



RASCENDER

CONTABILIDAD Y GESTIÓN



"El saber de mis hijos
hará mi grandeza"

VOLUMEN 5

14
NÚMERO

MAYO -
AGOSTO 2020

Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203. DOI: 10.36791.
Indexada a Latindex. Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal.
Indexada a Clase. Citas Latinoamericanas en Ciencias Sociales y Humanidades.
Indexada a Biblat. Bibliografía Latinoamericana en Revistas de Investigación Científica y Social.

DIRECTORIO INSTITUCIONAL

Dr. Enrique Fernando Velázquez Contreras
Rector

Dra. María Rita Plancarte Martínez
Vicerrectora Unidad Centro

Dra. Arminda Guadalupe García de León Peñúñuri
Secretaria General Académica

Dra. Rosa María Montesinos Cisneros
Secretaria General Administrativa

M.A. Carlos Armando Yocupicio Castro
Tesorero General

Dra. María Elena Robles Baldenegro
Directora de la División de Ciencias
Económicas y Administrativas

Dr. Ismael Mario Gastélum Castro
Jefe del Departamento de Contabilidad

Revista TRASCENDER, CONTABILIDAD Y GESTIÓN:

Consejo Editorial

Dra. María Eugenia De la Rosa Leal
Universidad de Sonora

Dra. María Concepción Verona Martel
Universidad de las Palmas de la Gran Canaria

Dr. Miguel Ángel Vega Campos
Universidad Autónoma de San Luis Potosí

Comité Editorial

Dra. María Eugenia De la Rosa Leal
Directora editorial

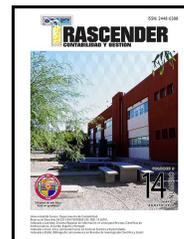
MFCG. Marisela Huerta Salomón

MFCG. José Enrique Haro Valdés

La revista TRASCENDER, CONTABILIDAD Y GESTIÓN cuenta con la licencia Creative Commons.



Se permite a otros descargar las obras y compartirlas con otros siempre y cuando se de crédito al autor(es). No se permite cambiarla de forma alguna, ni usarla comercialmente.



Fachada posterior,
edificio Departamento de Contabilidad.
Unidad Centro.

Las opiniones expresadas por los autores no necesariamente reflejan la postura del editor de la publicación.

Queda estrictamente prohibida la reproducción total o parcial de los contenidos e imágenes de la publicación sin previa autorización de la Universidad de Sonora.

TRASCENDER, CONTABILIDAD Y GESTIÓN. Vol. 5, Núm. 14. Mayo - agosto del 2020, es una publicación cuatrimestral editada por la Universidad de Sonora, a través del Departamento de Contabilidad. Luis Encinas y Rosales s/n, colonia Centro. Hermosillo, Sonora, México. C.P. 83000. Tel. (662) 2592211.

<https://trascender.unison.mx/index.php/trascender>

Editor Responsable, María Eugenia De la Rosa Leal. Reserva de Derechos al Uso Exclusivo 04-2015-041712070800-203. ISSN 24486388 otorgado por el Instituto Nacional de Derechos de Autor. Responsable de la última actualización de éste número: María Eugenia De la Rosa Leal. Fecha de la última actualización: 31 de mayo del 2020.

Diseño, portada e interiores:

Arq. Esther M. Gracida D.

Imagen portada:

Ing. Carmen Gabriela Suárez Gracida.

CONTENIDO

Reportes de Investigación

Aplicación de la normativa contable y la evasión fiscal del impuesto sobre la renta en México 2

Martha Karina Amezcua Luján
María Patricia Rivera Espinoza
María del Rosario Ruiz Moreno
Universidad de Guadalajara
Universidad de Colima

Análisis de la presencia de mujeres en el consejo de administración y en la alta dirección en el periodo 2015-2017 en las empresas cotizadas en la Bolsa española 17

María Concepción Verona Martel
Wenli Fuertes Palacio
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

La salud laboral en carpinterías, un caso de estudio con enfoque contable socio ambiental 38

José María Gastélum Cano
Centro de Investigación en Alimentación y Desarrollo, A.C.

Reportes de Investigación

La contabilidad socio ambiental, una respuesta proactiva 65

María Eugenia De la Rosa Leal
Mónica Ballesteros Grijalva
Ismael Mario Gastélum Castro
Universidad de Sonora

Ensayos

Tecnologías para la mejora de la transparencia 82

Marco Antonio Ross Ibarra
Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización

Normas de colaboración

 88

Editorial

La revista **Trascender, Contabilidad y Gestión**, abre espacios de conocimiento y especialización en las ciencias sociales, económicas, administrativa y contables. En éste número se presentan artículos con enfoques de gestión, género, responsabilidad, contabilidad, tecnología y transparencia.

El primer artículo, relata una revisión del uso de las normas contables que tratan de armonizar las prácticas contables nacionales e internacionales y su correlación con el cumplimiento de obligaciones tributarias. No obstante, ser campos de actuación contable que se analizan y evalúan como contabilidades y sistemas diferentes. El artículo describe el desarrollo tributario en México y describe el vínculo entre la normatividad y la legislación tributaria del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación, comparando las tasas de evasión de contribuyentes concluyendo en la disposición legal del uso de los principios contables como estrategia impositiva.

El siguiente artículo desde un enfoque internacional, estudia la presencia de género en empresas cotizadas en la Bolsa Española, revisando en un período de 2015 a 2017 la participación laboral de la mujer, describiendo la operación de los consejos de administración en la comunidad europea, analizando como objeto de estudio la diversidad de sexo en una muestra de empresas cotizadas en la bolsa de Madrid y la evolución de la mujer en los tipos de consejeros de administración: ejecutivo, dominical, independiente y externo.

A continuación, con una visión introspectiva, se analiza la salud laboral en las carpinterías, revisando el proceso y las causas que afectan de forma profesional a los artesanos. El artículo aborda temas como la contabilidad y el medio ambiente, aplicándolo a la salud laboral como estrategia para cuidar el negocio desde el elemento más importante: los empleados. El artículo describe la situación encontrada, aplicando un análisis del proceso, determinando aspectos de responsabilidad a controlar e informar, desde la gestión y la contabilidad.

Por su parte, el artículo siguiente estudia y revisa la pertinencia de una participación pro activa de la contabilidad gerencial desde el enfoque socio ambiental, aportando la propuesta del ecologismo corporativo como una forma de insertar en el gobierno y la información financiera los efectos de la atención de la sustentabilidad y la sostenibilidad como responsabilidad paralela de la organización. Analizando la visibilidad de la información relacionada de las variables de riesgo, compromiso, conocimiento contable y enfoque ecológico.

El último artículo, presenta un ensayo, que analiza la intervención de la tecnología en el logro de la transparencia en instancias gubernamentales.

Agradecemos su lectura e interés.

Dra. María Eugenia De la Rosa Leal

Directora editorial

Revista Trascender, Contabilidad y Gestión



Trascender, Contabilidad y Gestión. Vol. 5, Núm. 14 (mayo - agosto del 2020).
 Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
 ISSN: 2448-6388. Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203.



Aplicación de la normativa contable y la evasión fiscal del impuesto sobre la renta en México

Application of accounting regulations and income tax evasion in México

Martha Karina Amezcua Luján¹ ; María Patricia Rivera Espinoza² ; María del Rosario Ruiz Moreno³

Recibido: 22 de enero de 2020.

Aceptado: 15 de abril de 2020.

DOI: <https://doi.org/10.36791/tcg.v0i14.74>

JEL: M41. Contabilidad. H26. Evasión fiscal.

Resumen

Se examina si la aplicación de la normativa contable contribuye en la disminución de la evasión fiscal del ISR en México. Se realizó un estudio descriptivo observacional, así como el análisis cualitativo de preceptos legales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y criterios normativos en materia tributaria, tomando como muestra a contribuyentes personas morales y físicas sujetas tanto al pago del ISR como al cumplimiento de las obligaciones fiscales de llevar contabilidad y aplicar normativa contable; se efectuó un análisis a los datos obtenidos en censos económicos. Los resultados revelan que la

evasión fiscal fue menor en las personas morales que tienen la obligación de aplicar normativa contable de conformidad con la LISR en comparación con las personas físicas que no cuentan con la obligación de aplicarla. Se recomienda continuar profundizando en el estudio del impacto fiscal. Se concluye que la aplicación de la normativa contable aporta a la disminución de la evasión fiscal de ISR en México.

Palabras clave: normas, contabilidad, tributación.

¹ Martha Karina Amezcua Luján. Doctora en Estudios Fiscales por la Universidad de Guadalajara (UdeG). Profesora e Investigadora del Centro Universitario del Sur (Cusur) de la UdeG. Socia Fundadora de la Academia de Doctores en Estudios Fiscales de Jalisco, A.C. Correo: karina.amezcua@cusur.udg.mx. ORCID ID: 000-0002-6919-0362.

² María Patricia Rivera Espinoza. Doctora en Ciencias por la Universidad de Colima (UdeC). Profesora e Investigadora del Centro Universitario del Sur (Cusur) de la Universidad de Guadalajara (UdeG). Correo: patricia@cusur.udg.mx. ORCID ID: 0000-0002-6340-9554.

³ María del Rosario Ruiz Moreno. Doctora en Estudios Fiscales por la Universidad de Guadalajara (UdeG). Profesora e Investigadora de la Universidad de Guadalajara y la Universidad Panamericana. Presidente de la Academia de Doctores en Estudios Fiscales de Jalisco, A. C. Correo: rosarioruiz@ruizmoreno.com. ORCID ID: 0000-0001-6693-5704.

Abstract

It is examined whether the application of accounting regulations contributes to the ISR income tax evasion in Mexico. An observational descriptive study was realized and the qualitative analysis of several legal precepts contained in the Ley del Impuesto Sobre la Renta (“Mexican Income Tax Law” or “LISR”), as well as regulatory criteria in the tax sphere, taking as a sample taxpaying legal entities and individuals subjects to both the payment of ISR and the fulfillment of their fiscal duties, such as bookkeeping and applying accounting rules, an analysis was performed on the data obtained from economic censuses. The results prove that tax evasion was lower in legal entities that are obliged to apply accounting regulations following the LISR, compared to individual subjects who are not obliged to apply such regulations. It is recommended the further study of the fiscal impact. It is concluded that the application of the accounting normative contributes to the reduction of fiscal evasion of ISR in Mexico.

Keywords: *rules, accounting, taxation.*

Introducción

El bajo crecimiento de la economía y la desigualdad en la distribución del ingreso son algunos problemas que enfrenta México; para recuperar la economía es necesario fortalecer los ingresos públicos (Casar, 2019). Por ello, un sistema tributario debe ser capaz de recaudar los ingresos necesarios para financiar los gastos públicos que provean los servicios y bienes que la ciudadanía demanda, así como de cumplir con sus funciones. En México los dos principales instrumentos tributarios son el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el

Impuesto al Valor Agregado (IVA), que son altamente susceptibles a la evasión fiscal (Delfín, Hernández y Ramírez, 2016: 62-63), definida como “toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir o retardar el cumplimiento de la obligación tributaria” (Servicio de Administración Tributaria [SAT], 2014: 4).

La evasión de impuestos en México es originada por diversos factores, tales como la “falta de cultura contributiva del ciudadano y de credibilidad en la función de asignación de los recursos financieros de manera eficiente y transparente por parte del Estado” (Aguirre y Sánchez, 2019: 7), a los que se suman los bajos niveles de crecimiento económico y la subóptima capacidad contributiva, administrativa y técnica de la autoridad tributaria ante los contribuyentes que inducen a conductas elusivas o evasivas del cumplimiento de obligaciones fiscales; por esta razón es importante contar con políticas y esquemas tributarios eficaces y eficientes para mejorar el índice recaudatorio y evitar que la pérdida de ingresos fiscales por evasión se incremente. Entre 2012 y 2018 el ISR conjuntamente con el IVA y el IEPS aportaron en promedio el 96.2 por ciento del total de ingresos tributarios en México; por su parte, la evasión fiscal que tras la crisis de 2008 tuvo un incremento en 2009, se vio disminuida entre 2010 y 2016. En tanto, el promedio de recaudación de México llegó a la mitad del porcentaje alcanzado por los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que entre 2016 y 2017 fue de un 34.2 por ciento, razón por la cual el SAT mexicano continúa trabajando para consolidar la baja de evasión fiscal como estrategia para incrementar la recaudación (Cámara de Diputados, 2019: 4-5, 19, 29-30; OCDE, 2019: 5; SAT, 2020: 3 y 16).

Los ingresos tributarios son de obligatoriedad para los

contribuyentes residentes en México y se concretan a partir del pago de impuestos¹ previstos en el Sistema Tributario Mexicano, entre los que sobresale el ISR. Para cumplir con la obligación del pago de dicho impuesto establecida en el artículo 1, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente en 2020, las personas físicas y morales tributan bajo diversos regímenes a fin de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales que variarán atendiendo al régimen tributario al que pertenecen; entre ellas se encuentra la obligación de llevar contabilidad y, tratándose de personas morales, también la de aplicar la normativa contable nacional o internacional. La idea central de este trabajo es investigar si la aplicación de la normativa contable coadyuva en la disminución de la evasión fiscal del Impuesto Sobre la Renta en México.

A partir de lo cual se identifican diversos autores como De Simone quien demuestra un vínculo entre la contabilidad financiera y el desplazamiento de ingresos entre jurisdicciones por la aplicación de normas contables internacionales, como las NIIF, por las empresas filiales y un incremento en la transparencia de la información financiera (2016: 13, 32-35), perspectiva compartida por Ciao et al., quienes a través de su estudio documentan un cambio de política en la normativa contable estadounidense, que implicó la opción para empresas de no divulgar información financiera del rubro de ganancias y redundó en una disminución de la transparencia y calidad de la información contable, al presentarse mayor asimetría en dicha información de empresas que transfirieron ingresos para un beneficio fiscal (2018: 998). Sus resultados contribuyen a develar la influencia que tiene la aplicación de estas normativas en los ingresos, la comparabilidad, así como en la

transparencia de la información financiera, característica imprescindible para inhibir la evasión fiscal.

Coinciden también con los hallazgos encontrados por Bonilla et al., quienes demostraron que esta misma circunstancia tiene un efecto fiscal en la determinación del impuesto a las utilidades empresariales, que redundo en el incremento o ampliación de la base gravable de renta y son una estrategia para el control tributario y el combate a la elusión y evasión fiscal, limitando la utilización de “figuras utilizadas con claros fines de elusión tributaria” (2016: 14, 295 y 310).

Por lo anterior, se analiza lo establecido en la LISR mexicana con el objetivo de demostrar que en dicha ley existe la obligación fiscal de aplicar normativa contable nacional e internacional por parte de algunos contribuyentes, disposición que permite homologar los criterios para la elaboración y presentación de información financiera que cumpla con los estándares aceptados mundialmente, asegurando a los usuarios — entre los que se encuentran las autoridades fiscales— la obtención de información confiable y transparente para la determinación del tributo. En México, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) es el organismo encargado de emitir dicha normativa para entidades mexicanas, denominada Normas de Información Financiera (NIF) que converge con las Normas Internacionales de Información (NIIF), obligatoria para las empresas públicas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores a partir de enero de 2012.

Marco Teórico

Normativa contable aplicable en México

En una empresa, el vínculo entre accionistas, empleados o sujetos relacionados con ésta implica el

¹ La obligación para la persona física o moral residente en México del pago de impuestos se encuentra establecida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM): “Son obligaciones de los mexicanos...contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” (Honorable Congreso de la Unión, 2020b).

manejo de información financiera transparente y confiable, factor que propicia la atracción de nuevas fuentes de financiamiento internacionales e incentiva a las nacionales, beneficiando su crecimiento y proyección hacia mercados de capitales globales. Al respecto, organismos como la OCDE proponen mejorar el marco regulatorio del gobierno corporativo que favorezca un crecimiento económico sostenible a partir del establecimiento de principios que ayuden a evaluarlo y mejorarlo, de tal manera que las normas y prácticas relacionadas con éste deben ser bien entendidas en todos los países y seguir estándares internacionalmente aceptados que implican varios ámbitos, tales como legislaciones en materia mercantil, de valores laboral, medioambiente, tributaria, normas contables y de auditoría, entre otros (OCDE, 2016).

Por ello, la adopción de normas contables nacionales que se ajusten a las reconocidas internacionalmente, según la OCDE, son muestra de buenas prácticas de gobierno corporativo, ya que generan confianza en inversores, partes vinculadas o actores interesados dada la pertinencia, fiabilidad, transparencia y comparabilidad de la información emitida por las sociedades que las aplican y las revelan a través de estados e informes financieros (2016). Perspectiva comprobada a través del estudio sobre cambios en la inversión de los fondos mutuos extranjeros en las empresas efectuado por DeFond et al. (2011) quienes demuestran que la adopción de las NIIF permite una mejor comparabilidad de estados financieros.

Actualmente, algunas empresas mexicanas ejercen buenas prácticas acordes a los Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y G20¹ al sujetarse a la normativa contable nacional denominada NIF emitida por el CINIF y que converge con las internacionales: las

NIIF o International Financial Reporting Standards (IFRS) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o *International Accounting Standards Board* (IASB) —cuya aplicación obligatoria en México inició en enero de 2012— y a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de América o *United States of America Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP) para aquellas empresas que tienen vínculos o comercializan con dicho país (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera [CINIF], 2020; Ernest Young, 2020; International Accounting Standards Board [IASB], 2020).

Tal normativa contable representa un conjunto de reglas y procedimientos sobre el registro de operaciones o transacciones de una entidad para la elaboración y presentación de estados financieros, con la finalidad de otorgar bases consistentes y comparables en el transcurso del tiempo que permitan a los usuarios de la información una correcta interpretación y análisis.

Vinculación de la normativa contable y la legislación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta en México

Las buenas prácticas de gobierno corporativo de un país se ven incentivadas cuando se establece en su legislación tributaria la aplicación de normativa contable nacional o internacional. Estas acciones son identificables en diversas leyes tributarias mexicanas que establecen su implementación como una obligación fiscal, que comprende a su vez la aplicación de procedimientos o métodos establecidos para el debido cumplimiento de obligaciones tributarias, toda vez que a partir de un sistema de registro contable de operaciones o transacciones efectuadas por una empresa o entidad

¹ El G-20 es un foro sobre mercados financieros y economía mundial en el que participan 19 países y la Unión Europea. Para más información consultar el siguiente enlace: <https://g20.org>

económica, se emite información financiera a diversos usuarios atendiendo al objetivo y campo de aplicación.

Avanzando con el razonamiento de la obligatoriedad fiscal en la aplicación de la normativa contable, así como la de llevar la contabilidad establecida en la LISR, es preciso subrayar que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF) vigente en 2020 establece que para determinar la contribuciones tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales deben “considerar el momento de causación conforme se realizan las situaciones de hecho¹ previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y conforme a las disposiciones fiscales”(Honorable Congreso de la Unión, 2020a). Por tanto, es imprescindible conocer los procedimientos para determinar la capacidad contributiva² con base en las situaciones de hecho generadoras del tributo, las cuales se materializan al expresar cuantitativamente las contribuciones y créditos fiscales³ en términos monetarios, a partir de los ordenamientos fiscales que establecen procedimientos y mecanismos para medir el impuesto.

Esta materialización del tributo emana del registro de operaciones y transacciones efectuadas por una empresa en un sistema de registro contable o contabilidad, cuyos requisitos, características y elementos se establecen en el artículo 28 del CFF vigente en 2020 y su reglamento e implica la emisión de diversos documentos físicos,

electrónicos o digitales denominados: libros contables, reportes, informes, papeles de trabajo, entre otras. El factor común de todos ellos es que la información emana de un mismo sistema de registro contable transparente y confiable por cumplir con normas contables. Tratándose de los regímenes fiscales para personas morales, personas físicas con actividades empresariales o ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, puede identificarse la obligación fiscal de llevar contabilidad en los artículos 76, 110 y 118 todos de la LISR vigente en 2020, respectivamente.

Por su parte, la obligación de aplicar normativa contable se encuentra establecida en los preceptos legales que a continuación se exponen, distinguiéndose aquellos que aluden a los principios de contabilidad generalmente aceptados, tales como los artículos 58-A, fracción III, inciso b); y el artículo 60, fracción II, segundo párrafo, ambos del CFF (Honorable Congreso de la Unión, 2019a), los que mencionan a las normas de información financiera como los artículos 28 fracción XXVII quinto párrafo; 76-A, segundo párrafo, inciso a), numerales 2 y 4; 78, segundo párrafo; y 180 último párrafo todos de la LISR, así como el Artículo Quinto transitorio fracción IV de la Ley Federal de Derechos y el Artículo 56 segundo párrafo del Reglamento de la LISR (Honorable Congreso de la Unión 2019b; 2019c; 2019d). Se tienen también a los que se cita de forma

¹ Para Jarach la ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, por lo tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hechos, los hechos jurídicos, las situaciones de hecho o las situaciones en virtud de las cuáles cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar tributo. Todo lo anterior es un hecho jurídico que obedece a la reinterpretación de Hensel y monografías de Geyler (Como se citó en Monreal, 2016).

² Alude a la aptitud económica del contribuyente “cuando esa aptitud para (en que consiste la capacidad económica), se refiere no al impuesto en abstracto (a los impuestos en general), sino que le pretende definir como una aptitud económica para soportar, específicamente y particularmente, un impuesto concreto y determinado, no basta con decir que el contribuyente tiene capacidad económica de contribuir por algún impuesto posible sino que hemos de definir si es capaz, si es apto para pagar el impuesto concreto, que por una cuantía ya determinada o determinable se le trata de exigir” (González y Pérez, 1991).

³ “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado... de contribuciones, de sus accesorios o aprovechamientos...”, lo anterior, de conformidad con el artículo 4 del CFF (Honorable Congreso de la Unión, 2020a).

conjunta, tanto a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o aceptados internacionalmente y a las normas de información financiera: artículo el artículo 182 fracción I, inciso a), numeral 1, primer párrafo; fracción II, primer párrafo y numerales 3 y 5 de la LISR y el artículo 28 del RLISR (Honorable Congreso de la Unión, 2019b; 2019d).

Para coadyuvar al debido cumplimiento de la obligación fiscal de aplicar normativa contable, el SAT mexicano emitió el criterio normativo¹ 3/CFF/N “Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación” del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicado el 30 de abril del mismo año. La compilación de Criterios Normativos estableciendo lo siguiente:

Los artículos 58-A, fracción III, inciso b) y 60, segundo párrafo del CFF remiten a los principios de contabilidad generalmente aceptados; los artículos 28, fracción XXVII, quinto párrafo; 78, segundo párrafo; 180, último párrafo y 182, fracción II, primer párrafo y numerales 3 y 5 de la Ley del ISR, hacen alusión a las normas de información financiera, y los artículos 28; 56, segundo párrafo del Reglamento de la Ley del ISR refieren a ambas.

Los artículos 254, fracción IV y 257 Quáter, fracción V de la LFD aluden a las normas de información financiera mexicanas, y el artículo 182, fracción I, inciso a), numeral 1, primer párrafo de la Ley del ISR a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los

Estados Unidos de América o a los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente.

En los supuestos a que se refiere el primer párrafo, las disposiciones fiscales no distinguen si los principios o las normas son aquéllas emitidas por un organismo nacional o internacional; en ese sentido, basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar y al momento de su aplicación, y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate.

En los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este criterio, las disposiciones fiscales diferencian entre las normas mexicanas; Normas de Información Financiera, los principios estadounidenses, United States Generally Accepted Accounting Principles y los principios internacionales, International Financial Reporting Standards; por ello, respecto de los preceptos jurídicos en análisis, es necesario aplicar aquéllos emitidos por el organismo que corresponda, ya sea mexicano, Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., estadounidense, Financial Accounting Standards Board o internacional, International Accounting Standards Board, que se encuentren vigentes en el momento en que se deba determinar la contribución y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate (Servicio de Administración Tributaria [SAT], 2019).

Cabe señalar que el antecedente al criterio 3/CFF/N fue el criterio normativo del SAT “00/2013/CFF

¹ Las reglas de carácter general y los criterios de carácter interno deben ser dados a conocer por las autoridades fiscales a los contribuyentes para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales; asimismo, los funcionarios fiscales facultados también podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, lo anterior de conformidad con los artículos 33 y 35 del CFF (Honorable Congreso de la Unión, 2020a).

Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación”, emitido mediante el oficio 600-04-02-2013-11153 del 22 de abril de 2013, con el cual se dieron a conocer los acuerdos aprobados en el primer trimestre de ese año. Este criterio no dejaba en claro cuál normativa contable aplicar en virtud de que a lo largo de los ordenamientos fiscales que las citaban no se precisaba si se trataba de la normativa nacional o internacional ni el organismo emisor, solo se limitaba a señalar en el criterio 00/2013/CFF lo siguiente: “basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar, al momento de su aplicación y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate”.

En el criterio normativo 3/CFF/N “Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación”¹, se proponen dos interpretaciones a ser aplicadas en los supuestos de las disposiciones fiscales que citen normativas contables: el primero señala que cuando no se precise si el organismo que emite los principios o normas es nacional o internacional “basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar y al momento de su aplicación, y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate”; por su parte, cuando se identifique si el organismo que emite los principios o normas es nacional o internacional, deben aplicarse tales principios o normas observando “que se encuentren vigentes en el momento en que se deba determinar la contribución y

que resulten aplicables al contribuyente de que se trate” (SAT, 2019). Entonces, atendiendo al criterio señalado los contribuyentes se encuentran ante tres posibles normativas contables aplicables en México: las NIF nacionales emitidas por el CINIF, las NIIF o IFRS emitidas por el IASB y los principios estadounidenses USGAAP, así como ante dos criterios para distinguir su aplicación.

Como ya se expuso, la obligación fiscal de aplicar normativa contable nacional o internacional se establece en las leyes tributarias, las cuales presentan inconsistencias al no definir claramente en algunos casos cuál de las dos es la aplicable al contribuyente o al observarse en el criterio normativo 3/CFF/N emitido por el SAT preceptos legales derogados o vigentes omitidos y vacíos. Estas características (inconsistencias y vacíos) visibles en la legislación tributaria mexicana son, según Jiménez, una causa de orden externo que originan la evasión fiscal (2003: 88) y por ende, aspectos a mejorar a fin de estandarizar las disposiciones fiscales relacionadas con la obligación de llevar contabilidad y aplicar normativa contable con las reglas, métodos, parámetros o procedimientos establecidos en las diversas normativas contables nacionales o internacionales.

Metodología

Se realizó un estudio descriptivo observacional, se utilizaron los datos de resultados empíricos obtenidos en

¹ En el criterio 3/CFF/N del 30 de abril de 2019 fue omitido el artículo 76-A, segundo párrafo, inciso a), numerales 2 y 4 de la LISR vigente en 2019, no obstante que dicho precepto legal hace alusión a las normas de información financiera. Asimismo, aún considera los artículos 254, fracción IV y 257 Quáter, fracción V de la Ley Federal de Derechos (LFD) derogados en dicho ordenamiento legal para el año 2019, y omite señalar la fracción IV del artículo quinto transitorio del decreto por el que se reforman diversas disposiciones del Capítulo XII del Título Segundo de la Ley Federal de Derechos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2005, vigente en 2019, que alude a la aplicación de NIF mexicanas.

el estudio más reciente y amplio de evasión global 2017 en el que se analizó la evasión fiscal de ISR, tanto de personas morales —en las que fueron comprendidas sociedades cooperativas, asociaciones o sociedades civiles, sociedades mercantiles con fines de lucro, industria, comercio, servicios del sector público, administración pública y defensa— como de personas físicas de los regímenes fiscales de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ingresos por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y con actividades empresariales (Cámara de Diputados, 2019).

