación con el medio ambiente. En efecto, si se han alcanzado

²⁸ El Parlamento Balear ha aprobado una ley que implanta a partir de 2002 una ecotasa que gravará aproximadamente con un euro cada estancia en establecimientos de alojamiento turístico reglados. Se ha argumentado que uno de los motivos que explican la fuerte oposición del sector a este impuesto es que intensificará el control fiscal del número de estancias, dato que tiene repercusiones en la imposición directa, el IVA, etc.

De hecho, la Asociación Hotelera de Menorca se manifestó a favor del proyecto inicial del Govern de les Illes Balears, que planteaba que la ecotasa se cobrara a la llegada del turista al aeropuerto.

objetivos de mejora del desempeño medioambiental de la organización, resulta legítimo y deseable que se informe de los logros conseguidos y de las medidas que han posibilitado su consecución. Esto constituye un contrapunto al marcado carácter negativo de los contenidos de la contabilidad financiera medioambiental.

Sobre la base de las anteriores consideraciones, pasamos a detallar una propuesta de normalización de indicadores del rendimiento medioambiental de la empresa de alojamiento turístico. Es consecuencia del trabajo de las páginas precedentes, y de un modo especial de los resultados obtenidos en el Capítulo Tercero.

Recordemos que en cada uno de estos indicadores debe facilitarse una descripción que permita contextualizar los datos; los referidos cuando menos al ejercicio actual y al precedente. Y, en su caso, la cuantificación y temporalización de los objetivos propuestos, y las medidas a adoptar para conseguirlos.

Consumo de recursos.

Consumo de **agua** en litros por estancia. Debe facilitarse información que permita su correcta evaluación: indicación de si el servicio de lavandería es interno o externo, existencia de piscinas, jardines, etc.

Consumos de **energía**:

-**Eléctrica**, en kilowatios-hora por estancia. Indicar la existencia de aire acondicionado. En su caso, disponibilidad de sistemas de generación de energías renovables: placas solares fotovoltaicas, para agua caliente sanitaria, etc.

-**Gasóleo de calefacción**, en litros por estancia.

-**Gas**, en kilogramos por estancia. Indicar tipo: propano, gas natural, etc.

-**Otros combustibles fósiles** para vehículos y demás usos.

Impactos sobre el territorio y el paisaje: una descripción cualitativa que permita apreciar los cambios significativos al respecto: superficie construida, espacios dedicados a zonas verdes y de esparcimiento, etc.

Consumo de materiales, como pinturas (kilogramos), desinfectantes clorados (litros), aceites de cocina (litros), etc.

Si la empresa ha asumido un compromiso de consumir productos procedentes de la agricultura o la artesanía locales, se debe facilitar esta información positiva, describiendo su naturaleza y, cuando sea posible, facilitando datos cuantitativos.

Generación de residuos sólidos.

El desglose de la información relativa a residuos sólidos sólo es factible si el hotel realiza una recogida selectiva de los mismos, pues en caso contrario sólo se podría informar del total de toneladas generadas, o de los kilogramos por estancia.

En ocasiones, este tipo de informaciones son sensibles, pues tienen implicaciones relativas al cumplimiento de la normativa legal. Así, por ejemplo, los hoteles deben darse de alta como pequeños productores de residuos tóxicos y peligrosos como aceites usados, fluorescentes, pilas y baterías, etc. Deben entregar este tipo de residuos a gestores autorizados, para que procuren su adecuado tratamiento. Hemos podido constatar que su grado de cumplimiento deja que desear.

Una lista no exhaustiva de residuos sobre los que puede informarse –con datos absolutos y relativos por estancia- son: vidrio (kilogramos), papel y cartón (Kg), aceites usados de cocina (litros) y de motor (Kg), pilas (Kg), fluorescentes (unidades), bombillas (Kg), toners y cartuchos de impresora (unidades), envases de plástico (Kg), envases de pinturas (Kg), latas de cocina (Kg), escombros de construcción (toneladas), materia orgánica (toneladas), medicamentos caducados (Kg), etc.

En todos ellos sería deseable la indicación expresa de si se entregan o no a gestores autorizados.

Aguas residuales.

Datos de su analítica e indicación del cumplimiento de la normativa vigente al respecto.

Emisiones de gases a la atmósfera.

La cuantificación de las emisiones gaseosas plantea dificultades relacionadas con las diferentes unidades en las que puede expresarse la información. Así, las emisiones de dióxido de carbono (CO₂) y monóxido de carbono (CO) se expresan en ocasiones en kilogramos, en otras en partículas por millón (ppm), o en %. Lo mismo sucede con otros gases como SO₂, NO_x. En los hoteles, su habitual fuente de generación son las calderas y los grupos electrógenos.

Estas diferentes unidades de medida no permiten la conversión de unas a otras, ya que en cada una los datos se obtienen utilizando metodologías distintas. Se precisa de una normalización al respecto, que no establece siquiera la propia GRI. Mientras llega, resulta claro que cada empresa debe aplicar el principio de uniformidad y mantener en el transcurrir de los años las mismas unidades de medida de emisiones, de forma que pueda apreciarse la evolución experimentada.

En todo caso, cuando exista legislación sobre niveles máximos de emisión permitidos, es conveniente plantear su comparación con los niveles reales.

Ruidos.

Mediciones en decibelios emitidos al exterior del establecimiento, en diferentes puntos. Informar sobre el cumplimiento de la legislación vigente al respecto (Decreto Autonómico 20/87).

Como podemos apreciar, la información sobre algunos aspectos medioambientales está ligada a la adopción por la empresa de medidas de gestión medioambiental. En tanto éstas no se generalicen, un planteamiento realista de momento sería proponer, en el ámbito del *annual report* que propugna la Recomendación Comunitaria, que se informe sobre aquellos impactos medioambientales más significativos y de los que resulta sencillo obtener y facilitar información: consumos de agua, energía eléctrica y combustibles fósiles, junto con una referencia al cumplimiento de la legislación relativa a emisiones, ruidos y gestión de residuos.

La consecución de la sostenibilidad pasa, entre otros aspectos, por la internalización de las externalidades medioambientales generadas por las actividades productivas. Esa internalización requiere de la cobertura de las siguientes fases en cada uno de los aspectos medioambientales: su identificación, la cuantificación del impacto en unidades físicas, su valoración económica, y finalmente su reflejo contable.

Con la aplicación de la propuesta planteada en este apartado, relativa al reporting medioambiental, quedarían cubiertas las dos primeras fases: identificación cualitativa de los impactos generados, y su cuantificación en unidades físicas. Su reflejo contable –aplicando la batería conceptual que hemos tenido ocasión de plantear en este capítulo- no presenta mayores dificultades que las derivadas de su previa valoración en términos financieros.

Ciertamente, se trata de una dificultad realmente significativa. En este capítulo hemos formulado algunos planteamientos que pueden contribuir a su resolución: precios de reposición, creación de mercados de emisiones, utilización de nuevos modelos valorativos, etc. Como hemos puesto de manifiesto, los problemas de valoración económica de las externalidades rebasan generalmente el ámbito empresarial, deviniendo problemas de política macroeconómica y del propio modelo económico. Como se expuso en la introducción, esta tesis tiene un enfoque microeconómico, está centrada en la empresa turística y concretamente en su contabilidad financiera. Entendemos que una mayor profundización en el tema de la valoración de las externalidades hubiera desbordado el campo de referencia en el que nos hemos movido a lo largo de nuestro trabajo, por lo que optamos por poner aquí punto final a la cuestión.

CONCLUSIONES GENERALES

CONCLUSIONES GENERALES

La senda seguida en el curso de la historia por el modelo de producción de economía de mercado combina aspectos positivos y negativos. Entre éstos últimos destacan los costes medioambientales que el sistema económico transfiere al conjunto de la sociedad, en forma de agotamiento de recursos naturales, de contaminación y destrucción del entorno, que hacen inviable su continuidad futura sin cambios sustantivos.

El problema ambiental ha alcanzado tal gravedad que el concepto de desarrollo sostenible se ha ido afianzando como postulado de amplio consenso. Sin embargo, su traslación a la práctica económica real no se corresponde con la elevada aquiescencia lograda por el concepto de desarrollo sostenible en el mundo de las ideas. En general, la rentabilidad económica inmediata sigue imponiendo su criterio en la toma de las decisiones económicas, por encima de otras consideraciones.

La actividad turística comparte estas contradicciones del convencional modelo de desarrollo. Las hemos contrastado analizando el espectacular desarrollo turístico experimentado en las Islas Baleares en las últimas cuatro décadas. Éste presenta una cara fascinante, la que ofrecen las cifras con las que convencionalmente medimos el desarrollo económico: tasas de crecimiento, riqueza generada, creación de empleo, etc. En la otra cara de la moneda, más oculta por menos publicitada, tenemos sus aspectos negativos, entre los que en nuestro trabajo hemos destacado los de carácter medioambiental y social.

Una buena parte de la sociedad contempla al turismo como un sector de bajo impacto ambiental. Nuestros estudios empíricos nos permiten afirmar que esta opinión es ampliamente compartida por los directivos de las empresas hoteleras de las Islas Baleares.

Pese a que la mayoría de esos directivos reconoce la importancia decisiva que tiene la calidad del entorno en el producto turístico que venden, contemplan los problemas medioambientales como algo que no les implica a ellos

directamente y que debe resolver la sociedad en su conjunto. Este es su posicionamiento real: lo que de verdad están haciendo. En su discurso racional sobre lo que debería hacerse, una mayoría considera que el desarrollo turístico sostenible debe ser una responsabilidad compartida con parecida intensidad entre las administraciones públicas y las empresas privadas.

En esta tesis aportamos datos objetivos que nos conducen a afirmar que esta imagen de reducido impacto ambiental no se corresponde fielmente con la realidad. La actividad turística intensiva produce efectos negativos significativos de carácter medioambiental, cultural y social.

Los impactos ambientales del turismo presentan dos especificidades que diferencian a este sector de otros. Uno radica en que el medio ambiente forma parte intrínseca del paquete turístico que adquiere el cliente, por lo que todo deterioro del entorno devalúa el propio producto turístico. El segundo consiste en que, por la propia naturaleza del sector servicios (prestarse *in situ*), esos impactos no pueden trasladarse geográficamente a otros lugares, cosa que sí puede hacer la industria.

La confluencia de estos dos aspectos con el agotamiento progresivo de su capacidad de carga conduce a que en los destinos turísticos maduros la opción por un desarrollo medioambientalmente sostenible venga impuesta por la propia racionalidad económica si se desea mantener la supervivencia del negocio a largo plazo. De hecho, la mitad de los directivos hoteleros consultados considera que la sostenibilidad es incompatible con la continuidad del modelo convencional de crecimiento turístico.

La consecución del desarrollo sostenible exige la implicación de toda la sociedad. A efectos de este trabajo, nos hemos centrado en el papel de las empresas, el de los contables y los organismos emisores de normas contables.

Consideramos que en el actual momento histórico, el avance de las empresas hacia comportamientos más sostenibles requiere de una adecuada combinación de dos tipos de instrumentos: las *regulaciones normativas* que obligan a internalizar algunas externalidades, o que limitan o prohíben

determinadas conductas; y los *instrumentos de carácter voluntario*, que pueden otorgar una ventaja competitiva a aquellas empresas que asumen un comportamiento medioambiental responsable. Entre éstos hemos dedicado una especial atención a los sistemas de gestión medioambiental.

El avance hacia la sostenibilidad empresarial requiere asimismo del concurso de las distintas ciencias y disciplinas que operan en el ámbito empresarial, entre las que la contabilidad debe desempeñar un papel destacado.

La contabilidad convencional ha venido tratando a los impactos medioambientales de la empresa en coherencia con el que les ha venido dando el sistema económico: como externalidades que le son ajenas. El sistema informativo contable construye así una visibilidad de la que el medio ambiente está ausente.

En la persecución de la sostenibilidad, los sistemas de información tienen una relevancia decisiva, ya que:

- Se configuran como un instrumento fundamental para la concienciación medioambiental de la sociedad en general, y de los integrantes de la empresa en particular.
- Suponen la asunción pública por parte de la empresa de su responsabilidad para con el medio ambiente.

Consideramos que la teoría que mejor explica la elaboración y publicación de información medioambiental y social es la de los stakeholders o partícipes, que defiende el derecho a la información de un amplio abanico de usuarios sin cuyo apoyo implícito o explícito se puede poner en cuestión la supervivencia de la empresa.

Pese a ser objeto de estudio desde hace unos treinta años, la contabilidad y el reporting medioambientales no han alcanzado aún su madurez plena. Son por el momento relativamente escasas en el mundo las normas contables que regulan con carácter obligatorio la inclusión de los aspectos medioambientales en el sistema contable, y su alcance es limitado. En el panorama internacional, las

prácticas informativas de las empresas sobre esta cuestión son minoritarias, y cuando informan suelen hacerlo sin la calidad y garantías requeridas a la información financiera. No obstante, en la última década se han realizado avances muy significativos, tanto en la teoría como en la práctica de la contabilidad y el reporting medioambientales.

La mayoría de edad de la contabilidad financiera medioambiental requiere de su regulación normativa con carácter obligatorio.

En última instancia, es la concienciación medioambiental de la sociedad la que empuja a las empresas a asumir su responsabilidad en este sentido. En el caso de las empresas turísticas, hemos observado que es la presión de los clientes o turistas la que empuja a las empresas a asumir sus responsabilidades medioambientales. La concienciación del turista es el motor último que empuja a otros actores a afrontar el reto medioambiental. Le siguen por orden decreciente de importancia los tour operadores, la normativa legal y las administraciones públicas, los propietarios de la empresa y sus directivos. En general, la actitud de éstos dos últimos colectivos es de carácter reactivo ante las presiones externas que reciben; no actúan por iniciativa propia.

La gestión medioambiental de la empresa es un paso necesario en la mejora del desempeño medioambiental de la organización, que potencia su calidad si las medidas adoptadas forman un todo integrado en un SGMA completo. Las empresas hoteleras tienen importantes incentivos a su implantación, entre los que destacan la reducción de costes, la mejora de su imagen ante una clientela que puede apreciar las medidas implantadas en el propio establecimiento, y un mejor posicionamiento ante la competencia.

Los sistemas de información son fundamentales en la gestión medioambiental, pues ésta requiere de la disponibilidad de datos que sustenten las decisiones oportunas. La obtención de esos datos exige la implantación de los adecuados mecanismos de control y documentación de procedimientos y actuaciones. La profesión contable tiene unas valiosas técnicas y experiencia que aportar al respecto.

Los directivos de las empresas hoteleras creen que el sector puede avanzar hacia la sostenibilidad introduciendo en su empresa un sistema de gestión medioambiental. Pese a ello, hoy por hoy los SGMA son poco conocidos (un 61% desconoce ISO 14001, y un 76% no conoce EMAS), y su implantación es minoritaria (un 6% del total de plazas).

Casi un 90% de los establecimientos de alojamiento turístico considera que el desarrollo turístico sostenible requiere transparencia informativa por su parte. En cambio, no llega al 5% el número de empresas que la practican, publicando información de contenido medioambiental por diferentes medios. El escaso porcentaje de empresas que publican información medioambiental utiliza para ello preferentemente el informe anual. La presencia de aspectos medioambientales en las cuentas anuales obligatorias es prácticamente nula.

Los directivos consideran que la publicación de información medioambiental puede contribuir a mejorar la imagen de su empresa y a posicionarse mejor en el mercado. Sin embargo, hemos encontrado un porcentaje minoritario, aunque significativo, de empresas que expresan sus temores ante un posible mal uso o mala interpretación de la información medioambiental que pueda publicarse. El grado de prevención y reticencia es tanto mayor cuanto más reactivo sea el posicionamiento de la compañía respecto al reto medioambiental.

Por el momento son ocho las declaraciones medioambientales publicadas por los hoteles de Baleares certificados por EMAS. Del análisis de su contenido se desprende una gran riqueza, tanto en datos cuantitativos como en información cualitativa. Presentan un gran potencial para orientar el avance de las empresas hoteleras en la senda de una información medioambiental comprometida con la sostenibilidad.

Existe una interrelación entre las prácticas contables de la organización y su grado de responsabilidad medioambiental. Hemos detectado que resulta preciso un grado relativamente elevado de implicación y sensibilidad medioambientales de la organización para que se produzca algún reflejo en su información contable externa. A su vez, el hecho de que ésta exista constituye un elemento de

visibilidad, de compromiso con el entorno, que auto motiva a la empresa a seguir profundizando en este empeño.

La mayoría de las empresas turísticas de alojamiento –entre un 67% y un 94%- desconoce los diferentes aspectos de la contabilidad financiera medioambiental. Los más populares –con tasas en torno al 30%- son aquellos que tienen una traducción directa en su cuenta de resultados, al estar cuando menos parcialmente internalizados: se trata de los costes medioambientales relacionados con la energía, el agua, los residuos, envases, etc. Le siguen las inversiones medioambientales con un 20% de conocimiento, a causa de su desgravación fiscal. Las provisiones (con un 14%) y las contingencias medioambientales (con un 10%) son las menos conocidas.

Existe un desconocimiento generalizado de la obligatoriedad introducida por el PGC de incluir en la memoria de las cuentas anuales información relativa a inversiones, gastos, provisiones y contingencias medioambientales.

Las empresas más proactivas disponen de instrumentos de contabilidad de gestión para el análisis de costes e inversiones medioambientales, que por el momento encuentran escaso eco en su contabilidad financiera.

Hoy por hoy, los auditores de cuentas de las empresas hoteleras de las Islas Baleares no constituyen un factor de presión para que los aspectos medioambientales se incorporen a la contabilidad de sus clientes.

En la actualidad, la contabilidad y el reporting medioambientales cuentan con una reducida presencia en la práctica de las empresas hoteleras. Sin embargo, en los últimos años han experimentado un crecimiento importante. A medio plazo, existen tres razones que pueden favorecer cambios sustanciales: la obligatoriedad de la información financiera medioambiental a incluir en la memoria, según establece el PGC en sus últimas adaptaciones sectoriales; la previsible incorporación a nuestro derecho contable de lo dispuesto en la Recomendación de la Comisión Europea (2001) sobre reconocimiento de los aspectos medioambientales en las cuentas e informes anuales; y la popularización

y consolidación previsible del Reglamento EMAS 2, con la riqueza que su declaración aporta al reporting medioambiental.

En el último capítulo de nuestro trabajo formulamos una propuesta de aplicación de la contabilidad y el reporting medioambientales a las empresas turísticas de alojamiento, que pretende conciliar el realismo que impone el magro estado actual de la cuestión, con la visión a largo plazo que requiere el cambio del paradigma económico en clave de sostenibilidad.

El avance hacia un sistema informativo contable acorde con el desarrollo sostenible requiere de cambios en los siguientes aspectos del **marco conceptual**:

Los juicios de valor implícitos. Conciliación de los intereses privados con los intereses públicos derivados de los bienes de propiedad colectiva. Ampliación de la perspectiva temporal de la contabilidad hacia el medio y largo plazos. Cuestionamiento del crecimiento económico y el avance tecnológico como deseables en toda circunstancia.

Revisión del postulado de entidad para evitar el traslado al exterior de los impactos y responsabilidades medioambientales de la organización. La empresa debe contemplarse no como un sistema cerrado, sino abierto a su entorno, ante el que responde de su actuación.

La sostenibilidad requiere de una internalización de las externalidades que está en contradicción con el habitual objetivo de maximización del beneficio inmediato de la empresa. La internalización reduce el beneficio de la empresa a corto plazo, pero en cambio mantiene su capacidad futura de generar rendimientos en el largo plazo.

Los objetivos de la información contable. La contabilidad medioambiental requiere, además de información expresada en términos financieros (*environmental accounting*), de otras de carácter no financiero cuantificadas en unidades físicas, así como de otras de tipo cualitativo (*environmental reporting*). Éstas aportan visibilidad sobre aquellos aspectos y externalidades que presentan unas dificultades de valoración

financiera que por el momento no somos capaces de resolver con el suficiente grado de consenso.

Los usuarios y sus necesidades informativas. Ampliación sustancial de los colectivos de stakeholders o partícipes interesados en la información medioambiental, hasta alcanzar al “público en general”. Necesidad de responder a las expectativas y necesidades específicas de estos diferentes grupos de usuarios. Esa mayor amplitud del espectro de stakeholders usuarios de la información medioambiental hace que sus necesidades informativas no siempre se correspondan con el paradigma de la utilidad para la toma de decisiones. La información medioambiental debe ser útil para la toma de decisiones, y al mismo tiempo servir para la rendición de cuentas y para aportar una comprensión general de los aspectos medioambientales involucrados en la actividad empresarial.

Las hipótesis básicas: la consideración de los aspectos medioambientales introduce en ellas algunas especificidades.

Hipótesis del *devengo*: reconocimiento de los impactos medioambientales de la actividad económica en el mismo ejercicio en que ésta se desarrolla. Para ello deben superarse dificultades como los retrasos en la detección de los impactos, sus efectos acumulativos y el establecimiento de las relaciones de causa-efecto.

La hipótesis de *empresa en funcionamiento* conduce a que la empresa asuma en forma de provisiones o contingencias aquellas responsabilidades futuras que derivarán de su actividad presente. Por ejemplo, los costes de restauración del entorno una vez concluida esa actividad.

Principio de *entidad*: negación de la posibilidad de generar externalidades en el sentido ya apuntado en los juicios de valor implícitos.

El concepto de *materialidad* en temas relacionados con el medio ambiente adquiere una mayor complejidad, que deriva de la imposibilidad de expresar algunas magnitudes en términos financieros. En ocasiones, la

importancia relativa debe valorarse en términos cualitativos, lo que introduce una mayor dosis de subjetivismo en su apreciación.

Las características cualitativas de la información: formulamos en ellas algunas reflexiones sobre los aspectos diferenciales que la información medioambiental presenta con respecto a la información financiera convencional.

Relevancia: en la información medioambiental, cobra mayor importancia su dimensión de confirmación de la realidad, por encima de su dimensión predictiva, más apreciada en la información financiera.

La *fiabilidad* de la información medioambiental constituye en la actualidad una de sus grandes retos. Requiere de la emisión y aceptación de normas reguladoras completas, armonizadas, obligatorias, y que sometan la información resultante a su verificación por expertos independientes.

El *carácter completo* de la información refuerza la necesidad de negar el concepto de externalidad.

El amplio espectro de stakeholders a los que va dirigida refuerza la necesidad de la característica de la *comprensibilidad* de la información medioambiental.

Análogamente, el *principio de prudencia* reviste en nuestro caso un mayor peso específico, a consecuencia de la incertidumbre asociada al largo plazo que involucran bastantes aspectos ambientales.

La *comparabilidad* es una característica fundamental que requiere de la cuantificación de los datos medioambientales. Éstos deben expresarse en términos financieros cuando sea posible, y en unidades físicas en otro caso.

Los criterios de valoración.

Planteamos la necesidad de introducir criterios valorativos basados en los que llamamos precios *sociales* de reposición. Éstos amplían el concepto clásico de coste de reposición, incorporando externalidades

medioambientales hasta ahora ausentes, de modo que acercan el coste empresarial de reposición al coste ecológico completo.

Este planteamiento constituye una fórmula valorativa más acorde con la necesidad de conservación del capital físico natural que implica el propio concepto de sostenibilidad. Apoyamos así la aplicación del modelo contable de mantenimiento del capital en determinadas circunstancias. Especialmente en los cálculos de los precios de los servicios públicos regulados. Delimitamos el alcance de esta propuesta e indicamos dos ejemplos concretos de aplicación a los precios del agua potable y de la energía eléctrica.

En muchos casos, la aplicabilidad práctica de estos criterios alternativos de valoración requerirá de la intervención en el mercado por parte de las administraciones públicas.

En otros, como en el caso de las edificaciones turísticas en la actual coyuntura histórica, la aplicación del coste de reposición no deriva de criterios de sostenibilidad, sino de la propia lógica económica convencional.

Hemos planteado una propuesta completa de aplicación de la **contabilidad financiera medioambiental** a las empresas de alojamiento turístico. Pese a la juventud de la *environmental accounting*, consideramos que la conjunción de los avances realizados en la última década, las propuestas normativas de diferentes organismos internacionales, y el conocimiento obtenido del estudio empírico del sector, nos han permitido dar solidez a la propuesta.

Ésta contempla las discusiones teóricas, definiciones y ejemplos que permiten el reconocimiento, valoración y publicación de información relativa a los diferentes tipos de inversiones, gastos, pérdidas, pasivos ciertos, provisiones para riesgos y gastos, y pasivos contingentes.

Más en concreto, en nuestra propuesta:

-Defendemos que el *concepto de medio ambiente* debe de abarcar tanto el entorno físico natural como el entorno antropizado o modificado por la acción humana.

-Debatimos y proponemos una solución a la cuestión conceptual de cuándo los *costes* incurridos pueden considerarse *de naturaleza medioambiental*, y cuándo no la tienen. Consideramos que deben contemplarse como medioambientales aquellos costes que derivan de las medidas adoptadas para evitar, reducir o reparar daños al medio ambiente, y que resultan de las actividades ordinarias de la empresa.

-Indicamos la diferencia entre gasto medioambiental y el concepto que proponemos de *pérdidas relacionadas con el medio ambiente*. Éstas suponen sacrificios de recursos sin contraprestación, como sucede con las sanciones, multas e indemnizaciones por contaminación.

-Planteamos una alternativa razonada al problema de la consideración o no como medioambiental de un coste que asume la empresa cuando en su decisión influyen simultáneamente motivaciones ambientales junto con otras que no lo son. Si la motivación medioambiental es claramente dominante, el coste puede considerarse como tal. En caso de concurrencia de motivaciones diversas, podemos repartir el coste entre ellas utilizando métodos de asignación propios de la contabilidad analítica.

-Diferenciamos entre gastos medioambientales corrientes y gastos extraordinarios. Los primeros se refieren a las actividades actuales. Los segundos corresponden a daños producidos en períodos anteriores que no fueron registrados en su día.

-Cuestionamos los requerimientos convencionalmente exigidos para la capitalización de los costes medioambientales, concluyendo que ésta debe admitirse tanto cuando puedan generarse rendimientos económicos

futuros para la empresa, como cuando puedan derivarse beneficios medioambientales futuros.

-Delimitamos los conceptos de activo medioambiental material e inmaterial, así como el de gastos a distribuir en varios ejercicios. Indicamos ejemplos en cada uno de ellos. En particular, damos una respuesta a los problemas contables que presentan los mercados de derechos de contaminación (activos intangibles, con ciertas restricciones), así como los gastos iniciales de implantación de un SGMA (gastos capitalizables).

-Defendemos un enfoque amplio en la delimitación del concepto de responsabilidad medioambiental, que abarque tanto a las derivadas de obligaciones de naturaleza jurídica, como aquellas que nacen de obligaciones tácitas, como consecuencia de compromisos públicamente asumidos por la empresa.

-Perfilamos el alcance de los conceptos de pasivo medioambiental cierto, provisión para riesgos y gastos medioambientales, y pasivos contingentes de esta naturaleza. Señalamos ejemplos de aplicación a las empresas turísticas, y proponemos alternativas para su contabilización.

-Con respecto a la problemática que presentan las responsabilidades medioambientales, ofrecemos una respuesta contable a las tres cuestiones siguientes:

- a) Cuando los costes futuros están total o parcialmente cubiertos por terceros, como por ejemplo, por una compañía de seguros. Debe informarse tanto del importe total de la responsabilidad, como de la parte cubierta por terceros, indicando el grado de incertidumbre que afecta a ambas.
- b) La medición y registro de las provisiones para la restauración de lugares contaminados y costes de desmantelamiento. Consideramos preferible la opción de incrementar en el momento inicial el valor de

entrada del activo por su coste total estimado de restauración, reconociendo simultáneamente una provisión como contrapartida, e informar de todo ello en la memoria.

- c) La oportunidad de descontar los flujos futuros de salidas de caja, que no nos parece la más recomendable en el actual contexto histórico.

-Finalmente, formulamos una propuesta completa y detallada con respecto al lugar y la forma de publicación de la información relativa a cada uno de los aspectos integrantes de la contabilidad financiera medioambiental. Propuesta que responde al objetivo de maximizar la visibilidad de los aspectos medioambientales en los estados contables, ofreciendo una imagen fiel a los diferentes grupos de partícipes.

La consideración de los costes medioambientales presentes y futuros susceptibles de ser expresados en términos financieros no agota la información contable deseable en una economía sostenible: hay externalidades que siguen sin internalizarse, aspectos que no somos capaces de valorar en términos financieros, otros no medibles, etc. En este sentido, el **reporting medioambiental no financiero** debe completar a la *environmental accounting*, ofreciendo información no patrimonial, a través de la descripción cualitativa (narrativa) y de la cuantificación en unidades físicas de aquellos aspectos adicionales que resulten precisos.

La consecución de la sostenibilidad requiere, entre otros aspectos, de la internalización de las externalidades medioambientales generadas por las actividades productivas. Esa internalización exige la cobertura de las siguientes fases en cada uno de los aspectos medioambientales: su identificación, la cuantificación del impacto en unidades físicas, su valoración económica, y finalmente su reflejo contable.

Con la aplicación de la propuesta que planteamos, relativa al reporting medioambiental de la empresa hotelera, quedarían cubiertas las dos primeras fases: identificación cualitativa de los impactos generados, y su cuantificación en unidades físicas. Su registro contable –aplicando la batería conceptual que hemos

tenido ocasión de plantear en el Capítulo Cuarto- no presenta más dificultades que las derivadas de su previa valoración en términos financieros.

Así pues, nuestro trabajo concluye con una propuesta de contenidos para la información medioambiental no financiera, adaptada a las características específicas de las empresas turísticas de alojamiento. En ella concretamos los aspectos a incluir en cada uno de los siguientes epígrafes:

- a) Resumen descriptivo de las actividades y características de la empresa.
- b) Período al que se refiere el Informe.
- c) Principios y política medioambientales de la empresa.
- d) En la propuesta desarrollamos especialmente la información relativa a los impactos medioambientales, y proponemos la inclusión de los más significativos en el informe de gestión.

Incluimos nuestra posición con respecto al tema de si la información cuantitativa debe expresarse en cifras absolutas o relativas. Al respecto, consideramos que en el actual momento histórico y en el sector turístico, la presentación de cifras relativas presenta ventajas como su mayor posibilismo, y que potencia la comparabilidad espacial y temporal de los datos suministrados.

Presentamos una propuesta de normalización de indicadores del rendimiento medioambiental de la empresa de alojamiento turístico, que incluye los diferentes ítems relacionados con el consumo de recursos, impactos sobre el territorio y el paisaje, generación de residuos, emisiones de gases a la atmósfera, generación de ruidos, etc.

El cambio de rumbo hacia la sostenibilidad medioambiental del modelo económico es una exigencia que viene impuesta por la necesidad de salvaguardar su propia supervivencia. El medio ambiente es un reto y una oportunidad para las empresas. También lo es para los profesionales de la contabilidad.

Concluimos con el deseo de que este trabajo contribuya, aunque sea modestamente, al avance teórico de la contabilidad y el reporting medioambientales, y a su aplicación práctica al sector turístico.

ANEXOS



ENCUESTA SOBRE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL Y ESTRUCTURA CONTRACTUAL EN EL SECTOR TURÍSTICO

TODOS LOS DATOS SERAN TRATADOS CON TOTAL CONFIDENCIALIDAD, SÓLO SE DIFUNDIRÁ INFORMACIÓN AGREGADA

- Nombre del centro: _____
- Persona jurídica titular: _____
-
- Cadena hotelera: _____
-
- Nombre de la persona que responde al cuestionario: _____
-
- Cargo que ocupa en la empresa: _____
- Nº meses abierto: _____ Nº empleados en agosto: _____ Nº plazas: _____ Categoría: _____
- Encuestador: _____

PARA CUMPLIMENTAR ESTE CUESTIONARIO TENGA EN CUENTA QUE HAY ALGUNAS PREGUNTAS EN ESCALA DE 1 A 5, EN LAS CUALES:
1 = TOTALMENTE EN DESACUERDO 2 = EN DESACUERDO 3 = MODERADAMENTE DE ACUERDO 4 = DE ACUERDO 5 = TOTALMENTE DE ACUERDO

PARTE I: CONSIDERACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE POR LAS EMPRESAS DEL SECTOR TURISTICO BALEAR

Esta parte del cuestionario explora la consideración del "medio ambiente" por parte de las empresas del sector turístico balear. Para ello se cuestiona sobre aspectos relacionados tanto con el medio ambiente como con el "desarrollo sostenible".

1. ¿Considera que la actividad de su empresa afecta significativamente al medio ambiente?

La actividad de su empresa afecta significativamente al medio ambiente.	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

2. Formule su opinión acerca de las siguientes cuestiones señalando la casilla adecuada (de 1 a 5):

En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por las exigencias o presiones de...	1	2	3	4	5
... los clientes					
... los tour operadores					
... la normativa legal vigente					
... la actuación de la administración pública					
... los grupos ecologistas					
... los propietarios / accionistas					
... Los directivos de la empresa					
... los auditores de cuentas					
... los sindicatos, trabajadores, etc.					
... las empresas de seguros					
... los bancos					
... los medios de comunicación					

... los proveedores	1	2	3	4	5
... la competencia	1	2	3	4	5

3. Formule su opinión respecto de las siguientes cuestiones señalando la casilla adecuada (de 1 a 5):

Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa...					
... tiene muy difícil cumplirla	1	2	3	4	5
... debe cumplirla más o menos	1	2	3	4	5
... está obligada a cumplirla	1	2	3	4	5
... debe anticiparse a normas más exigentes	1	2	3	4	5
... tiene un compromiso con el medio ambiente mayor que el legal	1	2	3	4	5

4. Por favor, indique el grado de conformidad con las siguientes afirmaciones rodeando con un círculo el número elegido (de 1 a 5):

(Se ha definido como **sostenible** aquel desarrollo que satisface las necesidades humanas del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las suyas. La sostenibilidad implica un compromiso a largo plazo en la utilización de los recursos naturales)

El desarrollo sostenible en el sector turístico balear...					
... es imposible	1	2	3	4	5
... es responsabilidad principalmente de las Administraciones Públicas	1	2	3	4	5
... es responsabilidad principalmente de las empresas	1	2	3	4	5
... se consigue en mi empresa	1	2	3	4	5
... es compatible con el crecimiento turístico	1	2	3	4	5
... costará mucho dinero	1	2	3	4	5
... requiere transparencia informativa por parte de las empresas	1	2	3	4	5
... se puede alcanzar implantando un sistema de gestión medioambiental	1	2	3	4	5

PARTE II: SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL

Esta parte del cuestionario explora la implantación de los sistemas de gestión medioambiental en las empresas del sector turístico balear.

5. Responda, por favor, a las siguientes preguntas acerca de los distintos sistemas de gestión medioambiental. Señale la casilla correspondiente:

	¿Conoce los siguientes sistemas?		¿Los ha implantado?		¿Tiene intención de hacerlo?	
EMAS (Reglamento Europeo de Gestión y Auditoría Medioambientales 1836/93.)	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	NO
ISO 14000	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	NO

6. ¿Conoce el programa ECOTUR Instalaciones del Govern Balear? SI NO

7. En función del conocimiento que usted tiene de los sistemas de gestión medioambiental y de la situación de su empresa y de su entorno económico, responda a las siguientes cuestiones rodeando con un círculo un número (de 1 a 5) por cada afirmación:

Los sistemas de gestión medioambiental...					
... son difícilmente aplicables a mi empresa	1	2	3	4	5
... encierran una gran dificultad para llevarlos a la práctica	1	2	3	4	5
... pueden conllevar la imposición de sanciones por parte de la Administración	1	2	3	4	5
... requieren unos medios técnicos y económicos que mi empresa no dispone	1	2	3	4	5

... pueden ser llevados a cabo exclusivamente por grandes empresas	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

8. ¿Qué incentivos tienen su empresa para implantar un sistema de gestión medioambiental? :

Mi empresa está o estaría dispuesta a implantar un sistema de gestión medioambiental por...					
... la reducción de costes	1	2	3	4	5
... la diferenciación de la competencia	1	2	3	4	5
... evitar problemas con las autoridades medioambientales	1	2	3	4	5
... Otros:	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5
	1	2	3	4	5

9. Actualmente en su empresa se han tomado medidas de algún tipo en la dirección de implantar un sistema de gestión medioambiental:

Ha tomado su empresa alguna de las siguientes iniciativas:	sí	no
... ha adoptado una política medioambiental pública		
... ha dotado un presupuesto para actividades exclusivamente medioambientales		
... ha designado explícitamente a un alto cargo como responsable de medio ambiente		
... ha redactado un manual de protección medioambiental		
... ha realizado acciones formativas del personal sobre gestión medioambiental		
... ha publicado información sobre su actuación medioambiental		
... ha realizado un diagnóstico medioambiental		
... ha realizado una evaluación de impacto medioambiental		

PARTE III: INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL

Esta parte del cuestionario explora el papel que pueden desempeñar las finanzas, la contabilidad y la información en la gestión medioambiental de las empresas del sector turístico balear.

10. Indique a través de qué medio publica su empresa información medioambiental:

Mi empresa publica información acerca del medio ambiente en...	sí	no
... una declaración medioambiental		
... las cuentas anuales obligatorias (memoria)		
... el informe de gestión		
... el informe anual		
... las cartas a los accionistas		
... publicidad en los medios de comunicación		
... otros: (especifique)		

11. En esta pregunta, se presentan una serie de puntos de vista acerca de la publicación de información medioambiental. Por favor, indique hasta qué punto está de acuerdo:

La publicación de información medioambiental por parte de mi empresa...					
... puede proporcionarle credibilidad, de forma que asegure su presencia en los foros de discusión, legislación y regulación	1	2	3	4	5
... sería mal interpretada y utilizada para comparaciones inapropiadas por parte de personas inexpertas o con mala intención	1	2	3	4	5
... puede dar lugar al reconocimiento de costes o contingencias medioambientales	1	2	3	4	5
... mejora la imagen de la empresa	1	2	3	4	5
... permite explicar adecuadamente el impacto medioambiental de mi empresa	1	2	3	4	5

... demuestra nuestra responsabilidad y nuestro liderazgo	1	2	3	4	5
---	---	---	---	---	---

12. En esta pregunta se le ofrecen una serie de aspectos relacionados con la contabilidad medioambiental. Por favor, indique en cada caso si su empresa conoce y además si informa sobre cada uno de estos aspectos:

Mi empresa conoce e informa públicamente en algún documento sobre los siguientes aspectos...	Conoce		Informa	
	sí	no	sí	no
... provisiones medioambientales				
... contingencias medioambientales				
... estimaciones financieras de los costes medioambientales no internalizados				
... inversiones medioambientales				
... estimaciones de los costes medioambientales de:				
gestión de residuos				
ahorro de energía				
recuperación de envases				
cumplimiento de regulaciones				
sanciones				
litigios medioambientales				
implantación de sistemas de auditoría y gestión medioambientales				
... estimación de los ingresos medioambientales				
... aseguramiento de responsabilidades medioambientales				
... el ecobalance (inputs/outputs físicos y financieros)				

13. En esta pregunta, se presentan una serie de cuestiones sobre su auditor de cuentas y la información medioambiental de su empresa:

Su auditor de cuentas le ha – preguntado, solicitado o exigido en cada caso -...	sí	no
... toda la información medioambiental emitida por su empresa		
... su declaración medioambiental		
... los efectos medioambientales de su empresa		
... si la empresa cumple toda la legislación medioambiental que le es aplicable		
... entrevistar el responsable de medio ambiente en su empresa		
... que incluya una nota en la memoria de información sobre el medio ambiente		
... que dote una provisión por alguna contingencia medioambiental		
... contactar con su asesor externo en temas medioambientales		
... si usted tiene implantado un sistema de gestión medioambiental		
... si piensa implantar un sistema de gestión medioambiental		
... le ha ofrecido sus servicios de asesoría para la implantación de un SGMA		

14. Cuantifique, por favor, el interés que pueden tener los siguientes colectivos en la información medioambiental que publique su empresa:

Los siguientes colectivos/entes pueden estar interesados en la información medioambiental que publique mi empresa:	1	2	3	4	5
Govern Balear y Consell Insular					
Clientes					
Tour operadores					
Sindicatos					
Vecinos					
Accionistas / propietarios					
Organizaciones ecologistas					
Entidades financieras					
Ayuntamiento/s donde lleva a cabo la actividad su empresa					
Entidades aseguradoras					
Competencia					
Otros (especificar):					

	1	2	3	4	5
--	---	---	---	---	---

PARTE IV: INFORMACIÓN SOBRE LA PROPIEDAD Y LA GESTIÓN

15. ¿La propiedad del Hotel es quien lleva la gestión o explotación del mismo? SI NO
(si la respuesta es sí pasa a la pregunta 16., si es no pasa a la 21.)

16. ¿Mantiene algún contrato de franquicia? SI NO
(si la respuesta es sí pasa a la pregunta 17., si es no pasa a la 27.)

17. ¿Desde cuándo mantiene esa relación? -----

18. ¿Cuál es la duración del contrato? -----

19. Antes de la fecha señalada en la pregunta 17:

- a- La propiedad llevaba la explotación sin franquicia
- b- Existía contrato de franquicia con otra firma.
- c- Existía contrato de franquicia con la misma firma.
- d- Existía un contrato de gestión con el actual franquiciador
- e- Existía un contrato de gestión con otra empresa
- f- Una empresa explotadora alquilaba el hotel a el/los propietario/s

20. El actual contrato de franquicia exige entregar al franquiciador:

% de los ingresos brutos	% de los ingresos brutos de habitaciones	% de los beneficios brutos de explotación

De estas cantidades se puede deducir (como máximo) por la publicidad que realice el propio hotel:
(después pasa a la pregunta 27.)

% de los ingresos brutos	% de los ingresos brutos de habitaciones	% de los beneficios brutos de explotación

21. ¿Qué relación existe entre la propiedad del hotel y quien lo explota?

- a- Un contrato de management (gestión)
- b- Un contrato de alquiler
- c- Otros (especificar): -----

22. ¿Desde cuándo mantiene esa relación?: -----

23. ¿Cuál es la duración del contrato?: -----

24. Antes de la fecha señalada en la pregunta 22.:

- a- La propiedad llevaba la explotación
- b- Existía contrato de franquicia con otra firma.
- c- Existía contrato de franquicia con la misma firma que hoy lleva la explotación.
- d- Existía un contrato de gestión con los actuales gestores
- e- Existía un contrato de gestión con otra empresa
- f- La empresa explotadora alquilaba el hotel a el/los propietario/s

(sólo si contestó **a**- En la pregunta **21**.)

25. La empresa explotadora recibe por sus servicios: (pasa a la **27**.)

% de los ingresos brutos	% de los ingresos brutos de habitaciones	% de los beneficios brutos de explotación

(sólo si contestó **b**- En la pregunta **21**.)

26. La empresa que explota el hotel paga a los propietarios en concepto de alquiler: _ _ _ _ _
_ Pts/año.

27. Los gastos de personal del hotel suponen un: _ _ _ _ _ % de los ingresos de explotación.

28. Los costes de administración del hotel suponen un: _ _ _ _ _ % de los ingresos de explotación.

29. Los costes financieros del hotel suponen un: _ _ _ _ _ % de los ingresos de explotación.

30. Los ingresos brutos por habitación son de aproximadamente: _ _ _ _ _ Pts. por temporada.

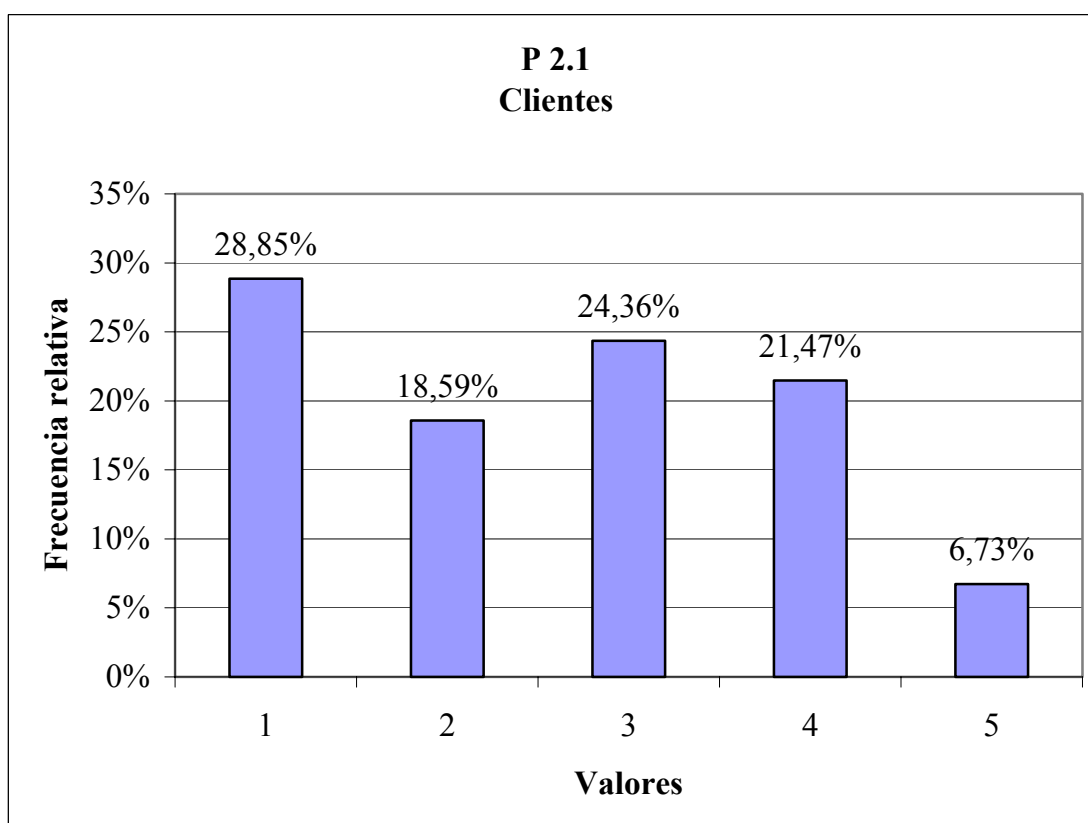
Le agradecemos sinceramente el tiempo que nos ha dedicado.

ANEXO II: RESULTADOS DETALLADOS OBTENIDOS EN LA ENCUESTA.

PREGUNTA 2.

En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de...

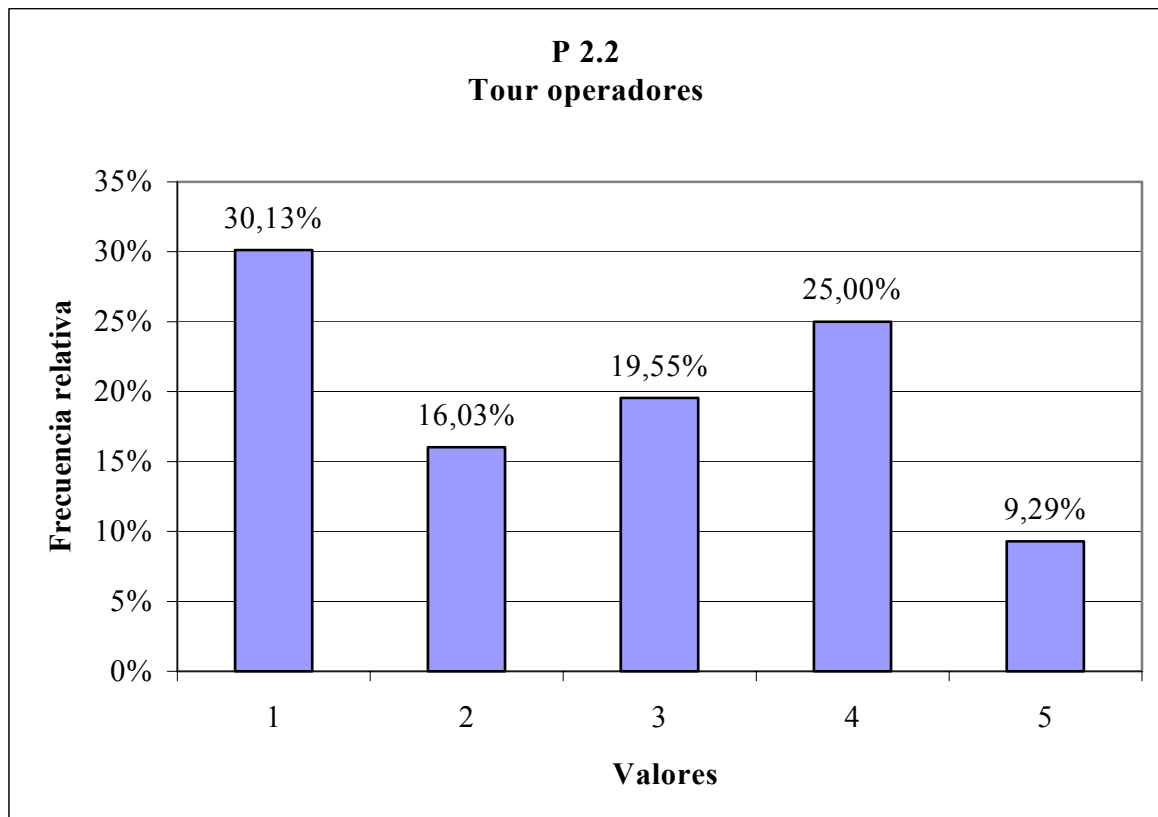
Pregunta 2.1.: En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los clientes.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	90	28,85%
2	58	18,59%
3	76	24,36%
4	67	21,47%
5	21	6,73%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,59
Desviación típica	1,29

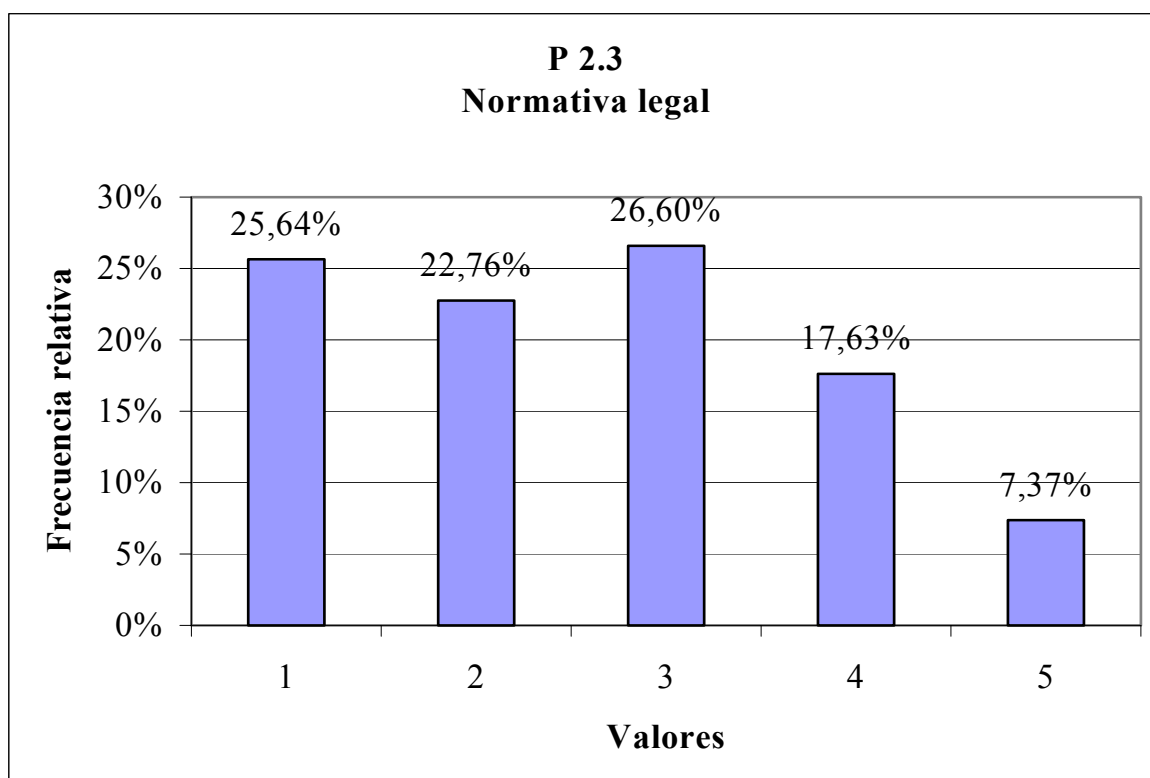
Pregunta 2.2. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los tour operadores.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	94	30,13%
2	50	16,03%
3	61	19,55%
4	78	25,00%
5	29	9,29%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,67
Desviación típica	1,37