Para la selección de los tipos de contribuyentes que forman parte de la muestra en el presente estudio se identifican aquellos que cuentan con las obligaciones de llevar contabilidad y aplicar la normativa contable, toda vez que en materia tributaria la aplicación de esta última es una obligación que solo algunos contribuyentes en México deben cumplir, de encontrarse establecida para el régimen fiscal a través del cual tributan. Bajo el método deductivo se analizó la LISR mexicana vigente en 2020, constatándose que en el artículo 76 se establece la obligación fiscal de llevar contabilidad para las personas morales. También se demuestra la obligación de llevar contabilidad de personas físicas con actividades empresariales e ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, a partir del análisis efectuado a los artículos 110 y 118 de dicho ordenamiento legal, respectivamente.

Para evidenciar la obligación de aplicar normativa contable en las personas morales de entre los artículos 28, 76-A, 78, 180 y 182 de la LISR en los que se

establece dicha obligación fiscal, se cita lo establecido en el último párrafo del artículo 180, aplicable a EMN¹, el cual señala que deben determinarse diversos rubros contables y fiscales con base en las normas de información financiera (Honorable Congreso de la Unión, 2020c). Cabe señalar que del análisis teórico efectuado a la LISR y a leyes tributarias se conoció que no existe la obligación fiscal de aplicar normativa contable para las personas físicas.

Asimismo, se efectuó un análisis teórico a los censos económicos de 2009 y 2014, cuyos datos estadísticos sirvieron de insumo para determinar la evasión fiscal de ISR (San Martín et al. (2017): 26-27). Se constató que la información económica básica² recopilada en los censos comprende la relacionada con personas morales, entre las que se encuentran las EMN y las personas físicas con ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ingresos por arrendamiento y en general por el uso o goce temporal de bienes inmuebles e ingresos por actividades empresariales.

Tratándose de personas físicas de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado de conformidad con la LISR, no existe la obligación de llevar contabilidad, característica que los excluye del análisis. En dicho régimen la determinación y entero del tributo recae en el patrón, lo cual pasa a ser una medida de control objetiva que inhibe la evasión fiscal, aunado al hecho de que las únicas deducciones autorizadas para estos contribuyentes se aplican hasta la determinación del impuesto anual. Además, se encuentran perfectamente identificadas y delimitadas por la autoridad tributaria, ya

¹ El concepto de empresas multinacionales se encuentra establecido en la legislación tributaria mexicana en el artículo 179 de la LISR del que se desprende que serán aquellas personas morales del Título II que efectúen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (Honorable Congreso de la Unión, 2020c).

² Información económica básica de prácticamente todas las actividades económicas que se efectúan en el país, sobre los establecimientos productores de bienes, comercializadores de mercancías y prestadores de servicios, personas físicas y morales (INEGI, 2009, 3 y 56; 2014: 4, 9 y 46).

que quedan comprendidos tan solo gastos médicos, primas de seguros por gastos médicos, gastos por colegiaturas en instituciones educativas, transporte escolar cuando es obligatorio o se incluya en la colegiatura, gastos funerarios, intereses por créditos hipotecarios y aportaciones voluntarias para retiro e impuestos locales por salarios. Por lo anterior, el régimen de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado presenta menor evasión respecto al de arrendamiento, actividades empresariales y personas morales.

Para eliminar la posibilidad de una relación espuria y sesgos por selección entre la variable “aplicación de la normativa contable” y la variable “evasión fiscal de ISR”, se examinan otros factores o variables constantes en los contribuyentes seleccionados: a) personas morales; b) personas físicas con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles; y c) personas físicas con actividad empresarial. Se examinaron las disposiciones fiscales, con base en las cuales determinan la utilidad fiscal o gravable contenidas en los artículos 9 (tratándose de personas morales) y 152 (para personas físicas con actividad empresarial y por arrendamiento), ambos de la LISR vigente en 2020.

Así, se constata que la utilidad fiscal o gravable

considerados para determinar las tasas de evasión fiscal del 2005 al 2016 (San Martín et al., 2017), son comparables y fueron determinados en concordancia con lo establecido en la LISR, ley tributaria que atiende al principio de proporcionalidad tributaria, eliminando la probabilidad de sesgos en la mecánica por la mecánica para el cálculo de la utilidad fiscal o gravable de los diferentes regímenes analizados.

Se comparan las medias aritméticas de las tasas de evasión fiscal de ISR en México entre los contribuyentes seleccionados, personas morales con la obligación de llevar contabilidad y aplicar normativa contable, frente a las personas físicas con ingresos por arrendamiento y actividad empresarial con la obligación de llevar contabilidad pero no la de aplicar dicha normativa, durante el periodo de 2005 a 2016.

Resultados

Se comparan las medias aritméticas de las tasas de evasión fiscal de ISR en México durante el periodo comprendido de 2005 a 2016 de contribuyentes, que de conformidad con la LISR cuentan con las obligaciones fiscales de llevar contabilidad y aplicar normativa contable, en comparación con los que solo cuentan con la obligación de llevar contabilidad, expuestos en la Tabla 1:

Tabla 1. Comparación de tasas de evasión fiscal en contribuyentes obligados a llevar contabilidad

Tipo de contribuyente y régimen fiscal en el que tributa de conformidad con la LISR	Obligación de llevar contabilidad de conformidad con la LISR	Obligación de aplicar normativa contable nacional o internacional de conformidad con la LISR	Media aritmética de tasas de evasión fiscal según estudio de tasas de evasión durante el periodo de 2005 a 2016
Personas morales	SÍ	SÍ	42.42%
Persona física con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles	SÍ	No	85.25%
Persona física con ingresos por actividades empresariales	SÍ	No	68.38%

Nota. En relación con las personas físicas con ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado no se incluyen en el cuadro comparativo en virtud de que dichos contribuyentes no cuentan con la obligación de llevar contabilidad de conformidad con la LISR vigente en 2020 y la obligación de enterar el tributo es del patrón y no del contribuyente. Se unifican las personas morales del régimen general de ley y con fines no lucrativos, toda vez que en el estudio de evasión global de 2017 se conjuntan tanto las empresas con fines lucrativos como las asociaciones civiles.

Fuente: Elaboración propia a partir de San Martín et al. (2017); Honorable Congreso de la Unión (2005-2016, 2020c).

Las medias aritméticas se determinan sumando las tasas de evasión fiscal del año 2005 al año 2016¹ de los tres tipos de contribuyentes entre el total de años de dicho periodo, que suman 12 años. Como se observa en la Tabla 1 las medias aritméticas muestran que las tasas de evasión fiscal son menores en las personas morales con una media del 42.42%, quienes además de contar con la obligación fiscal de llevar contabilidad se ven forzadas a la aplicación de la normativa contable nacional o internacional. En comparación, las personas

físicas con ingresos por arrendamiento o con actividad empresarial presentan medias aritméticas de tasas de evasión fiscal del 85.25% y 68.3%, respectivamente, y solo cuentan con la obligación de llevar contabilidad y no de aplicar normativa contable.

Esta tendencia de evasión fiscal también la documentan San Martín et al. (2017) en su estudio al señalar que la tasa más alta de evasión de ISR es de personas físicas de ingresos por arrendamiento, seguida del ISR para personas físicas con actividades

¹ Ver información completa en Anexo III. Estimación de la Evasión Fiscal por concepto de ISR del estudio de evasión global 2017 (San Martín et al., 2017).

empresariales. Las menores tasas de evasión las presentan las personas físicas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado,

así como las personas morales que se exponen en la Tabla 2:

Tabla 2. Tasas de evasión fiscal de ISR en México por tipo de contribuyente del 2005 al 2016

Muestra	Año	Tasa de evasión fiscal por tipo de contribuyente		
		Personas morales	Persona física con ingresos por arrendamiento y en general por el uso o goce temporal de bienes inmuebles	Persona física con ingresos por actividades empresariales
1	2005	54.80%	69.50%	91.40%
2	2006	46.80%	64.60%	91.00%
3	2007	36.50%	66.40%	90.70%
4	2008	42.80%	66.70%	89.20%
5	2009	53.10%	70.50%	88.70%
6	2010	48.00%	74.90%	87.30%
7	2011	40.70%	75.00%	86.40%
8	2012	47.40%	71.20%	85.30%
9	2013	44.90%	70.70%	83.80%
10	2014	44.10%	79.50%	67.00%
11	2015	30.00%	76.20%	68.00%
12	2016	19.90%	73.50%	56.00%

Fuente: Elaboración propia a partir de San Martín et al. (2017).

Se observa que los datos por sí mismos ya reflejan diferencias significativas en las tasas de evasión fiscal que presentan las personas morales con obligación de aplicar normativa contable en comparación con las de las personas físicas con ingresos por arrendamiento y personas físicas con actividad empresarial sin obligación de aplicarla, siendo las de las personas morales menores que las de las personas físicas pertenecientes a los regímenes fiscales señalados y sugieren que la aplicación de la normativa contable aporta a la disminución de la evasión fiscal de ISR en México.

Resultados que coinciden con los estudios efectuados por autores que demuestran que la aplicación de normativa contable tiene un impacto fiscal. De Simone (2016) establece un vínculo entre la aplicación de las NIIF y un cambio en los ingresos, así como con el incremento de la transparencia de la información financiera, Ciao et al. (2018) documentan que un cambio de política contable para no divulgar datos sobre ganancia contribuye a disminuir la transparencia y la calidad de la información financiera al incrementar la asimetría de la información financiera en empresas que transfieren ingresos buscando beneficios fiscales y Bonilla et al. (2016) demuestran que la adopción de las NIIF tiene un efecto fiscal en el impuesto a las utilidades empresariales y es una estrategia para combatir la elusión y evasión fiscal.

Conclusiones

La aplicación de la normativa contable se encuentra establecida en la LISR mexicana como una obligación fiscal para personas morales y no para personas físicas, esta variación importante de obligaciones tributarias propició que en este estudio se examinara si su aplicación coadyuva a disminuir la evasión fiscal del ISR en México.

A partir de las tasas de evasión fiscal de ISR en México del periodo comprendido de 2005 a 2016 se constató que la evasión fiscal del ISR en México es menor en los contribuyentes personas morales que cuentan con la obligación fiscal de aplicar normativa contable de conformidad con la LISR en comparación con las personas físicas con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, así como con personas físicas con actividad empresarial que no tienen dicha obligación fiscal. Datos que revelan diferencias significativas en las tasas de evasión fiscal sugiriendo que la aplicación de la normativa contable contribuye en la disminución de la evasión fiscal de ISR en México y coinciden con los resultados de investigaciones realizadas por De Simone (2016), Ciao et al. (2018) y Bonilla et al. (2016) quienes demuestran que la adopción de normativa contable tiene un impacto fiscal.

Cabe señalar que los lineamientos y criterios vertidos en la normativa contable tienden a estandarizar procedimientos establecidos en las leyes tributarias para materializar en términos monetarios las contribuciones y otorgan veracidad, autenticidad y comparabilidad a la información revelada en los estados financieros de las empresas. Así, se considera necesaria la obligación fiscal de aplicar la normativa contable nacional o internacional para todos los regímenes fiscales establecidos en la LISR que cuenten con la obligación de llevar contabilidad —como los contribuyentes personas físicas— a fin de incrementar la transparencia de la información financiera y asegurar un correcto análisis, interpretación y determinación de contribuciones.

Continuar profundizando en el estudio del impacto fiscal de la aplicación y no aplicación de la normativa

contable nacional e internacional en las empresas con el objeto de coadyuvar al correcto cumplimiento de obligaciones fiscales y determinación de contribuciones por parte de los contribuyentes con independencia del régimen bajo el cual tributen; así como en el establecimiento de medidas de control para su cumplimiento —toda vez que actualmente no existe en México sanción alguna para los contribuyentes por la no aplicación de normativa contable— son algunas sugerencias para futuras investigaciones.

Referencias

- Aguirre, Q. J. P., y Sánchez, R. M. C. (2019). *Evasión Fiscal en México*. Senado de la República. Cuaderno de Investigación Dirección General de Análisis Legislativo. <https://www.senado.gob.mx>
- Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., Perry, G., Piza, J. R., Urrutia, M., y Villar, L. (2016). *Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIB_Agosto2016Comision.pdf
- Cámara de Diputados. (2018). *Las Empresas Transnacionales*. Carpeta Informativa núm.90. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública. <http://www.diputados.gob.mx/cesop>
- Cámara de Diputados. (2019). *El Pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México*. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. <http://cefep.gob.mx>
- Casar, J. I. (2019). *Hacia una Reforma Fiscal para el crecimiento y la igualdad*. 1ª ed. México: Universidad Nacional Autónoma De México.
- Ciao, W. Ch., Bradford, F.H., Phillip, J. Q., y Ryan, J. W. (2018). The effect of tax-motivated income shifting on information asymmetry. *Review of Accounting Studies*. 23, 958-1004. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9439-1>
- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. (2020). *Normas de Información Financiera*. CINIF, México.
- De Simone, L. (2016). Does a common set of accounting standards affect tax-motivated income shifting for multinational firms? *Journal of Accounting and Economics*. 61(1), 145-165. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.06.002>
- DeFond, M., Hu X., Hung, M., y Li, S. (2011). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Foreign Mutual Fund Ownership: The Role of Comparability. *Journal of Accounting and Economics* 51, 240–258. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.02.001>
- Delfín, O. O. V.; Hernández, B. P., y Ramírez, S. N. (2016). La evasión fiscal del IVA en México 2004-2013. *Revista Nicolaita de Estudios Económicos*, XI (2), 61-79. <https://ininee.umich.mx/>
- Domingo, H. C. T. (2010). Sobre la reforma tributaria en México. *Economía UNAM*, 7(21), 37-56. <http://www.scielo.org.mx/pdf/eunam/v7n21/v7n21a3.pdf>
- Ernest & Young. (2020). *International GAAP 2020. Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*. Global ed. 15. Wiley.

- González, E., y Pérez, A. J. (1991). *Curso de Derecho Tributario*. Editorial del Derecho Financiero, Madrid, España.
- Honorable Congreso de la Unión. (2005-2016). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019a). *Código Fiscal de la Federación*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019b). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019c). *Ley Federal de Derechos*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2019d). *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020a). *Código Fiscal de la Federación*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020b). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Honorable Congreso de la Unión. (2020c). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. <http://www.diputados.gob.mx>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2009). *Metodología de los Censos Económicos 2009*. Censos Económicos 2009. México. <http://www.inegi.org.mx>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2014). *Censos Económicos 2014. Metodología*. México. <http://www.inegi.org.mx>
- International Accounting Standards Board. (2020). *International Financial Reporting Standards*. Londres: IASCF.
- Jiménez, A. M. I. (2003). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. *Revista del Centro de Investigación*. México. 5 (20), 77-90. <http://www.redalyc.org>
- Monrreal, H. E. (2017). *El Presupuesto de Hecho Imponible y la Base Medible. Análisis de su coincidencia en el Impuesto Sobre la Renta Mexicano*. México: Thomson Reuters.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019). *Base de datos global de estadísticas tributarias*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/presentacion-de-la-base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*. París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. Resúmenes. <http://www.OECD.org>
- San Martín, J. M., Ángeles, H. E., Martín, J. D., y Juárez, C. A. (2017). *Evasión Global 2017*. México: UDLAP. <http://www.sat.gob.mx>
- Servicio de Administración Tributaria. (2013). *Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación. Nuevos criterios normativos aprobados durante el primer trimestre de 2013*. México. <http://www.sat.gob.mx>

Servicio de Administración Tributaria. (2014). *Glosario del Informe Tributario y de Gestión*. México. http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/itg2014t2/glosario.pdf

Servicio de Administración Tributaria. (2019). *Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación*. México. <http://www.sat.gob.mx>

Servicio de Administración Tributaria. (2020). *Informe Tributario y de Gestión. Primer Semestre 2020*. México. <http://www.sat.gob.mx>



Trascender, Contabilidad y Gestión. Vol. 5, Núm. 14 (mayo - agosto del 2020).
 Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
 ISSN: 2448-6388. Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203.

Análisis de la presencia de mujeres en el consejo de administración y en la alta dirección en el periodo 2015-2017 en las empresas cotizadas en la Bolsa española

Analysis of the presence of women on the directors' board and in senior management during the period 2015-2017 in companies listed on the Spanish Stock Exchange

María Concepción Verona Martel ¹ ; Wenli Fuertes Palacio ²

Recibido: 18 de noviembre de 2019.

Aceptado: 10 de marzo de 2020.

DOI: <https://doi.org/10.36791/tcg.v0i14.81>

JEL: J71. Discriminación.

Resumen

La presencia de la mujer en los máximos órganos de administración y dirección de las empresas se ha constatado, en numerosos estudios realizados en distintos países, que es baja. En este trabajo se analiza en el período de 2015 a 2017 la situación en España. Los resultados muestran que la presencia de las féminas ha aumentado en el consejo de administración y en la alta dirección de las empresas que cotizan en la Bolsa española, siendo el incremento mayor en el primero que en el segundo. Sin embargo, todavía hay compañías que no tienen presencia femenina en ninguno de estos dos órganos.

Palabras clave: mujeres, administración, dirección.

Abstract

The presence of women in the highest administrative and management bodies of companies has been found to be low in numerous studies carried out in different countries. In this work the situation in Spain is analyzed in the period from 2015 to 2017. The results show that the presence of women has increased on the board of directors and in the senior management of companies listed on the Spanish Stock Exchange, the increase being greater in the board of directors. However, there are still companies that do not have a female presence in either of these two bodies.

Keywords: women, administration, management.

¹ María Concepción Verona Martel. Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (ULPGC). Profesora Titular de Finanzas. Correo: mariaconcepcion.verona@ulpgc.es

² Wenli Fuertes Palacio. Graduada en Administración y Dirección de Empresas en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (ULPGC). Correo: mariaconcepcion.verona@ulpgc.es

Introducción

La participación de la mujer en el mundo laboral cada vez es mayor pero no así su representación en los altos cargos de las empresas. Por ello ha surgido la demanda de eliminar la desigualdad por razón de sexo en los máximos puestos de dirección y administración de las organizaciones.

Ante esta situación, se ha considerado de interés en este trabajo conocer la situación de la mujer en España en los altos puestos de las empresas. Así, se ha realizado un estudio empírico de la evolución de la participación femenina en el consejo de administración y en la alta dirección en las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo desde 2015 hasta 2017.

Este estudio resulta de interés dado que la mujer tiene mucho peso en el mundo laboral pero en cambio muy poco dentro de los máximos órganos de gobierno de las empresas como son el consejo de administración y la alta dirección, a pesar de contar con preparación y cualificación para desempeñar dichos cargos¹.

Este trabajo se estructura en cinco secciones. Tras la introducción, en la sección dos se recogen los aspectos relacionados con las normativas que promueven el incremento de la participación de la mujer en el consejo, la literatura más relevante acerca de la representación de féminas en el consejo y en la alta dirección y los objetivos del estudio. En la sección tercera se presenta la muestra objeto de análisis y la metodología utilizada. En la sección cuarta se comentan los resultados obtenidos y, por último, en la sección quinta se recogen las principales conclusiones alcanzadas.

Consejo de administración, alta dirección y diversidad de sexo. Objetivo del estudio

La participación de la mujer en los máximos órganos de administración y dirección de una empresa que son el consejo de administración y la alta dirección es baja, siendo más alta en el primero que en el segundo (OIT, 2015: 1; Comisión Europea, 2019: 22).

Si se analizan desde la perspectiva de sexo los dos máximos órganos de gobierno de las principales compañías cotizadas en los estados miembros de la Unión Europea a fecha de octubre de 2017 se obtienen resultados de gran interés: las mujeres representan el 25,3% del total de participantes en los consejos de administración (a octubre de 2018 la cifra es de un 26,7%), ostentan el 7,1% de las presidencias de los consejos (6,7% a octubre de 2018) y son el 5,5% de los CEOs (6,55% a octubre de 2018) (Comisión Europea, 2018: 31, 33; Comisión Europea, 2019: 27, 32). A fecha de octubre de 2018, las féminas representan el 16,6% de las posiciones ejecutivas² en los dos máximos órganos de toma de decisiones de las empresas (Comisión Europea, 2019: 32).

A su vez, y referidos a los datos a 2017, en las 50 principales empresas cotizadas pertenecientes a los países del G-20 las mujeres representaban el 17% de los miembros de los consejos de administración y el 12% de los componentes del equipo de alta dirección (Devillard *et al.*, 2018).

Aunque en comparación con otras partes del mundo la Unión Europea está en “una buena dirección para las mujeres” (Comisión Europea, 2019: 62), observando las

¹ Como ejemplo cabe citar el caso de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (2017: 98), en la que de los 242 estudiantes que se graduaron en la Facultad de Economía, Empresa y Turismo en 2017, el 59,10% eran mujeres.

² La Comisión Europea no facilitaba en su informe de 2018 la información para el año 2017.

bajas cifras citadas anteriormente se puede afirmar que “los cambios en las actitudes y comportamientos solo se producen muy lentamente, lo que demuestra la necesidad de un compromiso continuo por parte de todos los actores” (p. 62), en aras de conseguir la igualdad de ambos sexos.

En esta línea, se han aprobado distintas normativas centradas en el consejo de administración y no en la alta dirección. Ello ha provocado que la situación de la mujer en el consejo mejore, pero no tanto en la alta dirección. A este respecto Gabaldón (2013: 46) afirma que si bien es “relevante ver cómo la presión legislativa ha hecho cambiar los consejos de administración no parece que esté siendo totalmente permeable hacia abajo, dado que las primeras líneas de dirección son aún mayoritariamente masculinas”.

En España se han aprobado varias normas que recomiendan que la representación de la mujer aumente en el consejo pero no hacen referencia a la alta dirección, y además no sanciona a la empresa que no cumpla con lo dispuesto en las mismas.

En relación a la regulación sobre este tema en España, hay que mencionar en primer lugar la Ley Orgánica 3/2007 de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, que alude en los artículos 54, 75 y 78 a que exista una participación equilibrada entre ambos sexos en los consejos de administración, entendiendo como tal “la presencia de mujeres y hombres de forma que, en el conjunto a que se refiera, las personas de cada sexo no superen el sesenta por ciento ni sean menos del cuarenta por ciento” (disposición adicional primera del art. 78).

Posteriormente, se aprueba la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, que en su artículo 529 quince, apartado 3.b, indica que

se ha de establecer un objetivo de representación para el sexo menos representado en el consejo y también se han de elaborar orientaciones sobre cómo alcanzar dicho objetivo.

Por su parte, la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) elabora y publica en el año 2015 el actual código de buen gobierno español, recogiendo en el Principio 10 y en la Recomendación 14 que es necesario tomar medidas para incrementar la representación de féminas en los consejos de administración, marcando como propósito que “la política de selección de consejeros promueva el objetivo de que en el año 2020 el número de consejeras represente, al menos, el 30% del total de miembros del consejo de administración” (CNMV, 2015: 26).

Más recientemente, la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, en su Artículo Segundo referido a la modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, se indica lo siguiente:

“[...] Ocho. Se modifica el apartado 2 del art. 529 bis, quedando redactado como sigue:

2. El Consejo de administración deberá velar porque los procedimientos de selección de sus miembros favorezcan la diversidad respecto a cuestiones, como la edad, el género, la discapacidad o la formación y experiencia profesionales y no adolezcan de sesgos implícitos que puedan implicar discriminación alguna y, en particular, que faciliten la selección de consejeras en un número que permita alcanzar

una presencia equilibrada de mujeres y hombres.”

A nivel europeo también existe normativa en la que se recoge la necesidad de que se incremente la participación femenina en los consejos de administración. En 2012 la Unión Europea (UE) aprobó la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines, propuesta que aún no se ha aprobado. En ella se establece la obligatoriedad para el 2020 de que en los consejos de administración de toda la UE exista una participación del 40% del género menos representado entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas (Comisión Europea, 2012: 5).

Diversos trabajos han analizado las ventajas que acarrea para la empresa y en sus distintas áreas la participación de féminas en el consejo de administración y en el equipo de alta dirección, habiéndose estudiado más el primero que el segundo. Sin embargo, también se ha de señalar la existencia de otros trabajos que apuntan inconvenientes de que en ambos órganos haya un grupo heterogéneo en cuanto a sexo. A continuación, se comenta brevemente la literatura al respecto, señalando las ventajas y desventajas de la participación de la mujer en ellos.

La participación de mujeres en el consejo de administración introduce una gama más amplia de perspectivas, atributos y habilidades en las discusiones del consejo (Groysberg y Bell, 2013: 92; Arayssi *et al.*, 2016: 377; Izquierdo *et al.*, 2016: 59), aumenta la independencia del consejo (Del Brío y Del Brío, 2009: 116), y ayuda a reducir el nivel de conflictos en el mismo (Nielson y Huse, 2010: 136). Todo ello contribuye a mejorar el rendimiento de este órgano de gobierno (Arayssi *et al.* (2016: 377), lo que sugiere que

los consejos de administración en los que hay participación de mujeres y hombres pueden ser más efectivos que los que presentan homogeneidad (Adams y Ferreira, 2004: 1; Nielson y Huse, 2010: 136).

En el trabajo de Hillman *et al.* (2007: 944), se afirma que la participación de mujeres en el consejo de administración puede señalar que la empresa tiene un compromiso con la diversidad tanto a nivel interno como externo, lo cual puede permitir a la empresa el acceso a un grupo más amplio de posibles empleados, clientes, proveedores e inversionistas. Zhang *et al.* (2013: 384) señalan que las féminas al poseer “ciertas características psicológicas” (amabilidad, empatía, ...) que no poseen los varones pueden facilitar las negociaciones ante reclamaciones de ciertos grupos de interés, y también proporcionar importantes recursos financieros a la empresa al conseguir contactar con determinados *stakeholders* gracias a tales características. Además, la participación femenina en el consejo permite a la compañía comprender mucho mejor las necesidades de los clientes, ya que en muchos sectores son mayoritariamente de sexo femenino (Díaz García y González Moreno, 2012: 54).

Las empresas que descuidan la diversidad de sexo en sus máximos órganos, consejo y alta dirección, “corren el riesgo de quedarse atrás respecto a sus competidores para atraer, desarrollar y retener a los mejores candidatos” (Vigeo Eiris, 2018: 15), con los efectos perjudiciales que ello puede traer para la compañía.

Asimismo, Arayssi *et al.* (2016: 377) señalan que el incremento de la representación de las mujeres en el consejo es “una oportunidad para adquirir talentos de un grupo más numeroso de la población activa que probablemente esté más orientada hacia los *stakeholders* y alineada con las necesidades del mercado”.