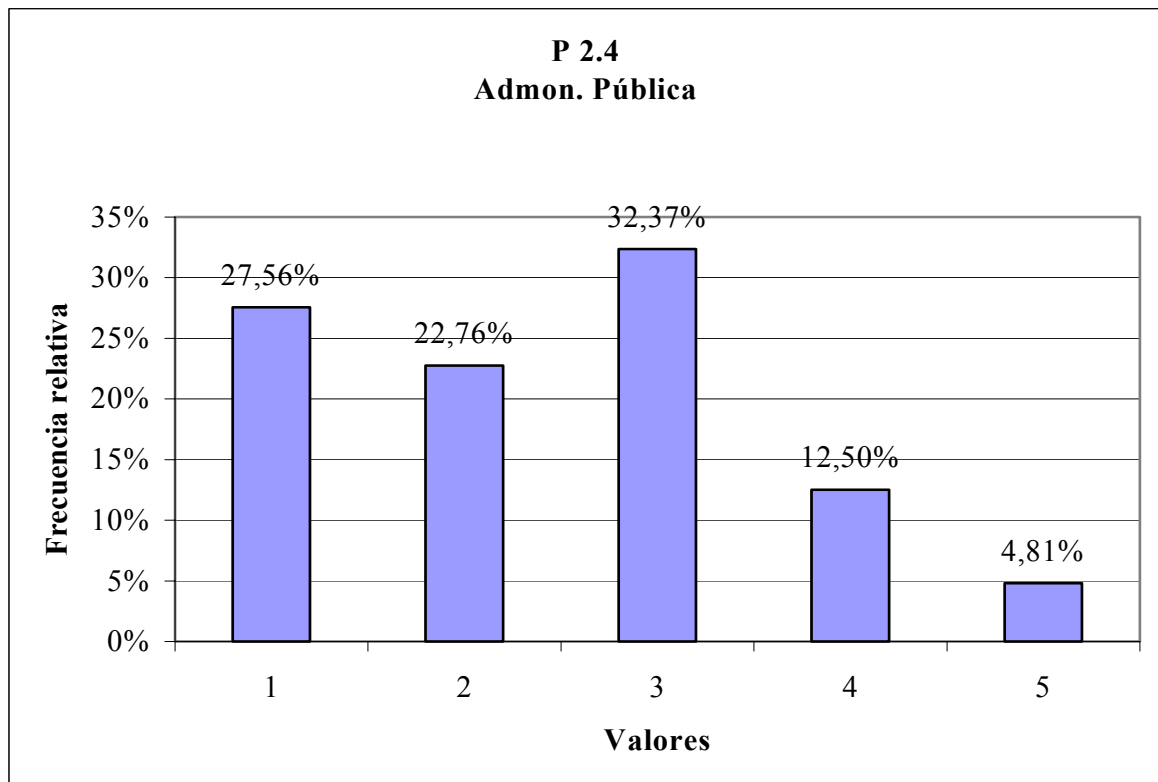
Pregunta 2.3. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **la normativa legal.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	80	25,64%
2	71	22,76%
3	83	26,60%
4	55	17,63%
5	23	7,37%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	2,58
Desviación típica	1,25

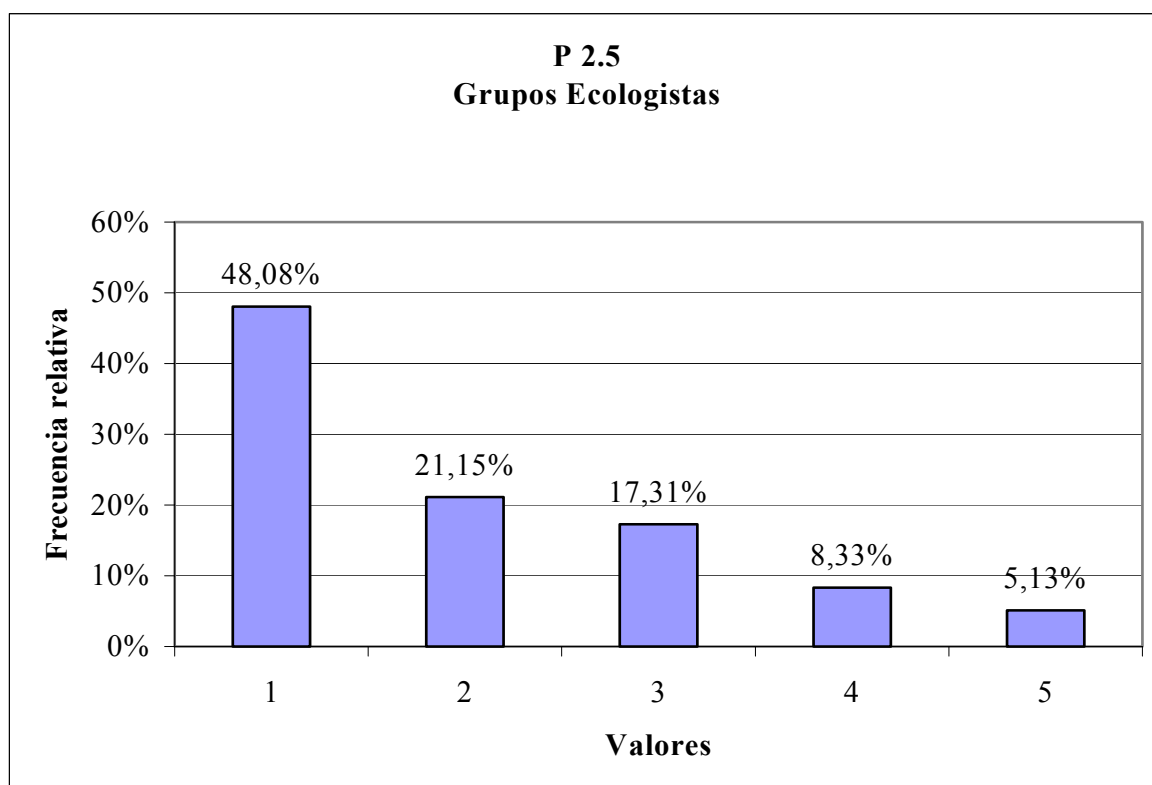
Pregunta 2.4. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **la administración pública.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	86	27,56%
2	71	22,76%
3	101	32,37%
4	39	12,50%
5	15	4,81%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	2,44
Desviación típica	1,16

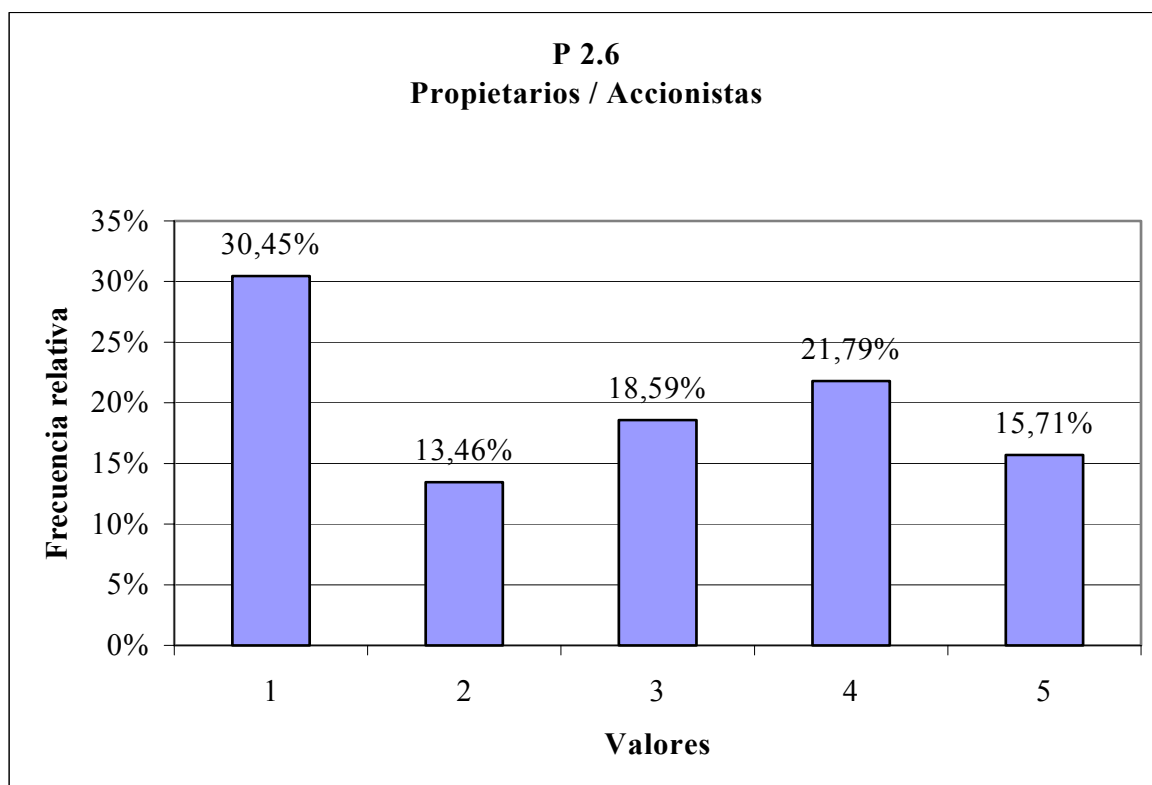
Pregunta 2.5. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los grupos ecologistas.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	150	48,08%
2	66	21,15%
3	54	17,31%
4	26	8,33%
5	16	5,13%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,01
Desviación típica	1,21

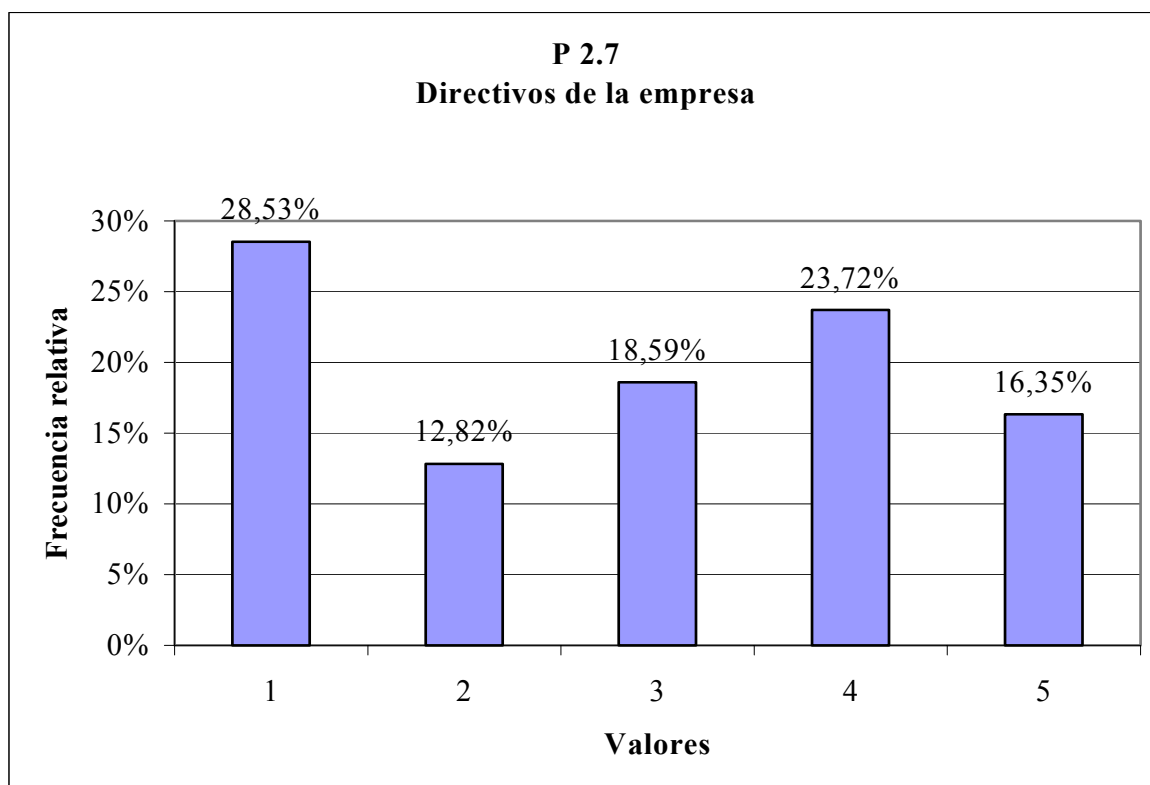
Pregunta 2.6. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los propietarios / accionistas.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	95	30,45%
2	42	13,46%
3	58	18,59%
4	68	21,79%
5	49	15,71%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,79
Desviación típica	1,47

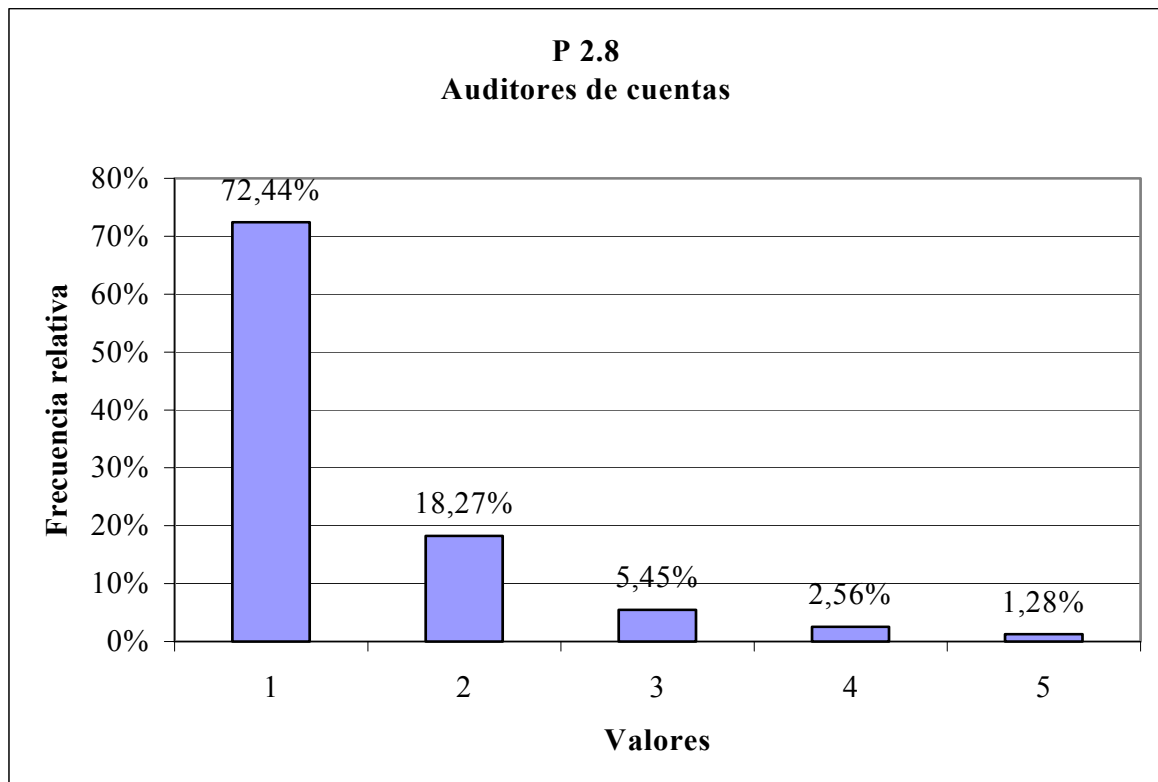
Pregunta 2.7. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los directivos de la empresa.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	89	28,53%
2	40	12,82%
3	58	18,59%
4	74	23,72%
5	51	16,35%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,87
Desviación típica	1,47

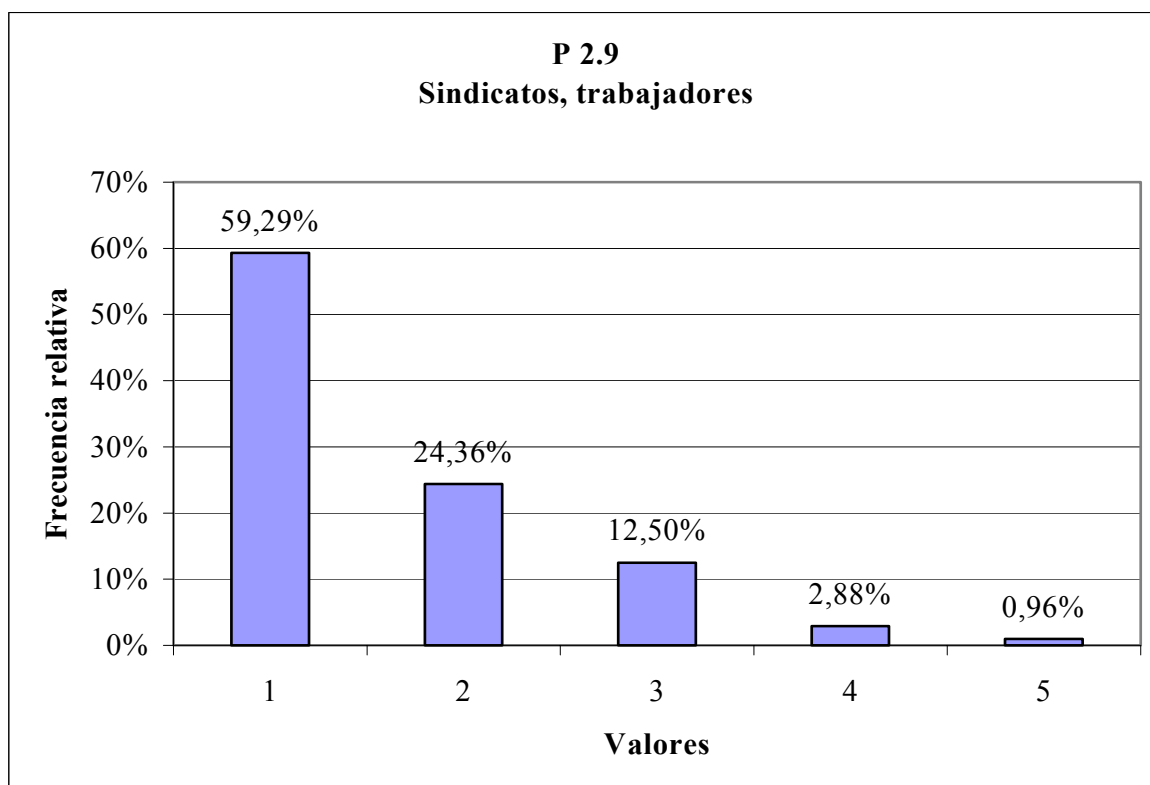
Pregunta 2.8. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los auditores de cuentas.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	226	72,44%
2	57	18,27%
3	17	5,45%
4	8	2,56%
5	4	1,28%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	1,42
Desviación típica	0,81

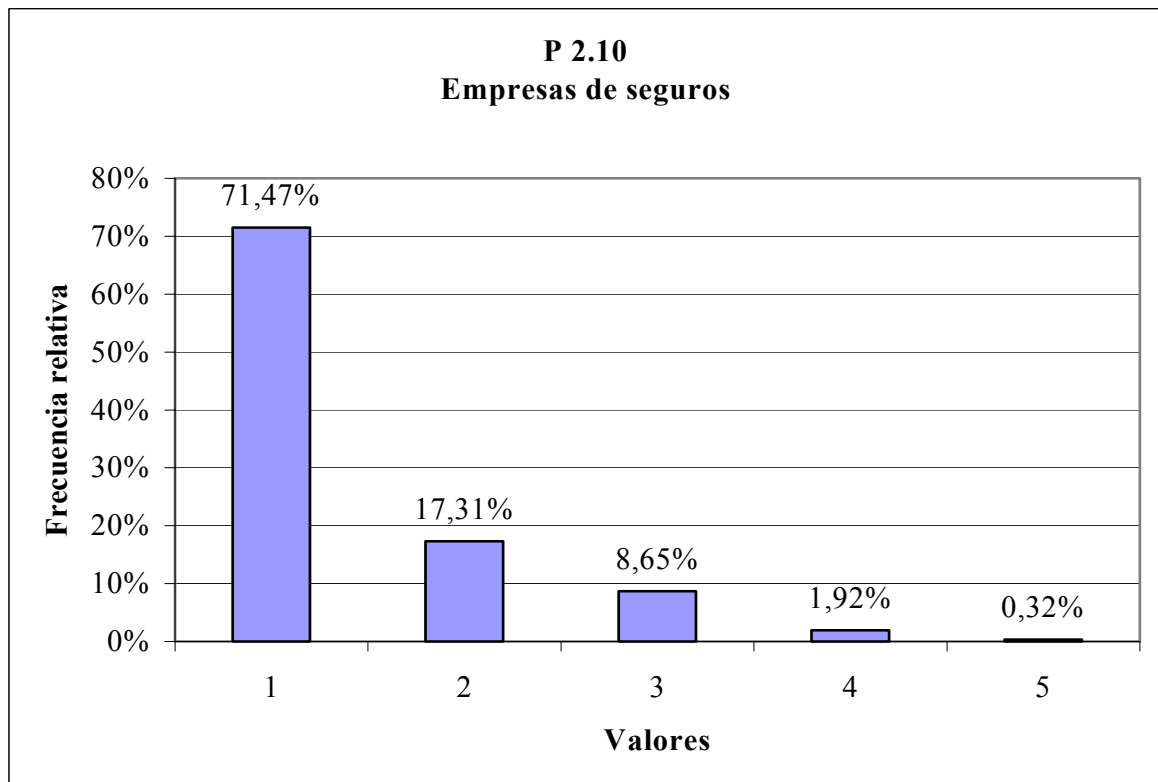
Pregunta 2.9. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los sindicatos, trabajadores.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	185	59,29%
2	76	24,36%
3	39	12,50%
4	9	2,88%
5	3	0,96%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	1,62
Desviación típica	0,88

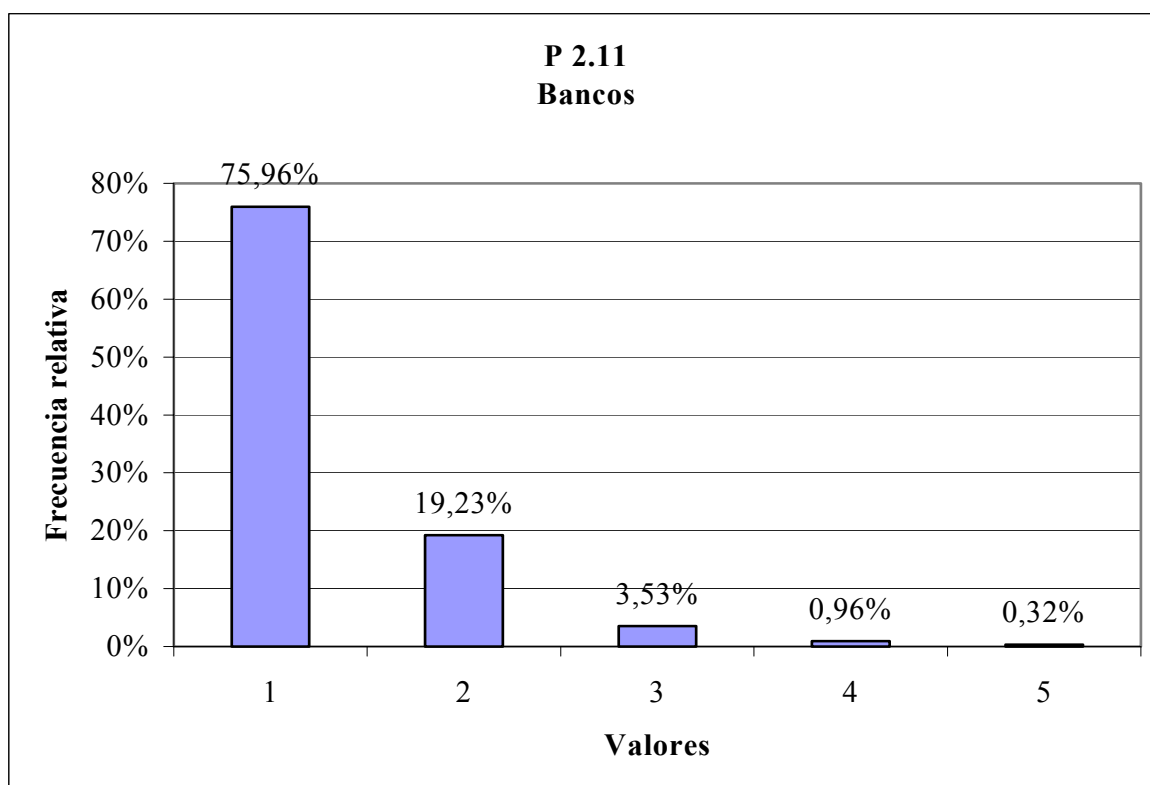
Pregunta 2.10. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **las empresas de seguros.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	223	71,47%
2	54	17,31%
3	27	8,65%
4	6	1,92%
5	1	0,32%
Total	311	100%

Moda	1
Promedio	1,41
Desviación típica	0,76

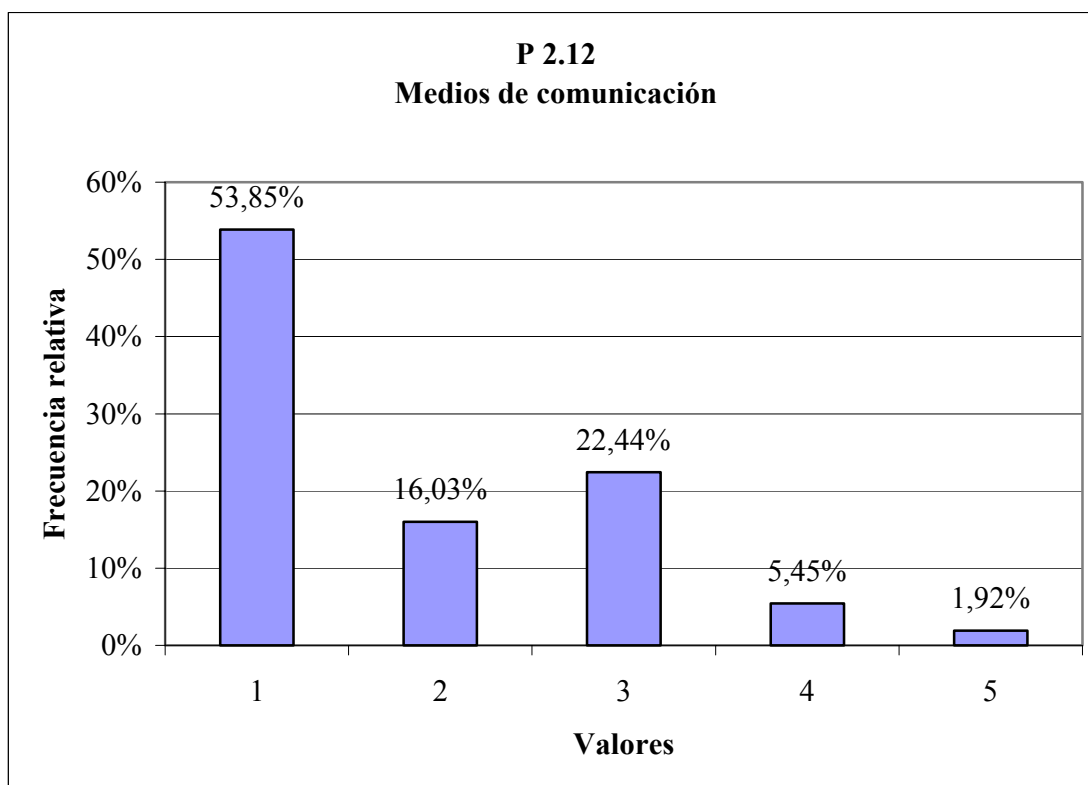
Pregunta 2.11. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los bancos**.



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	237	75,96%
2	60	19,23%
3	11	3,53%
4	3	0,96%
5	1	0,32%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	1,30
Desviación típica	0,62

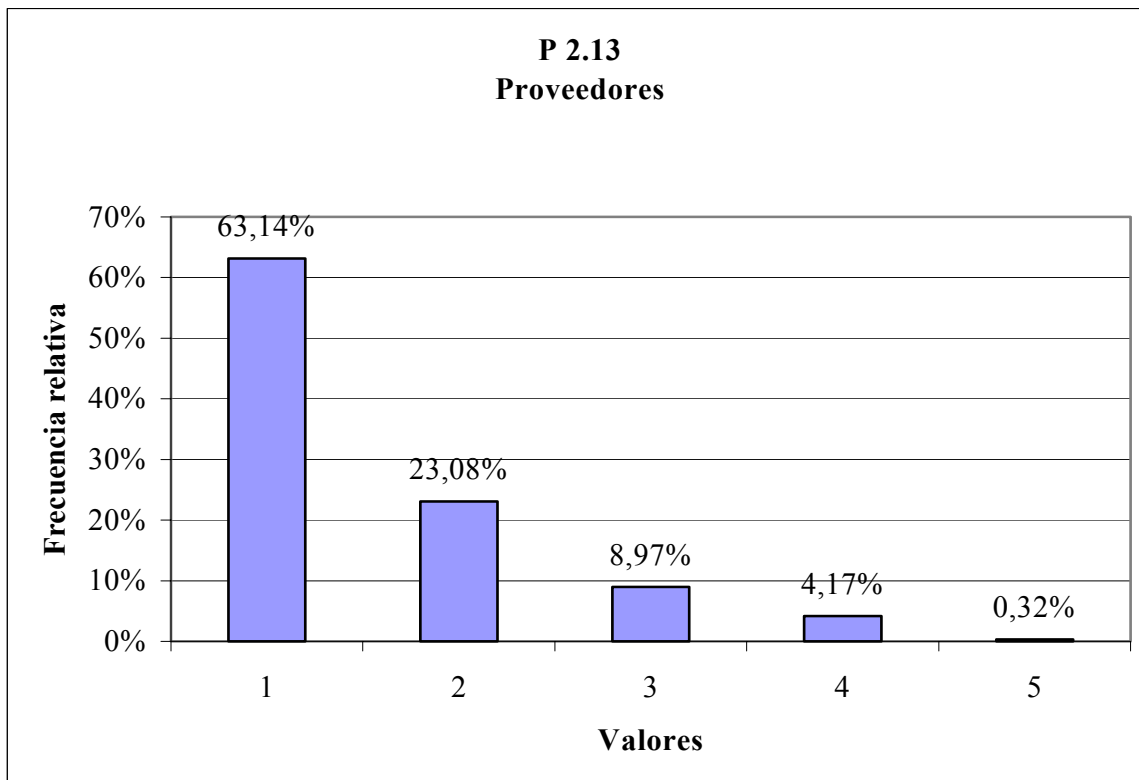
Pregunta 2.12. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los medios de comunicación.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	168	53,85%
2	50	16,03%
3	70	22,44%
4	17	5,45%
5	6	1,92%
Total	311	100%

Moda	1
Promedio	1,85
Desviación típica	1,07

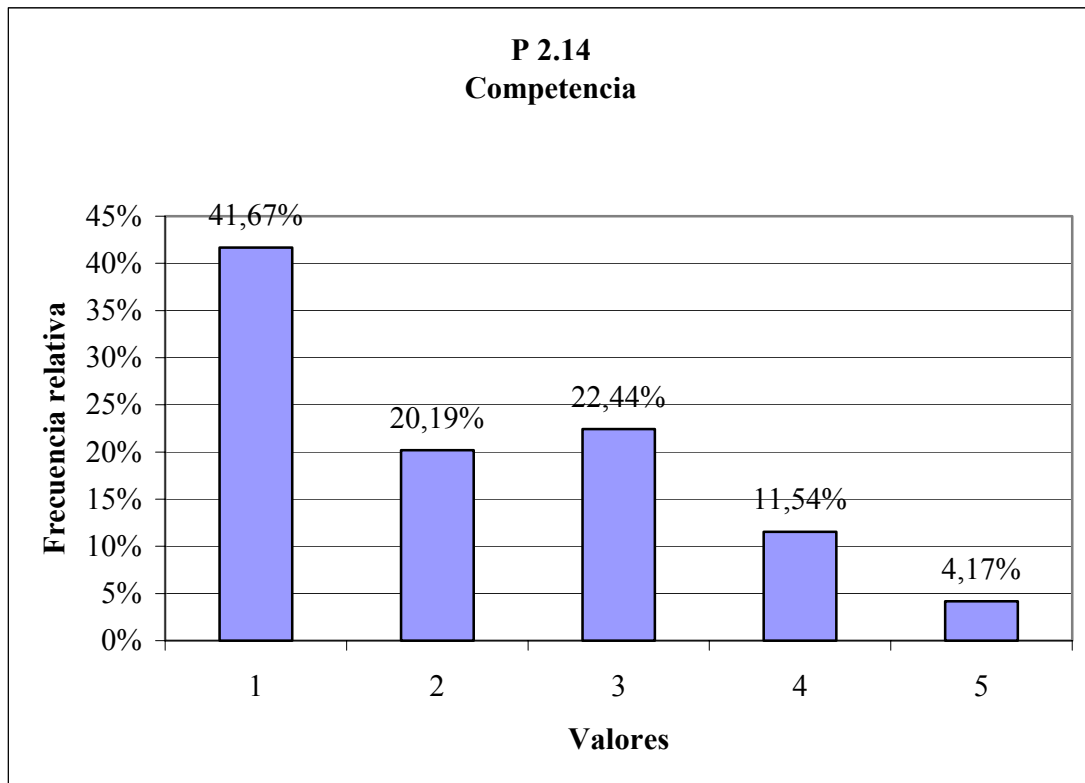
Pregunta 2.13. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **los proveedores.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	197	63,14%
2	72	23,08%
3	28	8,97%
4	13	4,17%
5	1	0,32%
Total	311	100%

Moda	1
Promedio	1,54
Desviación típica	0,85

Pregunta 2.14. En el caso de que el medio ambiente afecte a su empresa, esta situación viene dada por exigencias o presiones de... **la competencia.**

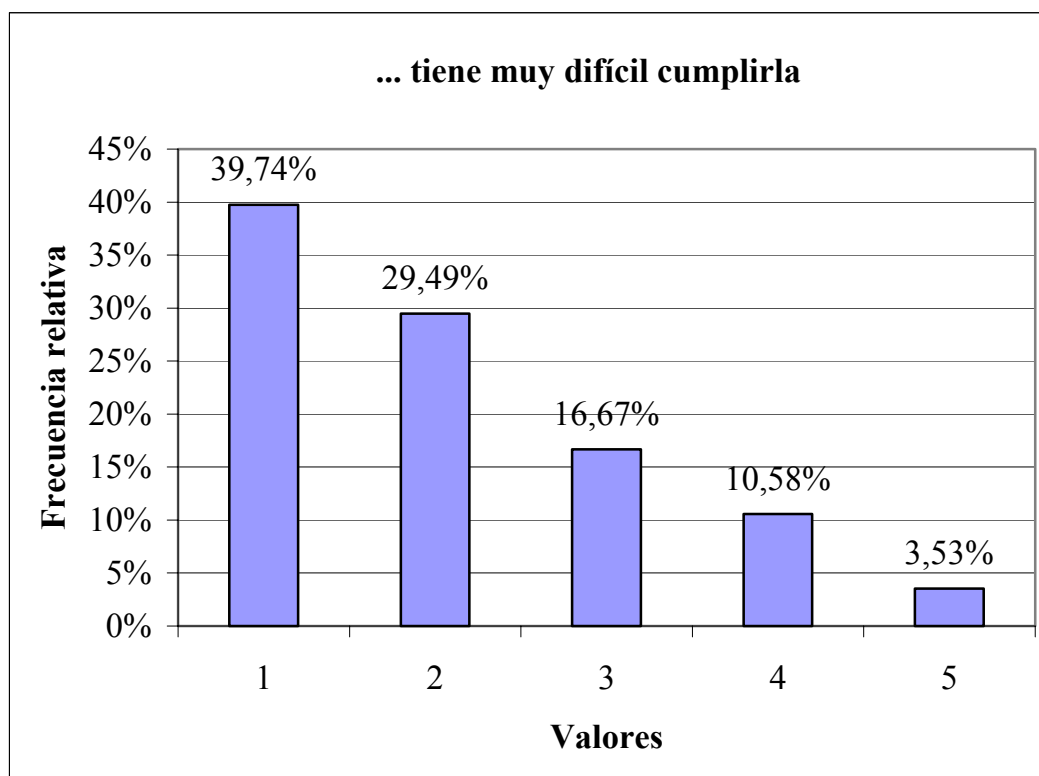


Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	130	41,67%
2	63	20,19%
3	70	22,44%
4	36	11,54%
5	13	4,17%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,16
Desviación típica	1,21

PREGUNTA 3. Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa ...

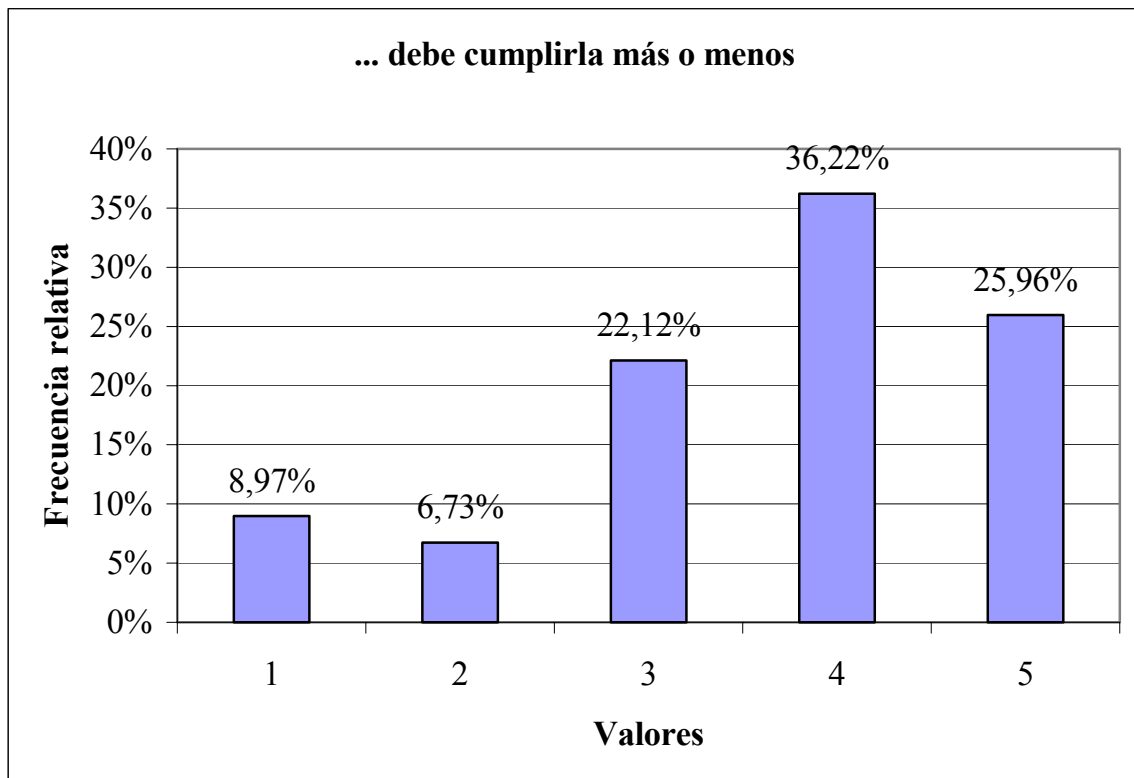
Pregunta 3.1. Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa ... **tiene muy difícil cumplirla.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	124	39,74%
2	92	29,49%
3	52	16,67%
4	33	10,58%
5	11	3,53%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,09
Desviación típica	1,14

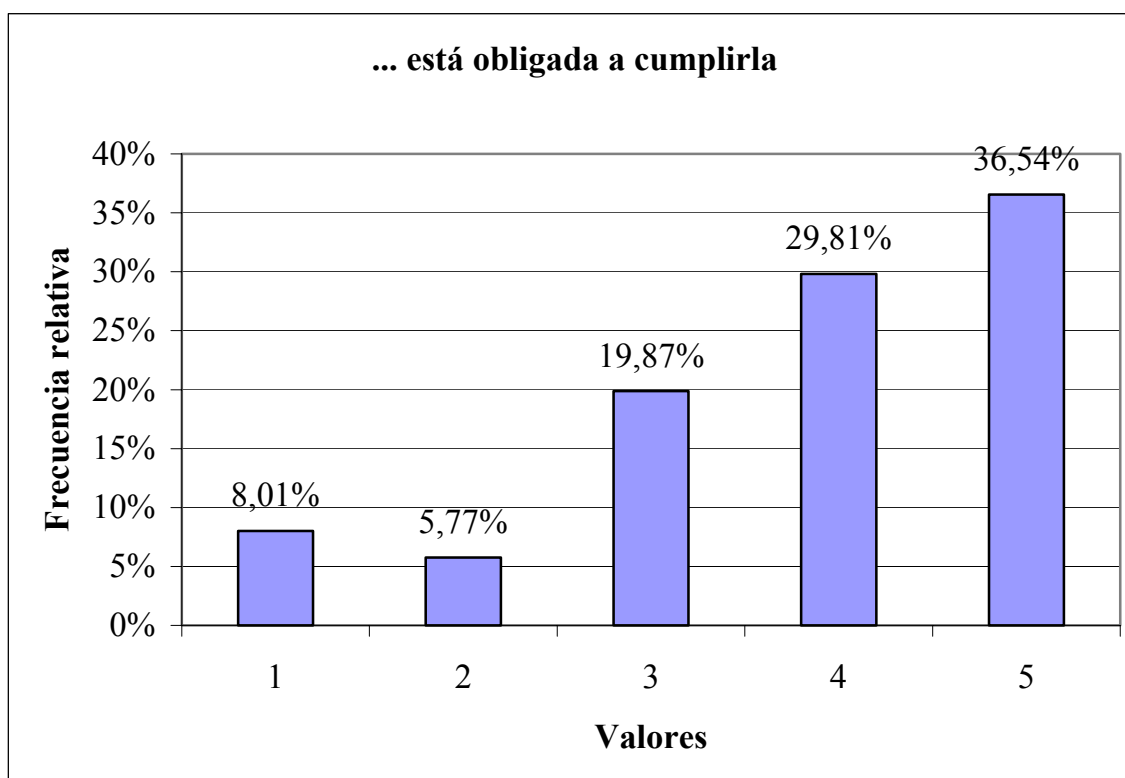
Pregunta 3.2. Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa ... **debe cumplirla más o menos.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	28	8,97%
2	21	6,73%
3	69	22,12%
4	113	36,22%
5	81	25,96%
Total	312	100%

Moda	4
Promedio	3,63
Desviación típica	1,20

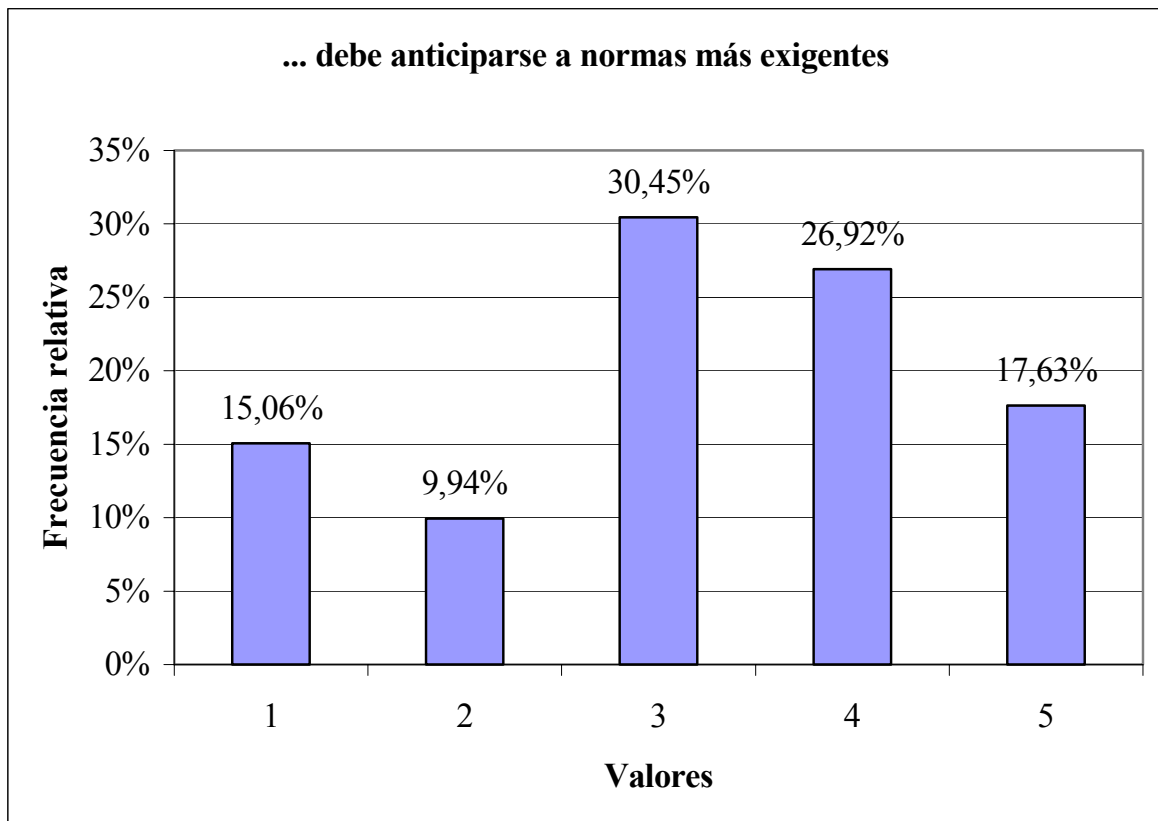
Pregunta 3.3. Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa ... **está obligada a cumplirla.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	25	8,01%
2	18	5,77%
3	62	19,87%
4	93	29,81%
5	114	36,54%
Total	312	100%

Moda	5
Promedio	3,81
Desviación típica	1,22

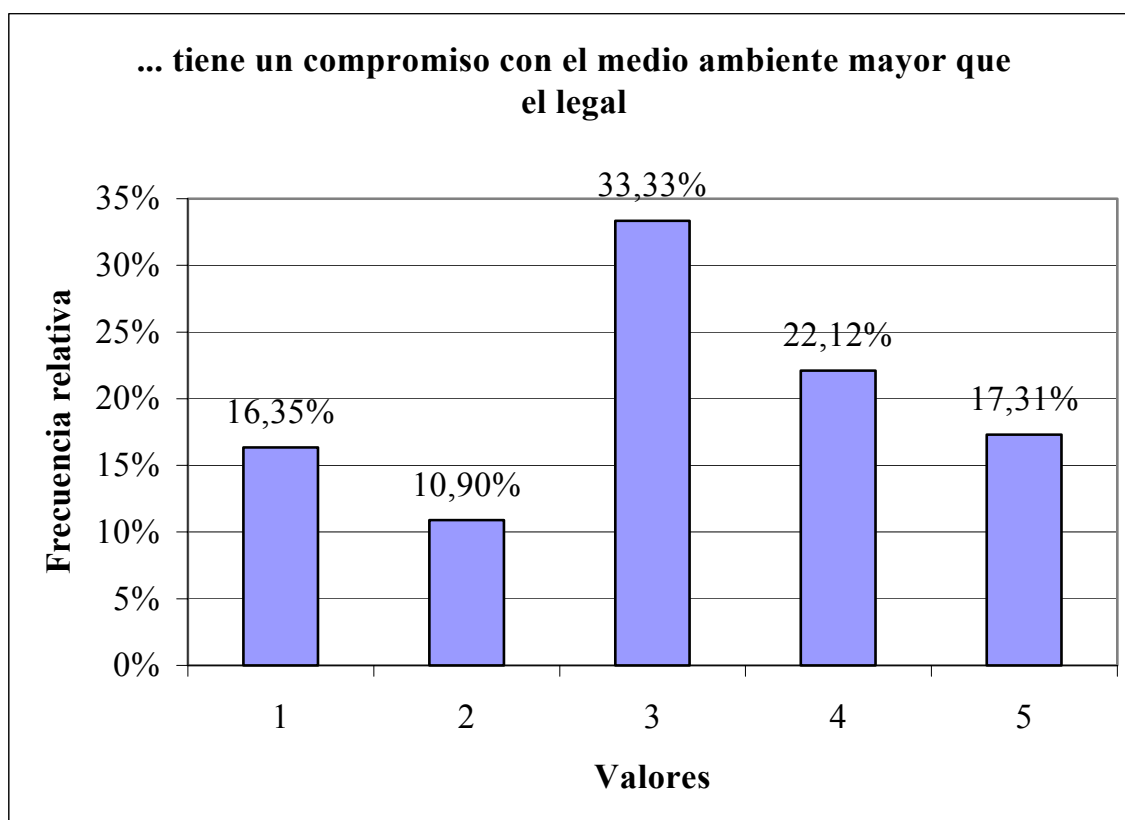
Pregunta 3.4. Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa ... **debe anticiparse a normas más exigentes.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	47	15,06%
2	31	9,94%
3	95	30,45%
4	84	26,92%
5	55	17,63%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	3,22
Desviación típica	1,28

Pregunta 3.5. Dada la actual normativa medioambiental, mi empresa ... **tiene un compromiso con el medio ambiente mayor que el legal.**

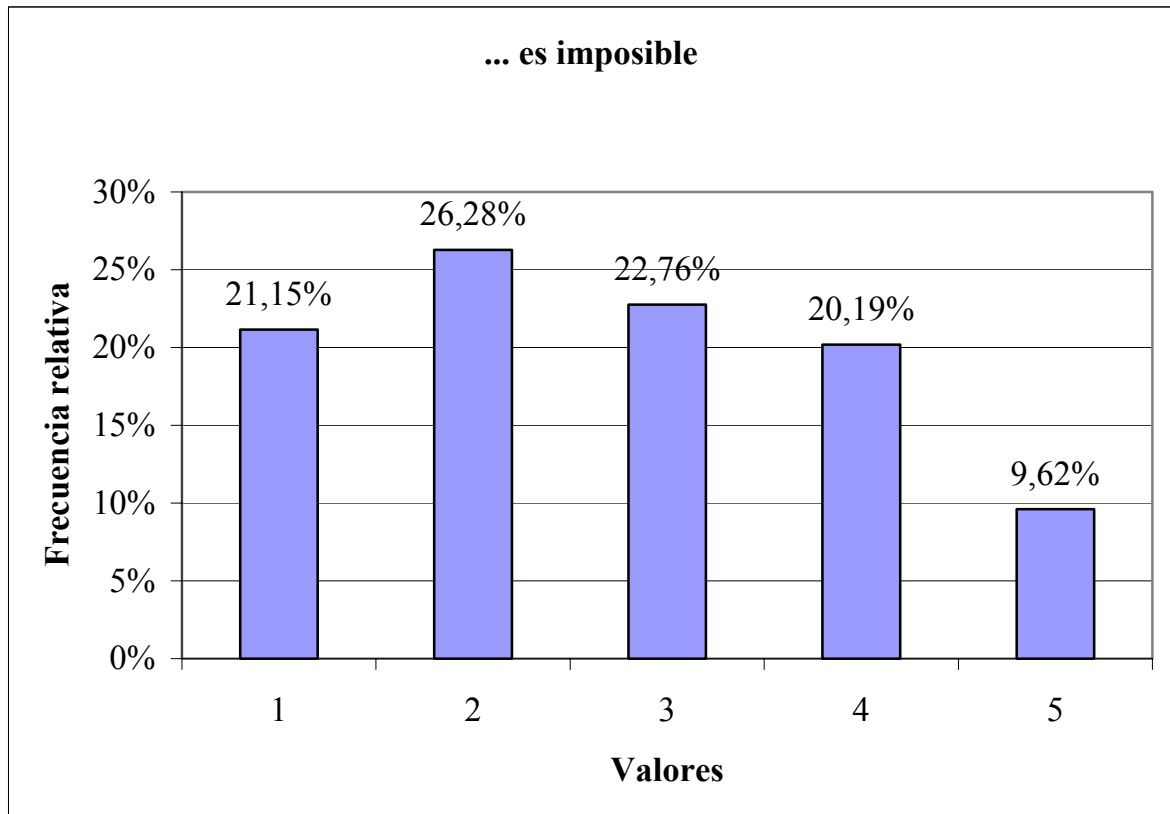


Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	51	16,35%
2	34	10,90%
3	104	33,33%
4	69	22,12%
5	54	17,31%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	3,13
Desviación típica	1,29

PREGUNTA 4. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ...