En base a los resultados de su estudio, Hillman *et al.* (2007: 949) afirman que las empresas que se relacionan

con compañías que tienen mujeres en su consejo de administración es más probable que incluyan féminas en su propio consejo. Mateos de Cabo *et al.* (2010: 159) encuentran evidencia de que la existencia de mujeres en el consejo facilita la participación de más mujeres en este órgano. Por su parte, Díaz García y González Moreno (2012: 54) señalan que la representación de féminas en dicho órgano contribuye a la retención del talento femenino en las organizaciones. Asimismo, en el trabajo de Cook y Glass (2015: 137) se concluye que el hecho de que haya mujeres en el consejo influye en que una mujer sea nombrada presidenta de la empresa, y además en el éxito posterior al nombramiento. Asimismo, la falta de diversidad de sexo del consejo limita el acceso de las mujeres al equipo de alta dirección y su éxito posterior en el caso de ser nombradas, así como su posibilidad de llegar al puesto de máxima ejecutiva de la compañía (p. 143-144). Estos autores afirman que las empresas presididas por una mujer y con múltiples consejeras tienen un mejor desempeño que las firmas en las que hay pocas o ninguna consejera pero la presidenta de la compañía es una mujer (p. 143).

Las mujeres, más que los hombres, tienen una mayor inclinación a prestar atención y a tener en consideración las necesidades de los demás, por lo que pueden ser particularmente sensibles a prácticas de la empresa vinculadas a la responsabilidad social corporativa (RSC) y a políticas ambientales (Nielson y Huse, 2010: 138). Se ha comprobado empíricamente que las empresas con mujeres en el consejo tienen un mejor comportamiento social (Hafsi y Turgut, 2013: 472; Nadeem *et al.*, 2017: 882) y ambiental (Post *et al.*, 2011: 189; Cuadrado Ballesteros *et al.*, 2015: 20). Asimismo, en relación a las contribuciones filantrópicas de la empresa, éstas aumentan cuando la empresa cuenta con mujeres en el consejo (Marquis y Lee, 2011: 28; Kabongo *et al.*, 2013: 62), y también ocurre este hecho cuando hay mujeres en

la alta dirección (Marquis y Lee, 2011: 28; Wu *et al.*, 2019: 629).

Las actividades de RSC realizadas por la empresa se dan a conocer a través de los informes de sostenibilidad o informes de RSC, y la probabilidad de que la empresa publique dichos informes aumenta si cuenta con mujeres en el consejo de administración (Fernández-Feijoo *et al.*, 2013: 361; Rodríguez-Ariza *et al.*, 2014: 5).

Arayssi *et al.* (2016: 377) argumentan que la participación de la mujer en el consejo hace que la empresa esté más inclinada a informar sobre actividades sociales, ambientales y de gobierno, y a realizar más gastos en operaciones de RSC.

En relación a la ética, la participación de féminas en el consejo aumenta la supervisión de la empresa en este campo (Stephenson, 2004: 5), así como la probabilidad de que la empresa tenga un código ético (Verona Martel *et al.*, 2016: 27), además de ayudar al establecimiento de la legitimidad moral de la organización entre sus *stakeholders* (Zhang *et al.*, 2013: 391). Valentine y Rittenburg (2007: 130) señalan que las mujeres ejecutivas exhiben una mayor intención de actuar más éticamente que los hombres cuando se enfrentan a un dilema ético. En la misma línea se sitúan los hallazgos de Valentine *et al.* (2009: 112), quienes sugieren que “ser mujer está relacionado con un mayor juicio ético, ser mujer y mayor está asociado con una mayor intención ética [...], [por lo que] las mujeres deberían desempeñar un papel clave en el modelado de roles éticos de los empleados recién contratados, así como en el desarrollo y la gestión de los valores éticos y los códigos de conducta de la organización”.

Isidro y Sobral (2015: 15) señalan que la participación femenina en los consejos de administración mejora el cumplimiento de las políticas sociales y éticas por parte de la empresa, lo que a su vez tiene un efecto positivo en el valor de la misma. Por lo que estos autores creen que

los reguladores deben tener en cuenta que promover la participación de féminas en los altos cargos de las compañías tiene implicaciones financieras y no financieras para las mismas (pp. 15-16).

De las empresas de mayor tamaño se espera que asuman mayores responsabilidades en relación a la legitimidad y respondan a las presiones sociales que demandan una mayor participación femenina en los consejos, por lo tanto en este tipo de empresas la probabilidad de que haya mujeres en su consejo aumenta (Hillman *et al.*, 2007: 947). En la misma línea, están los resultados obtenidos por el Instituto de Investigación de Credit Suisse (2012: 9).

También, cuentan con mayor representación femenina las empresas con una mayor proyección futura, que persiguen la innovación y una mayor creatividad (Del Brío y Del Brío, 2009: 116).

El tamaño del consejo es otra variable que afecta a la probabilidad de que una empresa incorpore mujeres a este órgano, aconteciendo que a mayor tamaño del consejo mayor probabilidad de que haya mujeres en él (Mateos de Cabo *et al.*, 2010: 150; Laffarga Briores *et al.*, 2011: 1004; Díaz García y González Moreno, 2012: 58).

No obstante todo lo anteriormente comentado, la participación de mujeres en el consejo de administración y en la alta dirección ha sido señalada por diversos autores como causantes de inconvenientes para las empresas. En ambos órganos siempre han predominado los hombres y la incorporación de la mujer a los mismos rompe la homogeneidad del grupo en cuanto a sexo, y autores como Early y Mosakowski (2000: 45) afirman que los grupos homogéneos trabajan mejor que los heterogéneos. Estos autores consideran que los miembros de los grupos que son moderadamente heterogéneos tienen problemas de comunicación,

conflictos a la hora de relacionarse y bajo nivel de identidad con el grupo (p. 45). En la misma línea se encuentran los resultados obtenidos por Izquierdo *et al.* (2016: 59), quienes afirman que la diversidad del consejo puede tener una influencia negativa en la dinámica del equipo y en el rendimiento, así como consecuencias afectivas perjudiciales (menor satisfacción, menor identificación con el grupo, ...).

A su vez, Adams y Ferreira (2004: 20) afirman que una mayor diversidad en los consejos puede requerir mecanismos adicionales para inducir la cooperación entre sus miembros, como por ejemplo realizar más reuniones del consejo o pagar a los consejeros en base al rendimiento de la empresa, lo que supone un coste adicional para la misma, que puede llegar a disminuir el valor de las acciones de la compañía.

Por otro lado, Adams y Ferreira (2004: 8) también señalan en su trabajo que hay una relación negativa entre la diversidad del consejo y el riesgo de la empresa. Mateos de Cabo *et al.* (2010: 155) coinciden con esta afirmación, ya que según estos autores las empresas con un mayor nivel de riesgo (empresas con una mayor incertidumbre en sus resultados, o bien, empresas jóvenes) es muy probable que no incluyan mujeres en el consejo, pues la homogeneidad del mismo en tal caso se vuelve más valiosa.

La patente desigualdad de sexo que se observa en los consejos y en la alta dirección, ha llevado a que se establezcan o al menos se recomienden distintas alternativas para llegar a conseguir una paridad entre hombres y mujeres en los máximos órganos de las empresas. Entre estas medidas, casi siempre enfocadas hacia el consejo de administración y no a la alta dirección, se pueden mencionar las siguientes (Mateos de Cabo *et al.*, 2010: 159, 160; AECA, 2018: 6-8):

- a) Establecimiento de una ley de cuotas que establezca de forma obligatoria, o al menos, recomiende el aumento de la mujer en los citados órganos.
- b) Medidas que fomenten la conciliación entre la vida laboral y familiar y el reparto más equitativo entre hombres y mujeres de las responsabilidades familiares para que no recaigan exclusivamente en la mujer, frenando su carrera profesional.
- c) Inclusión de otros criterios de selección para formar parte de dichos órganos, como pueden ser acudir a los directivos de recursos humanos, las universidades o las organizaciones sin ánimo de lucro, en las cuales las mujeres tienen una mayor participación.
- d) Promoción por parte de los organismos reguladores de las prácticas de buen gobierno, pues en las mismas se suelen incluir la recomendación de que haya diversidad de sexo en los máximos órganos de la empresa.
- e) Políticas de visibilidad y perfil público de las candidatas, para facilitar y alentar a las féminas a optar a cargos de liderazgo en las empresas.
- f) Mayor concienciación de las empresas en la minimización de prácticas de discriminación laboral por razón de sexo en los procesos de selección y promoción a los máximos cargos de la empresa.

Objetivo del estudio

En atención a lo expuesto, el objetivo del presente trabajo se define en los siguientes términos:

Analizar la evolución de la participación de la

mujer en el consejo de administración y en la alta dirección en las empresas que cotizan en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017.

Al analizarse un periodo temporal cercano en el tiempo, ya que se estudian los años 2015, 2016 y 2017, ello permitirá conocer la situación actual de la mujer tanto en el consejo de administración como en la alta dirección, en una muestra formada por las empresas más representativas de la Bolsa española como son las que cotizan dentro del mercado continuo.

Muestra objeto de estudio y metodología utilizada

La muestra objeto de estudio en este trabajo está formada por las empresas que cotizaban en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017.

Los motivos que han llevado a elegir estas empresas son, por un lado, el fácil acceso a los datos sobre el consejo y la alta dirección, ya que existe obligación por parte de las sociedades cotizadas de incluir esta información en el informe anual de gobierno corporativo que obligatoriamente han de elaborar cada año. Y por otro lado, porque las empresas que cotizan en el mercado continuo son las compañías más significativas de la Bolsa española, por lo que las conclusiones obtenidas se pueden considerar extrapolables a todas las cotizadas en la misma.

Para realizar el presente trabajo, se ha recopilado información de la Bolsa de Madrid sobre las empresas que cotizaban en el mercado continuo en los años 2015, 2016 y 2017. En concreto, en 2015 cotizaban 129 empresas, en 2016 eran 130 y en 2017 se elevaban a 134 compañías¹.

¹ La información sobre el número de empresas cotizadas cada año en la Bolsa española también figura en los informes anuales sobre los mercados de valores y su actuación elaborados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Por ejemplo, en el informe correspondiente al año 2017 se puede obtener el número de sociedades cotizadas en el mercado continuo de la Bolsa española en 2016 y 2017 (CNMV, 2018: 61).

La información relativa al consejo de administración y a la alta dirección de cada empresa se ha extraído de su informe anual de gobierno corporativo. Estos documentos se pueden obtener en la página de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), o bien, en la página web oficial de cada empresa.

En este trabajo se realiza, como se ha indicado, un análisis de la evolución de la participación de la mujer en el consejo de administración y en la alta dirección tomando de forma conjunta todas las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017, realizándose además el estudio de la evolución de la presencia de la mujer en cada uno de los cuatro tipos de consejeros que pueden existir en España en un consejo de administración: consejero ejecutivo, consejero dominical, consejero independiente y otro consejero externo.

De acuerdo con la CNMV (2006: 22; 2019), el consejero ejecutivo es aquel “miembro del consejo que, además de sus funciones como consejero, interviene en la actividad diaria de la compañía desempeñando tareas de alta dirección, o bien es empleado de la sociedad o de su grupo”. Por su parte, el consejero dominical “forma parte del consejo por su condición de accionista de la sociedad, o bien por detentar una participación superior al 5% del capital. Pueden formar parte del consejo de forma directa o a través de un representante”. El consejero independiente es un “miembro del consejo que debe desempeñar sus funciones sin verse condicionado por relación alguna con el equipo gestor ni con los accionistas de control de la sociedad. Es elegido en atención a sus circunstancias personales y profesionales. La misión fundamental de los consejeros independientes es defender los intereses de todos los accionistas, y en particular de los minoritarios que no tienen acceso a un puesto en el consejo”. Por último, el otro consejero externo es aquel que no puede ser

encuadrado en las categorías anteriores. Si una sociedad tiene este tipo de consejero, es necesario que explique por qué no puede recibir la denominación de dominical o independiente, así como sus vínculos con la empresa, sus directivos y sus accionistas significativos.

Además del correspondiente análisis descriptivo, cometido principal del presente trabajo, los datos son sometidos a varias pruebas estadísticas, usando para tal propósito el paquete estadístico STATA SE/11 (StataCorp, 2009), y como apoyo didáctico el material suministrado por el Institute for Digital Research & Education (2019).

En lo que respecta a las variables cualitativas como, por ejemplo, la presencia o no de mujeres en determinados puestos de la organización, se utilizó la prueba Chi-cuadrado de Pearson. Dicho test permite comprobar si las proporciones observadas para una variable categórica difieren de determinadas proporciones hipotéticas.

Por su parte, las variables cuantitativas seleccionadas fueron sometidas al test de normalidad de simetría y curtosis, así como al test de Shapiro-Wilk, ofrecidos por la aplicación STATA, rechazándose la hipótesis nula de normalidad, siendo el p-valor en todos los casos de 0,0000. En atención a dicho resultado, los contrastes estadísticos utilizados para este tipo de variables fueron de tipo no paramétrico, como el test de Wilcoxon-Mann-Whitney (también denominado, test de U-Mann-Whitney o test de Wilcoxon) tanto para muestras pareadas (comparando las observaciones de dos variables cuantitativas) como para muestras diferentes (en este caso, analizando las observaciones de una variable cuantitativa, bajo una restricción cualitativa). Esta prueba es un análogo no paramétrico del test de la t de Student, pudiéndose utilizar cuando no se supone que la variable dependiente sea una variable de intervalo de

distribución normal (sólo tiene que asumir que la variable es, al menos, ordinal).

En aquellos casos en los que se trataba de contrastar variables cuantitativas considerando características cualitativas con valores superiores a dos, se utilizó el test de Kruskal-Wallis. Es el caso, por ejemplo, del contraste del número de mujeres en la alta dirección en función del año analizado, siendo la versión no paramétrica de ANOVA. También puede considerarse como forma generalizada del test de Wilcoxon-Mann-Whitney, ya que permite dos o más grupos.

Resultados obtenidos

Análisis de la evolución de la presencia de mujeres en el consejo de administración

Se puede observar en la tabla 1 que en el año 2015 el número de empresas con mujeres en el consejo de administración llegaba al 80,62% y que dicho porcentaje ha ido incrementándose con el paso de los años, de manera que en 2017 dicha cifra se situaba en un 86,57%, lo que supone que de las 134 empresas que cotizaban en el mercado continuo ese año 116 empresas contaban con consejeras.

Tabla 1. Evolución de la presencia femenina en el consejo de administración (CA) de las empresas cotizadas en la bolsa española en el mercado continuo (MC) en el periodo 2015-2017

	Empresas con mujeres en el CA (%)	Tamaño medio del CA (nº de personas)	Número medio de mujeres en el CA	Peso medio de las mujeres en el CA (%)	Número de empresas con tres o más mujeres en el CA (%)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2015 (129 empresas)	104 (80,62%)	10,17	1,60	15,30%	33 (25,58%)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2016 (130 empresas)	110 (84,62%)	10,29	1,74	16,29%	34 (26,15%)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2017 (134 empresas)	116 (86,57%)	10,11	1,90	18,22%	42 (31,34%)

Fuente: Elaboración propia.

En líneas generales, el tamaño del consejo de administración desciende a lo largo del periodo analizado pasando de 10,17 personas en 2015 a 10,11 personas en 2017. Sin embargo, el número medio de mujeres asciende, lo cual parece contradecir lo afirmado por la literatura a este respecto, que señala que un mayor tamaño del consejo favorece la participación de mujeres en este órgano (Laffarga Briores *et al.*, 2011: 1004; Díaz García y González Moreno, 2012: 58), pero no es esto lo que ha ocurrido en las empresas de la muestra de 2015 a 2017.

A pesar de que el número medio de mujeres ha mantenido una tendencia alcista en el periodo 2015-2017, no ha llegado a la cifra de dos mujeres. Lo cual explica el reducido peso medio que tienen en el consejo de administración, que ni siquiera llega al 18,23% en el 2017. No obstante, hay un aspecto positivo y es que el peso medio ha seguido una tendencia ascendente pues en 2015 era de un 15,30%, y en 2017 se situaba en un 18,22%, produciéndose un incremento de un 19,08%.

Si se profundiza un poco más en el número de mujeres que hay en las empresas y se hace hincapié en el hecho de que haya en el consejo tres o más mujeres, se puede observar también que con el paso de los años ha ido incrementándose el porcentaje de empresas que se encuentran en esta situación, pasando de un 25,58% en 2015 a un 31,34% en 2017, lo cual es un aspecto positivo.

Konrad *et al.* (2008: 149) aseguran que el número clave para conseguir la máxima contribución de las mujeres en el consejo de administración es de tres. Sus resultados apuntan conclusiones de relevancia como las siguientes:

- a) Dos mujeres en el consejo de administración es mejor que una y tres mujeres es mejor que dos

(p. 154), en el sentido de que la presencia de dos mujeres en el consejo no es suficiente para eliminar los estereotipos ni las percepciones sesgadas (p. 153), ni tampoco ser ignoradas y excluidas (p. 154). En cambio, con la presencia de tres mujeres en el consejo ninguna de ellas tiene que preocuparse por representar a todo el sexo femenino (p. 154), y además con dicha cifra se normaliza su presencia en este órgano, “permitiendo que las mujeres hablen y contribuyan más libremente y que los hombres escuchen con las mentes más abiertas” (p. 160).

- b) Agregar a más mujeres en el consejo de administración es más que beneficioso para la empresa porque ellas tienen otra forma de plantear y de resolver problemas en comparación con los hombres (p. 160). No obstante, no quiere decir que con la presencia de mujeres en el consejo todos los problemas de gobierno corporativo se resuelvan, sino que con ello se aporta una valiosa ayuda para mejorar la calidad de la toma de decisiones en este órgano de gobierno (p. 160).

En cuanto al número de empresas que tenían el consejo de administración presidido por una mujer, en 2015 eran tan solo seis empresas (4,65%), en 2016 eran ocho (6,15%), y en 2017 el número quedaba en siete compañías (5,22%). Un incremento en el periodo de un 12,26%.

Las cifras obtenidas tanto para el peso medio de la mujer en el consejo como para los consejos presididos por mujeres para el año 2017 son inferiores a las recogidas para la Unión Europea a tal fecha en el informe de la Comisión Europea (2018: 31, 33), que señala que la proporción media de mujeres en el consejo

es de un 25,3% y los consejos presididos por mujeres representan un 7,1%.

En el consejo de administración en España, como se ha mencionado con anterioridad, pueden existir cuatro tipos de consejeros: ejecutivos, dominicales, independientes y otros consejeros externos.

En la tabla 2 se recoge información relativa a la presencia y peso de la mujer de acuerdo con dicha tipología, observándose su menor peso, en líneas generales, en dos categorías que son: consejeras ejecutivas y otras consejeras externas.

Tabla 2. Evolución de la presencia femenina en los tipos de consejeras del consejo de administración (CA) de las empresas cotizadas en la bolsa española en el mercado continuo (MC) en el periodo 2015-2017

	Nº medio de mujeres en el CA (peso medio dentro del CA %)	Nº medio de mujeres consejeras ejecutivas (peso medio dentro de su categoría %)	Nº medio de mujeres consejeras dominicales (peso medio dentro de su categoría %)	Nº medio de mujeres consejeras independientes (peso medio dentro de su categoría %)	Nº medio de mujeres otras consejeras externas (peso medio dentro de su categoría %)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2015 (129 empresas)	1,60 (15,30%)	0,06 (2,70%)	0,51 (13,96%)	0,93 (21,42%)	0,09 (14,12%)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2016 (130 empresas)	1,74 (16,29%)	0,06 (2,95%)	0,47 (15,16%)	1,12 (22,90%)	0,09 (9,11%)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2017 (134 empresas)	1,90 (18,22%)	0,07 (3,21%)	0,48 (16,26%)	1,28 (27,23%)	0,08 (9,93%)

Fuente: Elaboración propia.

Así, en cuanto a las féminas en el cargo de consejeras ejecutivas se puede decir que tanto el número medio como el peso medio es el menor de las cuatro categorías de consejeras, dato no muy bueno; no obstante, a lo largo del periodo que se está analizando va aumentando tanto el número medio de mujeres en esta categoría

como el peso medio, dato más favorable. En cuanto a las otras consejeras externas, presentan una evolución, en términos generales, descendente pues en 2015 su peso medio se situaba en un 14,12% y en 2017 quedaba en un 9,93%.

En relación al resto de tipos de consejeras, procede comentar que en el peso medio en el puesto de consejeras dominicales presenta una tendencia creciente, pero es mucho menor que en el caso de las independientes, donde también su tendencia (en peso medio y en número medio) presenta una línea ascendente. En cuanto a las consejeras dominicales el crecimiento de su peso medio ha sido de un 16,48% de 2015 a 2017, y en relación con las independientes la evolución ascendente de su peso medio ha supuesto una variación mucho mayor en dicho periodo, concretamente de un 27,12%.

Como en este trabajo se estudia el año 2015, se ha de hacer referencia a la Ley Orgánica 3/2007, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. Esta Ley recomendaba que en dicho año existiera una presencia equilibrada de ambos sexos en los consejos de administración de tal forma que las personas de cada sexo no superasen un 60% ni fuesen menos de un 40%.

Tal como se ha podido observar, el sexo menos representado en los consejos es el femenino. Pues bien, a 2015, de las 129 empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo sólo tres (2,33%), tenían un peso de la mujer en el consejo igual o superior al 40%. Con lo cual lo recomendado por la Ley 3/2007 no se cumplió. Dichas empresas eran Enel Green Power S.P.A. (40%), Realia Business, S.A. (57,14%) y Red Eléctrica Corporación, S.A. (41,67%).

En 2016, las empresas con esta característica seguían siendo tres, pero como cotizaron 130 empresas el porcentaje desciende a un 2,31%, en cambio en el año 2017 en el que cotizaron 134 empresas el porcentaje se elevaba debido a que son ocho (5,97%) las empresas que ya cumplían dicha condición. Las tres sociedades del 2016 eran Abertis Infraestructuras, S.A. (40%), Banco

Santander, S.A. (40%) y Realia Business, S.A. (57,14%). Las referidas al 2017 eran Abertis Infraestructuras, S.A. (40%), Realia Business, S.A. (57,14%), Adolfo Domínguez, S.A. (42,86%), Ebro Foods, S.A. (41,67%), Ercros, S.A. (40%), Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A. (46,15%), Grupo Ezentis, S.A. (57,14%), y Reno de Medici, S.P.A. (42,86%).

Por tanto, la única empresa que ha cumplido el requisito de un peso de la mujer en el consejo igual o superior al 40% desde 2015, inclusive, hasta 2017 es Realia Business, S.A., la cual lo ha mantenido constante en un 57,14%, lo que supone que en el consejo hay más mujeres que hombres. Por su parte, Abertis Infraestructuras, S.A. ha cumplido con tal requisito sólo en los años 2016 y 2017 manteniendo el peso de la mujer en el consejo en ambos años en un 40%.

Si el ritmo de crecimiento para llegar a cumplir el citado requisito sigue siendo tan lento se tardarán muchos años en hacer realidad lo recomendado por la Ley 3/2007.

También, se ha de hacer referencia a la recomendación recogida en el actual código de buen gobierno español publicado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en 2015, en el cual se indicaba que se debería promover el objetivo de que en el año 2020 el número de mujeres consejeras representase, al menos, un 30% del consejo de administración.

Si se analiza esta condición en los tres años que abarca este estudio se obtienen los siguientes resultados. En el año 2015 eran 17 empresas (13,18%) las que cumplían esta condición de un total de 129. En 2016 también son 17 compañías de un total de 130. La situación en 2017 es mucho más positiva pues son 23 empresas, un 17,16%, de un total de 134 empresas las que cumplen

este requisito.

Si el ritmo al que aumenta el número de empresas con un peso de la mujer en el consejo igual o superior al 30% no se acelera en los años que faltan hasta llegar al 2020 no se cumplirá la recomendación del actual código de buen gobierno.

A la luz de los resultados obtenidos se puede decir que, aunque se haya observado un incremento en el peso y número medio de la mujer en el consejo en los años estudiados las mujeres escasean aún en el consejo de administración de las empresas.

Análisis de la evolución de la presencia de mujeres en la alta dirección

En la tabla 3, relativa a la evolución de la presencia de la mujer en la alta dirección de las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017, se puede observar como las compañías con féminas en dicho órgano de gobierno en el año 2017 se situaban en un porcentaje de un 69,40% cuando en el 2015 era inferior, concretamente un 59,69%.

Tabla 3. Evolución de la presencia femenina en la alta dirección de las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo (MC) en el periodo 2015-2017

	Empresas con mujeres en la alta dirección (%)	Tamaño medio de la alta dirección (nº de personas)	Número medio de mujeres en la alta dirección (nº de personas)	Peso medio de la mujer en la alta dirección (%)
Empresas cotizadas MC a 31-12-2015 (129 empresas)	77 (59,69%)	20,12	1,12	11,47%
Empresas cotizadas MC a 31-12-2016 (130 empresas)	84 (64,62%)	9,94	1,25	12,57%
Empresas cotizadas MC a 31-12-2017 (134 empresas)	93 (69,40%)	10,03	1,38	13,49%

Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, el tamaño medio de la alta dirección se desploma en 2016 para permanecer en torno a las diez personas hasta 2017, aunque ello no perjudica ni al

número medio de mujeres ni a su peso medio, teniendo ambas variables una tendencia alcista en el periodo de estudio. No obstante, la mujer está muy poco

representada en la alta dirección pues en 2017 el número medio de mujeres es de 1,38 y el peso medio de un 13,49%.

En relación al número de compañías cuyo órgano de alta dirección está dirigido por mujeres, en 2015 eran cuatro empresas (3,10%), en 2016 siguen siendo cuatro (aunque el porcentaje baja al 3,08%, debido al incremento de las empresas cotizadas), elevándose en 2017 a seis empresas (4,48%).

Los resultados obtenidos a 2017 relativos al porcentaje de empresas dirigidas por mujeres muestran valores inferiores a los de la Unión Europea a la misma fecha, que lo situaba en un 5,5% (Comisión Europea, 2018: 33).

Resulta de interés también conocer cómo ha sido la evolución en el periodo de estudio del número de empresas que no tenían ninguna mujer ni en el consejo de administración ni en el equipo de alta dirección. En el año 2015 eran 13 empresas (10,08%) las que se encontraban en esta situación, en 2016 se disminuyó el número quedando en 9 empresas (6,92%), mientras que en 2017 eran tan sólo 6 empresas (4,48%) las que tenían su consejo y equipo de alta dirección formado sólo por hombres. Resultados positivos de cara a conseguir que la mujer tenga presencia en estos dos órganos.

A pesar de los bajos porcentajes resultantes del análisis efectuado, el aspecto positivo es que de 2015 a 2017 ha aumentado el porcentaje de empresas con mujeres en la alta dirección y dirigidas por féminas, así como también han presentado una tendencia alcista el número y peso medio de la mujer en la alta dirección. Sin olvidar que el número de empresas con consejo de administración y alta dirección con nula presencia femenina ha descendido.

Contrastes de hipótesis sobre la participación de la mujer en el consejo de administración y en la alta dirección

En las secciones anteriores se han realizado diferentes análisis descriptivos acerca de la situación y evolución de la participación de la mujer en los órganos de administración y dirección de las empresas cotizadas en el mercado continuo de la Bolsa española para el periodo 2015-2017.

Como complemento a dichos análisis se procederá a estudiar si existe relación estadísticamente significativa:

- a) Entre el tamaño del consejo de administración y la participación de mujeres tanto en este órgano como en la alta dirección.
- b) Entre la participación de mujeres en el consejo y la participación de mujeres en la alta dirección.
- c) Entre la participación de mujeres en los órganos de administración y dirección y el año en que ejercieron sus funciones en los mismos.

Para realizar los contrastes, se creó un pool de datos con las observaciones de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 recogidas en las tablas de la 1 a la 3. Los resultados se muestran a continuación.

De acuerdo con los datos recogidos en la tabla 4, parece observarse la existencia de una relación estadísticamente significativa, para un $\alpha = 0,01$ (en el caso de la presencia en la alta dirección sería para un $\alpha = 0,05$), entre el tamaño del consejo y la presencia, o en su caso peso, de las mujeres en este órgano, así como en la alta dirección, pues en todos los casos el p-value es igual a cero (excepto en lo que respecta a la presencia en la alta dirección, cuyo p-value es igual a 0,0198). Un mayor o menor número de componentes en el órgano de

administración parece traducirse en una diferente proporción de mujeres (es decir, no solo que cambie el número de féminas, sino que su peso relativo también varíe), tanto en éste como en el equipo de alta dirección.

Tabla 4. Relación entre el tamaño del consejo de administración (CA) y la participación de mujeres en los órganos de administración y dirección de las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017

Variable	N	Test	Estadístico	p-value
Presencia de mujeres en el CA (S/N)	393	W-np	-7,872	0,0000***
% de mujeres en el CA	393	W-p	17,181	0,0000***
% de consejeras ejecutivas en el CA	393	W-p	17,171	0,0000***
% de consejeras dominicales en el CA	392	W-p	17,163	0,0000***
% de consejeras independientes en el CA	393	W-p	17,181	0,0000***
% de otras consejeras externas en el CA	392	W-p	17,171	0,0000***
Presencia de mujeres en la alta dirección (S/N)	393	W-np	-2,330	0,0198**
% de mujeres en la alta dirección	393	W-p	17,180	0,0000***
Test utilizado: Chi: Chi-cuadrado; KW: Kruskal-Wallis; W-p: Wilcoxon-Mann-Whitney para muestras pareadas; W-np: Wilcoxon-Mann-Whitney para muestras no pareadas.				
*, **, ***: nivel de significación del 10%, 5% y 1%, respectivamente.				

Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, y como se observa en la tabla 5, parece ser estadísticamente significativa para un $\alpha = 0,01$ (p-value = 0,0000) la existencia de una relación entre el peso de los diferentes tipos de consejera y el peso de la mujer en el equipo de alta dirección: si la proporción de mujeres consejeras varía, parece que también hace lo

propio la proporción de altas directivas, con respecto al total de miembros de los equipos. La excepción se encuentra en el caso de la proporción de consejeras dominicales, pues el p-value es igual 0,0672 (es decir, no es significativo para un $\alpha = 0,05$).

Tabla 5. Relación entre la participación de mujeres en el consejo (CA) y la participación de mujeres en la alta dirección de las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017

Variable	N	Test	Estadístico	p-value
% mujeres en CA y % en alta dirección	393	W-p	5,232	0,0000***
% consejeras ejecutivas % en alta dirección	392	W-p	-12,716	0,0000***
% consejeras dominicales y % en alta dirección	392	W-p	-1,830	0,0672*
% consejeras independientes y % en alta dirección	393	W-p	7,421	0,0000***
% otras consejeras externas y % en alta dirección	392	W-p	-10,924	0,0000***
Test utilizado: Chi: Chi-cuadrado; KW: Kruskal-Wallis; W-p: Wilcoxon-Mann-Whitney para muestras pareadas; W-np: Wilcoxon-Mann-Whitney para muestras no pareadas.				
*, **, ***: nivel de significación del 10%, 5% y 1%, respectivamente.				

Fuente: Elaboración propia.

Por el contrario, y como se muestra en la tabla 6, no parece existir relación entre la pertenencia de mujeres a los órganos de administración y dirección y los años en que estuvieron al frente de sus puestos. Ello podría implicar que, en términos generales, no ha habido cambios significativos en la composición de los órganos

de administración y dirección, entre los tres años analizados. La excepción se encuentra en la proporción de consejeras independientes, cuyas variaciones parecen ser estadísticamente significativas para un $\alpha = 0,05$ (p-value = 0,0471).

Tabla 6. Relación estadística entre la participación de mujeres en el consejo (CA) y el año en empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo 2015-2017

Variable	N	Test	Estadístico	p-value
% mujeres en CA	393	KW	4,254	0,1192
% consejeras ejecutivas	392	KW	0,009	0,9955
% consejeras dominicales	392	KW	0,003	0,9984
% consejeras independientes	393	KW	6,110	0,0471**
% otras consejeras externas	392	KW	0,034	0,9832
% mujeres en alta dirección	393	KW	2,838	0,2419
Test utilizado: Chi: Chi-cuadrado; KW: Kruskal-Wallis.				
*,**,***: nivel de significación del 10%, 5% y 1%, respectivamente.				

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

El presente trabajo tuvo por objetivos analizar cómo ha evolucionado la participación femenina en el consejo de administración y en el equipo de la alta dirección en las empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo en el periodo que abarca del año 2015 hasta el año 2017.

Los resultados obtenidos muestran que el porcentaje de empresas cotizadas en la Bolsa española en el mercado continuo con mujeres en el consejo de administración ha aumentado a lo largo del periodo de estudio, aunque a 2017 aún permanecía el 13,43% de empresas cotizadas sin consejeras. También, se ha incrementado en el periodo analizado el número y peso medio de la mujer en este órgano, así como el porcentaje de empresas con más de dos consejeras. Aunque el

tamaño del consejo ha sufrido un leve descenso en el periodo estudiado, no ha afectado negativamente a la presencia femenina en él, sino todo lo contrario, la ha incrementado. A su vez, la mujer dentro del consejo tiene su mayor peso medio como consejera independiente, seguido de la categoría de consejera dominical y otra consejera externa, ostentando el peso medio más reducido en el puesto de consejera ejecutiva.

En cuanto a la alta dirección, el porcentaje de empresas a lo largo del periodo analizado se ha incrementado, pero a 2017 todavía hay un 30,60% de empresas sin mujeres en su equipo de alta dirección. También, se ha incrementado a lo largo de los años estudiados el número y peso medio de las féminas en este órgano de dirección, afectando la reducción del tamaño medio del mismo de forma positiva a la presencia femenina.

Si se comparan las cifras de la participación femenina en la alta dirección con las que ostenta la mujer en el consejo, claramente se observa que está más presente y con mayor peso medio en el consejo de administración que en la alta dirección. Resultados en línea con los que muestran otros estudios (Devillard *et al.*, 2018; Comisión Europea, 2019).

En el consejo de administración a fecha de 2017 el peso medio de la mujer era de un 18,22%, mientras que en la alta dirección se situaba por debajo, en un 13,49% concretamente. El número medio de mujeres en el consejo a la fecha indicada era de 1,90 mujeres, teniendo un tamaño medio el consejo alrededor de diez personas, en cambio con ese mismo tamaño medio en el equipo de alta dirección el número medio de mujeres queda en 1,38 mujeres.

Hay que añadir a todo lo anterior, que si bien en ambos órganos de gobierno se ha incrementado el peso medio de la mujer de 2015 a 2017, el mayor incremento ha correspondido al consejo de administración con un 19,08%, mientras que el aumento en la alta dirección ha sido de un 17,61%.

Tras realizar los contrastes estadísticos parece observarse que, en términos generales, cambios en el tamaño del consejo de administración estarían afectando a la presencia y peso de las mujeres en dicho órgano, así como en la alta dirección. Asimismo, los cambios en la proporción de mujeres en el consejo parecen afectar al peso de las mujeres en la alta dirección. Además, no parece que durante los años analizados en este trabajo la participación de las mujeres en los órganos de administración y dirección haya variado significativamente (a excepción de la proporción de consejeras independientes), lo que denotaría que, en términos generales, no se estaría produciendo una convergencia hacia las recomendaciones de las

normativas españolas que promueven el incremento de la participación de la mujer en el consejo de administración.

Los hallazgos de este estudio ponen de manifiesto que la mujer en el consejo de administración y más aún en la alta dirección está lejos de tener paridad con el sexo masculino, está infrarrepresentada en ambos órganos de administración y dirección.

Referencias

- Adams, R. B., y Ferreira, D. (2004). Gender diversity in the boardroom. Finance Working paper 58/2004. European corporate governance institute.
- AECA. (2018). Gobierno corporativo y diversidad de género. El acceso de la mujer a los consejos de administración. AECA.
- Arayssi, M., Dah, M., y Jizi, M. (2016). Women on boards, sustainability reporting and firm performance. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7 (3), pp. 376-401.
- CNMV. (2006). Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas. Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- CNMV. (2015). Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas. Comisión Nacional del Mercado de Valores. España.
- CNMV. (2018). Informe anual sobre los mercados de valores y su actuación 2017. Comisión Nacional del Mercado de Valores. España.
- CNMV. (2019). Glosario financiero. <https://www.cnmv.es/Portal/Inversor/Glosario.aspx?id=0&letra=C&idlng=1>
- Cook, A., y Glass, C. (2015). Diversity begets diversity? The effects of board composition on the appointment and success of women CEOs. *Social Science Research*, 53, pp. 137-147.

- Comisión Europea. (2012). Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo destinada a mejorar el equilibrio de género entre los administradores no ejecutivos de las empresas cotizadas y por la que se establecen medidas afines. Comisión Europea, 14-11-2012, 2012/0299.
- Comisión Europea. (2018). 2018 Report on equality between women and men in the EU. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- Comisión Europea. (2019). 2019 Report on equality between women and men in the EU. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- Credit Suisse Research Institute. (2012). Gender diversity and corporate performance. Publisher Credit Suisse.
- Cuadrado Ballesteros, B., García Rubio, R., y Martínez Ferrero, J. (2015). Efecto de la composición del consejo de administración en las prácticas de responsabilidad social corporativa. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 18 (1), pp. 20-31.
- Del Brío, E., y Del Brío, I. (2009). Los consejos de administración en las sociedades cotizadas: avanzando en femenino. *Revista de Estudios Empresariales*. Segunda época, (1), pp. 102-118.
- Devillard, S., Hunt, V., y Yee, L. (2018). Still looking for room at the top: ten years of research on women in the workplace. McKinsey & Company. <https://www.mckinsey.com/featured-insights/gender-equality/still-looking-for-room-at-the-top-ten-years-of-research-on-women-in-the-workplace>
- Díaz García, M. C., y González Moreno, A. (2012). La cuota de mujeres en los consejos de administración: ¿2015 una utopía? *Boletín económico de ICE*, (3027), pp. 53-61.
- Earley, P. C., y Mosakowski, E. (2000). Creating hybrid team cultures: An empirical test of transnational team functioning, *Academy of Management Journal*, 43, pp. 26-49.
- Fernández-Feijóo, B., Romero, S., y Ruiz-Blanco, S. (2013). Women on Boards: Do They Affect Sustainability Reporting? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(6), pp. 351-364.
- Gabaldón, P. (2013). Mujeres en los Consejos de Administración y en la Alta Dirección en España. Investigaciones y publicaciones 2013 (I). Centro de Gobierno Corporativo. IE Business School. España.
- Groysberg, B., y Bell, D. (2013). Dysfunction in the boardroom. *Harvard Business Review*, junio, pp. 89-95.
- Hafsi, T., y Turgut, G. (2013). Boardroom diversity and its effect on social performance: conceptualization and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 112 (3), pp. 463-479.
- Hillman, A. J., Shropshire, C., y Cannella, A. A. (2007). Organizational predictors of women on corporate boards. *Academy of Management Journal*, 50 (4), pp. 941-952.
- Institute for Digital Research & Education. (2019). What statistical analysis should I use? Statistical analyses using Stata. <https://stats.idre.ucla.edu/stata/whatstat/what-statistical-analysis-should-i-usestatistical-analyses-using-stata/>
- Isidro, H., y Sobral, M. (2015). The effects of women on corporate boards on firm value, financial performance, and ethical and social compliance. *Journal of Business Ethics*, 132, pp. 1-19.

- Izquierdo, M., Huse, M., y Möltner, H. (2016). La creación de valor en los consejos y la diversidad de género. Informe de investigación 2/2016. BI Norwegian Business School.
- Kabongo, J. D., Chang, K., y Li, Y. (2013). The Impact of Operational Diversity on Corporate Philanthropy: An Empirical Study of U.S. Companies. *Journal of Business Ethics*, 116, pp. 49–65.
- Konrad, A. M., Kramer, V., y Erkut, S. (2008). The impact of three or more women on corporate boards. *Organizational Dynamics*, 37 (2), pp.145-162.
- Laffarga Briones, J., Fuentes Ruíz, P., y Reguera Alvarado, N. (2011). ¿Influye el tamaño del consejo de administración en el número de mujeres presentes en el mismo? Ponencia presentada en el III Congreso Universitario Nacional Investigación y Género. Facultad de Ciencias del Trabajo de la Universidad de Sevilla, 16 y 17 de junio de 2011, pp. 990-1008.
- Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. España.
- Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. España.
- Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. España.
- Marquis, C., y Lee, M. (2011). Who is governing whom? Senior managers, governance, and the structure of generosity in large US firms. Harvard Business School, Working Paper, nº 11-121.
- Mateos de Cabo, R., Gimeno, R., y Escot, I. (2010). Discriminación en consejos de administración: análisis e implicaciones económicas. *Revista de Economía Aplicada*, 18 (53), pp. 131-162.
- Nadeem, M., Zaman, R., y Saleem, I. (2017). Boardroom gender diversity and corporate sustainability practices: evidence from Australian securities exchange listed firms. *Journal of Cleaner Production*, (149), pp. 874-885.
- Nielsen, S., y Huse, M. (2010). The contribution of women on boards of directors: Going beyond the surface. *Corporate Governance: An International Review*, 18 (2), pp. 136-148.
- OIT (2015). La mujer en la gestión empresarial: cobrando impulso. *Organización Internacional del Trabajo*.
- Post, C., Rahman, N., y Rubow, E. (2011). Green governance: boards of directors' composition and environmental corporate social responsibility. *Business Society*, 50 (1), pp. 189-223.
- Rodríguez-Ariza, L., Frías Aceituno, J., y García Rubio, R. (2014). El consejo de administración y las memorias de sostenibilidad. *Revista de Contabilidad*, 17(1), pp. 5-16.
- StataCorp. (2009). Stata Statistical Software: Release 11. College Station, TX: StataCorp LP.
- Stephenson, C. (2004). Leveraging diversity to maximum advantage: The business case for appointing more women to boards. *Ivey Business Journal*, (September/October), pp. 1-5.

- Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. (2017). ULPGC en cifras 2017. Las Palmas de Gran Canaria: Vicerrectorado de Calidad.
https://www.ulpgc.es/sites/default/files/ArchivosULPGC/ulpgc-en-cifras/ulpgc_en_cifras_2017_17_12_publicado_protegido.pdf
- Valentine, S., Godkin, L., Page, K., y Rittenburg, T. (2009). Gender and ethics: Ethical judgments, ethical intentions, and altruism among healthcare professionals. *Gender in Management: An International Journal*, 24 (2), pp.112-130.
- Valentine, S. R., y Rittenburg, T. L. (2007). The ethical decision making of men and women executives in international business situations. *Journal of Business Ethics*, 71 (2), pp. 125-134.
- Verona Martel, M. C., Déniz Mayor, J. J., y Clavijo González, J. (2016). ¿La declaración de respeto al medio ambiente por parte de la empresa depende de la composición del consejo de administración en términos de género? *Vértice Universitario*, 18 (69), pp. 27-35.
- Vigeo Eiris. (2018). Gender diversity in corporate senior management: glass ceiling yet to be cracked. Vigeo Eiris.
- Wu, C., Guang, H., Xu, J., y Wang, S. (2019). The effects of female executives on corporate philanthropy in China. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26 (3), pp. 628-643.
- Zhang, J., Zhu, H., y Ding, H. B. (2013). Board composition and corporate social responsibility: An empirical investigation in the post Sarbanes-Oxley era. *Journal of Business Ethics*, 114 (3), pp. 381-392.



Trascender, Contabilidad y Gestión. Vol. 5, Núm. 14 (mayo - agosto del 2020).
 Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
 ISSN: 2448-6388. Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203.



La salud laboral en carpinterías, un caso de estudio con enfoque contable socio ambiental

*Occupational health in carpentry, a case study
 with socio-environmental accounting approach*

José María Gastélum Cano ¹

Recibido: 14 de enero de 2020.

Aceptado: 14 de febrero de 2020.

DOI: <https://doi.org/10.36791/tcg.v0i14.82>

JEL: J28. Salud industrial. Q56. Contabilidad medioambiental.

Resumen

En este trabajo, se busca abordar los temas de la contabilidad, las teorías contables y de gestión con respecto al medioambiente, la salud, y los riesgos de trabajo relacionados a las carpinterías y derivados de la calidad del medio ambiente laboral, y de la relación crítica entre estos ámbitos que a simple vista luce inverosímil.

Se comenta la contabilidad como una herramienta de percepción y análisis, su relación con la gestión y su papel como evaluadora de acciones. Además, se expone la factibilidad de usar la misma con el objetivo de evaluar las repercusiones hacia el medio ambiente y así tomar decisiones más responsables social y ecológicamente. También se habla de la posibilidad que deja abierta la teoría normada en nuestro país, de utilizar la contabilidad con estos

finés. Después, situándonos en el tema de este trabajo, se habla de la relación entre los costos ambientales y la calidad del medioambiente interno laboral, para situarnos en lo relacionado al caso de estudio: las carpinterías. Finalmente, se exhiben las posibles exposiciones riesgosas y efectos a la salud derivados de laborar en estos lugares de trabajo, sin las precauciones debidas.

Palabras clave: salud, carpinterías, costos, medioambientales.

Abstract

This paper seeks to address the issues of accounting, accounting and management theories regarding the environment, health, and work risks

¹ José María Gastélum Cano. Licenciado en Contaduría Pública, Licenciado Químico Biólogo Clínico. Especialidad en Ciencias del Laboratorio Clínico, Maestría en Ciencias (grado en proceso). Adscrito al Centro de Investigación en Alimentación y Desarrollo A.C., ejerciendo en el Laboratorio de Genética y Biología Molecular de Plantas. Correo: jose.gastelum.mc19@alumnos.ciad.mx

related to carpentry and derived from the quality of the working environment, and the critical relationship between these areas that at first glance looks implausible.

Accounting is commented as a tool of perception and analysis, its relationship with management and its role as an evaluator of actions. In addition, the feasibility of using it is exposed in order to assess the impact on the environment and thus make more socially and ecologically responsible decisions. There is also talk of the possibility that leaves open the normative theory in our country, of using accounting for these purposes. Then, on the subject of this work, we talk about the relationship between environmental costs and the quality of the internal working environment, to be related to the case study: carpentry. Finally, the possible risky exposures and health effects arising from working in these workplaces are exhibited, without proper precautions.

Keywords: *health, carpentry, costs, environmental.*

Introducción

La actividad productiva puede clasificarse de diferentes maneras y bajo diferentes enfoques. Uno de estos enfoques es referente a la cantidad de individuos que involucra, es decir, si se hace en individual o en colectividad. Así podemos encaminarlo en este trabajo, a aquellas personas que en conjunto ejecutan una actividad o conjunto de actividades y obtienen beneficios a través de ella satisfaciendo la demanda de artículos o servicios, propio a la coyuntura actual mundial, estas colectividades pueden representar para fines tributarios, una persona física o una persona moral.

Según Romero-López (2010:107), El concepto de entidad económica abarca tanto a personas físicas como

morales que se dediquen a cualquier actividad empresarial, independientemente del tipo de ésta, ya sea con o sin propósitos de lucro. Se hace ésta última aclaración, pensando en aquellas organizaciones que persiguen un bien social y que únicamente reciben ingresos suficientes para solventar sus egresos derivados de sus operaciones actuales y futuras, que de alguna manera, tendrán consecuencias sobre el medioambiente y la sociedad. Sin embargo, son las entidades económicas con propósitos lucrativos en particular las industriales, las que tienen un efecto mayor sobre dichas esferas, de hecho, es la actividad industrial la que provoca una cadena de deterioro, existen cantidad de ejemplos de daño a la calidad del agua, aire y suelo, que a su vez afectan el clima y otros servicios ecológicos que se pierden o deterioran (Medellín, 2007 citado por De la Rosa, 2009:21).

Como plantea Romero-López (2010:107) se puede referir a entidad económica como

“aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, y que está constituida por un conjunto integrado de recursos humanos, materiales y financieros (actividades económicas y recursos) administrados por un centro de control independiente que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada.”

Por otra parte, las entidades económicas pueden diferenciarse en las que son con fines de lucro, cuyo principal propósito es resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión a través de rendimientos o reembolsos, y aquellas sin propósitos de lucro en las que sus patrocinadores no reciben retribución económica alguna derivada de sus aportaciones, y por tanto no resarce económicamente la inversión... (Romero-López, 2010:107).

En cambio, la empresa se define como

“la combinación de recursos humanos, técnicos, materiales, naturales, financieros y capital, cuyo objetivo natural y principal es la prestación de servicios a la comunidad, o la obtención de ganancias, coordinada por una autoridad encargada de tomar decisiones acertadas para el logro de los objetivos preestablecidos (Romero-López, 2010:107).

Dado a que las definiciones son muy similares, para propósitos del presente trabajo, se referirá indistintamente entre el término entidad económica y empresa, ya que ésta, entra de hecho también dentro del concepto de “organización”.

Es importante notar como en los dos casos la toma de decisiones se vuelve un factor determinante del sentido de una entidad económica, ya que mediante el correcto desempeño de éste proceso, se logrará una adecuada aplicación de recursos, de manera que logrará sobrevivir y alcanzar exitosamente el objetivo para el cual fue creada. De hecho, la característica básica que define la realización de una actividad es la exigencia de un proceso de toma de decisiones, tal como lo enuncia Blanco-Dopico (2000:1-5, citado por Romero-López, 2010:9). En definitiva, todas las actividades económicas suponen un proceso de decisión en un contexto de incertidumbre.

Debido a que las decisiones conllevan riesgos empresariales.... hacen que la información contable se convierta en un importante instrumento que informa sobre elementos o medios económicos de la empresa y sobre los acontecimientos relacionados con el desarrollo de su actividad (Romero-López, 2010:10). Por tanto, la información financiera debe ser un reflejo real, fiel, y nítido de las operaciones, transformaciones internas o eventos que afectan económicamente a la entidad emisora

de aquella y que por tanto exhiban el patrimonio, los derechos y las obligaciones de ésta tal y como son (De la Rosa 2009:31, Romero-López, 2010:108). Dicha información es el producto del proceso contable, que abarca el reconocimiento inicial, registro de las transacciones u operaciones, transformaciones y eventos llevados a cabo por las empresas; su valuación, reconocimiento posterior, presentación y revelación de la misma (Romero-López, 2010:10), ésta es la finalidad de la contabilidad financiera (Romero-López, 2010:79).

Por lo anterior, la directiva demandará toda la información que haya a la disposición para garantizar la buena marcha de la entidad, ésta necesidad de información, será sólo satisfecha a través de la percepción, identificación, desglose, clasificación, análisis, presentación e interpretación de todos los factores y acontecimientos que rodean y afectan a la empresa, tarea para la cual un sistema contable es requerido.... Sin embargo si queremos brindar información como satisfactor que sea útil a ciertas necesidades, primero debemos conocerlas (Romero-López, 2010:74).

Cabe destacar que las necesidades de las empresas cambian a través del tiempo por la coyuntura de la evolución socioeconómica, los cambios ambientales y los avances tecnológicos. Por lo que, inevitablemente la contabilidad debe entrar en el proceso epistemológico que expone Requena (1981: 23-24 citado por De la Rosa, 2009:50) en donde se identifica que se ha formado a través de un lento proceso histórico de elaboración, naciendo de la práctica, evolucionando en la medida en que se ha hecho inevitable e iniciándose en la investigación de los principios, causas y generalizaciones como una necesidad, tal como afirma De la Rosa (2009:51) lo mismo sucede con el estado del arte de la contabilidad medioambiental y sus costos, es decir, coevoluciona a la par de la coyuntura global.

Así, se sitúa el destino de las organizaciones bajo una curva multifactorial, es decir, que dependerá de las variables que sobre ella son relevantes (las cuales no son pocas, ni constantes, ni estáticas) y aquellas inherentes a las características de cada empresa, por tanto, la contabilidad debe adaptarse a cada empresa ya que por más parecidas que sean entre ellas, como cada persona, cada ente económico es diferente, aunque se dediquen a lo mismo, y por tanto, tienen necesidades -en este caso de información- diferentes para poder ser de utilidad tal como indica la NIF A-4 (IMCP,2019:74; Romero-López, 2010:74). Incluso la interpretación puede variar en función de los factores, ya que la posibilidad de que los sistemas contables capten la misma esencia de los conceptos y sean iguales sólo puede ser posible en la medida que las organizaciones lo sean entre sí (Mueller, Gernon y Meek, 1999:2 - 5, citados por De la Rosa, 2009:32).

Como se ha comentado, la información financiera es el producto del proceso contable y la finalidad de la contabilidad financiera para la utilización de la misma por la directiva. Ésta va integrada en los estados financieros, los cuales son el instrumento mediante el cual se comunica la información financiera que precisa el usuario general para fundamentar y tomar decisiones (Romero-López, 2010:79).

Una presentación adecuada de las entidades lucrativas se compone de los siguientes estados financieros: 1. Balance general o estado de situación financiera, Notas; 2. Estado de resultados, Notas; 3. Estado de flujos de efectivo, Notas; 4. Estado de variaciones en el capital contable, Notas (IMCP, 2019).

Aunque para fines del presente trabajo, se considerarán los primeros dos, ya que de entre toda la información que según la NIF A-3 (IMCP,2019), los estados financieros comunican, la de mayor relevancia para éste texto será la relacionada a su actividad financiera, operativa y las revelaciones sobre su entorno. Esto

debido a que sólo analizando, reflexionando y demostrando como las consecuencias derivadas de la forma de operar de una organización afectan en su patrimonio, será la forma en cómo se logrará disuadir a las empresas de que la responsabilidad social corporativa traducida como buenas prácticas en la actividad diaria es un factor determinante para la competitividad de éstas (Silva y Correa, 2010; Keller Dos Santos, 2005) evadiendo entrar al debate citado por De la Cuesta, Valor y Kreisler (2003: 10-11 citados por De la Rosa, 2010:264) de que la Responsabilidad Social Corporativa es un código de conducta de comportamiento empresarial en el que se enfrenta la obligatoriedad contra la voluntariedad.

En los estados financieros, se puede hablar de una estructura en común pero con contenidos diferentes, como generalidad:

“Las partes que integran un estado financiero son tres: Encabezado, Cuerpo y Pie. Así pues, el encabezado, debe estar integrado por: Nombre (razón o denominación social de la entidad), Nombre del estado de que se trate y Fecha o periodo contable por el cual se formulan... El cuerpo, debe presentar todos los conceptos y las cuentas que reflejan el resultado de las operaciones de la entidad, su situación financiera y sus cambios, así como las variaciones experimentadas en el capital contable... su contenido debe ser significativo, relevante, veraz y comparable... Todas las cuentas y elementos que lo integren deben estar valuados y presentados conforme a las normas (emitidas en México por el IMCP)... Mientras que el pie incluye las firmas de las personas que lo elaboraron, revisaron, autorizaron, etc. Finalmente, las notas y demás material explicativo pueden presentarse en el cuerpo del estado, al pie o en hoja por separado, pero

siempre debe relacionarse la nota con el renglón del estado a que corresponde” (Romero-López, 2010:207 - 209).