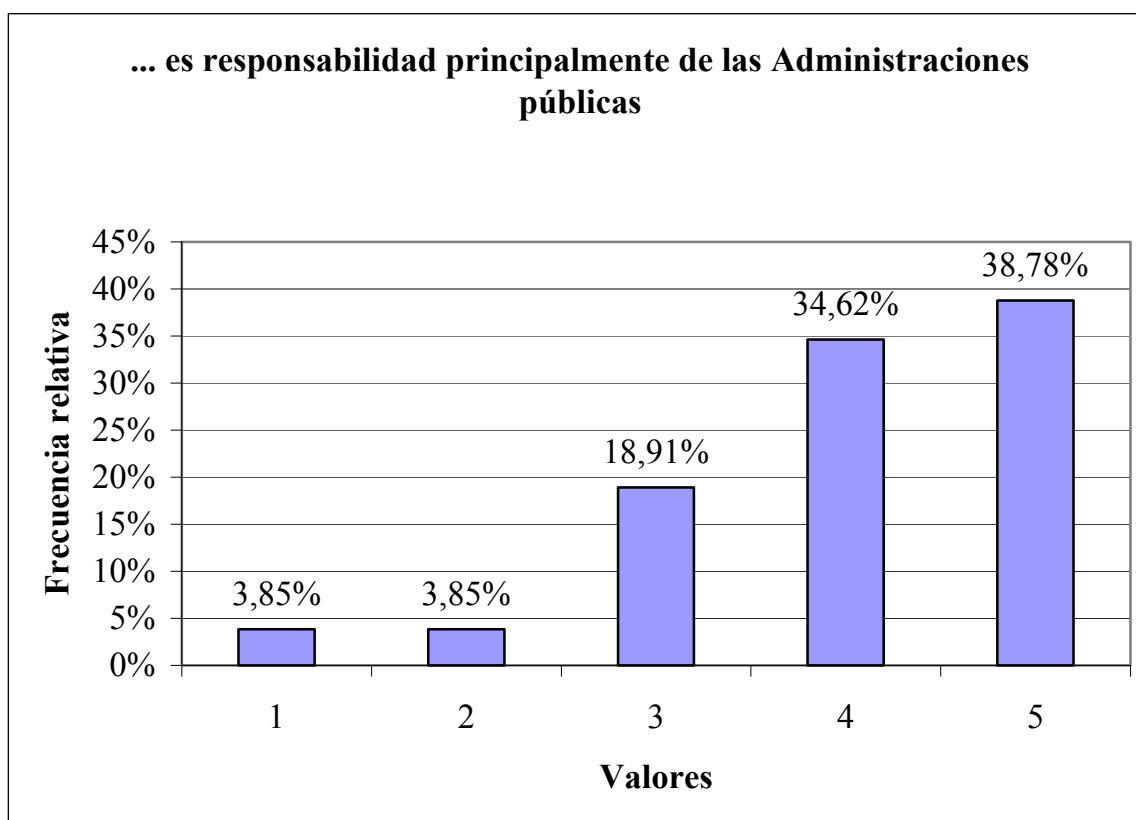
Pregunta 4.1. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... es imposible.



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	66	21,15%
2	82	26,28%
3	71	22,76%
4	63	20,19%
5	30	9,62%
Total	312	100%

Moda	2
Promedio	2,71
Desviación típica	1,27

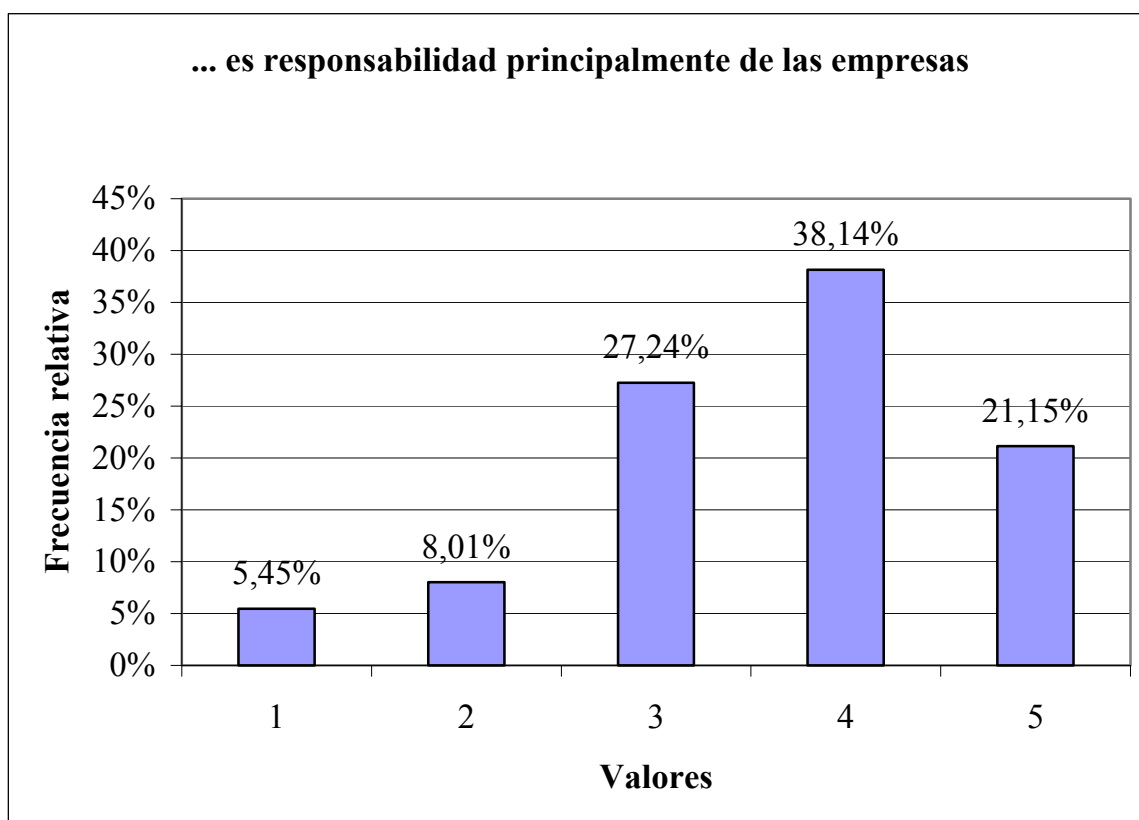
Pregunta 4.2. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... es responsabilidad principalmente de las Administraciones Públicas.



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	12	3,85%
2	12	3,85%
3	59	18,91%
4	108	34,62%
5	121	38,78%
Total	312	100%

Moda	5
Promedio	4,01
Desviación típica	1,04

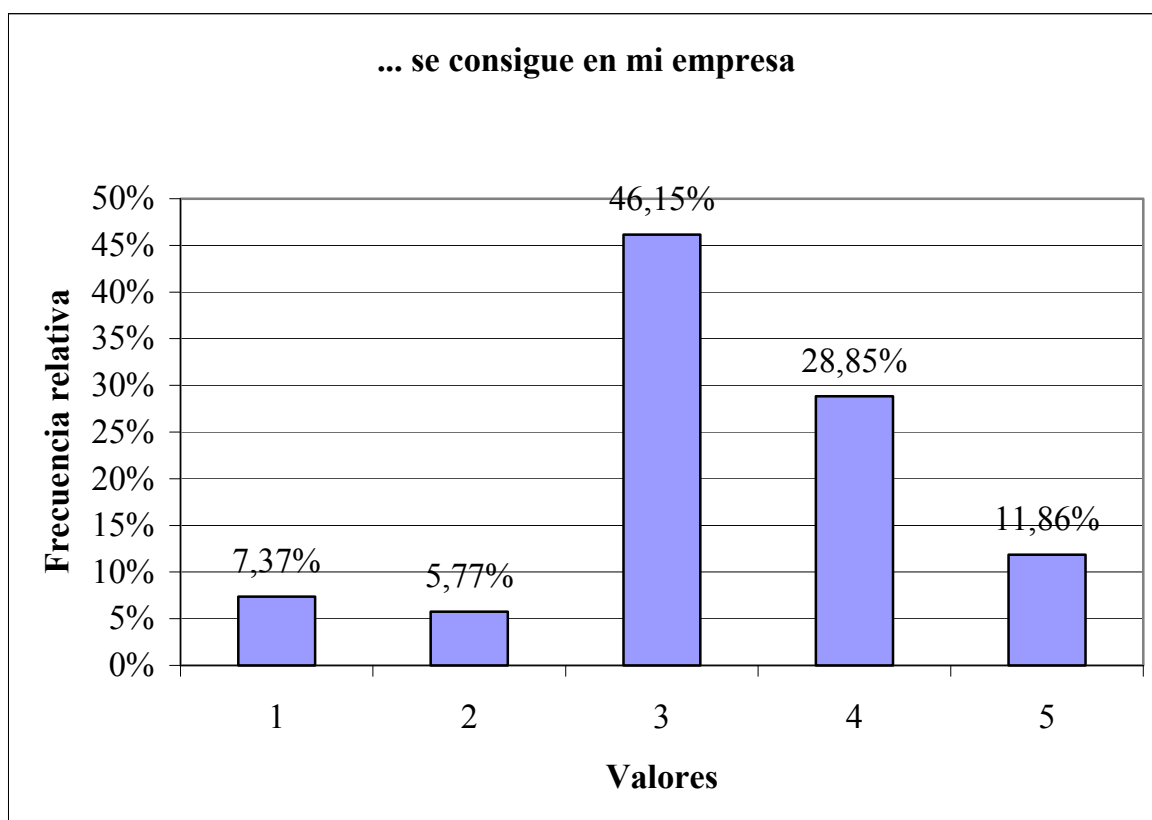
Pregunta 4.3. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... es responsabilidad principalmente de las empresas.



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	17	5,45%
2	25	8,01%
3	85	27,24%
4	119	38,14%
5	66	21,15%
Total	312	100%

Moda	4
Promedio	3,62
Desviación típica	1,07

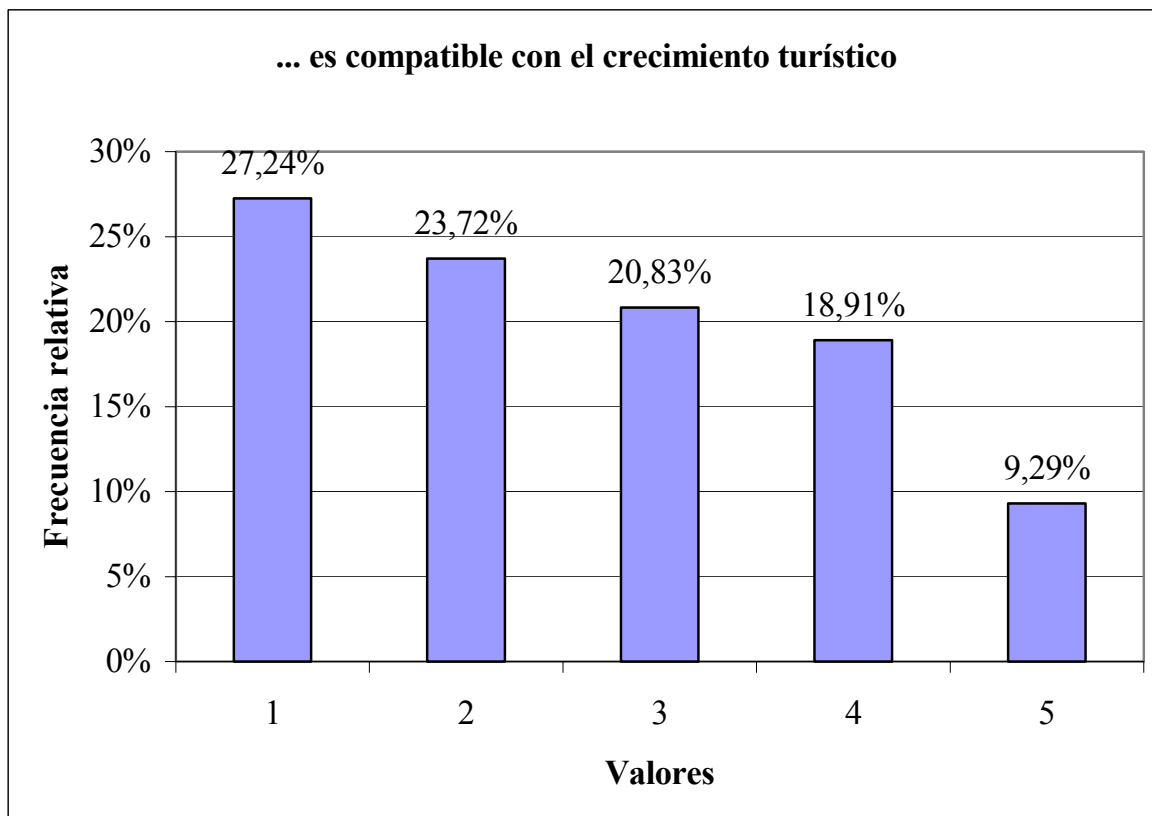
Pregunta 4.4. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... se consigue en mi empresa.



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	23	7,37%
2	18	5,77%
3	144	46,15%
4	90	28,85%
5	37	11,86%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	3,32
Desviación típica	1,01

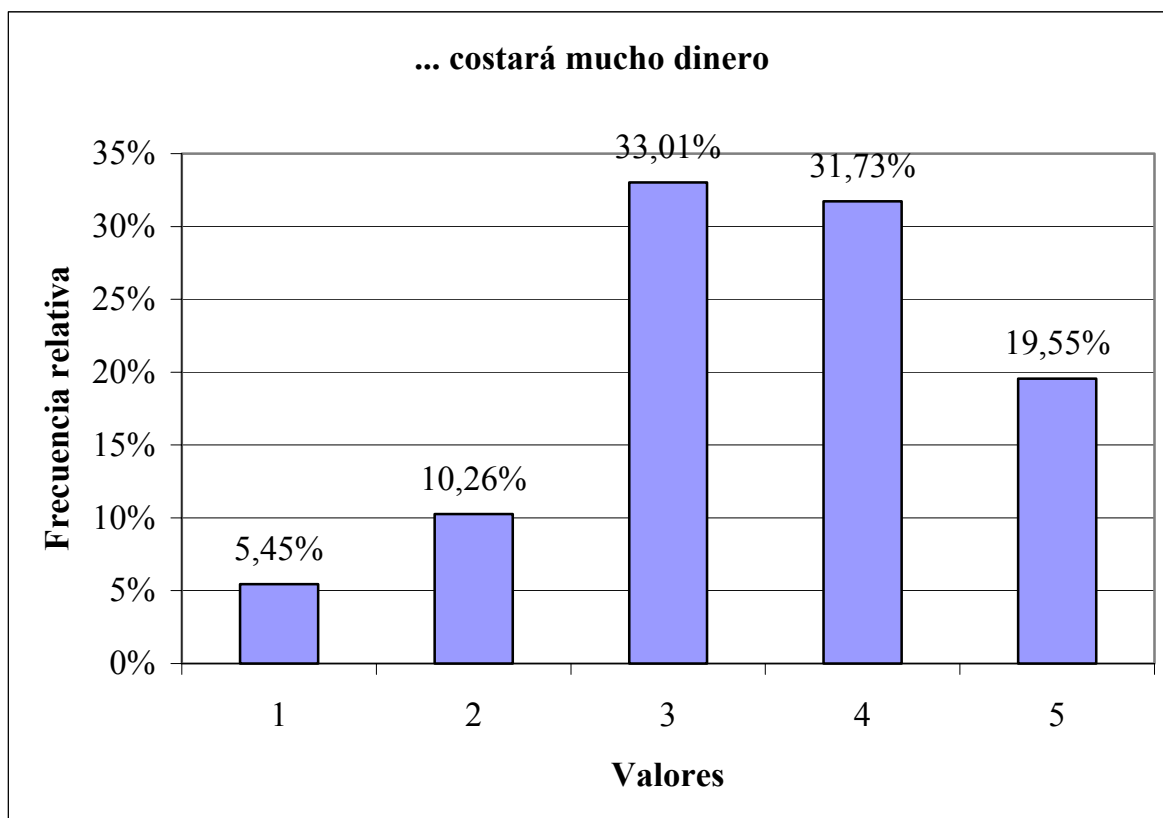
Pregunta 4.5. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... es compatible con el crecimiento turístico.



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	85	27,24%
2	74	23,72%
3	65	20,83%
4	59	18,91%
5	29	9,29%
Total	312	100%

Moda	1
Promedio	2,59
Desviación típica	1,31

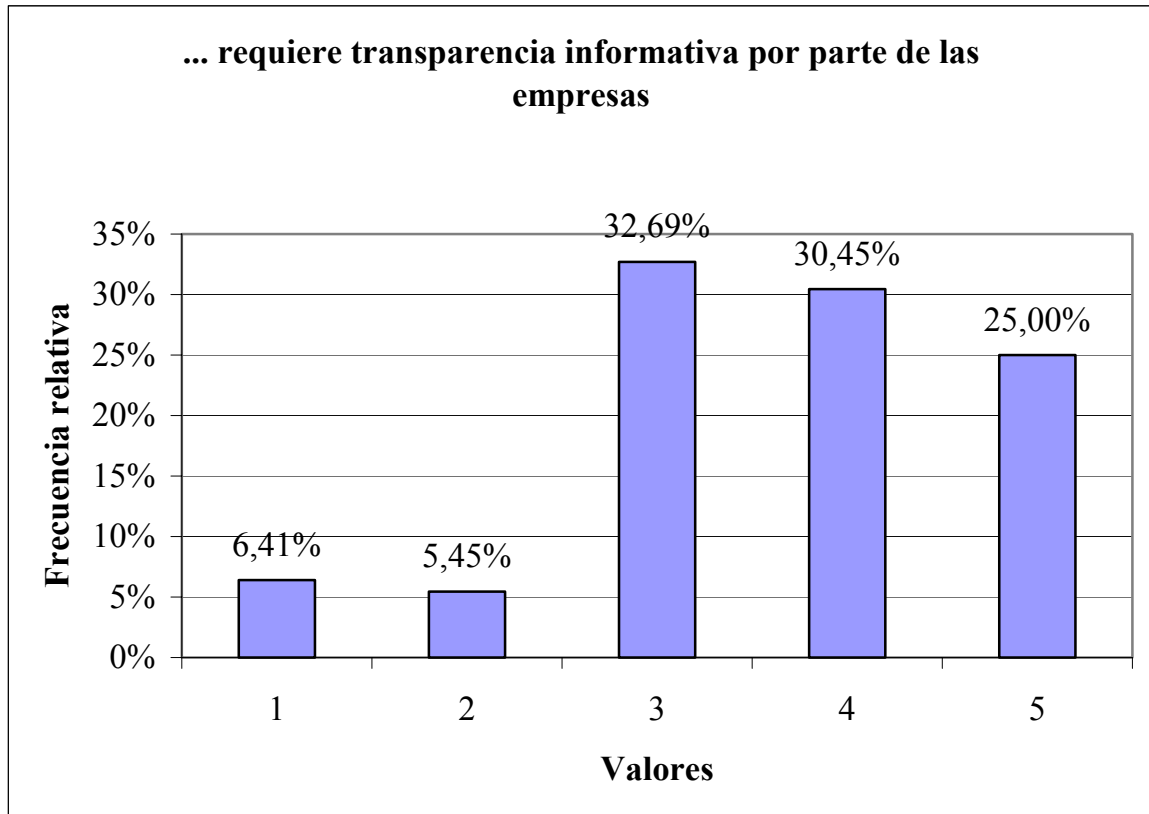
Pregunta 4.6. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... **costará mucho dinero.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	17	5,45%
2	32	10,26%
3	103	33,01%
4	99	31,73%
5	61	19,55%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	3,50
Desviación típica	1,08

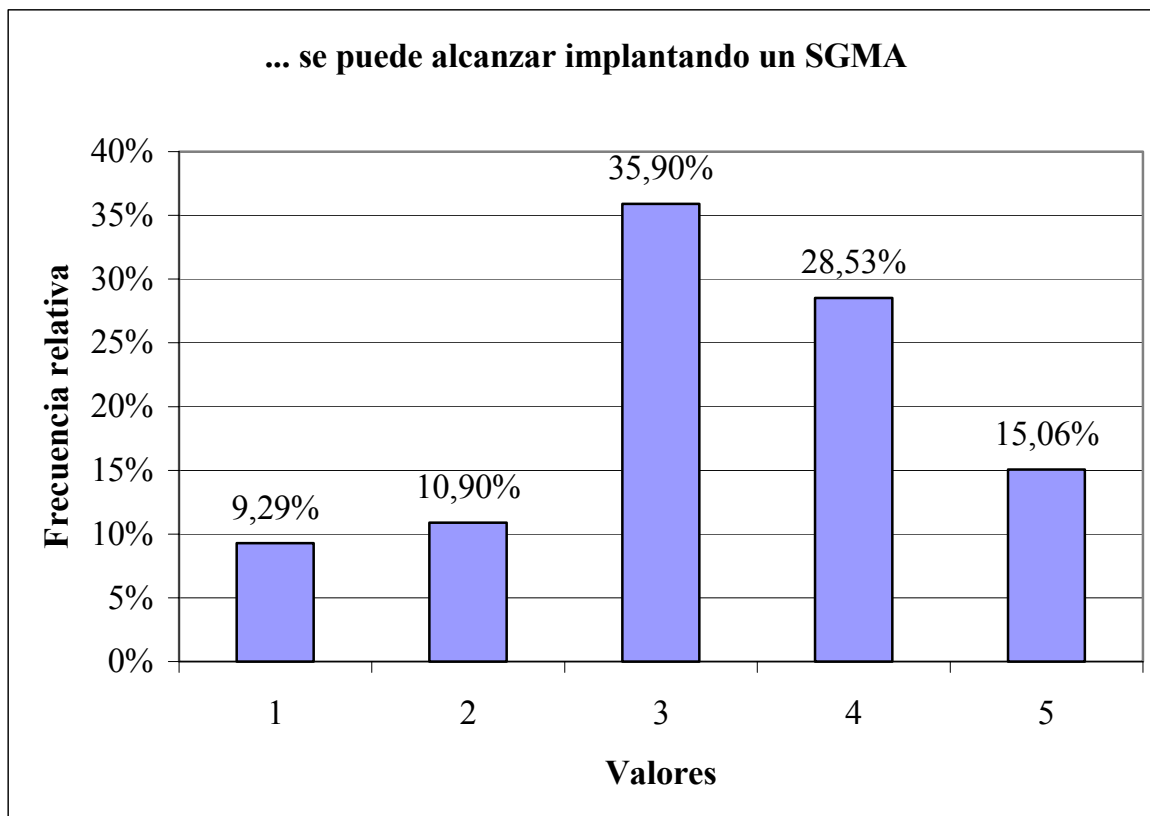
Pregunta 4.7. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... **requiere transparencia informativa por parte de las empresas.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	20	6,41%
2	17	5,45%
3	102	32,69%
4	95	30,45%
5	78	25,00%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	3,62
Desviación típica	1,11

Pregunta 4.8. El desarrollo sostenible en el sector turístico balear ... se puede alcanzar implantando un Sistema de Gestión Medioambiental.

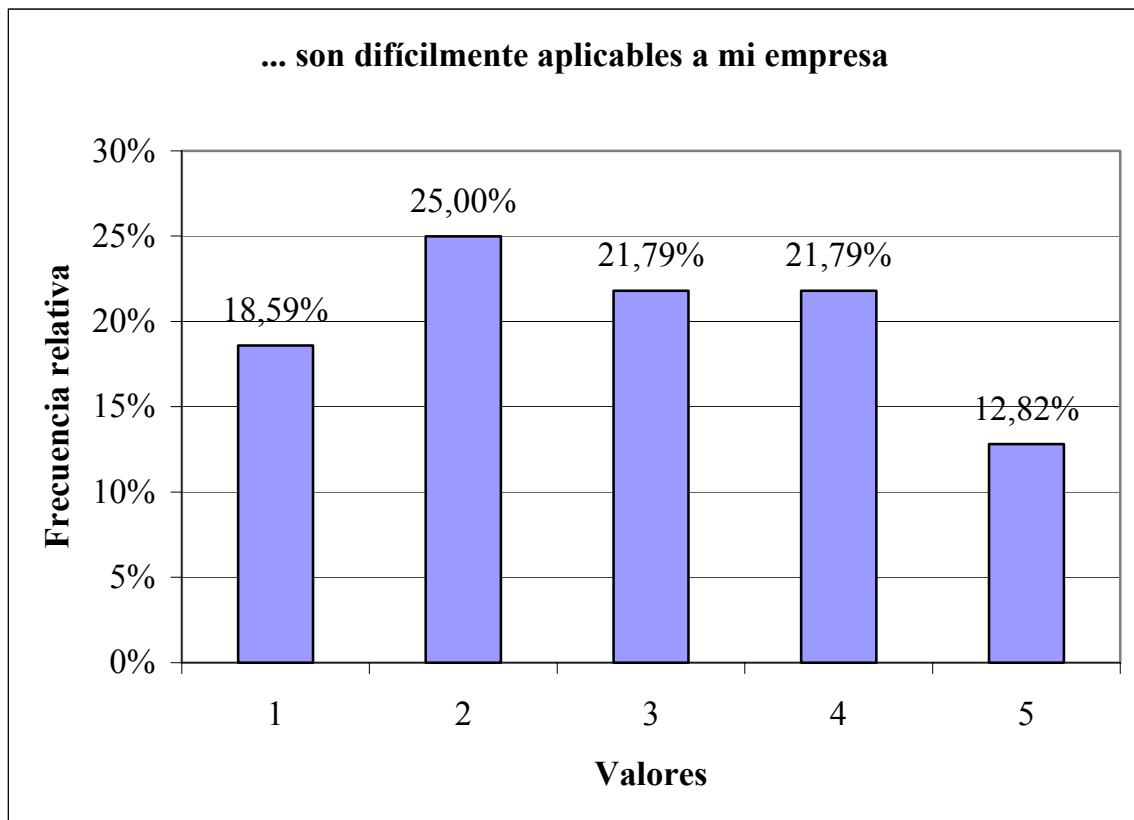


Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	29	9,29%
2	34	10,90%
3	112	35,90%
4	89	28,53%
5	47	15,06%
Total	311	100%

Moda	3
Promedio	3,28
Desviación típica	1,15

PREGUNTA 7. Los sistemas de gestión medioambiental ...