En cuanto a Los recursos y sus fuentes:

“a una fecha determinada se registran ... en el balance general o estado de situación financiera, que permite conocer los recursos económicos que utilizó la entidad para alcanzar sus objetivos, clasificados en orden a su disponibilidad, y las fuentes de donde provienen, ya sean externas: que son obligaciones con los acreedores y proveedores de bienes y servicios, clasificadas por su exigibilidad, o internas: que son la aportación de socios, dueños o propietarios de la empresa, todos ellos a una fecha” (Romero-López, 2010:205).

Mientras que:

“El resultado de sus operaciones en un periodo dado, el cual se presenta... en el estado de resultados, mediante el que se pueden juzgar los resultados de operación generados por la actividad de la empresa, pues permite analizar el desarrollo de la empresa en un periodo, medido normalmente por la utilidad o pérdida neta resultante” (Romero-López, 2010:205).

En gran medida el resultado de las operaciones está afectado por los costos cuya existencia y efecto aparecen reflejados en el estado de resultados, éstos son un componente esencial de la actividad productiva, el cual representa una erogación recuperable como requerimiento ubicuo de la actividad productiva, incluso el más simple de los trabajos requiere de la inversión del recurso tiempo. De esta forma, asintiendo con lo dicho por Del Río-González (2003: I-9) el costo de inversión representa los factores técnicos medibles en dinero, que intervienen en la producción.

Como es clásico, hay que diferenciar entre costos y gastos:

“El costo corresponde a una disminución acumulada de los beneficios económicos futuros fundadamente esperados por una entidad durante el periodo contable, y provoca un efecto desfavorable sobre su utilidad neta; también representa una disminución de activos o un incremento de pasivos y, en consecuencia, una disminución del capital o patrimonio contable. Por su parte el gasto es un egreso que no se identifica de manera directa con un ingreso, aunque coadyuva a la generación de éste.” (Romero-López, 2010:239).

Por otra parte, en la teoría económica el costo significa el desplazamiento de alternativas, o sea que el costo de una cosa, es el de aquella otra que fue elegida en su lugar (Del Río-González, C., 2003: I-9 -I-10), es así como se concibe el concepto de costo de desplazamiento, que una vez decidida la alternativa, se convierte en Costo de Inversión (Del Río-González, C., 2003: I-9 -I-10). No obstante, aunque el costo de desplazamiento no se refleja como tal en los estados financieros, es muy importante tenerlo en consideración, porque de éste concepto podemos establecer una comparación entre el hacer, no hacer o dejar de hacer alguna actividad, evaluando así las decisiones tomadas por la gerencia de un ente económico ya sea antes o después de ejecutadas.

Dichos costos de desplazamiento y de inversión, pueden lograr ser captados y medidos en otros conceptos que reflejen las consecuencias en términos de dinero, por medio de una comparación, ya que la repercusión de dicha acción llevada a cabo, no llevada a cabo o dejada de llevar a cabo, puede estar perjudicando más a la empresa de lo que se piensa. Éste indicador, podría ser enfocado a percibir el estado del medio ambiente

externo o interno, desgraciadamente un indicador de éste tipo daría información después de haberse sufrido consecuencias, sin embargo, ofrece la posibilidad de percatarse posteriormente cuando algo marcha mal y permitiría informar la necesidad de resarcir el daño, reduciendo las consecuencias también para la empresa. En ese caso también, tal como expone De la Rosa, (2009:25):

“la gestión sobre las finanzas, se apega a una red de comunicación de los efectos, en donde el medio de control responde a las características, necesidades de las estrategias y forma de operación de las organizaciones. En cuya línea de funcionamiento la información de lo que pasa, es un detector que se apoya en un indicador o norma preestablecida que utiliza el medio de control para transformar el efecto en la organización en una retroalimentación que modifica el comportamiento hacia lo requerido.”

De ésta forma se estaría dando a luz, a un indicador de eficiencia medioambiental en términos monetarios, relacionado a las consecuencias de las acciones de la organización, similar a como lo plantea Picazo (1994 citado por De la Rosa, 2009:64) que informa acerca del desempeño medioambiental de la empresa, actuando en el sistema de calidad como detector de malas decisiones a través de las consecuencias medioambientales registradas (Epson y Birchard, 2000 citados por De la Rosa, 2009:60) traducidas como costos, los cuales está por demás decir, afectan negativamente la utilidad, pero además son evitables en la misma medida que las consecuencias al medioambiente. De hecho:

“los costos medioambientales actuaron en su origen como uno de los catalizadores de la contabilidad medioambiental, ya que se constituyeron en el primer argumento de interés en el conocimiento del daño ambiental como un costo social de las organizaciones, e inclusive

fueron señalados como el concepto eje para en razón de ellos, desarrollar la contabilidad medioambiental” (De la Rosa,2009:63).

Sin duda, las actividades organizacionales tienen alguna repercusión en el ambiente contiguo a veces imperceptible inmediatamente. A veces se espera a que los ciclos biogeoquímicos hagan su trabajo natural y eliminen todo rastro de consecuencias de las actividades, pero no siempre es así de sencillo. Frecuentemente se olvida la dependencia perpetua que los seres humanos tienen con los recursos naturales y con el medio ambiente, lo que les afecta a corto o a largo plazo, directa o indirectamente, que también afecta a la sociedad y a las mismas organizaciones de diferentes maneras, dependiendo de su actividad.

Antecedentes

Teniendo en cuenta la estrecha relación que existe entre los recursos naturales, las organizaciones y el ser humano, surge la necesidad de crear regulaciones ambientales que protejan y propendan por el uso adecuado de estos recursos, pues a partir de ellos se satisfacen las necesidades vitales de la población mundial. (Silva y Correa, 2010:27). Sin embargo, considerando las deficiencias de las leyes nacionales y el aparato legislativo en estas cuestiones (que las tienen, si no, no nos situaríamos en la problemática ambiental actual) que conllevan a una conservación parcial del medio ambiente, además del amplio desconocimiento de las normas ISO 14000 y sumado a esto el escepticismo de los costos medioambientales contables en el ámbito nacional (Morales, 1998 citado por De la Rosa, 2009:46); una propuesta nada descabellada sería disuadir a las organizaciones, que los perjuicios medioambientales afectan también a éstas en el curso y resultado de su actividad económica.

No obstante, antes de lograr el objetivo expuesto, primero hay que corregir los detalles que limitan a la contabilidad de costos medioambiental. Lo cual es

posible gradualmente en un proceso de coevolución de la contabilidad con la demanda de nueva información a través del tiempo. Un proceso, en apariencia análogo a la evolución de las especies a las condiciones del planeta al paso de las eras, el cual puede culminar en un paulatino replanteamiento de la teoría contable algo parecido a lo que sugiere la corriente ontológica de estructuración de la contabilidad medioambiental (Cámara, 1996; Wainstein et al., 1996, Schaltegger, Müller y Hindrichsen, 1996, Bennett et al., 2002; Birkin y Woodward, 1997a; Stone, 1997; Schmidheiny et al., 1998; Carrasco, Correa y Larrinaga, 1999; Birkin, 2000; Bennet, 2002 citados por De la Rosa, 2009:59).

Lo anterior sólo puede ser logrado, a través de pequeños pasos que tiendan al cambio de los paradigmas de la contabilidad actual, haciendo presión en base a necesidades de información generadas a través de la integración de la contabilidad medioambiental vía la corriente tradicionalista. Ésta, sostiene que los asuntos medioambientales deben ser atendidos por la contabilidad a través de la normativa contable que ha regulado desde los años setenta los procedimientos de registro y presentación de la información contable de las organizaciones (Thompson, 2002; Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1999; White, 1999, citados por De la Rosa, 2009:55). Trayendo consigo la ventaja, que al integrar la contabilidad medioambiental a la contabilidad regulada obtiene los beneficios de observación y ayudará colateralmente a estandarizar y normalizar el trabajo de los contadores en éste aspecto (De la Rosa, 2009:56).

El modelo económico vigente y el desarrollo industrial, han provocado que los centros de trabajo de la rama de la transformación, sean foco frecuente de malestares ocupacionales. Esto como consecuencia de que estos lugares se suelen trabajar con materias primas y materiales nocivos en diferente grado según el giro.

Sumado a esto, algunos procesos de fabricación involucran la liberación de contaminantes como inherentes consecuencias de la producción, los cuales reducen la calidad del medio ambiente. Estas consecuencias, son evitables hasta cierto punto, gracias a los avances tecnológicos de los últimos años, los esfuerzos de instituciones de investigación, agencias gubernamentales y organizaciones ambientales, aunque continúan sucediendo frecuentemente en países en desarrollo como México. Una de las causas señaladas de dicha persistencia, es la falta de motivación de las empresas por evitar dichas situaciones. Por otra parte, la investigación de las relaciones entre la amplia gama de agentes utilizados en la industria y sus repercusiones a la salud, son aún una rama de investigación en estudio.

Marco Teórico

La contabilidad, tal como señala Miller (1994, citado por Lovell y MacKenzie, 2011:708) puede ser vista como una tecnología al permitirnos intervenir, dar visibilidad de los eventos, procesos y de la gente que se dirige en una empresa (*corporate governance*). Algo similar a un órgano de una organización con capacidad analítica, que como indica Birkin (1997-2000, citado por De la Rosa, 2009) puede funcionar como un mecanismo de control de la gestión de la organización. Dicho órgano, puede ayudar a mejorar la situación del medio ambiente tanto interno (dentro del área de trabajo), como externo, trayendo a la vez beneficios a la organización (Aranguren y Ochoa, 2008; Cortés-Landázury, 2011; Déniz-Mayor, 2006; De la Rosa, 2009; Label, 2000; Lovell y MacKenzie, 2011; Silva y Correa, 2010; Wilcox, Cameron y Xifra, 2006), aunque a corto plazo aparente sólo una reducción de los beneficios en el resultado lo cual puede ser obviamente, objeto de rechazo inmediato y de controversia (Déniz-Mayor, 2006; Lovell, H. y MacKenzie, D.; 2011). Éste hecho da la impresión, de que las acciones de protección ambiental y el objetivo económico desarrollista de las organizaciones no tienen punto de conciliación, ya que la tendencia de los procesos productivos se orienta hacia la

eficiencia y la reducción de costos, para generar mayores utilidades a corto plazo (Cariño, 2000, citado por De la Rosa, 2009:17).

La teoría de gestión, establece que la organización genera un proceso dinámico de interacción con su entorno en un tiempo y contexto específico, para cumplir con sus objetivos y actividades necesarias (De la Rosa, 2009:25). Por tanto, en el gobierno corporativo, la perspectiva contable de gobernabilidad significa utilizar mecanismos y metodologías con una relación muy cercana a las finanzas (Brennan y Solomon, 2008 citados por De la Rosa, 2009). De tal forma, que la teoría doctrinal contable se une a las finanzas incorporando conceptos de control y definición de los orígenes y aplicaciones financieras (De la Rosa, 2009:29).

El sistema de información contable es un componente central de casi todos los sistemas de información gerencial (MIS, por sus siglas en inglés). Al mismo tiempo, el sistema de administración ambiental necesita estar totalmente integrado con otros sistemas de información y con las metas y objetivos de la empresa (Label, 2000:63). Así, la contabilidad se establece como un mecanismo de evaluación de desempeño, o como evidencia de las prácticas de autoridad y el valor de los gerentes (De la Rosa, 2009:29-30), y por consecuencia, de las acciones de las empresas con respecto a la sociedad y al medioambiente como práctica de la responsabilidad social. Ésta, ha venido a ser un indicador importante en los últimos años, relacionándose con la competitividad corporativa (Silva y Correa, 2010:30), la credibilidad, la confianza del público (Wilcox, Cameron y Xifra, 2006) y la legitimidad (Aranguren y Ochoa, 2008:134) del ente económico de acuerdo a la expectativa social. Inclusive puede ser de importancia futura para terceros interesados en la regulación de este tema, como son gobiernos, mercados financieros, inversionistas y otros organismos (ACCA, 2009 citado por Lovell y MacKenzie, 2011:721, Ortas y Moneva,

2011 citados por Correa y Moneva, 2001:201).

Otra ventaja importante al cumplir con las leyes ambientales, es el logro de grandes ahorros en dinero al evitar el pago por concepto de multas anticontaminantes. Asociados están los costos ahorrados en la prevención de la contaminación, tales como la limpieza y restructuración del medio ambiente (Label, 2000:60). Por tanto, es posible situar la contabilidad como una opción viable en cuanto a su utilización para registrar y presentar información medioambiental (Déniz-Mayor, 2006; Lovell y MacKenzie, 2011; De la Rosa, 2009). Ya que la función de la contaduría y de las actividades de la auditoría relacionadas, ofrecen un gran número de áreas donde los sistemas de administración contable y financiera se interconectan con los sistemas de administración ambiental (Label, 2000:63). De hecho, son los contadores los expertos (en el cálculo, medición, etc.) y conocedores de la importancia para la generación de políticas ambientales. Esto se debe a que –como ocurre en el caso de la contabilidad del carbono en Europa–, han contribuido a un mejor panorama en la cuestión del cambio climático, remodelación, extensión del mercado y procedimientos de reporte corporativo ya existentes (Lovell y MacKenzie, 2011:712).

No obstante, existen argumentos en contra como el de Stephan (1992, citado por Déniz-Mayor, 2006:159), quien alega que los estados financieros actuales no se han desarrollado para incluir “hechos” externos a la propia entidad contable. Además, agrega que el tiempo requerido para rediseñar estos modelos financieros y contables, podrían originar retrasos prolongados, al igual que la necesidad de incluir información científica y estadística, difícil de integrar en las estructuras de los actuales sistemas contables. En contraste hay autores quienes aseguran que la contabilidad puede ser utilizada para registrar variables socio ambientales sin modificar las prácticas y modelos ya establecidos (De la Rosa, 2009; Déniz-Mayor, 2006, Lovell, y MacKenzie, 2011). Lo anterior se vuelve factible desde el punto de vista de

Botosan (1997, citado por Aranguren y Ochoa, 2008:127) quien asegura que la información numérica tiene mayor contenido informativo. Dicha idea es apoyada en el terreno de la información social (Ernst y Ernst, 1978, citado por Aranguren y Ochoa, 2008:127) bajo el argumento de que la información divulgada mejora cuando se ofrece información de tipo cuantitativo. Esto se debe a que la empresa está especificando la cantidad de esfuerzo que está dedicando a esa área concreta de responsabilidad social, expresado de forma monetaria o no monetaria. O bien, información respecto la cantidad de esfuerzo que no se está dedicando, posibilitando la medición del costo que le está generando evitar adoptar ciertas políticas para el abatimiento de prácticas dañinas para el medio ambiente.

Esta tendencia de contabilidad ambiental es perfectamente permitida incluso por la teoría normada en México, cuyo organismo regulador es el IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos). Ya sea por la libertad de las organizaciones de utilizar su propio plan de cuentas, de acuerdo a su plan de gestión, influencia de variables endógenas, política tributaria o naturaleza de su capital (De la Rosa, 2009:34), o bien sea por la interpretación que se le da a cada concepto de acuerdo a la naturaleza de la organización. Lo anterior, nos sitúa en un marco contextual que contempla la emergencia de una contabilidad medioambiental que intenta satisfacer la demanda creciente de rendición de cuentas (a internos y stakeholders), desde una contabilidad financiera, obligada a evolucionar para adaptarse a las necesidades variantes del usuario. En este caso, originadas por la demanda en ascenso de terceros interesados, seguramente convencidos de que tal como denuncia Hardin (1968:1243) sólo aumentaremos la miseria humana si en el futuro inmediato, no asumimos que el mundo disponible para la población es finito.

La principal justificación para la contabilidad medioambiental es obtener y revelar el conocimiento del efecto gradual o acumulado del impacto de la empresa en el medioambiente y ayudar a acceder a un comportamiento correcto con el medio ambiente (De la Rosa, 2009:50). Sin embargo, por nacer al amparo de la contabilidad corriente, presenta limitaciones surgidas por la imposición de las reglas tradicionales de esta contabilidad, limitaciones tales como:

“el registro de los costos de inversiones ambientales en los costos de producción; la falta de reconocimiento de los beneficios tangibles de su registro, optando por no incluirlos; la ausencia de compromiso con las nociones ambientales de los límites de la actividad económica y por tanto la ausencia de información al respecto; una visión a largo plazo de los asuntos medio ambientales de la empresa, por su falta de certidumbre; el uso de la teoría de la firma o de la agencia, para identificar la propiedad de los recursos, por lo que la propiedad del aire y del agua es parte del capital natural y no propiedad privada.” (De la Rosa, 2009:54-55).

Lo antes dicho, destaca lo escrito por Hardin (1968:1245), cuando expone:

“El hombre razonable encuentra que su parte de los costos de los desperdicios que descarga en los recursos comunes es mucho menor que el costo de purificar sus desperdicios antes de deshacerse de ellos. Ya que esto es cierto para todos, estamos atrapados en un sistema de "ensuciar nuestro propio nido", y así seguirá mientras actuemos únicamente como libres empresarios, independientes y racionales.”

Cabe coincidir en éste trabajo con la propuesta de Picazo (1994 citado por De la Rosa, 2009:56) quien propone una selección estratégica de datos para integrar un sistema inteligente de información e identificar a los costos contables medioambientales como costos internos del proceso productivo de una gerencia “verde”. La definición de esta, debe darse contablemente y evaluarse con indicadores internos. Esto puede inducirse por la puesta en marcha de nuevas prácticas que se arraiguen con el tiempo hasta llegar a un punto en el que los contadores se encuentren dispuestos a recibir guías emitidas por los organismos reguladores con el deseo de hacer las prácticas contables más sencillas. Esto permitirá la posibilidad de comparación con los competidores, tal como sugieren las entrevistas citadas por Lovell y MacKenzie (2011:726-727), en el caso de la contabilidad de carbono y los derechos de emisión.

Otro enfoque, es el de los costos ISO, definidos como aquellos que surgen para conocer el efecto monetario de las tecnologías ambientales en las organizaciones [...] y que son la interpretación de los costos verdes de las normas ISO 14000 (De la Rosa, 2009:67). Lo cual parece una solución contundente y viable desde el punto de vista de Label (2000). Las ISO 14000 son una serie de normas para Sistemas de Administración Ambiental (EMS por sus siglas en inglés) que incluye la auditoría ambiental (Label, 2000:56-57). Estas normas, incluyen las preocupaciones de los interesados, expectativas de los consumidores y acreedores, las relaciones con la comunidad e inversionistas, así como el potencial para mejorar el control de costos y la reducción del importe de las primas de seguros. Además, proporcionan razones firmes para que las empresas adopten la ISO 14000 y satisfagan los requerimientos de la certificación (Label, 2000:64). Otros beneficios mencionados por Label (2000) incluyen: disminución regulatoria, incremento en la eficiencia, reducción del riesgo en la limpieza total del medio ambiente y un trato gubernamental preferente. Un beneficio final es que la ISO 14000 dificultará que

los países utilicen los asuntos ambientales como una barrera al comercio.

Los costos ISO 14000 parecen una propuesta un tanto incompleta y lejana de ser la solución para la totalidad de las organizaciones en el mundo entero, ya que como Label (2000:59) comenta, la ISO 14000 no especifica qué tanta contaminación puede producir una empresa o cuánta debería eliminarse. Más bien, las series ISO 14000 integran una lista completa de precisas prácticas de administración, una plantilla para cualquier empresa que desee establecer su propio sistema para ocuparse de los asuntos ambientales. Y aunque los beneficios argumentados parecen tentadores, Howard (1996 citado por Label, 2000:61) comenta que la auditoría necesaria para la ISO 14000 se hace con una base de instalación por instalación, cuyo costo pudiera estar por encima de los \$15000 dólares, lo cual es una cantidad exorbitante de dinero que muchas organizaciones, principalmente en los países en vías de desarrollo, seguramente no están en posición de sacrificar por el medio ambiente. Además, dichas normas son ampliamente desconocidas.

Por otro lado, el tratamiento de dichos costos medioambientales puede darse dentro de una fusión de la teoría de costos de transacción y el criterio de costos sociales con algunas modificaciones. La primera, integra los costos tradicionales al medio ambiente y une a los costos comunes los medioambientales usando los principios de contabilidad (De la Rosa, 2009:64). La segunda, parte de tomar en cuenta el límite de vida de los recursos naturales, el valor de consumo de los recursos y el deterioro ambiental acumulado percibido por la comunidad, incluyendo la salud de los empleados. Esto puede entrar dentro de los principios de contabilidad, si tomamos en cuenta que éstos, señalan que el registro de los costos (en este caso los medioambientales) es paralelo a su ingreso, independientemente de su fecha de cobro (De la Rosa, 2009:64). Y efectivamente, los costos medioambientales

lo son, por su relación causal dependiente del proceso de producción que genera los ingresos (Medellín, 2007 citado por De la Rosa, 2009:21; Miranda, 2001 citado por Silva y Correa, 2010:27; Azqueta y De la Cámara, 2008:61-62; Keller, 2005:78; Manahan, 2010:7; Pontelli, Ingaramo, Zanazzi, Chayle, Rodríguez y Beale, 2010:8).

Los costos de transacción, son los costos de usar el mercado. De acuerdo con Dahlman (1979 citado por Vargas, 2005), son los costos de búsqueda de información, negociación, decisión, formulación y aplicación de las políticas. Una transacción es la transferencia de bienes y servicios a lo largo de una frontera organizacional, es un concepto que incluye tanto la noción de intercambio como la de contrato (Salgado, 2003:63-64). En los costos de transacción, las categorías de medición de los costos ambientales (Rast y Jacqueline, 2001 citados por De la Rosa, 2009:64) parten de dos criterios básicos: el primero es la consideración de costos directos, como la mano de obra, la energía utilizada, las acciones remediales, los servicios profesionales, etc. y el segundo los costos, relacionados. En aquellos, se puede dibujar directriz marcada, con las dimensiones contables de los costos sociales, los cuales toman como criterio la internalización de las externalidades, producto del impacto al medio ambiente (De la Rosa, 2009:64) y a su vez, del proceso de producción. Una de citadas internalizaciones que se pueden relacionar con los costos directos, sería la apropiación y reconocimiento del daño ambiental, por ejemplo, el deterioro de la salud de los empleados.

“éstos costos se ven afectados por diversas situaciones como las condiciones generales, los contratos y subcontratos, el riesgo, el reemplazo de equipos, los sistemas de manejo de desechos, la duración de las especificaciones y consideraciones por remediación completa,

tiempo de atención, rango de contaminación, naturaleza, volumen de la contaminación, y los niveles tecnológicos necesarios” (De la Rosa, 2009:64).

Sin duda, el deterioro de la salud de los empleados se relaciona con todos estos factores, tal como lo muestra la NOM-010-STPS-1999, “Condiciones de seguridad e higiene en los centros de trabajo donde se manejen, transporten, procesen o almacenen sustancias químicas capaces de generar contaminación en el medio ambiente laboral”, en el punto 9, llamado “Control” dice:

“9.2 Cuando la exposición del trabajador a las concentraciones de las sustancias químicas contaminantes rebase los LMPE del Apéndice I [...] aplicar un programa de control, en el que se implementarán las siguientes medidas, considerando la naturaleza de los procesos productivos, aspectos tecnológicos, económicos, factibilidad y viabilidad:

a) sustitución de las sustancias del medio ambiente laboral, por otras sustancias cuyos efectos sean menos nocivos;

b) modificación o sustitución de los procesos o equipos, por otros que generen menor concentración de contaminantes del medio ambiente laboral;

c) modificación de los procedimientos de trabajo, para minimizar la generación de contaminantes del medio ambiente laboral o la exposición del trabajador;

d) aislamiento de los procesos, equipos o áreas para evitar la dispersión de los contaminantes del medioambiente laboral;

e) aislamiento del trabajador del medio ambiente laboral contaminado, a una atmósfera

libre de contaminantes;

f) *utilización de sistemas de ventilación por extracción localizada, para evitar la dispersión de los contaminantes al medio ambiente laboral;*

g) *utilización de sistemas de ventilación general.*

9.3 *Las siguientes medidas de control deben ser aplicadas de inmediato mientras se cumple con lo establecido en el apartado anterior, con el fin de no exponer a los trabajadores a concentraciones superiores a los LMPE establecidos en el Apéndice I:*

a) *limitación de los tiempos y frecuencias de exposición del trabajador a las sustancias químicas contaminantes;*

b) *dotar a los trabajadores del equipo de protección personal específico al riesgo. En la selección de este equipo, el patrón debe considerar sus factores de protección y un programa de capacitación y mantenimiento del mismo, a fin de que el trabajador no se exponga a concentraciones que estén por arriba de los LMPE, y que el equipo de protección personal se*

consERVE en buenas condiciones de trabajo, de acuerdo a la NOM-017-STPS-2008.” (Secretaría de Trabajo y Previsión Social, 2008:11-12).

La norma anteriormente citada, busca reducir el tiempo de exposición y la concentración del contaminante en el área de trabajo para evitar los daños a la salud de los trabajadores, en lo que las variables técnicas son modificadas. Denotando la relación causal que existe entre los factores antes citados y los costos de transacción. El enfoque de la Norma Oficial Mexicana, es dirigido a la protección del empleado, lo cual debe ser una prioridad para la prevención de accidentes y enfermedades ocupacionales. En todo caso, su repercusión en los costos podría ser estimada en base a datos obtenidos de documentos fuente como la tarjeta de control del personal, tarjetas de asistencia, registro de siniestralidad y coeficientes de rotación de empleados, que proporcionen información sobre el desempeño y asistencia de los empleados. Además, tomando en cuenta los costos derivados de los acontecimientos y asignando los mismos a los esfuerzos aplicados en función del tiempo.

En la tabla 1 se hace un análisis del marco teórico, lo cual representa la espina dorsal de este trabajo.

Tabla 1. Resumen marco teórico

Propuesta teórica	Argumento
La contabilidad como tecnología	La contabilidad, puede ser vista como una tecnología al permitirnos intervenir, dándonos visibilidad de los eventos y procesos, y de la gente que se dirige en una empresa (corporate governance) (Miller, 1994 citado por Lovell y MacKenzie, 2011:708). Al mismo tiempo evidencia las prácticas de la autoridad y el valor de los gerentes De la Rosa, 2009:29-30).

Tabla 1. Continuación...

Propuesta teórica	Argumento
La contabilidad como tecnología en la gestión del medio ambiente	Por lo tanto, puede funcionar como un mecanismo de control de la gestión de la organización, para mejorar la situación del medio ambiente tanto interno (dentro del área de trabajo), como externo (Birkin, 1997-2000, citado por De la Rosa, 2009).
La contabilidad de asuntos relacionados al medioambiente, permitida por las normatividad del país	Esta tendencia de contabilidad ambiental es perfectamente permitida incluso por la teoría normada en México, cuyo organismo regulador es el IMPC, así sea por la libertad de las organizaciones de utilizar su propio plan de cuentas de acuerdo a su plan de gestión o influencia de variables endógenas, como la política tributaria o la naturaleza de su capital (De la Rosa, 2009:34), o bien sea por la interpretación que se le da a cada concepto de acuerdo a la naturaleza de la organización.
La organización en relación con su entorno	Por otra parte, la teoría de gestión establece que la organización genera un proceso dinámico de interacción con su entorno en un tiempo y contexto específico, para cumplir con sus objetivos y actividades necesarias. (De la Rosa, 2009:25)
Utilidad de la contabilidad en el gobierno corporativo	En el gobierno corporativo, la perspectiva contable de gobernabilidad significa utilizar mecanismos y metodologías con una relación muy cercana a las finanzas (Brennan y Solomon, 2008 citados por De la Rosa, 2009). De tal forma que la teoría doctrinal contable se une a las finanzas, que incorpora en ella conceptos de control y definición de los orígenes y aplicaciones financieras... (De la Rosa, 2009:29).
Razones para utilizar la contaduría como herramienta de cuantificación de costos socioambientales.	Es así, como la función de la contaduría y de las actividades de la auditoría interna y externa relacionada ofrece un buen número de áreas donde los sistemas de administración contable y financiera se interconectan con los sistemas de administración ambiental (Label, 2000:63). Además, son los contadores los propios expertos (en el cálculo, medición, etc.) y conocedores de gran importancia para la generación de políticas. (Lovell, H. y MacKenzie, D 2011:712).

Tabla 1. Continuación...

Propuesta teórica	Argumento
Ventajas de cuantificar y contabilizar daños relacionados con la sociedad y el medio ambiente	Utilizar la contabilidad como herramienta para medir costos socioambientales se vuelve factible, ya que desde el punto de vista de Botosan (1997, citado por Aranguren y Ochoa, 2008:127) la información numérica tiene mayor contenido informativo, idea apoyada en el terreno de la información social (Ernst y Ernst, 1978, citado por Aranguren y Ochoa, 2008:127) bajo el argumento de que la información divulgada mejora cuando se ofrece información de tipo cuantitativo, ya que la empresa está especificando la cantidad de esfuerzo que está dedicando a esa área concreta de responsabilidad social, ya sea expresado de forma monetaria o no monetaria.
Las ventajas de ser responsable social y ecológicamente. Razones para ser un buen ciudadano corporativo e invertir esfuerzos y recursos en serlo.	La responsabilidad social, que en los últimos años, ha venido a ser un indicador importante, relacionado con la competitividad corporativa (Silva y Correa, 2010:30), la credibilidad, la confianza del público (Wilcox, Cameron y Xifra, 2006) y la legitimidad (Aranguren y Ochoa, 2008:134) del ente económico de acuerdo a la expectativa social, inclusive puede ser de importancia futura para terceros interesados en la regulación de este tema, como son gobiernos, mercados financieros, inversionistas y otros organismos como indica la ACCA (2009, citado por Lovell y MacKenzie, 2011:721, Ortas y Moneva, 2011, citados por Correa y Moneva, 2001:201). Adicional, otra ventaja importante que podría generarse al cumplir con las leyes ambientales, es el logro de grandes ahorros en dinero al evitar el pago por concepto de multas anticontaminantes. Asociado con lo anterior, están los costos ahorrados en la prevención de la contaminación, tales como la limpieza y restructuración del medio ambiente. (Label, 2000:60).
Limitaciones actuales de la contabilidad medioambiental	Sin embargo, la contabilidad medioambiental tiene ciertas limitaciones, como son: el registro de los costos de inversiones ambientales en los costos de producción; la falta de reconocimiento de los beneficios tangibles de su registro, optando por no incluirlos; la ausencia de compromiso con las nociones ambientales de los límites de la actividad económica y por tanto la ausencia de información al respecto; una visión a largo plazo de los asuntos medio ambientales de la empresa, por su falta de certidumbre; el uso de la teoría de la firma o de la agencia, para identificar la propiedad de los recursos, por lo que la propiedad del aire y del agua es parte del capital natural y no propiedad privada. (De la Rosa, 2009:54-55).

Tabla 1. Continuación...

Propuesta teórica	Argumento
La contabilidad medioambiental en la corriente tradicionalista	La corriente tradicionalista, la cual sostiene que los asuntos medioambientales deben ser atendidos por la contabilidad a través de la normativa contable que ha regulado desde los años setenta los procedimientos de registro y presentación de la información contable de las organizaciones (Thompson, 2002; Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 1999; White, 1999, citados por De la Rosa, 2009:55).
Ventajas de integrar la contabilidad medioambiental a la contabilidad regulada	La ventaja es que al integrar la contabilidad medioambiental a la contabilidad regulada obtiene los beneficios de observación y ayudará colateralmente a estandarizar y normalizar el trabajo de los contadores en éste aspecto (De la Rosa, 2009:56).
La propuesta de indicadores de costos contables medioambientales vía la corriente tradicionalista.	Picazo (1994 citado por de la Rosa, 2009:56) propone una selección estratégica de datos para integrar un sistema inteligente de información e identificar a los costos contables medioambientales como costos internos del proceso productivo de una gerencia “verde”, cuya definición debe darla la normativa contable y valuarse con indicadores internos.
Los costos ISO	Los costos ISO, definidos como aquellos que surgen para conocer el efecto monetario de las tecnologías ambientales en las organizaciones [...] y que son la interpretación de los costos verdes de las normas ISO 14000(De la Rosa, 2009:67).
Beneficios de la observación de las normas ISO 14000	Las preocupaciones de los interesados, las expectativas de los consumidores, de los acreedores, las relaciones con la comunidad, con los inversionistas, así como el potencial para mejorar la capacidad del control de costos y la reducción del importe de las primas de seguros, proporcionan razones firmes para que las empresas adopten la ISO 14000 y satisfagan los requerimientos de la certificación (Label, 2000:64). Otros beneficios mencionados por Label (2000)[...] incluyen: disminución regulatoria, incremento en la eficiencia, reducción del riesgo en la limpieza total del medio ambiente, y un trato gubernamental preferente. Un beneficio final es que la ISO 14000 dificultará que los países usen asuntos ambientales como una barrera al comercio.

Tabla 1. Continuación...

Propuesta teórica	Argumento
Inconvenientes y deficiencias de las normas ISO 14000	La ISO 14000 no especifica qué tanta contaminación puede producir una empresa o cuánta debería eliminarse [...] (Label,2000:59). Además, la auditoría necesaria para la ISO 14000 se hace con una base de instalación por instalación, cuyo costo pudiera estar por encima de los \$15000 dólares. Por último, dichas normas son ampliamente desconocidas al menos para el caso de Baja California, como lo demuestra el estudio de Zamorano (1998 citado por De la Rosa, 2009:46).
Teoría de costos de transacción (TCT)	La teoría de costos de transacción (TCT) integra los costos tradicionales al medio ambiente y une a los costos comunes los medioambientales usando los principios de contabilidad (De la Rosa, 2009:64). Tiene como objetivos identificar las fuentes de los costos de transacción (aquellas características o dimensiones de una transacción que hacen el intercambio problemático o sumamente costoso) y especificar el mecanismo de gobierno que puede coordinar de la manera más eficiente la transacción, de tal forma que se logren economizar dichos costos (Jones, 1987:199 citado por Salgado, 2003:63).
Costos de transacción	De acuerdo con Dahlman (1979 citado por Vargas, 2005), Los costos de transacción son los costos de búsqueda e información, costos de negociación y decisión, y los costos de formulación y aplicación de las políticas. En los costos de transacción, las categorías de medición de los costos ambientales (Rast y Jacqueline, 2001 citados por De la Rosa, 2009:64) parten de dos criterios básicos: el primero es la consideración de costos directos, como la mano de obra, la energía utilizada, las acciones remediales, los servicios profesionales, etc. y el segundo los costos, relacionados. En aquellos, se puede dibujar una línea directriz muy marcada con las dimensiones contables de los costos sociales, los cuales toman como criterio la internalización de las externalidades, producto del impacto al medio ambiente (De la Rosa, 2009:64).

Tabla 1. Continuación...

Propuesta teórica	Argumento
Características de los Costos de transacción	Éstos costos se ven afectados por diversas situaciones como las condiciones generales, los contratos y subcontratos, el riesgo, el reemplazo de equipos, los sistemas de manejo de desechos, la duración de las especificaciones y consideraciones por remediación completa, tiempo de atención, rango de contaminación, naturaleza, volumen de la contaminación, y los niveles tecnológicos necesarios (De la Rosa, 2009:64).
Antecedentes de riesgos y enfermedades en la industria de la transformación de la madera	Un estudio elaborado por Pedersen, Hannerz, Tüchsen, Mikkelsen y Dyreborg (2010:149) identifica ocho industrias asociadas con elevados riesgos significativos de lesiones para cinco regiones dadas (Extremidades inferiores, cabeza y cuello, tórax, extremidades superiores y espalda). Entre éstas la de “albañil, carpintero y trabajos de carpintería”. Así mismo varios estudios han mostrado desórdenes respiratorios en carpinteros, incluyendo las pruebas de reducción de la función pulmonar en éstos trabajadores (Borm P.J. et al., 2002, citado por Boskabady, Rezaian, Navabi, Shafiei y Arab, 2010: 1003). Eriksson, Wiklund y Larsson (2004:274) detectaron que aserrar en talleres de carpintería y la recolecta en los aserraderos de pino y abeto causaron una considerable exposición dérmica a resinas ácidas. No obstante, además están expuestos a varios posibles riesgos respiratorios como el aserrín, formaldehído, solventes, sulfato de cobre, sulfato de hierro, pentaclorofenol, fenol, pegamentos, cromatos, yeso, fibras minerales, aislantes, poliuretano, adhesivos, barnices y acrilatos, y éstos trabajadores tenían una elevada tasa de mortalidad equilibrada en el área de enfermedades respiratorias, incluyendo cáncer (Robinson, 1996 citado por Hossain et al., 2010: 1006). Entre ellos, algunos de los químicos usados para conferir resistencia y durabilidad a los muebles de madera podrían también ser la causa para el efecto genotóxico señalado por Rekhadevi et al. (2009). Otro estudio llevado a cabo por Vaughan, et al. (2000:383) apoyan la hipótesis que la exposición ocupacional al formaldehído incrementa el riesgo de Carcinoma nasofaríngeo (NPC)... En contraste, sus resultados no fueron consistentes con evidencias sugestivas que relacionen la exposición ocupacional al aserrín con el riesgo de Carcinoma nasofaríngeo.

Fuente: Elaboración propia.

Aquí se presenta un breve resumen de los aspectos teóricos encontrados en la literatura y que sustentan este trabajo. Éstos preceden los esfuerzos aquí plasmados.

En sí, la contabilidad como la vida misma, es una continuidad de distintos aspectos de la vida de la organización que actúa como una condición de existencia en un mundo social y económico, a través de una rendición de cuentas (De la Rosa, 2009:28). Sin embargo, no sólo es relevante dentro de los límites de una firma en particular, si no que juega un papel más general, lo que es de interés son las conexiones cercanas que han sido demostradas entre la contabilidad y los procesos sociales como sugieren Hopwood and Miller (1994 citados por Lovell, H. y MacKenzie, D., 2011:707). Éstas pueden jugar un papel fundamental para un desempeño más sustentable de las actividades humanas, a través de una toma de decisiones más responsable y verde. Apoyándose en la contabilidad ambiental, como un monitor de las acciones llevadas a cabo por la gerencia y estrategia de control de las mismas.

También se tomará en cuenta la propuesta de Picazo (1994 citado por De la Rosa, 2009), en que reposa la responsabilidad de definir los costos contables medioambientales, a la normativa contable y propone valuar éstos mediante indicadores internos. Esto, para darle lógica, homogeneidad, concreción y validez oficial en la práctica contable, pero que además logre ser de utilidad para atender la demanda de información de esta naturaleza en las organizaciones. Tal propuesta, permitirá a las organizaciones conocer qué parte de los costos en que incurre son relativos a lo medio ambiental, en qué medida estos aumentan o disminuyen de acuerdo a las políticas adoptadas y en qué grado éstas golpean los resultados del ejercicio.

La contabilidad clásica, ciertamente tiene limitaciones al respecto que deben ser superadas si se quiere captar la realidad como tal. Está claro que la externalización de costos como los anteriores factores comentados son una

realidad. Seguro deben existir varias maneras de evitar las externalidades sin incurrir en mayor costo de acuerdo a la naturaleza de las consecuencias. Sin embargo, la manera más eficiente, quizás la más barata y menos dañina de lograrlo es evitando que sucedan. Lo cual involucra la inversión en prevención y control. Éste enfoque se considera en el presente trabajo. No obstante, para lograr que las organizaciones se convenzan de internalizar esos costos hay que persuadirlos de los beneficios que contrae para todas las partes involucradas.

Se tomará como punto de partida la teoría de la multicausalidad, enfocada a la salud del trabajador. Siguiendo la idea de que la salud y la enfermedad de las personas es el resultado de muchos factores que inciden significativamente en el proceso que se da entre la vida y la muerte de cada individuo (Osorio, 2012). En el caso que nos ocupa, son todos aquellos factores que acompañan el proceso de producción en el área de trabajo. Por eso, la importancia del estudio de caso llevado a cabo en el presente trabajo; para identificar los riesgos inherentes a dicho proceso y que habrán de prevenirse para minimizar los riesgos a todas las partes involucradas en la relación laboral.

Objeto de estudio: las carpinterías

El estudio de caso, se llevó a cabo mediante una metodología cualitativa, usando como herramientas la observación directa, imágenes de los establecimientos objeto del estudio, entrevistas a los trabajadores, búsqueda bibliográfica y en bases de datos, el razonamiento deductivo y la extrapolación.

El objetivo, fue detectar las consecuencias derivadas de una mala gestión medioambiental y de esta manera aportar información con el fin de apoyar las decisiones de la directiva, sugiriendo una inclinación más responsable social y ambientalmente. El resultado de corregir las acciones irresponsables relacionadas con la

salud, seguridad y medioambiente, sería la generación egresos por concepto de equipo de protección personal y dispositivos de control ambiental. Lo cual se vería reflejado en el concepto de costos adecuado, y en consecuencia, en el estado resultados, y ya no como egresos disimulados.

La carpintería, como todas las actividades productivas de la rama de la transformación, tiene como objetivo la utilización de las materias primas y materiales indirectos para producir un producto final. Éste es tan variado como la necesidad del cliente, ya que la madera se ha adecuado a casi cualquier aspecto de la vida del hombre. Por ser uno de los primeros materiales utilizados, se pueden producir desde muebles hasta complementos de inmobiliario como cajones, closets, marcos de ventana y además otros productos con valor residual. A veces el oficio del carpintero, también se extiende más allá del taller, llevándolo a actividades como el transporte y la instalación de artefactos de madera en el hogar, talleres u otros lugares.

Dentro de una carpintería se utilizan distintas herramientas y máquinas para diferentes actividades que están relacionadas con la manipulación de la madera. La mayoría de ellas tienden a la reducción de la materia prima para darle la forma que conviene, por lo que gran cantidad de ellas son de bordes afilados o navajas. Existen varias herramientas de diferente naturaleza para trabajar la madera en estos talleres, quizás algunas dignas de mención, son aquellas que tienen como fin darle cubierta y acabado a la madera, como los compresores, brochas para pinturas y recubrimientos. Los residuos de las carpinterías por lo general son trazas de madera también llamado virutas o aserrín, que son sólidos de diferentes tamaños. Pero además, debido a los materiales indirectos utilizados, también se generan otro tipo de residuos como los metálicos (que son menos frecuentes) y

emisiones como los aerosoles de productos volátiles orgánicos que son potencialmente nocivos para la salud y el medioambiente.

Una de dichas externalidades que más apura, es la de enfermedades de trabajo, hay que recordar que la productividad depende en cierto grado y situación de los trabajadores. Es obvio que un trabajador no puede ser productivo si no se encuentra en un estado óptimo de salud. De hecho, otra posible consecuencia, puede ser la frecuente renuncia de personas insatisfechas con el entorno laboral. Esto se reflejaría en una alta rotación de empleados, lo cual conlleva costos inherentes al reclutamiento, además de otras consecuencias con repercusión financiera. Así mismo hay que señalar la posibilidad de que si la fuente contaminante se encuentra fuera de control, incluso puede llegar a afectar a las comunidades aledañas.

La carpintería, es una práctica muy antigua y ha variado sus técnicas y características; transformando sus prácticas con el tiempo, con el objetivo satisfacer las necesidades humanas específicas en regiones diferentes. De esta manera encontramos que éste oficio es mucho más amplio y requerido en ciertas regiones, en donde las viviendas se construyen típicamente con materiales derivados de la madera. La carpintería utiliza herramientas pesadas, a veces eléctricas y diversos materiales directos e indirectos que se han ido adecuando a conveniencia de la calidad del producto, sin embargo, esto ha traído riesgos al trabajador. Un estudio elaborado por Pedersen, Hannerz, Tüchsen, Mikkelsen y Dyreborg (2010:149), identifica ocho actividades asociadas con elevados riesgos significativos de lesiones en cinco zonas corporales: extremidades inferiores, cabeza y cuello, tórax, extremidades superiores y espalda. Entre ellas están las de: albañil, carpintero y trabajos de carpintería.

En medicina del trabajo, la asociación de una causa potencialmente dañina a la salud con una alteración patológica se sospecha cuando se identifica un aumento de los factores causales y hay un incremento en la ocurrencia de los casos patológicos (Instituto Mexicano del Seguro Social, 1983:37). Así mismo, varios estudios han mostrado desórdenes respiratorios en carpinteros, incluyendo pruebas de reducción de la función pulmonar en éstos trabajadores (Borm et al., 2002, citado por Hossain et al., 2010: 1003). Investigaciones de carpinteros en una región de Irán mostraron una reducción en la Prueba de Función Pulmonar (PFT) en estos, lo cual puede indicar una enfermedad pulmonar obstructiva en estos trabajadores (Hossain et al., 2010: 1006). Además, la carpintería se asoció con una alta frecuencia de síntomas respiratorios relacionados con el trabajo, y en menor grado, con síntomas alérgicos. Éstos, son particularmente agravados después de exposición a irritantes en el lugar de trabajo principalmente al aserrín (Hossain et al., 2010: 1006) presente en estos centros de trabajo.

El objetivo de este trabajo fue revisar el impacto ambiental en la salud laboral y su posible acercamiento a indicadores de costos socio ambientales laborales, que arrojen datos útiles para las organizaciones y que se relacionen con la repercusión del medioambiente interno laboral. El motivo de ésta investigación, es que frecuentemente no está claro qué acciones de una organización y sus consecuencias en el ambiente le afectan a sí misma de manera directa. Esto se debe a que se adolece de un método, herramientas y normatividad para traducir el daño financiero en lenguaje contable. Por tanto, se justifican los esfuerzos en esta área, con el fin de plantear la orientación de las decisiones de la directiva hacia una situación ganar-ganar en la que los empleados puedan gozar de mejor salud y calidad de vida, a la vez que las empresas puedan mantener una

buena productividad. Situándoles en un escenario optimista que permita la reducción de costos, además de la posibilidad de contribuir al desarrollo de una sociedad más sustentable.

Para iniciar el aserrín, es un producto de desecho de la transformación de la madera y sus partículas suspendidas en el aire, se han señalado ampliamente en la literatura como un problema potencial de salud (Hossain et al., 2010; Eriksson, Wiklund y Larsson, 2004; Rekhadevi et al., 2009). Eriksson, Wiklund y Larsson (2004:274) detectaron que aserrar en talleres de carpintería y la recolecta en los aserraderos de pino y abeto causaron una considerable exposición dérmica a resinas ácidas. Las manos parecieron tener la mayor exposición... pero además, la identificación de resinas ácidas en el pecho interno y en la parte frontal interna baja de la pierna derecha indica que es probable que las sustancias penetren o que se filtren a través de la ropa y contaminen la piel del trabajador (Eriksson, Wiklund y Larsson, 2004:274).

No obstante, además están expuestos a varios posibles riesgos respiratorios como el aserrín, formaldehído, solventes, sulfato de cobre, sulfato de hierro, pentaclorofenol, fenol, pegamentos, cromatos, yeso, fibras minerales, aislantes, poliuretano, adhesivos, barnices y acrilatos, y éstos trabajadores tenían una elevada tasa de mortalidad equilibrada en el área de enfermedades respiratorias, incluyendo cáncer (Robinson, 1996 citado por Hossain et al., 2010: 1006). Entre ellos, algunos de los químicos usados para conferir resistencia y durabilidad a los muebles de madera podrían también ser la causa para el efecto genotóxico señalado por Rekhadevi et al. (2009), aunque se señala principalmente al aserrín. Dicho efecto puede resultar en cáncer. Por otra parte, otro estudio llevado a cabo por Vaughan, et al. (2000:383) apoya la

hipótesis que la exposición ocupacional al formaldehído incrementa el riesgo de Carcinoma nasofaríngeo (NPC, por sus siglas en inglés)... En contraste, sus resultados no fueron consistentes con evidencias sugestivas que relacionen la exposición ocupacional al aserrín con el riesgo de carcinoma nasofaríngeo.

Muchos de los distintos materiales de trabajo utilizados en la industria de la transformación de la madera, son señalados como sospechosos de causar afecciones respiratorias y otros síntomas. Algunos otros han sido catalogados como cancerígenos, como es el caso del formaldehído (INSHT, 2010) y algunos otros componentes de pinturas, barnices y lacas. El aserrín y el polvo derivado de la actividad de aserrar se señalan en la bibliografía como sospechosos de causar estados patológicos respiratorios y cancerígenos. En conjunto, los riesgos que acompañan la actividad rutinaria de aquellos que laboran en los centros de trabajo inseguros (como los aquí estudiados), pueden llegar a ocasionar malestares y patologías que conllevan a consecuencias negativas a las empresas, tal como señala la OMS (2010:6), sustentando lo establecido.

Resultados

En vista de la amplia gama de riesgos y exposiciones laborales que se presentan tanto para el oficio de la carpintería, como para empresas relacionadas con la fabricación de muebles y otros derivados de la madera. Se hacen presentes los posibles daños a la salud que aquellos pueden causar a los empleados, y consecuentemente, a las empresas en su estado financiero. Esto, justifica el análisis y la consideración de costos derivados de la contaminación ambiental interna, producto de las actividades de las empresas de este rubro y la desregulación que las caracteriza. Dichas acciones pueden expresarse como malestar e inestabilidad en los trabajadores, como se comentó

previamente. Por tanto, podrían ser captadas como repercusiones negativas en los estados financieros; a través de indicadores del costo enfocados, en este caso particular, a captar las consecuencias de las acciones negligentes con el medio ambiente. Esto representa la oportunidad de relacionar el beneficio al capital y una mayor productividad, con el control de emisiones y la salvaguarda de la calidad del aire. Que por consecuencia traería una disminución del impacto a la salud, un ambiente más saludable y mayor calidad de vida a la planta de empleados.

A partir del estudio aplicado a tres carpinterías de la ciudad de Guaymas, Sonora, se encontró lo siguiente:

En general el proceso puede iniciar desde la customización (es decir, el (1) trato con el cliente) o bien, con la (2) compra de los materiales en rústico (madera rústica), y proceder esta con aquella etapa o viceversa. Esto se debe a que el cliente a veces tiene necesidades o preferencias ya establecidas, o bien, a veces está abierto a sugerencias y otras opciones.

El (1) trato con el cliente, es una breve conversación personal entre el carpintero y el cliente, quien busca construir, reparar o comprar un mueble. Primeramente se discute el tipo de mueble, las medidas (largo, ancho y grosor), el tipo de madera, se hace un bosquejo rápido, se elige la pintura, el acabado y el finalmente el precio.

La (2) compra de material en rústico se hace al proveedor bajo situación normal, según lo que falta en inventarios o bien, bajo pedido del cliente.

Una vez sabido lo que se hará, se hacen (3) cálculos de las dimensiones deseadas para el mueble y se pasan al (4) marcado sobre la madera.

Posteriormente se hace el (5) cortado de la madera con sierra eléctrica para obtener las piezas del mueble o

bien, el trozo de madera en donde se dará forma al mueble.

Después, se pasa a la canteadora (o cateadora), una máquina que sirve para (6) enderezado de la madera. La canteadora puede incluir o no navaja, con fines de quitarle lo rústico a la madera, auxiliando en la (7) eliminación de las asperezas.

Hecho lo anterior, se utiliza el cepillo de grueso para terminar la (7) eliminación de las asperezas, éste paso puede ser a veces omitido o no.

Así listo el mueble, se pasa al (8) trazado de medidas y dimensiones internas del mueble(es decir, si tiene cajones, bisagras, eminencias, depresiones, relieves, etc. en caso de ser necesario, ya que no todos los tipos de muebles lo requieren)

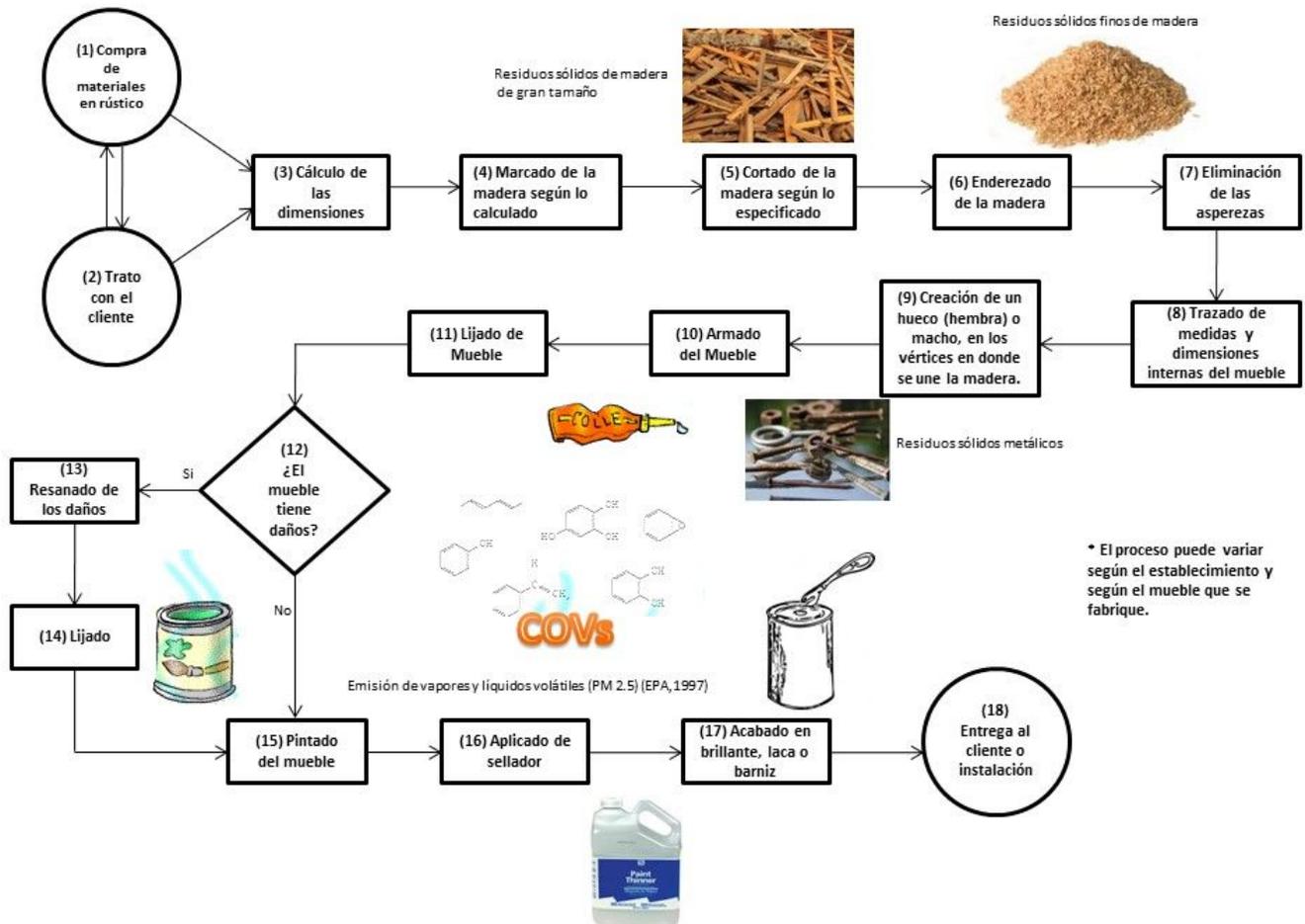
Posterior a la etapa anterior, se pasa al uso del escoplo, en donde se llevan a cabo los detalles y entre ellos la (9) creación de un hueco (llamado hembra), mientras que otras piezas se pasan a la espigadora para la (9) creación del macho (una eminencia) ambos en los vértices de las piezas que unirán al mueble.