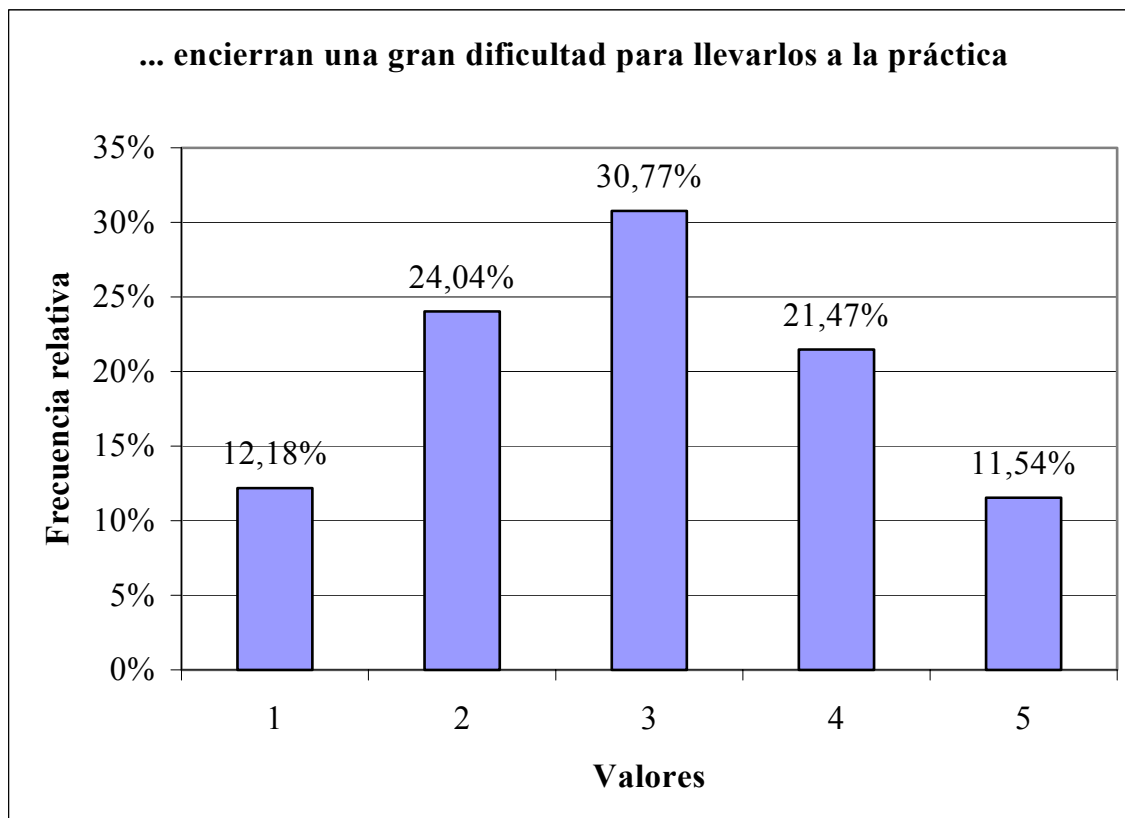
Pregunta 7.1. Los sistemas de gestión medioambiental... **son difícilmente aplicables a mi empresa.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	58	18,59%
2	78	25,00%
3	68	21,79%
4	68	21,79%
5	40	12,82%
Total	312	100%

Moda	2
Promedio	2,85
Desviación típica	1,31

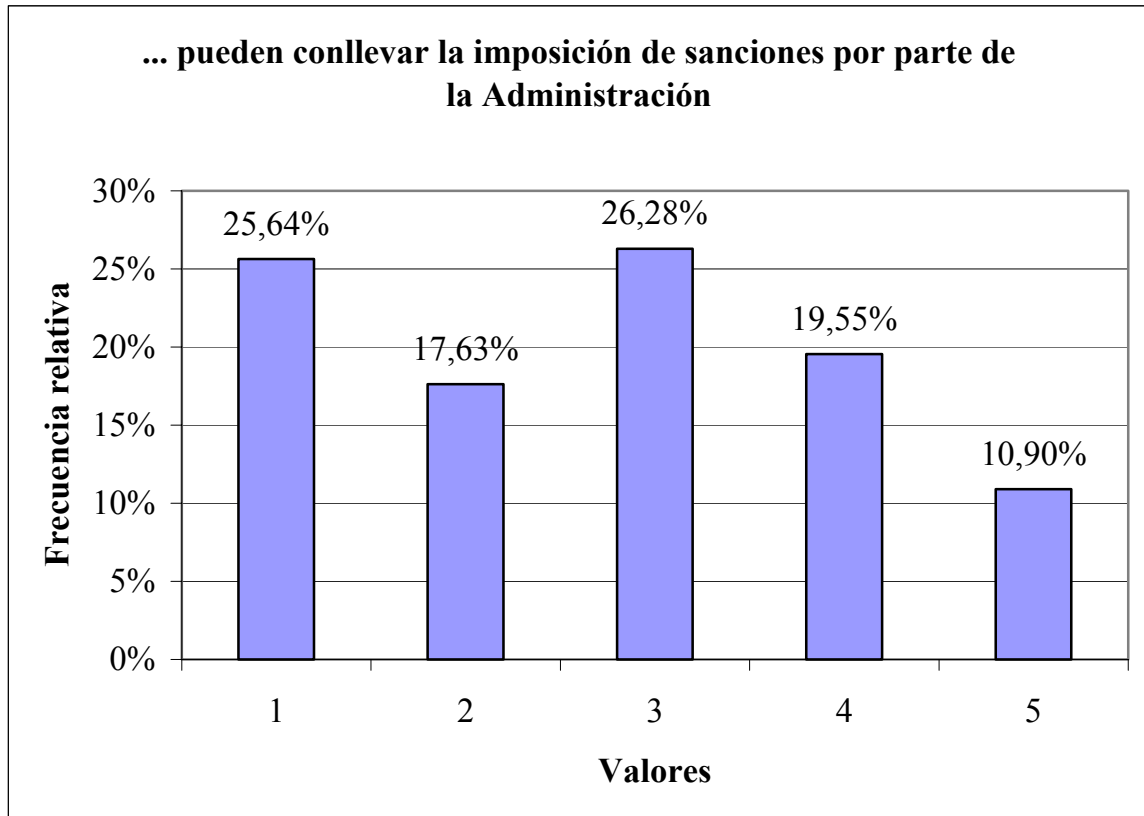
Pregunta 7.2. Los sistemas de gestión medioambiental... **encierran una gran dificultad para llevarlos a la práctica.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	38	12,18%
2	75	24,04%
3	96	30,77%
4	67	21,47%
5	36	11,54%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	2,96
Desviación típica	1,19

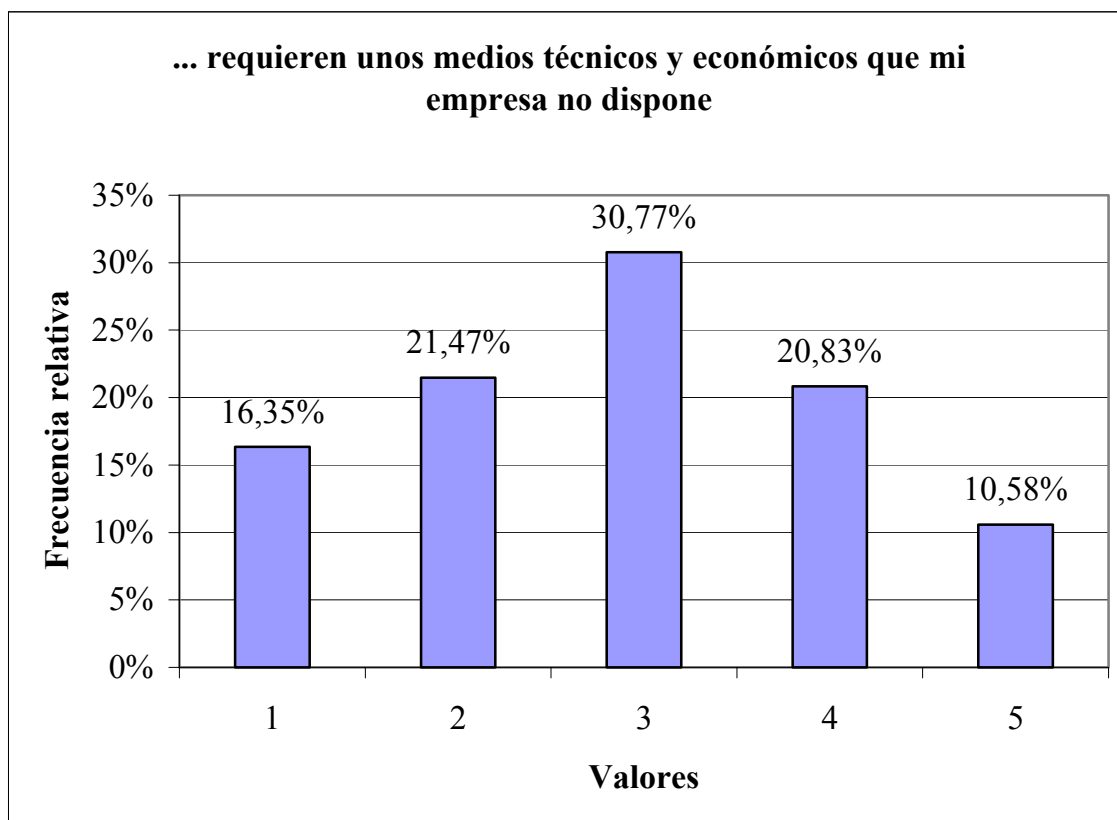
Pregunta 7.3. Los sistemas de gestión medioambiental... pueden conllevar la imposición de sanciones por parte de la Administración..



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	80	25,64%
2	55	17,63%
3	82	26,28%
4	61	19,55%
5	34	10,90%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	2,72
Desviación típica	1,33

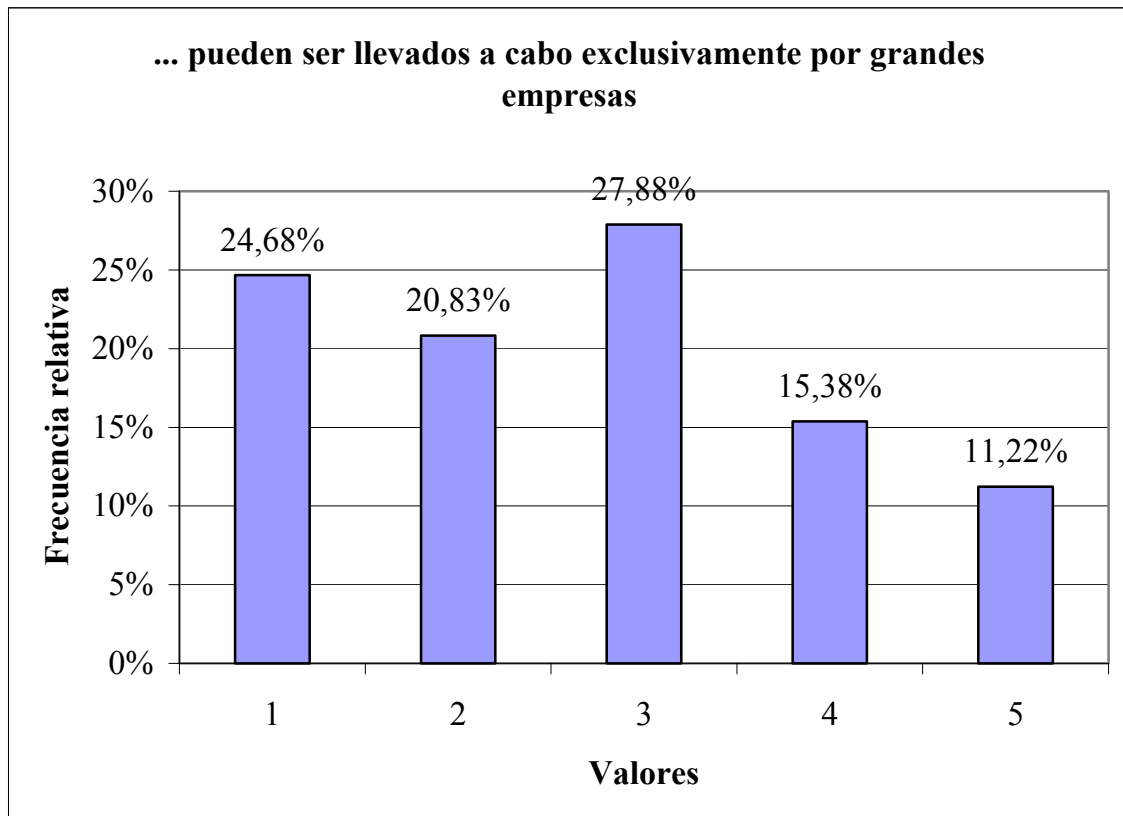
Pregunta 7.4. Los sistemas de gestión medioambiental... **requieren unos medios técnicos y económicos de los que mi empresa no dispone.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	51	16,35%
2	67	21,47%
3	96	30,77%
4	65	20,83%
5	33	10,58%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	2,88
Desviación típica	1,22

Pregunta 7.5. Los sistemas de gestión medioambiental... pueden ser llevados a cabo exclusivamente por grandes empresas.

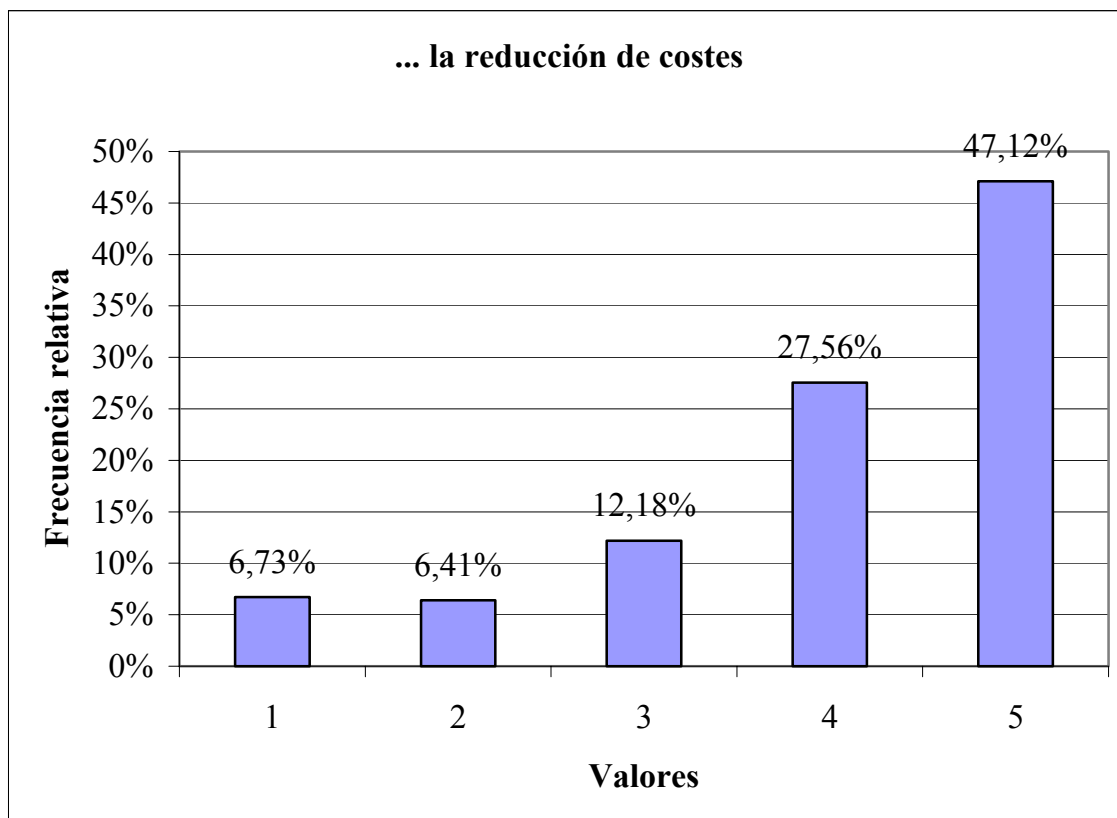


Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	77	24,68%
2	65	20,83%
3	87	27,88%
4	48	15,38%
5	35	11,22%
Total	312	100%

Moda	3
Promedio	2,68
Desviación típica	1,30

PREGUNTA 8. Mi empresa está o estaría dispuesta a implantar un sistema de gestión medioambiental por ...

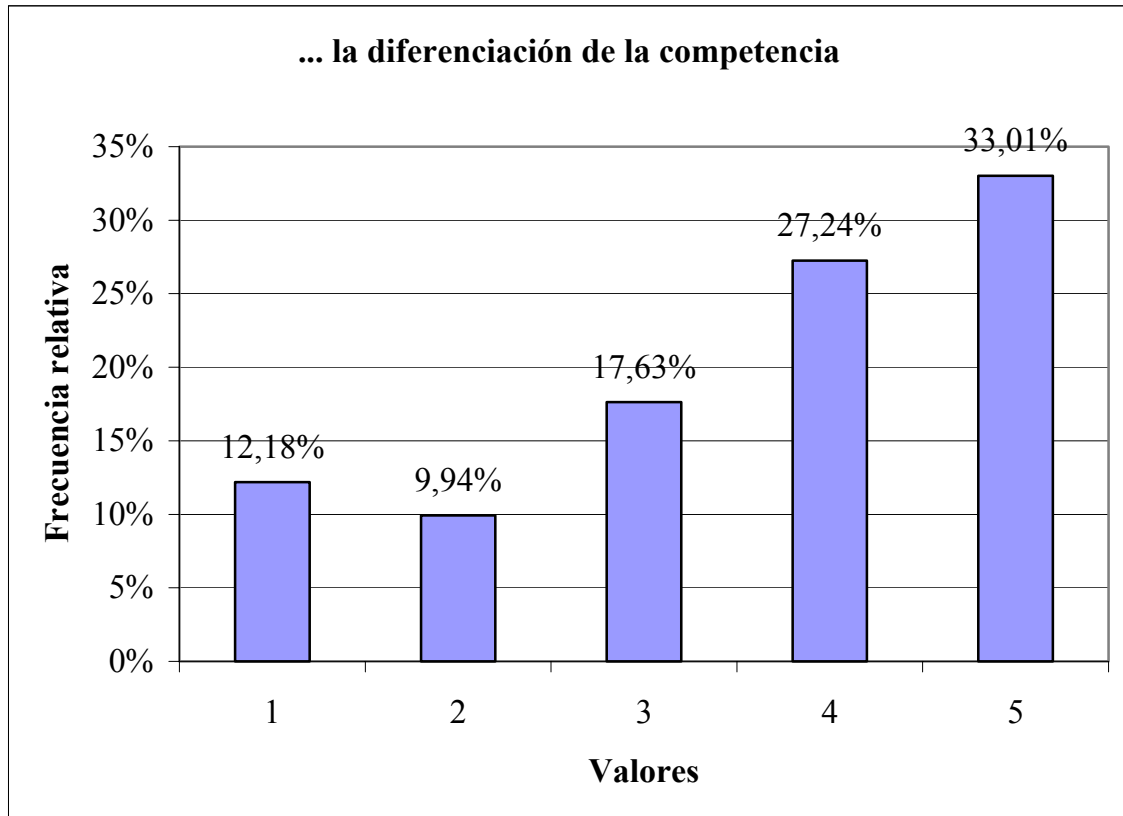
Pregunta 8.1. Mi empresa está o estaría dispuesta a implantar un sistema de gestión medioambiental por... **la reducción de costes.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	21	6,73%
2	20	6,41%
3	38	12,18%
4	86	27,56%
5	147	47,12%
Total	312	100%

Moda	5
Promedio	4,02
Desviación típica	1,21

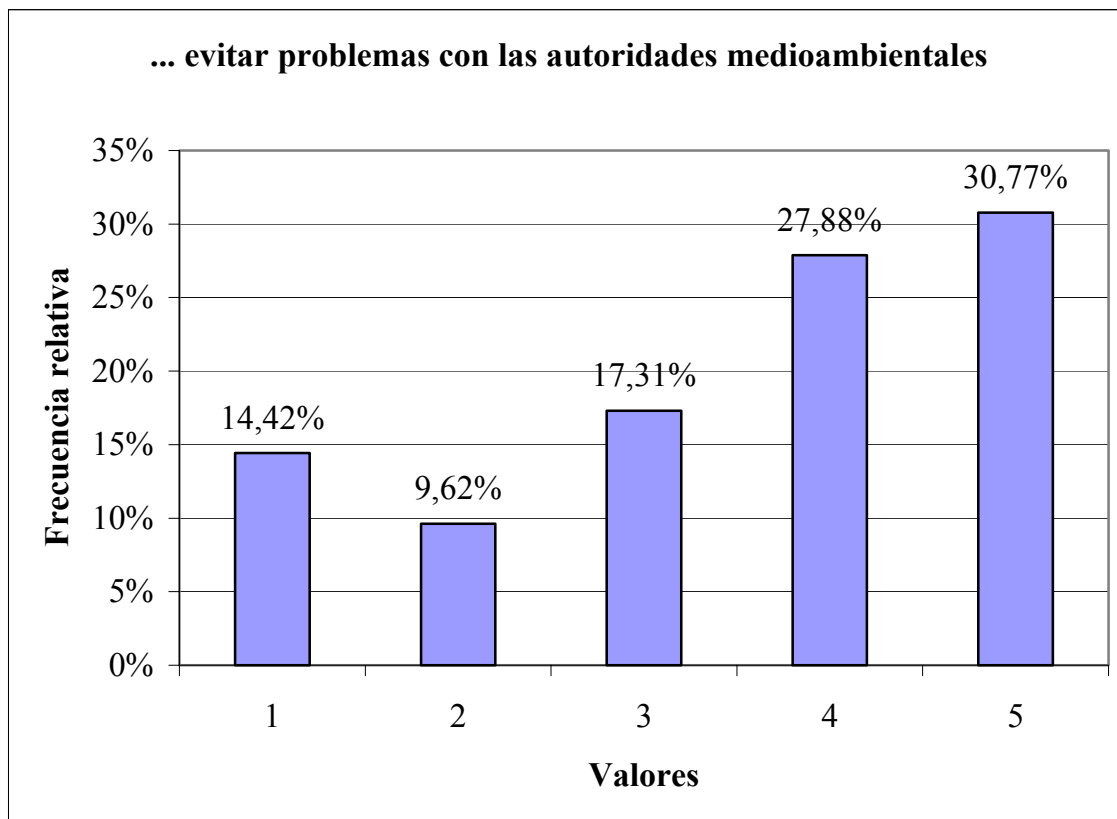
Pregunta 8.2. Mi empresa está o estaría dispuesta a implantar un sistema de gestión medioambiental por... **la diferenciación de la competencia.**



Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	38	12,18%
2	31	9,94%
3	55	17,63%
4	85	27,24%
5	103	33,01%
Total	312	100%

Moda	5
Promedio	3,59
Desviación típica	1,36

Pregunta 8.3. Mi empresa está o estaría dispuesta a implantar un sistema de gestión medioambiental por... **evitar problemas con las autoridades medioambientales.**

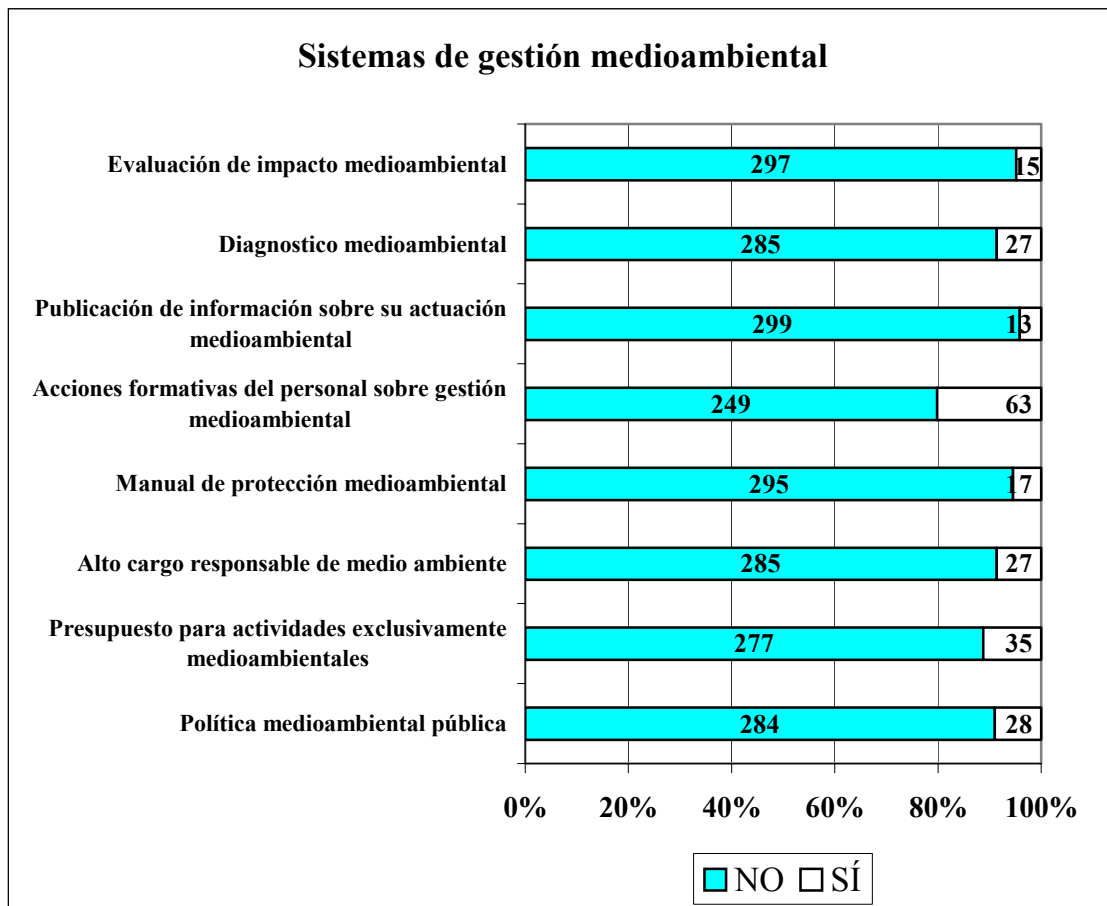


Valores	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa (%)
1	45	14,42%
2	30	9,62%
3	54	17,31%
4	87	27,88%
5	96	30,77%
Total	312	100%

Moda	5
Promedio	3,51
Desviación típica	1,39

PREGUNTA 9. Ha tomado su empresa alguna de las siguientes iniciativas ...