El (10) armado del mueble es la siguiente etapa, en donde puede o no usarse pegamento de diferentes tipos. Hecho esto, se pasa a hacerse el (11) lijado del mueble, con lija o lijadora. Si terminado éste,(12) el mueble tiene daños (golpes o rasguños), ha de pasarse al(13) resanado de los daños (en donde se utiliza resanador para llevarse a cabo) seguido por otro(14) lijado en dichas zonas resanadas previo al (15) pintado del mueble. De lo contrario, se pasa directamente al (15) pintado del mueble, en esta etapa se agrega la pintura por medio de una pistola pulverizadora.

Ya pintadas las superficies, se procede al (16) aplicado de sellador y ya para finalizar el mueble, a la aplicación del (17) acabado brillante, laca o barniz sobre la obra. La (18) entrega al cliente se vuelve potencialmente parte del proceso de fabricación, ya que a veces lo hecho requiere una instalación o entregarse a domicilio, pero en otras ocasiones es recogido en el establecimiento.

Considerando la numeración del proceso, en la figura 1 se presenta el proceso general de fabricación de muebles descrito anteriormente.

Figura 1. Proceso general de fabricación de muebles

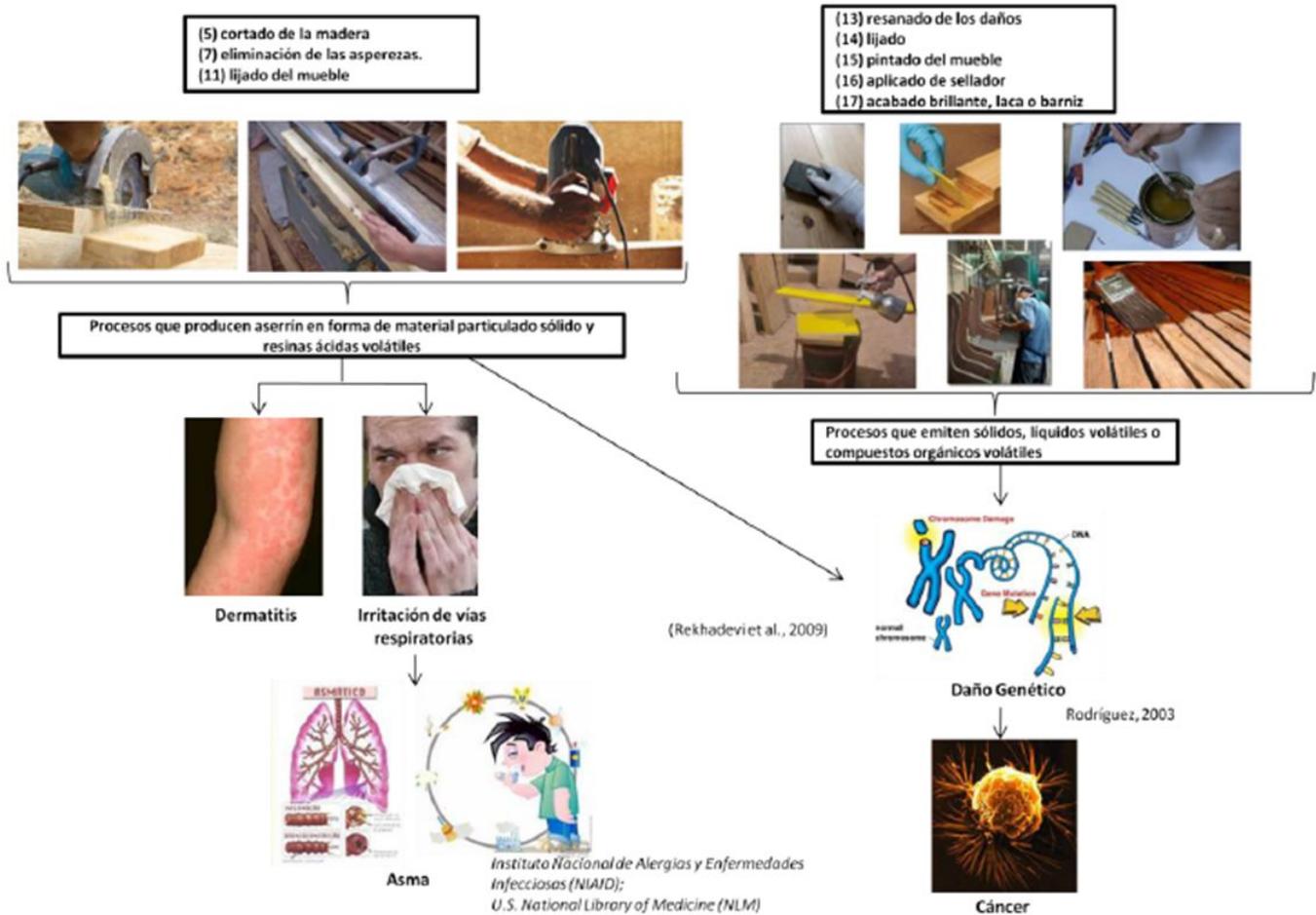


Fuente: Elaboración propia, análisis de resultados.

Son varios momentos, en los cuales existe una causa de daño a la salud, en la figura 2 se presentan las

actividades que provocan daño a la salud laboral de los empleados de las carpinterías.

Figura 2. Actividades del proceso de producción de muebles relacionados con los daños a la salud y consecuencias



Fuente: Elaboración propia, análisis de resultados.

Muchos de los distintos materiales de trabajo utilizados en la industria de la transformación de la madera, son señalados como sospechosos de causar afecciones respiratorias y otros síntomas. Algunos otros han sido catalogados como cancerígenos, como es el caso del formaldehído (INSHT, 2010) y algunos otros componentes de pinturas, barnices y lacas. El aserrín y el polvo derivado de la actividad de aserrar se señalan en la bibliografía como sospechoso de causar estados patológicos respiratorios y cancerígenos. En conjunto,

los riesgos que acompañan la actividad rutinaria de aquellos que laboran en los centros de trabajo inseguros (como los de este trabajo), pueden llegar a ocasionar malestares y patologías que conllevan a consecuencias negativas a las empresas, tal como señala la OMS (2010:6), sustentando en éste trabajo.

Conclusiones

Este trabajo se basó en la teoría de costos de transacción mezclada con el criterio de costos sociales

por las consideraciones antes expuestas. Ya que es apropiado reconocer costos ambientales como aquellos derivados de la salud del trabajador, en los costos de transacción subsecuentes del contrato de trabajo. Usualmente, las consecuencias de no hacerlo generan un costo integrado en los egresos que no se identifica o se oculta. Este costo de transacción afecta el resultado del período y la acción que conlleva externalizar las consecuencias al trabajador. Invertir en la prevención de riesgo laboral, reduce ambas cosas, y a la vez, sustituye un costo no aparente en el estado de resultados que no se refleja en el precio de venta, por un costo de producción indirecto perfectamente medible y probablemente más económico. Esto resultaría en una manera más eficiente de hacer las cosas en las organizaciones, y a su vez, de identificar costos ambientales dentro de los costos tradicionales.

Referencias

- Aranguren Gómez, N., y Ochoa Laburu, E. (2008). Divulgación de información sobre empleados y medioambiente en España y Alemania: una nota de investigación. *RC-SAR* 11(2) pp. 123-142.
- Azqueta, D., y De la Cámara, G. (2008). El costo ecológico de la extracción del petróleo: una simulación. *Revista de la CEPAL* (94). pp. 59-74.
- Boskabady, M., Rezaiyan, M., Navabi, I., Shafiei, S., Arab, S. (2010). Work-related respiratory symptoms and pulmonary function tests in northeast Iranian (the city of Mashhad) carpenters. *Clinics*, 65(10), pp. 1003-1007. <https://doi.org/10.1590/S1807-59322010001000013>
- Correa, C., y Moneva, J. M. (2011). Special issue on social responsibility accounting and reporting in times of 'sustainability downturn/crisis. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 14, Pp. 187-211.
- Cortés-Landázury, R. (2011). ¿La tragedia de los comunes o lo común de las tragedias?: La dialéctica socioambiental de las basuras en el norte del Cauca. *Biotecnología en el Sector Agropecuario y Agroindustrial*, 9(2), pp.188-197
- De la Rosa, M. E. (2010). De la educación a la gestión organizacional. En Carmona, E.A., (Ed.) De la educación a la gestión organizacional. Aguascalientes, México: Instituto Tecnológico de Aguascalientes.
- De la Rosa, M. E. (2009). El medio ambiente y las organizaciones. En De la Rosa, M.E. et al. (Ed.) Gestión y fiscalización en las organizaciones. Hermosillo, México: Editorial Universidad de Sonora
- De la Rosa Leal, M. E. (2009). Modelo de costos medioambientales contables: metodología y caso industria maquiladora. México, D.F.: Plaza y Valdés Editorial
- Del Río-González, C. (2003). Costos para administradores y dirigentes. México, D.F.: CENGAGE Learning.
- Déniz Mayor, J. J. (2006). Contabilidad nacional, full cost accounting y resultado contable empresarial ambientalmente sostenible. *Cuadernos de Administración*. Bogotá (Colombia), 19(32) pp. 157-178.
- Eriksson, K., Wiklund, L., y Larsson, C. (2004). Dermal exposure to terpenic resin acids in Swedish carpentry workshops and sawmills. *The Annals of Occupational Hygiene*, 48(3), pp. 267-275. <https://doi.org/10.1093/annhyg/meh013>
- Hardin, G. (1968). The tragedy of the commons. *Science Magazine*, 162, pp. 1243-1248.

- INSHT. (2010). Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo. NTP 873: Prevención de la exposición a formaldehído. <http://www.insht.es/InshtWeb/Contenidos/Documentacion/FichasTecnicas/NTP/Ficheros/821a921/873w.pdf>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019). Normas de Información Financiera. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Instituto Mexicano del Seguro Social. (1983). Lecturas en materia de seguridad social. Enfermedades de trabajo. México, D.F. Editorial de la Jefatura de publicaciones del instituto mexicano del seguro social. Pp. 37
- Keller Dos Santos, M. (2005). Beneficios ambientales derivados de lean production. *Memoria de Trabajos de Difusión Científica y Técnica*, Universidad de Montevideo. (4), pp. 75-90.
- Label, W.A. (2000). ISO 14000: un sistema de administración ambiental con oportunidades para contadores y otros consultores. *Revista Contaduría y Administración*, (198), pp. 55-66
- Lovell, H. y MacKenzie, D. (2011). Accounting for carbon: The role of accounting professional organizations in governing climate change. *Antipode*, 43(3), pp. 704–730. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8330.2011.00883.x>
- Manahan, S. (2010). *Environmental Chemistry*. USA: CRC Press National Paint and Coating Association (2001). HMIS® Implementation Manual, Third Edition.
- OMS. (2010). Informe sobre la salud en el mundo 2010. Organización mundial de la Salud. <https://www.who.int/whr/2010/es/>
- Osorio García, S. N. (2012). El pensamiento complejo y la transdisciplinariedad: fenómenos emergentes de una nueva racionalidad. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, (XX) junio, pp.269-291.
- Pedersen, B., Hannerz, H., Tüchsen, F., Mikkelsen, K., y Dyreborg, J. (2010). Industry and injury related hospital contacts: a follow-up study of injuries among working men in Denmark. *Journal of Occupational Health*, 52, pp. 147-152.
- Pontelli, D., Ingaramo, R., Zanazzi, J. L., Chayle, A., Rodríguez, J., y Beale, C. (2010). Análisis de las condiciones de riesgos laborales. Propuesta para identificar los factores que la afectan, basada en el modelo de las desviaciones. *Ingeniería Industrial*, 9(2), pp. 7-26.
- Rekhadevi, P. V. (2009). Genetic damage in wood dust-exposed workers. *Mutagenesis*, 24(1), pp. 59–65. <https://doi.org/10.1093/mutage/gen053>
- Romero-López, A. J. (2010). Principios de contabilidad. México, D.F.: McGraw-Hill.
- Salgado C.E. (2003). Teoría de costos de transacción: una breve reseña. *Cuadernos de Administración*, (16) núm. 26, pp. 61-78
- Secretaría del Trabajo y Previsión Social. (2008). NOM-017-STPS-2008. Equipo de protección persona. Selección, uso y manejo en los centros de trabajo. <http://www.stps.gob.mx/bp/secciones/dgsst/normatividad/resumen.html#N017>

- Silva Arroyave, S. M. y Correa Restrepo, F. (2010). Los instrumentos económicos como incentivos a la internalización de costos ambientales en empresas floricultoras. *Pensamiento & gestión*, (29) pp.25-55.
- Vargas-Hernández, J. G. (2005). Análisis de Fundamentos de la teoría institucional. *Revista digital universitaria*, 6(8).
- Vaughan, T. L. (2000). Occupational exposure to formaldehyde and wood dust and nasopharyngeal carcinoma. *Occupational & Environmental Medicine*, 57, pp. 376–384
- Wilcox, D. L., Cameron, G. T., y Xifra, J. (2006). Relaciones públicas: estrategias y tácticas. Boston, EUA: Pearson Education.



Trascender, Contabilidad y Gestión. Vol. 5, Núm. 14 (mayo - agosto del 2020).
 Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
 ISSN: 2448-6388. Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203.

La contabilidad socio ambiental, una respuesta proactiva

Socio-environmental accounting, a proactive response

María Eugenia De la Rosa Leal ¹ ; Mónica Ballesteros Grijalva ² ; Ismael Mario Gastélum Castro ³

Recibido: 30 de enero de 2020.

Aceptado: 30 de abril de 2020.

DOI: <https://doi.org/10.36791/tcg.v0i14.83>

JEL: Q6. Desarrollo y medio ambiente; Contabilidad.

Resumen

La sustentabilidad y la responsabilidad social, han alimentado un comportamiento ético y de valores sociales en las organizaciones económicas, promoviendo el ejercicio de un desarrollo comprometido, sustentable y competitivo. Esta hipótesis conceptual, debe ser estudiada desde distintas aristas, entre ellas a las herramientas de la gobernanza, que permiten planear y tomara decisiones de gestión en las organizaciones.

En este trabajo, a partir de un modelo de estudio compuesto por cuatro variables: riesgo, compromiso, conocimiento contable y enfoque ecológico se revisa la percepción y reconocimiento de aspectos socio ambientales en la operación, para implementar un sistema contable socio ambiental de forma proactiva.

El marco de estudio fue la teoría institucional, como una forma de entender los cambios culturales en las organizaciones, el estudio se aplicó entre profesionistas contables del estado de Sonora y Sinaloa, México, aplicando un análisis descriptivo y de correlación.

Los resultados eliminaron a la variable de conocimiento contable de la génesis del sistema contable socio ambiental, confirmando a las variables de riesgo, compromiso y enfoque ecológico como claves para el sistema.

Palabras clave: contabilidad, ecologismo, corporativo, México.

¹ María Eugenia De la Rosa Leal. Contador Público certificado. Maestra en Administración. Doctora en Ciencias Administrativas. Profesor investigador de tiempo completo de la Academia de Contabilidad Superior. Departamento de Contabilidad. Universidad de Sonora, México. Correo: eugenia.delarosa@unison.mx. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2039-7263>

² Mónica Ballesteros Grijalva. Contador Público. Maestra en Administración. Doctora en Administración Educativa. Profesor investigador de tiempo completo. Presidente de la Academia de Contabilidad Superior, Departamento de Contabilidad. Universidad de Sonora, México.

³ Ismael Mario Gastélum Castro. Contador Público certificado. Maestro en Administración. Doctor en Administración Educativa. Profesor investigador de tiempo completo de la Academia de Auditoría. Jefe de Departamento de Contabilidad. Universidad de Sonora, México.

Abstract

Sustainability and social responsibility have fueled ethical and social value behavior in economic organizations, promoting the exercise of committed, sustainable and competitive development. This conceptual hypothesis should be studied from different edges, including governance tools, which allow management decisions to be planned and made in organizations.

In this work, from a study model composed of four variables: risk, commitment, accounting knowledge and ecological approach, the perception and recognition of socio-environmental aspects in the operation is reviewed, to implement an environmental socio-accounting system proactively.

The framework of study was institutional theory, as a way of understanding cultural changes in organizations, the study was applied between accounting professionals from the state of Sonora and Sinaloa, Mexico, applying a descriptive and correlation analysis.

The results eliminated the accounting knowledge variable of the genesis of the socio-environmental accounting system, confirming the risk, commitment and ecological approach variables as key to the system.

Keywords: *accounting, environmentalism, corporate, Mexico.*

Introducción

Las corrientes tradicionales de administración, asumen un cambio organizacional desde un paradigma funcionalista y justifican el control de la dirección en relación con los propósitos de la organización, de forma tal, que cualquier desviación de los procesos se convierte en un reto, desconociendo la naturaleza y complejidad de la realidad (Muñoz, 2010 citado por

Suárez Pineda & Suárez Pineda, 2020).

Es a partir de la cultura y el poder de la sociología de la organización (Crozier y Friedberg 1990 citados por Suárez Pineda & Suárez Pineda, 2020), que la teoría institucional, permite establecer un marco conceptual para entender el cambio y actuación colectiva de la organización, a partir de observarla como un ente complejo, sin regularidad ni causalidades, ligados a la conciencia humana (Suárez Pineda & Suárez Pineda, 2020).

El principio de la institucionalidad integra a su vez propuesta teóricas como el isomorfismo y la legitimidad (Suárez Pineda & Suárez Pineda, 2020), cuyo avance acerca a la organización a su institucionalidad como ente colectivo, de forma tal que la legitimidad implica el reflejo de la cultura apropiada como la deseable, correcta o apropiada en el sistema de valores y creencias de la organización. Mientras el isomorfismo propone igualar estructuras de operación y funcionamiento en grupos corporativos o de competencia similar, homogeneizando elementos de la organización, ya sea por presión o por imitación.

Una estrategia instalada en las organizaciones es un sistema contable de información, que capta y genera el efecto monetario de un flujo operativo de las actividades, éste revela la situación económica y los resultados de la misma, permitiendo captar la imagen financiera actual, comparada y proyectada de la operación del negocio para distintos usuarios. Sin embargo, este sistema puede ser condicionado y desaprovechado por el tipo de gestión que no contempla a la información contable como un elemento de su institucionalidad.

En concreto el sistema contable, ordena y correlaciona la interacción de todos los actores de la organización, evaluando el impacto monetario de las actividades

económicas, en un flujo supervisado de las operaciones, permitiendo evaluar el grado de riesgo y el margen de seguridad de la organización.

La visibilidad ambiental contable, implica informar y permite detectar áreas de oportunidad, fortalezas y debilidades, en una dimensión económica y de imagen de las organizaciones económicas, que considera conceptos como: el consumo de los recursos naturales, la gestión integral de residuos de procesos productivos y otros emisiones que impactan el medio ambiente, posición que ha crecido a lo largo de más de cuarenta años, resaltando la importancia de su reconocimiento, ya que lo que no se conoce, no se controla.

La transparencia informativa, se ha afectado por la dificultad de incorporación de aspectos ambientales en el ciclo contable, ya sea por el alcance, la objetividad, o la identificación. Existiendo como información no monetaria sujeta a interpretación del elaborador de la información no financiera (Instituto Mexicano de Contadores Públicos , 2019:NIF:A3). Tomando en cuenta que el elaborador, en muchos momentos incurre nuevamente en el enfoque desarrollista clásico – crecimiento y lucro a pesar de todo-.

En la práctica común, es observable que la contabilidad no considere usualmente aspectos medioambientales o sociales, situación que es producto de las dificultades de exteriorización o interpretación de su valor y reconocimiento. Con este pensamiento, este trabajo presenta una revisión del acercamiento conceptual a un modelo de contabilidad de gestión social, como un modo de apropiación de conceptos e indicadores socio ambientales.

En este contexto, el objetivo de este trabajo fue medir el grado de construcción de un ecologismo corporativo y la factibilidad de una transparencia informativa contable, implicando la asignación de valor a los impactos en los recursos naturales utilizados o afectados

por la organización, utilizando como marco de estudio la teoría del institucionalismo y de las partes interesadas o teoría de los *stakeholders*.

En el trabajo, se examina el avance en las organizaciones de la sustentabilidad y la responsabilidad social en relación con la transparencia ambiental contable de las organizaciones económicas, describiendo un estudio aplicado en el noroeste de México, con un método de correlación a partir de dos encuestas aplicadas, una de ellas de percepción y otra de descripción. Relatando los resultados de los vacíos en la comprensión del medio ambiente como responsabilidad corporativa y el reto que enfrenta el modelo contable socio ambiental, como una respuesta pro activa.

Antecedentes

La preocupación por el medio ambiente y el efecto comunitario es la evidencia del daño y la seguridad ambiental, externada en la Cumbre de la Tierra de Rio de Janeiro (1992) que propone una agenda financiera para el pago de los costos del desarrollo sustentable (Cariño, 2000 citado por De la Rosa, 2009: 37-38).

En 1972, en la Conferencia de Estocolmo se resalta el compromiso de los industriales de enfrentar la responsabilidad socio ambiental de sus procesos de producción, impulsando el desarrollo de tecnologías verdes.

A partir de los 70s, la política ambiental, aparece en el entorno económico nacional para regular la responsabilidad empresarial con el medio ambiente, estableciendo impuestos y subsidios ambientales, integrando en los ejes de acción: la intención de mejorar la legislación ambiental, integrar al medio ambiente en otras políticas, implicar a los ciudadanos, modificar comportamientos y establecer una gestión ambiental (Jackson, 1999).

A partir de los 90, se habla de una cultural

medioambiental en las organizaciones como una interpretación racional de procesos y acciones para reducir la inseguridad de riesgo ambiental y la presión social del contexto, insertando la creencia de que el cuidado efectivo del medio ambiente es a través de la reingeniería de procesos y el uso de tecnologías ambientales, evitando desperdicios, reciclando basura y eliminando la generación de tóxicos (Martinuzzi, Huchler, & Obermayr, 2001).

Los valores, de esta cultura ambiental, se resumen en la ecoutilidad, ecoeficiencia y ecocontrol, resaltando la responsabilidad social del riesgo de daño ambiental, la ética sustentable de los grupos de trabajo y la orientación adecuada de asesorías sustentables constantes (Martinuzzi, Huchler, & Obermayr, 2001).

Una respuesta a la atención de la denuncia del riesgo ambiental de la Conferencia Ambiental y de Desarrollo de las Naciones Unidas de Río de Janeiro, Brasil, es la emisión de las normas ISO 14000 medioambiental para dar forma a un mecanismo formal de eficiencia y calidad “sustentable” mediante los sistemas de gestión medioambiental, la auditoría ambiental, los ciclos de vida de los recursos, la etiqueta medioambiental y la estandarización de aspectos ambientales de producción como: la reducción de materiales de empaque, el reciclaje de basura, el reciclaje de productos y el uso de tecnologías ambientales, que innova, reduce los contaminantes y ayuda a mejorar la imagen social y comercial de la organización (Proto & Supino, 2000).

De forma que comprender la percepción gerencial de asuntos ambientales, puede proporcionar un marco eficaz de colaboración entre las empresas, los organismos gubernamentales y ambientales, ya que el comportamiento ambiental o ecologista en las organizaciones, tiende a introducirse en ellas por distintos motivos, ya sea: de forma coercitiva por implicaciones legales; por exigencia de su comunidad;

por interés competitivo, en razón de un beneficio de sus prácticas, por políticas de mercado; por su imagen social; o finalmente como una imitación o despertar de conciencia de prácticas socio ambientales por los problemas ambientales evidentes contra su tasa de rendimiento.

Sin embargo si el mercado de consumo de la organización está desinteresado en el control y cuidado socio ambiental, la organización avanza lentamente en su cambio ecológico.

Enfoque teórico

Conforme Banerjee (2002: 178) la influencia ambiental en la estrategia corporativa está en la infancia, y no es soportada por la dirección y la gestión, lo cual cuestiona su importancia y enfoque paradigmático o estratégico.

En la organización, se enfrentan distintas posiciones:

- el paradigma ecocéntrico –el ser humano y el medio ambiente al mismo nivel (Geiger & Mozobancyk, 2011)-;
- el paradigma de desarrollo –la política social existe para asistir el desarrollo económico (Zurbriggen & Travieso, 2016)-.

Las dos anteriores, tienen como premisa principal que la evaluación del medio ambiente debe hacerse dentro de un paradigma económico, como una externalidad del negocio, con una eminente naturaleza antropocéntrica – el ser humano como centro-.

De tal manera, que las decisiones socio ambientales como asuntos por atender, se enmarcan en la lógica económica, como una conducta racional orientada a maximizar la inversión.

El enfoque socio ambiental, pretende desarrollar principios de desarrollo sostenible en la organización,

así como promover un cambio en la posición política y de gestión directiva del medio ambiente. Una posible ventaja en esta apropiación del medio ambiente y el compromiso social de las organizaciones, es la institucionalización legal desde los años 70, a través de normas, convenios y tratados comerciales de competitividad internacional en una propuesta de ganar-ganar, con beneficio común.

La opacidad informativa de los conceptos ambientales sigue manteniendo la visión tradicional de maximizar los beneficios para los accionistas (Friedman, 1962 citado por Banerjee, 2002), en razón de que son socios legítimos de la empresa, estando un tanto obscura la aplicación del concepto de otras partes interesadas para evaluar el desempeño social de las corporaciones, prevaleciendo la teoría de la firma. La cual identifica el alcance de la participación de las decisiones de la empresa a partir de la coordinación de sus recursos, su participación en el mercado y su resultado en costos de transacción (Tarzijan, 2008), en una entidad corporativa.

Bebbington y Gray (1993 citados por Banerjee, 2002), sostienen que es importante distinguir los intereses de las partes interesadas y las cuestiones sociales, de manera que una empresa debe ser evaluada por su comportamiento económico y su desempeño social. A la vez Clarkson (1995 citado por Banerjee, 2002) argumenta que el enfoque de información debe ser hacia las partes interesadas. Lo cual lleva a la importancia de aclarar el enfoque de partes interesadas (Wood, 1991 citado por Banerjee, 2002).

Las partes interesadas de la teoría de los *stakeholders* involucran el papel social del negocio, en donde, los interesados además de los inversionistas, consideran al público interior y exterior, los cuales son los trabajadores directos, indirectos, autoridades, proveedores, acreedores, competencia y comunidad aledaña o de impacto en el ciclo del producto. De

manera que el control o disminución de efectos negativos por producción y/o operación son de interés de todos.

Las cuestiones ambientales, inician con el proceso de instalación y crecen en el proceso activo de fabricación o servicios, en cada paso se genera algún tipo de impacto o riesgo que pueden ser disminuidos o aumentados por el comportamiento de los tomadores de decisión y la conceptualización de las situaciones socio ambientales. La esencia ecológica depende del momento en que estos asuntos se instrumentan en la planeación o reingeniería del proceso.