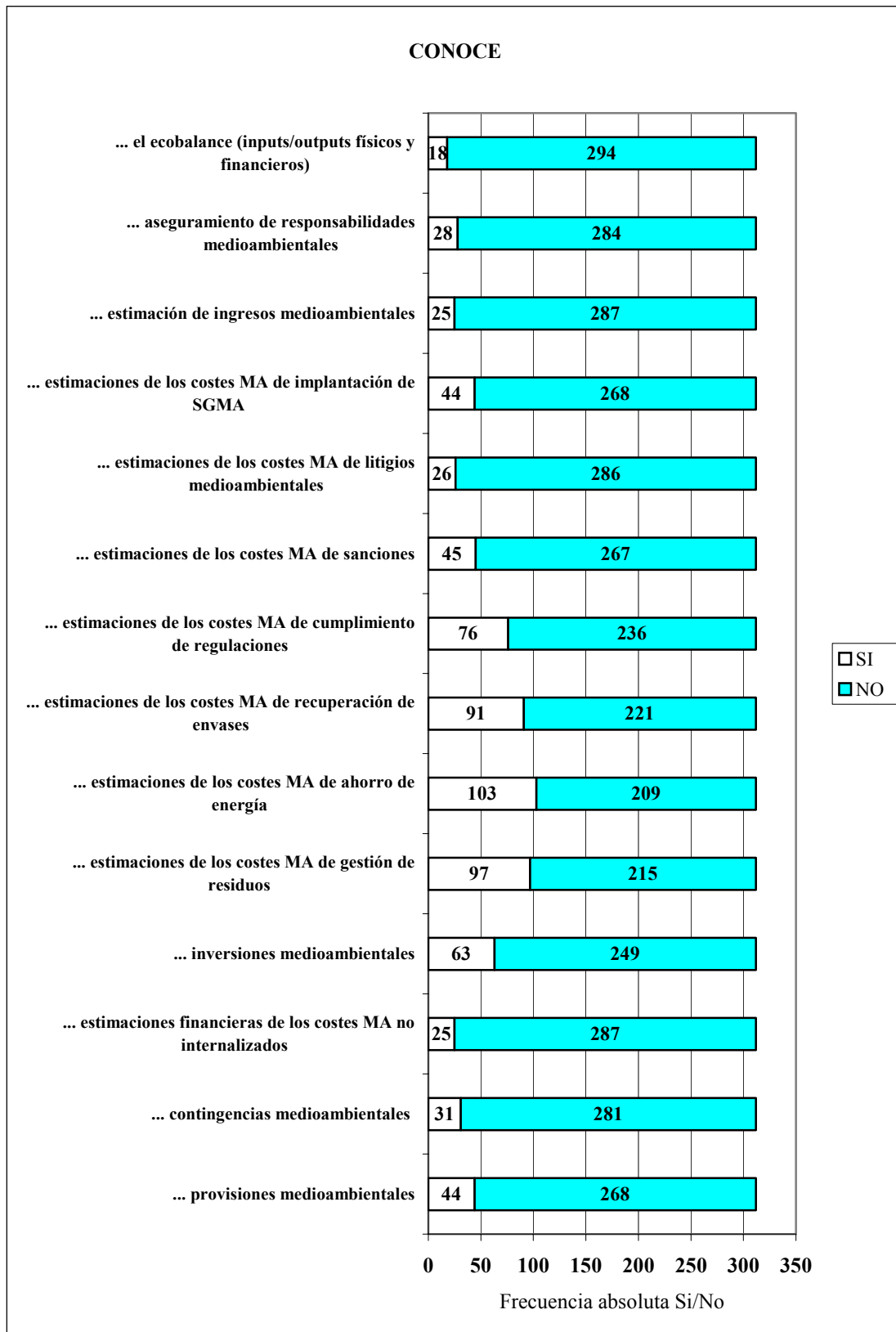
	0	1	NO	SÍ
Política medioambiental pública	284	312	284	28
Presupuesto para actividades exclusivamente medioambientales	277	312	277	35
Alto cargo responsable de medio ambiente	285	312	285	27
Manual de protección medioambiental	295	312	295	17
Acciones formativas del personal sobre gestión medioambiental	249	312	249	63
Publicación de información sobre su actuación medioambiental	299	312	299	13
Diagnostico medioambiental	285	312	285	27
Evaluación de impacto medioambiental	297	312	297	15



PREGUNTA 12.

Mi empresa conoce los siguientes aspectos ...

CONOCE	SÍ	NO	Total
... provisiones medioambientales	44	268	312
... contingencias medioambientales	31	281	312
... estimaciones financieras de los costes MA no internalizados	25	287	312
... inversiones medioambientales	63	249	312
... estimaciones de los costes MA de gestión de residuos	97	215	312
... estimaciones de los costes MA de ahorro de energía	103	209	312
... estimaciones de los costes MA de recuperación de envases	91	221	312
... estimaciones de los costes MA de cumplimiento de regulaciones	76	236	312
... estimaciones de los costes MA de sanciones	45	267	312
... estimaciones de los costes MA de litigios medioambientales	26	286	312
... estimaciones de los costes MA de implantación de SGMA	44	268	312
... estimación de ingresos medioambientales	25	287	312
... aseguramiento de responsabilidades medioambientales	28	284	312
... el ecobalance (inputs/outputs físicos y financieros)	18	294	312



ANEXO III

GUÍA DE LAS ENTREVISTAS ABIERTAS SEMIDIRECTIVAS

INTRODUCCIÓN:

Buenos Días. Somos..., profesores/as de Economía de la Universidad. Estamos realizando un estudio financiado por el CITTIB y la UIB acerca de cuestiones medioambientales en la empresa turística balear. Hemos realizado una encuesta y tras ella estamos entrevistando a una serie de directivos de empresas de nuestra comunidad para conocer con mayor profundidad su opinión sobre las relaciones del turismo con el medio ambiente.

Nuestro trabajo no tiene nada que ver con la polémica de la ecotasa.

Le recuerdo que todo lo que usted nos diga será tratado con absoluta confidencialidad, y que en ningún momento emplearemos en nuestro informe ni su nombre ni el de su empresa.

Ofrecernos a enviarle un ejemplar gratuito de nuestro Informe Final, si lo desea.

¿Le importa que grabemos nuestra conversación? Justificarlo en la imposibilidad material de anotar todo.

DESARROLLO DE LA ENTREVISTA:

La entrevista debe desarrollarse de forma que sea el entrevistado quien transmita la información. Las preguntas sólo se utilizarán para reconducir la conversación y los recuadros sólo son recordatorios de cuestiones relevantes, NUNCA han de utilizarse como forma de bombardear al entrevistado. Sí se deben de utilizar para poner ejemplos adaptados a cada empresa y que puedan poner al entrevistado en situación de proporcionarnos su discurso.

CONSIDERACIÓN DEL MEDIOAMBIENTE POR LA EMPRESA TURÍSTICA BALEAR.

VAMOS A HABLAR DEL MEDIO AMBIENTE, PRIMERO, EN TÉRMINOS GENERALES.

- (1) ¿CÓMO PIENSA USTED QUE AFECTA EL DESARROLLO EMPRESARIAL TURÍSTICO EN GENERAL AL MEDIO AMBIENTE?.
- (2) ¿CÓMO PUEDEN O DEBEN ACTUAR LAS EMPRESAS PARA EVITAR ESAS SITUACIONES?.
- (3) ¿CREE QUE EL MEDIO AMBIENTE PUEDE AFECTAR A LAS EMPRESAS?. ¿CÓMO?.
- (4) ¿CREE QUE ES POSIBLE ALCANZAR UN DESARROLLO SOSTENIBLE?.

Se entiende por desarrollo sostenible aquel que es capaz de satisfacer las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer las propias

SITUACIÓN PARTICULAR

AHORA, CONCRETAREMOS EN LA SITUACIÓN PARTICULAR DE SU EMPRESA.

- (5) ¿AFECTA EL MEDIO AMBIENTE A SU EMPRESA?.

- Sí
- No

¿Por dónde le viene o le puede venir la presión?.

- las preferencias de los **consumidores** por productos verdes
- las **leyes** actuales o previsibles
- la actuación de la **administración** pública
- la presión de los grupos **ecologistas**
- la concienciación de los propietarios / **accionistas**
- la presión de asociaciones de **vecinos, sindicatos**, etc.
- la presión de los **bancos** por consecuencias financieras del medio ambiente
- los **medios de comunicación**
- la presión de los **proveedores**
- la actuación de la **competencia**

(6) ¿CÓMO AFECTA SU EMPRESA AL MEDIO AMBIENTE?.

- | |
|---|
| <input type="checkbox"/> emisiones de gases
<input type="checkbox"/> vertidos
<input type="checkbox"/> residuos sólidos urbanos
<input type="checkbox"/> impacto visual
<input type="checkbox"/> contaminación acústica
<input type="checkbox"/> derroche energético
<input type="checkbox"/> requerimientos de proveedores / clientes
<input type="checkbox"/> envases y embalajes
<input type="checkbox"/> reciclaje
<input type="checkbox"/> recuperación
<input type="checkbox"/> diseño ecológico
<input type="checkbox"/> tecnologías limpias
<input type="checkbox"/> normas internas de conducta medioambiental |
|---|

Indagar en la percepción del entrevistado sobre cómo ve las tendencias futuras en legislación medioambiental en general.

Ídem. Sobre la incidencia futura del medio ambiente en la empresa turística.

SISTEMAS DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL

(7) ¿CONOCE ALGÚN SISTEMA ESTANDARIZADO DE GESTIÓN MEDIOAMBIENTAL?.

SÍ

- Profundizar en los que conoce.

- Nombrarle los que no conozca, para ver la notoriedad asistida (ver si le suenan los sistemas una vez que se los nombremos).

- ¿CREE USTED QUE SON APLICABLES EN SU EMPRESA ESTOS SISTEMAS?.

- ¿CONOCE LAS AYUDAS DISPONIBLES PARA LA IMPLANTACIÓN DE SGMA?.

NO

: - Decirle lo que son y los sistemas que existen.

<p>Existen varios sistemas estandarizados de gestión medioambiental (ISO 14000, el reglamento EMAS de ecogestión y ecoauditoría de la Comunidad Europea, y su versión balear ECOTUR) que consisten en la certificación por un organismo exterior a la empresa de que ésta tiene establecido un sistema de gestión medioambiental que implica un compromiso de mejora continua en cuanto a sus efectos medioambientales y que incluye la adopción de una política medioambiental, la designación de un responsable, la definición de programas y objetivos específicos sobre medio ambiente, auditoría interna e información externa.</p>
--

(8) ¿CREE USTED QUE SERÍAN APLICABLES ESTOS SISTEMAS EN SU EMPRESA?

¿Cuáles son sus principales ventajas e inconvenientes?.

¿Cómo se calcula la TIR positiva para decidir su implantación?.

(9) ¿HA TOMADO SU EMPRESA ALGUNA INICIATIVA CON RESPECTO AL MEDIO AMBIENTE?.

- | |
|--|
| <input type="checkbox"/> Designación responsable medioambiental
<input type="checkbox"/> Adopción de una política medioambiental
<input type="checkbox"/> Implantar un programa o manual de procedimiento medioambiental
<input type="checkbox"/> Auditoría medioambiental o evaluación de impacto medioambiental
<input type="checkbox"/> Dotación de recursos específicos para el medio ambiente
<input type="checkbox"/> Publicar voluntariamente información sobre el impacto medioambiental de la empresa
<input type="checkbox"/> Permitir que un verificador externo revise su sistema de gestión medioambiental. |
|--|

SÍ

¿Quién? ¿Cómo? ¿En qué ocasión? ¿Cuánto?....

NO

¿EN QUÉ MEDIDA CREE QUE SU EMPRESA TENDRÍA QUE EMPRENDER ALGÚN TIPO DE ACCIÓN O ESTARÍA DISPUESTA A ELLO? (recordar acciones que puede emprender la empresa según el cuadro anterior).

INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL

(10) ¿PUBLICA SU EMPRESA ALGÚN TIPO DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL A TRAVÉS DE CUALQUIER MEDIO?.

- | |
|--|
| <input type="checkbox"/> los importes gastados o invertidos en protección medioambiental
<input type="checkbox"/> una descripción de la actuación de la empresa en materia medioambiental
<input type="checkbox"/> datos técnicos cuantificados del impacto medioambiental
<input type="checkbox"/> valoraciones externas del impacto de la empresa
<input type="checkbox"/> Informe anual
<input type="checkbox"/> Informe medioambiental específico
<input type="checkbox"/> Folleto informativo
<input type="checkbox"/> Prensa... |
|--|

(11) ¿QUÉ VENTAJAS E INCONVENIENTES CREE QUE CONLLEVA LA PUBLICACIÓN DE INFORMACIÓN MEDIOAMBIENTAL?.

- cuesta tanto dinero que mi empresa no puede afrontarlo
- puede dar a conocer aspectos negativos a personas que no los conozcan
- conlleva el reconocimiento de costes o contingencias que mi empresa no está en condiciones de soportar
- conlleva sanciones de la Administración o procesos judiciales
- sería mal interpretada, mal utilizada y utilizada para comparaciones inapropiadas por parte de personas inexpertas o con mala intención
- quiebra aspectos fundamentales de la confidencialidad
- ayuda a que la empresa tenga una imagen de innovación
- mejora las relaciones con el entorno de la empresa
- permite explicar adecuadamente el impacto medioambiental de mi empresa
- demuestra nuestra responsabilidad y nuestro liderazgo
- puede proporcionarle credibilidad, de forma que asegure su presencia en los foros de discusión, legislación y regulación

(12) ¿CREE QUE SU EMPRESA PUEDE RECOPIRAR INFORMACIÓN SOBRE COSTES MEDIOAMBIENTALES, INVERSIONES, PASIVOS, PROVISIONES, CONTINGENCIAS MEDIOAMBIENTALES U OTRAS CUANTIFICACIONES DE SU IMPACTO MEDIOAMBIENTAL?. ¿LO HACE?.

(13) ¿QUÉ DIFICULTADES CONLLEVA RECOPIRAR DICHA INFORMACIÓN?.

(14) ¿A QUIÉN CREE QUE PUEDE INTERESAR LA INFORMACIÓN QUE EVENTUALMENTE PUBLIQUE SU EMPRESA?.

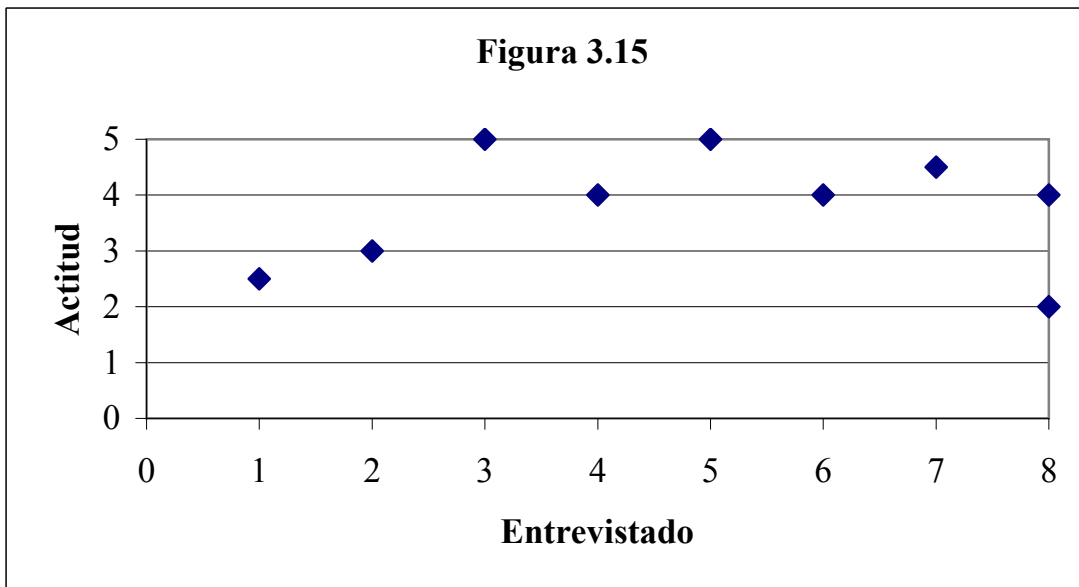
- Administración del Estado
- Consumidores
- Junta de Andalucía
- Sindicatos
- Asociaciones de vecinos
- Accionistas / propietarios
- Organizaciones conservacionistas (ecologistas)
- Entidades financieras
- Ayuntamiento/s donde efectúa la actividad su empresa
- La Unión Europea
- Jueces y fiscales
- Otros (especificar)

¿Qué publicidad le dan a esa información?. ¿A quién y por qué medios se distribuye?.

(15) ¿LA EMPRESA QUE AUDITA SUS CUENTAS LE HA MANIFESTADO LA NECESIDAD DE TENER EN CUENTA LAS RESPONSABILIDADES QUE SE DERIVAN DE LOS IMPACTOS MEDIOAMBIENTALES DE SU EMPRESA?.

Pedir por favor que nos faciliten la documentación a la que eventualmente nos hayan hecho referencia durante la entrevista.

Entrevistado	Actitud/es	
A	2,5	
B	3	
C	5	
D	4	
E	5	
F	4	
G	4,5	
H	4	2

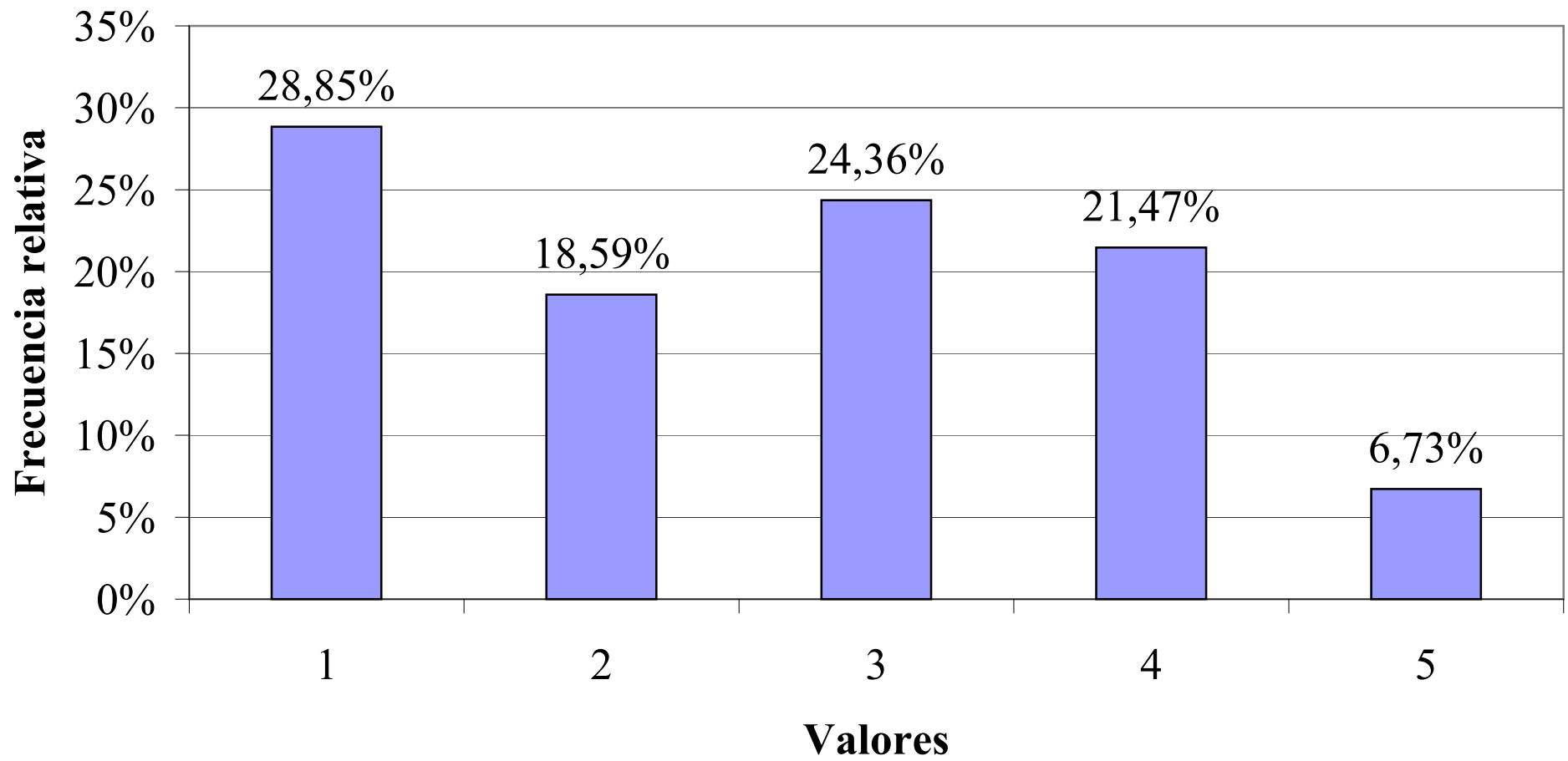


* Los valores de la actitud del entrevistado se corresponden con:

- 1= Inercia
- 2= Rechazo
- 3= Reorientación
- 4= Colonización
- 5= Evolución

Figura 3.15 Clasificación de los modelos de cambio obtenidos de los estudios de casos de 6 empresas hoteleras y 2 Tour operadores.

P 2.1
Clientes



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFIA

ACCOUNTING ADVISORY FORUM (1995): *Environmental issues in financial reporting*. Doc. XV/6004/97. Noviembre, 1995.

ACCOUNTING STANDARDS STEERING COMMITTEE (1975): *The corporate report*. ASSC, London.

AGUILÓ PÉREZ, E. et al. (1987): *Llibre blanc del turisme a les Balears*. Conselleria de Turisme. Govern Balear. Palma.

ALOMAR MATEU, C. (1999): "Balears". En *50 Años del turismo español. Un análisis histórico y estructural*. Dirigido por F. Bayón Mariné. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.

AMER I FERNÀNDEZ, J. (2000): "Determinants de les relacions turistes-residents en un marc de saturació turística". En *Evolució turística de la darrera dècada i disseny de futur*, actas de las II Jornades de Turisme i Medi Ambient, pp. 131-138. Palma.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1973): *Report of the Committee on Environmental Effects of Organization Behavior*. The Accounting Reiview, suplemento al nº 48.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1973): *Report of the study group on the objectives of financial statements*. (Informe Trueblood). AICPA, New York.

ARCHEL DOMENCH, P. Y LIZARRAGA DALLO, F. (2000): "La divulgación de información medioambiental en España: evolución de la misma en el período 1995-1998". Comunicación presentada al *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Las Palmas de Gran Canaria. Pp. 259-271.

ARENAS, C. y MUGICA, E. (1993): "Introducción al Derecho medioambiental". *Boletín de Estudios Económicos*, nº 150.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1992): *Documento nº 2 de la serie de Principios Contables: Inmovilizado Material*. AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1992): *Documento nº 11 de la serie de Principios Contables: Provisiones, contingencias y acontecimientos posteriores al cierre de los estados financieros*. AECA, Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999a): *Documento nº 13 de la serie de Contabilidad de Gestión: Contabilidad de gestión medioambiental*. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1999b): *Marco conceptual para la información financiera*. AECA. Madrid.

AZQUETA OYARZUN, D. (1994): *Valoración económica de la calidad ambiental*. Ed. McGraw-Hill. Madrid.

BAYÓN MARINÉ, F, (Coor.) (1999): *50 Años del turismo español. Un análisis histórico y estructural*. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.

BEBBINGTON, J. (1999): "Compulsory environmental reporting in Denmark: an evaluation". *Social and Environmental Accounting*, vol. 19, nº 2, pp. 2-4.

BEBBINGTON, J. (1999b): "GRI Sustainability Reporting Guidelines". *Social and Environmental Accounting*, vol. 19, nº 2, pp. 8-11.

BELL, F. Y LEHMAN, G. (1999): "Recent trends in environment accounting: how green are your accounts?". *Accounting Forum*, Vol. 23, nº 2.

BELKAOUI, A. (1992): *Accounting theory*. Academic Press. London.

BESANCENOT, J.P. (1991): *Clima y turismo*. Ed. Masson. Barcelona.

BONACHE, J. (1998): *Los estudios de caso como estrategia de investigación: características, críticas y defensas*. Documento de Trabajo 98-19. Universidad Carlos III de Madrid.

BONILLA PRIEGO, M. J. (2000): "Algunos problemas en la determinación del coste medioambiental en la empresa". *Técnica Contable*. Marzo de 2000.

BONILLA PRIEGO, M. J.; MOLERO LÓPEZ, J.J. y SEVILLANO MARTÍN, F.J. (1999): "Introducción de los factores medioambientales en el Plan General de Contabilidad". *I Jornada de Contabilidad Financiera*. ASEPUC. Málaga.

BONILLA PRIEGO, M. J.; MOLERO LÓPEZ, J.J. y SEVILLANO MARTÍN, F.J. (2000a): "Environmental information disclosed on annual reports of the spanish electrical companies". *23 Congreso Anual de la European Accounting Association*, Munich.

BOSCH CAMPRUBÍ, R.; PUJOL MARCO, LL.; SERRA CABADO, J. Y VALLESPINÓS RIERA, F. (1998): *Turismo y medio ambiente*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.

BULL, A. (1994): *La economía del sector turístico*. Ed. Alianza. Madrid.

BURCHELL, S.; CLUBB, C. Y HOPWOOD, A. G. (1985): "Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, nº 4.

BUTLER, R.W. (1980): "The concept of a tourist-area cycle of evolution and implications for management". *The Canadian Geographer*, 24, pp. 5-12.

CALS, J. (1990): "La política turística de l'estat (1960-89)". *Estudis Baleàrics*, nº 37-38. Palma.

CALVO SÁNCHEZ, J.A. (1995): "Los problemas medioambientales y la contabilidad financiera. Una propuesta de aplicación". Comunicación presentada al *VIII Congreso de AECA*. Sevilla.

CÁMARA DE LA FUENTE, M. (1994): *Gestión medioambiental y contabilidad: una aplicación al sector agroalimentario*. Tesis doctoral. Universidad de Jaén.

CAMINO, D. (1993): "Los fondos de inversión éticos". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, nº75.

CARMONA IBÁÑEZ, P. (1995): "La contabilización de los costes actuales y futuros de carácter medioambiental en las cuentas anuales". *Técnica Contable*, nº 560-561.

CARMONA IBÁÑEZ, P. (1997): "La información medioambiental. Contabilidad y auditoría". *Partida Doble*, nº 76.

CARMONA MORENO, S. (1993): Presentación del número 75 de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*.

CARMONA MORENO, S.; CARRASCO FENECH, F. Y FERNÁNDEZ-REVUELTA PÉREZ, L. (1993): "Un enfoque interdisciplinar de la contabilidad del medio ambiente". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, nº75.

CARMONA MORENO, S. (1995): (Por) los límites de la contabilidad. I Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad. ASEPUC, Málaga.

CARRASCO FENECH, F. (1994): *Contabilidad y medio ambiente: una perspectiva sociológica*. Curso de Verano de la Universidad de León.

CARRASCO FENECH, F. (1995): "Los límites de la contabilidad: la cuestión medioambiental y la contabilidad". ASEPUC. Málaga.

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

CARRASCO FENECH, F. y LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1996): "El poder constitutivo de la contabilidad: consideraciones sobre la cuestión medioambiental".

En *"Ensayos sobre contabilidad y economía en homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla"*. Ed. ICAC, Madrid.

CARRASCO FENECH, F.; LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; CARO GONZÁLEZ, F. J.; CORREA RUIZ, C. y PÁEZ SANDUBETE, J. M.; CARO FERNÁNDEZ, S.; FUENTES RUIZ, P.; BAÑOS SÁNCHEZ-MATAMOROS, J. y MARTÍN SAMPER, R. (1997): Informe Final del Proyecto de Investigación "Sistemas de

información para la gestión sostenible de la empresa andaluza", financiado por el Instituto de Desarrollo Regional de la Comunidad Autónoma de Andalucía. No publicado.

CARRASCO FENECH, F.; CORREA RUIZ, C. y LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999): "*Información y gestión medioambiental: una reflexión sobre los factores de motivación, proceso de desarrollo de informes e influencia de los stakeholders en las empresas del sector eléctrico*". II Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental, Valencia.

CASASOLA, L. (1990): *Turismo y ambiente*. Ed. Trillas. México.

CENDRERO, A. (1978): "Consideraciones sobre el impacto del turismo en el medio ambiente". *Información comercial Española*, nº 533, pp. 63-71.

CÉSPEDES, J. (1993): "Ecología y principios contables". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, nº75, pp. 307-315.

CICA (1993). Canadian Institute of Chartered Accountants, *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*. CICA, Toronto.

CICA (1994). Canadian Insititute of Chartered Accountants, *Reporting on Environmental Performance*. CICA, Toronto.

CLARKSON, M.B. (1995): "A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance". *Academy of Management Review*, vol. 20, nº 1.

CMMAD. COMISIÓN MUNDIAL DEL MEDIO AMBIENTE Y DEL DESARROLLO (1992): *Nuestro futuro común*. Ed. Alianza. Madrid.

COMUNIDADES EUROPEAS. COMISIÓN (1996): "Libro Verde sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea". DO nº C 321, de 28-10-96.

COMUNIDADES EUROPEAS. COMISIÓN (1998): *Propuesta de Reglamento (CE) del Consejo por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales*. DOCE Nº C 400, de 22-12-98.

COMUNIDADES EUROPEAS. COMISIÓN (2000): “*Interpretative Communication Concerning Certain Articles of the Fourth and Seventh Council Directives on Accounting*”. XV/7009/97 EN.

COMUNIDADES EUROPEAS. COMISIÓN (2000b): “*La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir*”. COM (2000) 359, de 13-06-2000.

COMUNIDADES EUROPEAS. COMISIÓN (2001): “*Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y en los informes anuales de las empresas*”. (2001/453/CE). DOCE L 156, de 13-06-2001.

COMUNIDADES EUROPEAS. CONSEJO (1993): *V Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente*. DOCE C138/1 del 17 de mayo de 1993.

COMUNIDADES EUROPEAS. CONSEJO (1993): *Reglamento (CEE) N° 1836/93 del Consejo, de 29 de junio de 1993, por el que se permite que las empresas del sector industrial se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales*. DOCE N° L 168, de 10-07-93.

COMUNIDADES EUROPEAS. CONSEJO (2000): *Posición Común (CE) n° 21/2000 aprobada el 28 de febrero de 2000, con vistas a la adopción del Reglamento (CE) n° .../2000 del Parlamento Europeo y del Consejo de ..., por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS)*. DOCE n° C 128/1 de 5 de mayo de 2000.

COMUNIDADES EUROPEAS. CONSEJO Y PARLAMENTO (2001): *Reglamento (CE) N° 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS)*. DOCE N° L 114, de 24-4-2001.

CONESA FERNÁNDEZ-VÍTORA, V. (1998): *Auditorías medioambientales. Guía metodológica*. Ed. Mundi-Prensa, Madrid.

CONSELLERIA D'ECONOMIA I HISENDA. DIRECCIÓ GENERAL D'ECONOMIA (1997): *Població a la CAIB. Demografia, 1950-1996*. Palma.

CORREA RUIZ, C. (1997): *Cambio contable e institucionalismo: el informe medioambiental como resultado del proceso de accountability*. Proyecto de tesis doctoral. I Reunión sobre investigación en contabilidad medioambiental. Sevilla.

DE BEELDE, I.; WILLEQUET, E. (2000): "External environmental reports: comparing practices in european countries". *23 Congreso Anual de la European Accounting Association*. Munich.

DEEGAN, C. Y RANKIN, M. (1996): "Do australian companies report environmental news objectively?. An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 9, nº 2, pp. 50-67.

DE FUENTES, P. (1993): "Legitimación y contabilidad medioambiental". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 75, pp. 317-332.

DEL BRÍO GONZÁLEZ, J.A. y JUNQUERA CIMADEVILLA, B. (2001): "Concienciación de los directivos con responsabilidad medioambiental de las empresas industriales españolas". *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, febrero 2001.

ESTES, R.W. (1972): "Socio-economic accounting and external diseconomies". *The Accounting Reiview*, april.

ESTEVAN, ANTONIO Y LLORENTE, NATALIA (1999): "La huella ecológica del turismo. Una primera aproximación al caso de Mallorca". Conferencia pronunciada en Ca'n Tàpera (Palma) el 25 de noviembre de 1999. No publicada.

FASB. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. EMERGING ISSUES TASK FORCE (1990): "Capitalization of costs to treat environmental contamination". Issue nº 90-8. Stamford.

FEE FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1993): *Environmental accounting and auditing: survey of current activities and developments*. FEE, Bruselas.

FEE FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1995): *Environmental accounting, reporting and auditing: survey of current activities and developments within the accountancy profession*. FEE, Bruselas.

FEE FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1996): *Research paper on expert statements in environmental reports*. FEE, Bruselas.

FEE FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (1997): *FEE Comparative study of conceptual accounting frameworks in Europe*. FEE, Bruselas.

FEE FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS (2000): *Towards a generally accepted framework for environmental reporting*. FEE, Bruselas.

FERNÁNDEZ CUESTA C. (1992): "La contabilidad y el medio ambiente". *Técnica Contable*, nº 522.

FERNÁNDEZ CUESTA C. (1994): "El coste de descontaminación y restauración del entorno natural". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 81, pp. 1011-1033.

FERNÁNDEZ CUESTA, C. y ARELLANO GIL, J. (1995): "Inversión, gasto, pérdida, coste y variables medioambientales". VII Congreso de AECA. Sevilla.

FUNDACIÓN ENTORNO (1998): "*Libro Blanco de la Gestión Medioambiental en la Industria Española*". Ed. Mundi-Prensa. Madrid.

FUNDACIÓN ENTORNO (2000): *Hábitos de consumo y medio ambiente en España. Avance de conclusiones del estudio*. Fundación Entono, Empresa y Medio Ambiente. Madrid.

FUNDACIÓN ENTORNO (2001): "*Informe 2001 de la Gestión Medioambiental en la Empresa Española*". Ed. Fundación Entorno, Empresa y Medio Ambiente. Madrid.

FURIÓ BLASCO, E. (1996): “*Economía, turismo y medio ambiente*”. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

GARCÍA ÁLVAREZ, E. y GARCÍA GARCÍA, J. (1998): “Información medioambiental y sociedades concesionarias de autopistas de peaje”. *Técnica Contable*, nº 589, pp. 59-68.

GARCÍA-AYUSO, M. y LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999): "Why spanish companies report on environmental issues: an evaluation of legitimacy theory". *Comunicación al XXII Congreso Anual de la European Accounting Association*.

GARCÍA PERELLÓ, R. M. Y SARD BAUZÀ, M. (2000): “Els canvis de l'impacte econòmic del turisme a Balears a través de l'evolució de la despesa turística”. Incluido en *Evolució turística de la darrera dècada i disseny de futur. Actes de les II Jornades de Turisme i Medi Ambient a les Illes Balears*. INESE, Palma.

GARTNER, W.C. (1987): “Environmental impacts of recreational home developments”. *Annals of Tourism Research*, vol 14, nº 1, pp. 38-57.

GINARD I FERÓN, D.: *L'economia balear (1929-1959)*. Ed. Documenta Balear. Palma.

GINER INCHAUSTI, B. (1992): "La responsabilidad social de la empresa: la información medioambiental". *Técnica Contable*, pp. 681-692.

GINER INCHAUSTI, B.; MORA ENGUÍDANOS, A. y ARCE GISBERT, M. (1999): Análisis comparado de la normativa contable de AECA y el IASC. AECA, Madrid.

GLOBAL REPORTING INICIATIVE G.R.I. (2000): “*Sustainability reporting guidelines on economic, environmental and social performance*”.

GÓMEZ, M. Y PALMER, A.M. (2000): “Creació del “Distintiu Ecoturístic” per a establiments turístics al municipi d'Alcúdia”, en *Evolució turística de la darrera dècada i disseny de futur*, actas de las II Jornades de Turisme i Medi Ambient, pp. 245-253. Palma.

GONZALO ANGULO, J.A. (1997): *La tesis doctoral*. Ponencia incluida en *III Jornada de Trabajo sobre Docencia Universitaria de la Contabilidad*. Ed. ASEPUC. Huelva.

GONZALO ANGULO, J.A. (2000): "Criterios de valoración y mantenimiento del capital". Incluido en TUA, J. (Coord.): *El marco conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

GOVERN BALEAR.(1997): *Guía del Decreto 81/1997 por el que se regula la implantación de un sistema voluntario de gestión y auditorías ambientales en los centros turísticos de las Islas Baleares*. Conselleria de Medi Ambient. Palma.

GRAY, R.H. (1990): *The greening of accountancy: the profession after Pearce*. Certified Accountant Publications Ltd., London.

GRAY, R. (1992): *Accounting and Environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability*. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, nº 5.

GRAY, R.; OWEN, D. y MAUNDERS, K. (1987): *Corporate social reporting*. Prentice Hall. Hemel Hempstead.

GRAY, ROB; BEBBINGTON, JAN & WALTERS, DIANE (1993): *Accounting for the environment*. Paul Chapman Publishing Ltd., London.

GRAY, R.; WALTERS, D.; BEBBINGTON, J.; THOMPSON, I. (1995): "The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change". *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 6, nº 3.

GRAY, ROB; KOUHY, REZA Y LAVERS, SIMON (1995b): "Methodological themes. Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 8, nº 2.

GRAY, R. ; OWEN, D. y ADAMS, C. (1996): *Accounting & Accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall, London.

GRAY, R.; BEBBINGTON, J.; COLLISON, D.; KOUTHY, R.; LYON, B.; REID, C.; RUSSELL, A. Y STEVENSON, L. (1998): "*The valuation of assets and liabilities: environmental law and the impact of the environmental agenda for business*". Ed. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Glasgow (U.K.).

GREENPEACE (1999): "*Guía solar*". Edición de la Conselleria de Medi Ambient del Govern de les Illes Balears. Palma.

GRI, THE GLOBAL REPORTING INICIATIVE (2000): "*Sustainability reporting guidelines on economic, environmental and social performance*". www.globalreporting.org.

HARTE, G. y OWEN, D. (1991): "Environmental disclosure in the annual reports of british companies: a research note". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 4, nº 3.

HOPWOOD, A. G. (1987): "The archaeology of accounting systems". *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nº 3, pp. 207-237.

HOPWOOD, A. G. (1990): "Accounting and organizations change". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 3, nº 1, pp. 1-10.

HOULDIN, M. (1993): *An introduction to the issues - An overview*. Incluido en Gray et al. (1993, pp. 3-8).

HUNTER, C. y GREEN, H. (1995): *Tourism and the environment*. Ed. Routledge. London.

IASC. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1989): *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. IASC.

IASC. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1999): *International Accounting Standards*. IASC, London.

ICAC. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1990): *Plan General de Contabilidad*. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

ICAC. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1991): *Resolución de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material*. ICAC. Madrid.

ICAC. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1998): *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas del Sector Eléctrico*. Ed. ICAC. Madrid.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (1999): “Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC”, Ediciones del Instituto Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1999, Madrid.

ISAR. INTERGOVERNMENTAL WORKING GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING (United Nations) (1993): "Divulgación de información sobre el medio ambiente: encuesta internacional sobre las prácticas de las empresas en materia de presentación de informes". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, nº 75.

ISAR. INTERGOVERNMENTAL WORKING GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING (United Nations) (1998): “*Toma de posición sobre contabilidad e información financiera de costes y obligaciones medioambientales*”. ISAR, Td/B/COM.2/ISAR/3, de 12 de marzo de 1998.

ISO. INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION (1996): *Serie de normas ISO 14000*.

KAVALLINIS, I. and PIZAM, A. (1994): “The environmental impacts of tourism. Whose responsibility is it anyway?. The case study of Mykonos”. *Journal of Travel Research*, vol. 33, nº 2, pp. 26-32.

KPMG PEAT MARWICK (1993): *International survey of environmental reporting*. Londres. Estudio repetido en años posteriores.

KPMG PEAT MARWICK (1994): *UK Environmental reporting survey*. Londres.

KUHN, T. S.: "*La estructura de las revoluciones científicas*". Ed. Fondo de Cultura Económica. Madrid, 1979.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1995): *La relación entre las prácticas contables y el medio ambiente*. Tesis Doctoral. Universidad de Sevilla.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1997): "Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVI, nº 93.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999a): "Contabilidad empresarial e información medioambiental". *Gestión Ambiental*, nº 1.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999b): "Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión". *Revista de Contabilidad*, vol. 2, nº 3.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. (1999c): "Contabilidad Medioambiental: evaluación de la reciente regulación española". *II Reunión sobre Investigación en Contabilidad Social y Medioambiental*, Valencia.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C. y LLULL GILET, A. (1999): "La información medioambiental en las cuentas anuales: el caso del sector eléctrico". *Partida Doble*, nº 102, pp. 80-87.

LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; MONEVA ABADÍA, J.M.; LLENA MACARULLA, F.; CARRASCO FENECH, F. Y CORREA RUIZ, C. (2000): Proyecto de Investigación financiado por AECA y UNESA: "*Evaluación de la instrumentación de los requisitos sobre información medioambiental del PGC adaptado a las empresas eléctricas. Real Decreto 437/98*". Pendiente de publicación.

LAUGHLIN, R.C. (1991): "Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: some alternative models". *Organization Studies*, vol. 12, nº 2.

LEHMAN, G. (1996): "Environmental accounting: pollution permits or selling the environment". *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 7, nº 6.

LEHMAN, G. (1999): "Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing". *Accounting, Organizations and Society*, nº 24.

LLENA MACARULLA, F. (1999): "*La contabilidad en la interacción empresa-medio ambiente. Su contribución a la gestión medioambiental*". Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza.

LÓPEZ CASASNOVAS, J. F. (1990): "Menorca i el turisme. Quan créixer no és progressar". *Estudis Baleàrics*, nº 37-38, pp. 199-207. Palma.

LÓPEZ GORDO, M.G. (1999): "Provisiones y contingencias medioambientales: consecuencias desde el punto de vista de la auditoría financiera". *Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España*, nº 15.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, R. (1993): "Armonización de la información sobre las medidas financieras. Trabajos realizados por el ISAR". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXII, nº 75.

LLOBERA, M. Y CHACÁRTEGUI, G. (2000): "Programa LIFE-ECOTUR Instal.lacions: implantació d'un sistema de gestió i auditories mediambientals a instal.lacions turístiques", en *Evolució turística de la darrera dècada i disseny de futur*, actas de las II Jornades de Turisme i Medi Ambient. Pp. 255-261. Palma.

LLULL GILET, A. Y RIERA FONT, A. (1999): "Economia i medi ambient". En *Estat del Medi Ambient. Illes Balears 1997*. Ed. Sa Nostra, Caixa de Balears. Palma.

LLULL GILET, A.; ALENYAR REBASSA, M. Y PERELLÓ JULIÀ, M. (1999): "Los sistemas estándar de gestión y auditoría medioambientales y su aplicación al sector turístico". *X Congreso de AECA*, Zaragoza.

LUDEVID ANGLADA, M. (2000): "Small and medium-sized enterprises' perceptions of the environment". Incluido en Hillary, R. (Coord.): *Small and medium-sized enterprises and the environment*. Ed. Greenleaf Publishing.

MARCUSE, H. (1974): *El hombre unidimensional*. Ed. Seix Barral. Barcelona.

MARTIN, B.S. Y UYSAL, M. (1990): "An examination of the relationship between the carrying capacity concept and the tourism lifecycle: management and policy implications". *Journal of Environmental Management*, 31, pp. 327-333.

MARTORELL CUNILL, O. (2001): *Las cadenas hoteleras. Un modelo de crecimiento empresarial*. Tesis Doctoral. Universitat de les Illes Balears. Palma.

MAS, M.; PÉREZ, F.; URIEL, E. Y SERRANO, L. (1999): *Capital humano, series históricas 1964-1997*. Fundación Bancaja. Valencia.

MASANET LLODRÁ, M. (1998): "La internalización de la variable medioambiental en la elaboración de la información contable". *VIII Encuentro de profesores universitarios de contabilidad (ASEPUC)*, Alicante.

MATHEWS, M.R. (1997): "Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, nº 4.

MATHIESON, A. AND WALL, G. (1982): *Tourism: economic, physical and social impacts*. Ed. Longman, Harlow.

MATTESSICH, R. (1988): *Modern accounting research: history, survey, and guide*. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation. Research Monograph Number 7.

MAYOL SERRA, J. Y MACHADO CARRILLO, A. (1992): *Medi ambient, ecologia i turisme a les Illes Balears*. Ed. Moll. Palma.

MELIÀ, J. (1990): "Turisme i societat a Balears, 1960-1989". *Estudis Baleàrics*, nº 37-38. Palma.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1998) Adaptación sectorial del PGC a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua (Orden Ministerial de 10 de diciembre de 1998, BOE del 24).

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1998): Adaptación sectorial del PGC a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles y otras vías de peaje. (Orden Ministerial de 10 de diciembre de 1998, BOE de 23 de diciembre).

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2000): Adaptación sectorial del PGC a las Sociedades Anónimas Deportivas (Orden de 27 de junio de 2000, BOE del 29).

MINISTERIO DE JUSTICIA(2000): *Orden de 8 de mayo de 2000 por la que se modifica la de 30 de abril de 1999, relativa a los modelos de presentación de las cuentas anuales para su depósito en el Registro Mercantil correspondiente.* (BOE de 6 de junio de 2000, corrección de errores en BOE de 16 de junio de 2000).

MONEVA ABADÍA, J. M. (1996): “Información financiera medioambiental: su regulación internacional”. *Partida Doble*, nº 66.

MONEVA ABADÍA, J. M. Y LLENA MACARULLA, F. (1996a): La información medioambiental publicada en los informes anuales de grandes empresas españolas. *VII Encuentro de profesores universitarios de contabilidad (ASEPUC)*, Barcelona.

MONEVA ABADÍA, J. M. Y LLENA MACARULLA, F. (1996b): “Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol XXV, nº 87.

MONEVA ABADÍA, J. M. Y LLENA MACARULLA, F.(1997): “La información medioambiental publicada en España por grandes compañías: un análisis sectorial”. Comunicación presentada a la *I Reunión sobre investigación en contabilidad medioambiental*. Sevilla.

MOREY I ANDREU, M. (1990): “Turisme i ecologia a les Balears”. *Estudis Baleàrics*, nº 37-38, pp. 71-80.

MORGAN, M. (1991): "Dressing up to survive: marketing Majorca anew". *Tourism Management*, 12, 1, pp. 15-20.

MUÑOZ RODRIGUEZ, C. (1997): " Los sistemas contables y el medio ambiente". *Partida Doble*, nº 76.

NISKALA, M. Y PRETES, M. (1995): “Environemntal reporting in Finland: a note on use of annual reports”. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, pp. 595-612.

NORGAARD, RICHARD G. (1988): Sustainable development: a co-evolutionary view. *Futures*, pp. 606-619.

OCDE (1980): *The impact of tourism on the environment*. OCDE, General Report. Paris.

OMS MOLLA, M.T. (1999): "El medi atmosfèric". En *Estat del Medi Ambient. Illes Balears 1997*. Ed. Sa Nostra, Caixa de Balears. Palma.

O'REILLY, A.M. (1986): "Tourism carrying capacity: concept and issues". *Tourism Management*, 7, 4, pp. 254-258.

O'REILLY, A.M. (1992): "Tourism carrying capacity", en Johnson, P. and Thomas, B. (eds.) *Perspectives on tourism policy*. Mansell, London.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL TURISMO (1998): *Datos esenciales*. Madrid.

ORTÍ, A. (1993): "La apertura y el enfoque cualitativo o estructural: la entrevista abierta semidirectiva y la discusión de grupo". Incluido en García, M; Ibáñez, J. y Alvira, F. (coord.): *El análisis de la realidad social. Métodos y técnicas de investigación*. Pp. 171-203. Ed. Alianza. Madrid.

OWEN, D. (Coord) (1992): *Green reporting. Accountancy and the challenge of the nineties*. Chapman & Hall, London.

PÁEZ SANDUBETE, J.M. (1998): *La auditoría medioambiental en la Unión Europea. Una perspectiva contable*. Tesis Doctoral. Universidad de Cádiz.

PEARCE, DAVID W. (1976): *Environmental Economics*. Ed. Longman. Londres.

PEARCE, D.; MARKANDYA, A. y BARBIER, E.B. (1989): *Blueprint for a green economy*. Earthscan Publications, London.

PEYRÓ VILAPLANA, E. (1997): "Información social y ambiental en España: un estudio empírico". *IX Congreso de AECA*, Salamanca.

PICORNELL, POMAR Y RAMOS (COORD.) (2000): *Evolució turística de la darrera dècada i disseny de futur*. Actas de las II Jornades de Turisme i Medi Ambient a les Illes Balears. Ed. Institut d'Estudis Ecològics INESE. Palma.

PONTING, CLIVE (1991): *Historia verde del mundo*. Ed. Paidós. Barcelona.

- PUTXY, A.G. (1993): *The social and organizational context of management accounting*. Academic Press, London.
- RAMANATHAN, K.V. (1976): "Toward a theory of corporate social accounting". *The Accounting Review*, vol. 51, nº 3.
- RIERA FONT, A. (1998): *Cap a un nou model d'elecció discreta en les bases del mètode del cost del viatge: Aplicació als espais naturals protegits de l'illa de Mallorca*. Tesis doctoral. Universitat de les Illes Balears.
- RIPOLL FELIU, V. M. Y CRESPO SOLER, C. (1998): "Costes derivados de la gestión medioambiental". *Técnica Contable*, nº 591.
- RIVERA CAMINO, J. (1999): "El uso de los estándares medioambientales: un estudio exploratorio en empresas españolas". *Gestión Ambiental*, nº 6.
- ROBERTS, C.B. (1991): "Environmental disclosures: a note on reporting practices in mainland Europe". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 4, nº 3.
- ROBERTS, H. y ROBINSON, G. (1999): *ISO 14001 EMS. Manual de sistemas de gestión medioambiental*. Ed. Paraninfo, Madrid.
- RODRÍGUEZ LAGO, J. (1995): "Reflexiones sobre la incidencia del medio ambiente en la actividad empresarial". *Técnica Contable*, nº 554, pp. 107-122.
- RUBENSTEIN, D.B. (1994): *Environmental accounting for the sustainable corporation*. Quorum Books. USA.
- SA NOSTRA, CAIXA DE BALEARS (2000): *Informe econòmic i social de les Illes Balears, 1999*. Ed. Sa Nostra, Palma.
- SALVÀ I TOMÀS, PERE (1990): "El turisme com a element impulsor del procés d'urbanització a Balears (1960-1989)". *Estudis Baleàrics*, nº 37-38, pp. 63-70. Palma.
- SASTRE CENTENO, J.M. (1997): "Hacia una teoría explicativa de la información socio-medioambiental: aplicación al sector eléctrico español mediante la técnica del análisis de contenido". Proyecto de tesis doctoral. *I Reunión sobre investigación en contabilidad medioambiental*. Sevilla.

SECRETARÍA GENERAL DE TURISMO (1994): "*Turismo y medio ambiente: la sostenibilidad como referencia*". Ministerio de Comercio y Turismo. Madrid.

SKALAK, S.L., RUSSELL W.G., ROBINSON, M., MILLER, G.; CASEY, D. (1993/94) "Proactive Environmental Accounting and World-Class Annual Reports". *Journal of Corporate Accounting and Finance*, winter.

SOCÍAS SALVÁ, A. (2000): "La filosofía de la ciencia y la contabilidad: una interpretación alternativa de los paradigmas de Kuhn". *Técnica Contable*, noviembre 2000.

TAMAMES, RAMÓN (1995): *Ecología y desarrollo sostenible: la polémica sobre los límites al crecimiento*. Ed. Alianza. Madrid.

TINKER, T. (1985): *Paper prophets. A social critique of accounting*. Praeger Publishers, New York.

TINKER, T.; LEHMAN, C. Y NEIMARK, M. (1991): Falling down the hole in the middle of the road: political quietism in corporate social reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 4, nº 2.

TUA PEREDA, J. Y GONZALO ANGULO, J.A. (1987): La responsabilidad social del auditor. *Técnica Contable*, pp. 436-466.

TUA PEREDA, J. (1992): "La investigación en contabilidad: una reflexión personal". *Técnica Contable*, octubre 1992.

ULLMANN, A.A. (1976): "The corporate environmental accounting system: a management tool for fighting environmental degradation". *Accounting, Organizations & Society*, vol. 1, nº 1.

VALENZUELA RUBIO, M. (1986): "Turismo y territorio. Ideas para una revisión crítica y constructiva de las prácticas espaciales del turismo". *Estudios Turísticos*, nº 90.

VALVERDÚ, J. (1989): *Externalidades positivas de la empresa y el principio de correlación de ingresos y gastos*. V Congreso de AECA. Madrid.

VERA REBOLLO, F. (1999): "Turismo y medio ambiente". En *50 Años del turismo español. Un análisis histórico y estructural*. Dirigido por F. Bayón Mariné. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.

VERD, S. (1990): "Trenta anys de turisme a la premsa mallorquina. Crònica d'una història repetida". *Estudis Baleàrics*, nº 37-38, pp. 219-240.

WESTLAKE, T. y WHITE, A. (1992): "Venice: suffering city of tourist dreams". *Town and country planning*, july/august, pp. 210-211.

YIN, R. K. (1989): *Case study research: Design and methods*. Ed. SAGE Publications. Newbury Park, California.