Por su parte, las teorías de contabilidad de gestión y la contabilidad social, se centran en un sistema al servicio de usuarios internos de la organización, cuyo propósito es utilizar los informes contables para la toma de decisiones, a la vez de permitir medir la eficiencia de las acciones y decisiones tomadas por los administradores en sus actos de gestión, es de hecho una contabilidad directiva. Mientras la contabilidad social supone dos sentidos: la presentación de costos y beneficios del impacto del comportamiento social y la generación de un informe social (Gray, Owen, 1996 citados por Llena, Moneva y Hernández 2007). Dando entre ambas un sentido social a la gestión que se enfrenta cotidianamente a lo lógica económica del mejor negocio con el mayor rendimiento.

La teoría normativa contable, en nuestro país la pronuncia el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su calidad de organismo nacional de agrupación profesional contable, como una serie de instrucciones para orientar a los contadores públicos en el registro de los hechos económicos de las entidades y evitar que la información final al usuario pierda su utilidad y confiabilidad (Instituto Mexicano de Contadores Públicos , 2019: 11-13). En el mismo sentido a nivel internacional el Comité de Estándares Contables

Internacionales (IASB. International Accounting Standards Bureau) emitió una serie de normas contables para que la información contable no pierda su utilidad y confiabilidad en los mercados internacionales, y represente fielmente la realidad económica de las empresas (Choi Frederick & Mueller Gerhard, 1992:257-261).

En su avance conceptual las Normas de Información Financiera (NIF) en México, y su socialización en el uso, se han integrado como manuales técnicos de operación contable, en busca de una estrategia de integración con las economías internacionales, y una forma de apertura del modelo contable nacional armonizado con normas contables de diferentes países (Gracida, 2016). Estas normas responden a una interpretación de la contabilidad como técnica, quitándole su riqueza de ciencia contable

En el año 2000, en razón de los sucesos fraudulentos de Enron, World Com y Andersen, se da énfasis a la transparencia informativa, involucrando a la contabilidad en la revelación de la gestión y el escrutinio de los resultados en una apertura comunitaria. Esperando de forma implícita que la información tenga la claridad y amplitud necesaria para conocer la calidad, hechos y consecuencias de los actos realizados.

Contablemente, las implicaciones técnicas para captar el efecto de la responsabilidad socio ambiental en las organizaciones es complicado, debido a la externalización e interiorización de sus conceptos e indicadores contables en la operación. Ya que la técnica indica, que sólo podrán incluirse en los registros, aquellos conceptos que pueden ser identificados claramente, valuados y objetivizados como eventos económicos de la firma.

Aceptado el compromiso de responsabilidad social en

la organización –condición necesaria-, el reto profesional contable, es entonces lograr que la información final revele una imagen fiel que concilie el interés económico y la misión social. Para lograrlo, lo primero es reconocer las limitaciones del sistema contable y las barreras teóricas por superar para conceptualizar en la teoría contable los eventos de compromiso ambiental, laboral y social.

Limitaciones, a las que se agrega el modelo contable nacional que cubre las necesidades del tipo de negocios, influido por las variables económicas y culturales de cada país. Modelo que establece un patrón de registro de eventos económicos especializado o general que combina conceptos, criterios de reconocimiento y de asignación de valor, unidos por un sistema tecnológico para finalmente otorgar significación contable.

Operativamente, un modelo teórico contable, establece un patrón de fundamentos de una estructura de criterios de: unidad monetaria, valuación de recursos, obligaciones y mantenimiento de capital como una propuesta de conceptos de registro de la evolución patrimonial (Arguello, 2000).

En éste modelo, la unidad monetaria puede ser: heterogénea nominal u homogénea; la valuación a costo histórico o valores corrientes y el capital a mantener: financiero de enfoque en los propietarios y operativo o de enfoque del ente (Arguello, 2000). . En términos generales, existen dos modelos contables básicos: el modelo anglosajón y el modelo continental, cuya diferencia es el grado de desarrollo de los registros y las características de los tipos de negocios de la zona de aplicación.

Por otro lado, existen las Normas de Información Financiera, como disposiciones contables sugeridas, para la armonización internacional de las prácticas

contables de registro, presentación y revelación con el enfoque de competitividad informativa internacional, para permitir medir y comparar la información contable con entidades similares a nivel global. El modelo que contempla a las normas, es anglosajón, con una clara orientación hacia el inversor financiero.

Las NIF buscan desarrollar y establecer mecanismos informativos que monitorean las prácticas de registro y revelación de los conceptos de los estados financieros (Martínez, Prado, & Fernández, 2012). Cuidando y evitando la manipulación de información, ante un ambiente de descreimiento sobre la contabilidad y la información financiera que genera, atendiendo su falta de transparencia informativa. Así, el uso de las Normas de Información como estructura a seguir, reúne y operacionaliza los modelos contables para recuperar la credibilidad de la información contable.

El uso de las Normas de Información Financiera (NIF), se ha generalizado a partir del impulso del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, provocando diferencias nacionales de interpretación en su aplicación, contradiciendo su objetivo original de armonizar las prácticas nacionales de contabilización y presentación de la información financiera. Provocando adicionalmente una pérdida del conocimiento contable por su sustitución técnica de las normas.

Sin embargo, en este esfuerzo de armonización de normas contables, México se ha sumergido en una miscelánea normativa contable que cada año, propone, ausculta y emite distintas series, sin considerar la existencia del capital intelectual; la amalgama de una gestión social con la financiera; y la gestión de recursos e intangibles ambientales. Utilizando como argumento que tanto el capital humano y el impacto al medio ambiente, desde una visión funcionalista, no son propiedad ni resultado de la inversión de los accionistas

Así, en México el modelo contable se identifica con el patrón continental cuyas características son: el alto grado de especialización y sofisticación en sus conceptos; la existencia de normas contables para un usuario general; regulación del ejercicio profesional por organismos representativos; y la generación de estados contables flexibles (De la Rosa, 2000: 11-16). Sumando la participación cada vez más activa de las regulaciones tributarias en la normatividad contable.

Regresando a la revisión ontológica de la contabilidad para enfrentar el reto de revelación de la gestión de socio ambiental, el paradigma del usuario nos da la llave para transitar de un usuario limitado por el alcance de los sucesos captados a un usuario social que mide la gestión y las características de compromiso de la misma.

No perdamos, de vista que la contabilidad, es una herramienta de decisión de la gestión y gobernanza, cuya estructura depende de la capacidad informativa, experiencia y preparación del cuerpo contable de la organización que otorga un valor agregado y protagonismo en su uso efectivo. Existiendo como hecho común, que los estados contables no incluyen *per se* todos los eventos que la administración considera relevantes, por lo cual, son complementados o sustituidos con otros informes: de producción, de personal, de ventas, etc., que cubren los vacíos de la información, induciendo en ocasiones que los estados contables sean innecesarios o sustituibles, por su incapacidad para representar la realidad económica completa de la empresa (De la Rosa, 1989: 65-68).

En los Sistemas de Información General, a fin de reflejar la realidad de la gestión medioambiental, se han propuesto instrumentos para captar la información relativa, entre ellos los estados contables. Para lograrlo, la contabilidad, se apoya con la adopción de tecnologías informáticas y la atención de conceptos con

implicaciones contingentes y de identificación como: el tratamiento contable de los costos financieros, el valor de la investigación y desarrollo entre otros.

La contabilidad como herramienta de la gestión, debe revelar la información que otorgue una imagen fiel de una organización. La información contable debe permitir tomar decisiones a los interesados directos y a terceros interesados.

En un sentido funcionalista, es necesario adoptar una postura crítica, he involucrar a la contabilidad en la transformación social, económica y política (Archel, 2007: 9-11). La posición de la contabilidad, debe orientarse y tener iniciativas proactivas, para buscar soluciones y asumir criterios para el registro de actividades socio ambientales, relacionadas con la organización.

Estudio de la visibilidad contable socio ambiental

A fin de detectar la interpretación e interiorización socio ambiental en las organizaciones económicas que operan en el noroeste de México, se aplicaron dos cuestionarios cerrados de febrero a mayo de 2020 en el noroeste de México: Sonora y Sinaloa.

La población de estudio, estuvo compuesta por contadores públicos ejerciendo en organizaciones

públicas y privadas, de acuerdo con la sectorización del uso de capital: públicas, sector gobierno capital público; privadas, capital privado con enfoque de negocio.

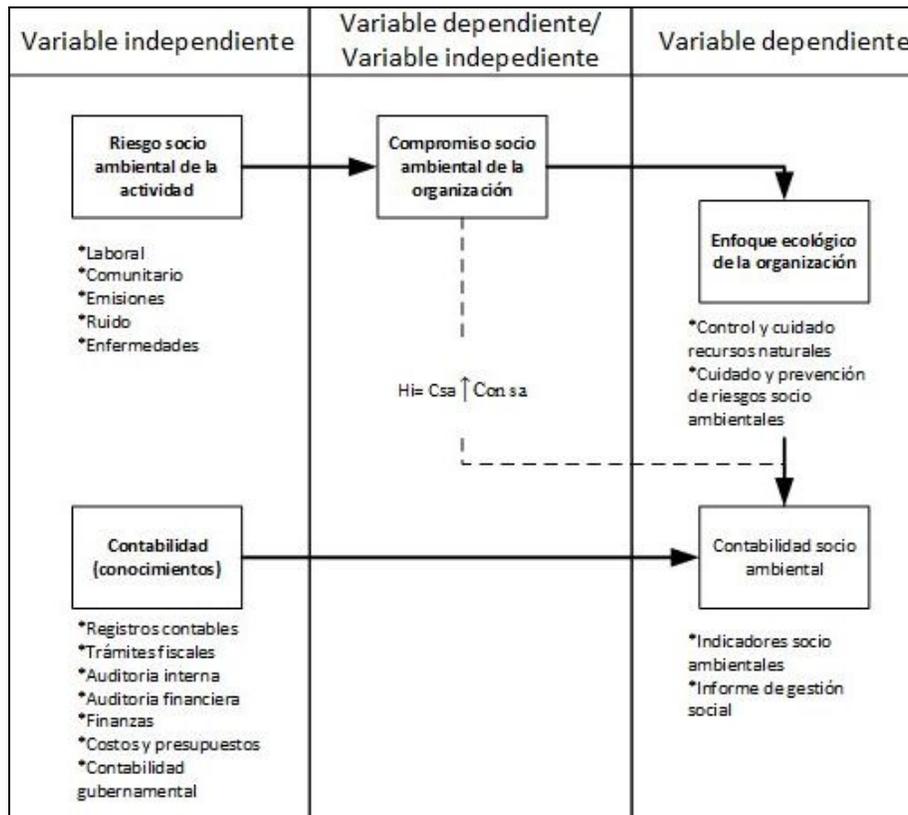
La elección de los sujetos de estudio, fue por el interés de descubrir la apropiación de los conceptos socio ambientales en los responsables de la información contable. El objeto de estudio, fueron los impactos socio ambientales de la actividad, identificando su naturaleza e interiorización en la gobernanza, el enfoque ecológico de la organización y la conformación de su institucionalidad.

Entendiendo que la teoría de la institucionalidad, reconoce la autoridad y gobernanza de organismos e instituciones y la legítima en su posición, confiriéndole la facultad de establecer marcos de actuación, control y supervisión entre actores (Vargas, 2005).

La pregunta de investigación fue ¿Qué conceptos socio ambientales se toman en cuenta en las organizaciones?

Se utilizaron dos cuestionarios de preguntas cerradas, con ítems de las variables: compromiso socio ambiental, conceptos socio ambientales, riesgos socio ambientales y visibilidad contable, analizando su correlación. El modelo conceptual se presenta en la figura 1.

Figura 1. Modelo conceptual de investigación



Fuente: Elaboración propia.

En el modelo de investigación, se establecieron de inicio dos variables independientes: el riesgo socio ambiental de la actividad y el conocimiento contable de los profesionistas especialistas en la información financiera, ubicadas como punto de origen del convencimiento de introducir una contabilidad socio ambiental proactiva.

A partir del riesgo socio ambiental, se incluyen las características del compromiso socio ambiental de la organización, convirtiéndose en una variable independiente que influye en el tipo de ecologismo corporativo o visión ecológica de la organización. Esta

construcción permite el desarrollo de información contable socio ambiental, necesaria para la gobernanza y la integración de la legitimidad institucional.

La hipótesis principal de investigación fue:

$$Hi = Csa \uparrow Con sa$$

En donde Csa = Compromiso socio ambiental, influye positivamente en la Con sa = Contabilidad socio ambiental.

Conocimiento contable socio ambiental

Con el estudio aplicado se analizó el grado de

competencia de los encuestados en base en su formación y experiencia profesional, para opinar acerca de conceptos socio ambientales en su organización y su posibilidad de contabilización.

La composición de la muestra, tuvo la siguiente proporción relativa.

Tabla 1. Composición de la muestra estudiada

<i>Sector</i>	<i>Valor relativo</i>
Docencia	39 %
Público	28 %
Empresas	17 %
Independiente	16 %
Total	100 %

Fuente: Elaboración propia, estudio de campo.

La muestra de estudio, estuvo representada en un 39% por contadores en la academia, y 28% en el sector gobierno, mientras el sector empresas e independiente no rebasan el 20%, la proporción se confrontó con el tiempo de experiencia, el cual es de 14 años en

promedio. Con la observación de que los académicos, tienen experiencia previa de ejercicio profesional y sólo un 10% no la ha tenido.

El *expertise* profesional contable de la muestra, se representa en el gráfico 1.

Gráfico 1. *Expertise contable*



Fuente: Elaboración propia, estudio de campo.

El *expertise* declarado como grado de pericia contable, denota un dominio de registros contables, cálculos, trámites fiscales, cálculo de costos y presupuestos con un valor cercano al 30% cada uno, siendo las tres líneas, el perfil profesional funcional de los contadores públicos.

En menor presencia, se demostraron el manejo

financiero, gubernamental y de auditoría. Este resultado permite confirmar que la muestra tiene el conocimiento necesario para analizar y establecer los parámetros de decisión y evaluación de conceptos socio ambientales.

En relación con el conocimiento e importancia de información de conceptos socio ambientales, se encontró lo siguiente (tabla 2):

Tabla 2. Conocimiento e importancia contable de información socio ambiental en la organización

Concepto	Valor
Conocimiento conceptos socio ambientales	
Los contadores públicos necesitan trabajar en forma interdisciplinaria para manejar asuntos socio ambientales	42 %
Los contadores necesitan especializarse en asuntos socio ambientales	33 %
Los contadores públicos conocen los reglamentos ambientales	25 %
Suma	100 %

Tabla 2. Continuación...

Concepto	Valor
Importancia de la información de conceptos socio ambientales	
La información socio ambiental es importante junto con otros conceptos operativos	58 %
La información socio ambiental debe presentarse por separado de otros conceptos	33 %
La información socio ambiental no es necesaria	9 %
Suma	100 %
Correlación entre conocimiento e información socio ambiental	-1

Fuente: Elaboración propia.

La tabla anterior, refleja la formación profesional y evaluación de la capacidad para contabilizar asuntos socio ambientales, los resultados indican una baja formación para atender estos conceptos en un 55%, la sugerencia de un trabajo interdisciplinario para hacerlo 42%. El reconocimiento de la importancia de la información socio ambiental en la contabilidad común en un 58% y como información especial en un 33%, y un 10% que no la considera necesaria, valor que en términos contables se califica de importancia relativa al concepto de interés.

El coeficiente de correlación entre el conocimiento contable y la información socio ambiental es negativo, lo cual indica que no existe tal relación, quedando débil el argumento de una contabilidad socio ambiental desde un enfoque de los hacedores de la información financiera, confirmando que el informe contable socio

ambiental no está posicionado en la mente de los contadores públicos, lo cual no permite confirmar la influencia del conocimiento contable como variable en la posición proactiva de una contabilidad socio ambiental.

La contabilidad socio ambiental proactiva, es en sí una respuesta para aprender y desarrollar alternativas profesionales de información financiera relativas en primer momento a los impactos negativos de la actividad de cada organización, en el uso de recursos naturales, la generación de emisiones de todo tipo y el efecto en la salud laboral y comunitaria.

Con los resultados obtenidos en el estudio de campo del conocimiento contable y la información socio ambiental, se comprueba un vacío y desconocimiento profesional a pesar del interés, para atender e interiorizar en la información financiera aspectos socio ambientales.

Compromiso socio ambiental

Siguiendo la ruta del modelo conceptual el riesgo y compromiso socio ambiental de la organización se

dividió en dos aspectos: laborales y medioambientales, conforme el detalle de la tabla 3.

Tabla 3. Riesgo y aspectos socio ambientales presentes en las organizaciones

Riesgo socio ambiental presente	
Enfermedades y/o infecciones laborales	28 %
Cortaduras y/o accidentes laborales	24 %
Incendios	20 %
Aromas fuertes interiores	16 %
Stress	8 %
Explosiones	4 %
Suma	100 %
Aspectos ambientales presentes	
Reciclaje de materiales	35 %
Reúso de materiales y empaques	20 %
Recolección y tratamiento de residuos sólidos	10 %
Emisión de aromas o humos	5 %
Emisión de ruido interno y/o externo	5 %
Recolección y tratamiento de residuos tóxicos	5 %
Derrames	5 %

Tabla 3. Continuación...

Riesgo socio ambiental presente	
Ninguno	15 %
Suma	100 %
Correlación entre riesgo y aspectos socio ambientales	0.3454513

Fuente: Elaboración propia. Análisis de resultados.

Como se lee en la tabla, el riesgo socio ambiental estimado detectado se distribuye entre el 30% y el 20%, entre situaciones laborales como enfermedades, infecciones 28 % y cortaduras o accidentes 24% ambas directamente relacionadas con el trabajo, a las que se suma el riesgo respiratorio de aromas fuertes 16 %, e indirectos como stress 8 % y explosiones 4% .

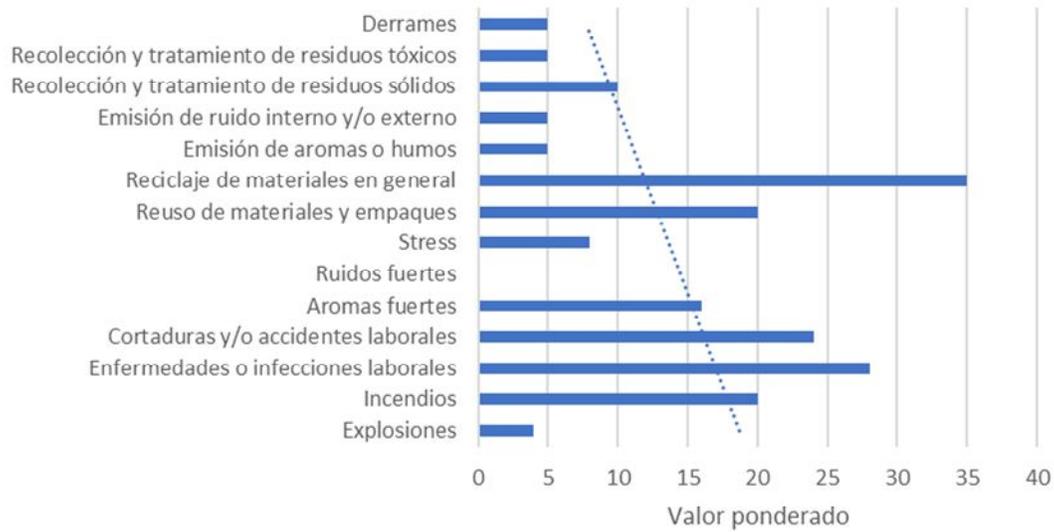
En contrapartida se encontraron siete aspectos ambientales evidentes, entre los cuales están el reúso 20% y reciclaje 35%, cumpliendo con la regla de las 3R para reducir el volumen de residuos como una conducta generalizada de valor sustentable compartido, los demás conceptos presentan un valor relativo de bajo significado entre el 10 y el 5%, entre ellos recolección y tratamiento de residuos sólidos 10%, recolección y tratamiento de residuos tóxicos, aromas, humos, ruido y derrames cada uno 5%.

Para interpretar el resultado es necesario tomar en cuenta que la población muestreada tiene un *expertise* (grafico 1), dentro los perfiles especializados de la profesión contable, lo que explica la percepción de riesgo socio ambiental y de los aspectos ambientales encontrados dentro de un criterio conservador de percepción de la responsabilidad y la sustentabilidad de las organizaciones económicas.

La correlación entre el riesgo socio ambiental y los aspectos socio ambientales es de 0.34545127 como relación positiva en desarrollo en las organizaciones estudiadas.

Otra manera de interpretar los resultados, se presenta en el gráfico 2 Relación socio ambiental contra aspectos ambientales en las organizaciones.

Gráfico 2. Relación riesgo socio ambiental vs aspectos ambientales encontrados en las organizaciones



Fuente: Elaboración propia, análisis de resultados.

Comparando el riesgo socio ambiental contra los aspectos ambientales encontrados, la tendencia de atención y percepción la dan los tratamientos de residuos sólidos, dejando arriba de la tendencia las acciones de enfermedades y accidentes laborales de tipo profesional y bajo de ella situaciones contingentes como stress y explosiones. Este tipo de análisis establece conceptos que pueden ser captados en la contabilidad socio ambiental con valores específicos, de monitoreo, de recuperación o de prevención, a la vez de permitir un detalle de cada concepto.

Estos resultados, permiten retomar la propuesta proactiva de la contabilidad socio ambiental, con la relación entre las variables de riesgo socio ambiental y conducta de la organización de la actividad, para integrar el enfoque ecológico y el inicio de un ecologismo corporativo, que une la orientación medioambiental y la estrategia medioambiental en la organización.

La implicación de las variables riesgo, compromiso y enfoque socio ambiental (figura 1) de la organización son los elementos clave para cimentar una contabilidad socio ambiental, a partir del control, cuidado y prevención. Cuyos indicadores son laborales, ambientales y de gestión social, fortaleciendo la institucionalidad de la organización con aspectos culturales y estructurales para lograrlo, estableciendo el marco de referencia para el desarrollo de los indicadores y forma de la contabilidad socio ambiental.

Conclusiones

El poder y la cultura distinguen a las organizaciones en su operación y la proyección de su imagen social, ambas integran una personalidad propia que refleja un marco conceptual de actuación que legitima o pone en duda socialmente a la propia entidad.

En la figura de la entidad, se integran distintas conductas, sin espacios de causalidad, ni regularidades,

sumando comportamientos colectivos, para integrar una institución compleja y particular, que requiere información para ejercer una gobernanza racional y efectiva.

En las decisiones operativas, el efecto socio ambiental está presente, de tal manera que una respuesta de atención de la información necesaria para ello, puede ser un sistema contable con enfoque socio ambiental, que permita medir y conocer el resultado de riesgos inherentes a la actividad.

La contabilidad, es una herramienta de decisión de la gestión y gobernanza, cuya capacidad depende de la capacidad informativa, experiencia y preparación del cuerpo contable de la organización.

El enfoque socio ambiental, desarrolla los principios de desarrollo sostenible, otorga un valor agregado de compromiso social en las organizaciones y da una apertura a la competitividad internacional en una propuesta de ganar-ganar.

La opacidad informativa de los conceptos ambientales que están presentes en la operación cotidiana de las organizaciones, provoca una falta de transparencia y de control de aspectos significativos con implicaciones laborales, productivas y sociales. El reto contable, es lograr que la información final revele una imagen fiel que concilie el interés económico y la misión social de las organizaciones, siendo necesario adoptar una postura crítica, he involucrar a la contabilidad en la transformación social, económica y política.

Las cuestiones ambientales, inician desde la instalación y crecen en cada fase de la actividad, en razón del riesgo inherente que puede ser disminuido o aumentado por las decisiones y la percepción del

compromiso socio ambiental de la organización.

Con el estudio aplicado, se detectó la baja preparación de profesionistas contables para el diseño e implementación de una contabilidad socio ambiental, para lo cual se sugiere un trabajo interdisciplinario y rescatar el conocimiento científico contable, afectado por la imposición del sistema contable como técnica.

En el sentido anterior, ha sido el modelo contable de normas de información, el que ha quitado a la contabilidad su capacidad para responder a distintos usuarios y a su vez generar el sistema contable socio ambiental y generar un informe financiero de esa naturaleza.

La visibilidad ambiental contable, obedece a tres variables principales en su objetivación e interiorización: el análisis de riesgos socio ambientales, el reconocimiento del compromiso socio ambiental su alcance y el enfoque ecológico. Variables todas que conforman un ecologismo corporativo

Los conceptos socio ambientales, existen y se reconocen en la operación de las organizaciones, como punto de partida para desarrollar la naturaleza proactiva de la contabilidad socio ambiental, lo cual es factible.

Referencias

- Archel, P. (2007). *Teoría e investigación crítica en contabilidad. Un estudio de caso*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- Arguello, G. (2000). *Apuntes de Cátedra*. Obtenido de Resumen-Modelos-Cotnables-Teoría: <https://es.scribd.com/document/261591729/Resumen-Modelos-Contable.Teoría>

- Banerjee, S. B. (2002). Corporate environmentalism. The construct and its measurement. *Journal of Business Research*, 177-191.
- Choi Frederick, D. S., y Mueller Gerhard, G. (1992). *International Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- De la Rosa Leal, M. E. (1989). El uso real de los estados financieros. Contaduría Pública. Instituto Mexicano de Contadores Públicos: México.
- De la Rosa Leal, M. E. (2000). Un modelo contable nacional en el 2000l. Vértice Universitario. Universidad de Sonora. (julio-septiembre). Hermosillo México. Pp. 11-16.
- De la Rosa Leal, M. E. (2009). *Modelo de costos medioambientales contables. Caso industria maquiladora*. México : Plaza y Valdés.
- Geiger, S. M., y Mozobancyk, S. (2011). Paradigmas ambientales y conductas sustentables: diferencias entre activistas ambientales y población general. *III Congreso Internacional de Investigación y Práctica Profesional en Psicología*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Pp.122-126.
- Gracida Romo, J. J. (2016). Historia Económica de las NIF en Mexico. En De la Rosa Leal, M.E., *Aplicación de las Normas de Información Financiera, Serie C, Conceptos específicos*. Hermosillo, Sonora: Universidad de Sonora. Pp. 19-26.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2019). *Normas de Información Financiera*. México: IMCP.
- Jackson, T. (1999). The employment and productivity effects of environmental taxation: additional dividends or added distractions? *Revista Journal of environmental planning and management*. Ed. Carfax Publishing. (Vol. 43 Issue 3). Pp. 389-406.
- Llena F., Moneva J. M., y Hernández B. (2007). Environmental disclosures and compulsory accounting standards: the case of spanish annual reports. *Business Strategy and the Environment*, 16, 50-63.
- Martinuzzi, A., Huchler, E., y Obermay, B. (2001). Eco Profit. *Revista*. Ed. Institute of environmentla economics and management. Austria. Pp.83-96.
- Martínez Ferrero, J., Prado Lorenzo, J. M., y Fernández Fernández, J. M. (2012). Responsabilidad Social Corporativa vs Responsabilidad Contable. *Spanish Accounting Review*, 32-45.
- Proto, M., y Supino S. (2000). Ecomanagement quality system: ISO 14000. *Revista Total Quality Management*. Salerno, Italy: Ed. Taylor and Francis Ltd. (Vol. 11 Nos. 4, 5 y 6). Pp. 767-772.
- Suárez Pineda, L., y Suárez Pineda, M. (2020). Cambio en las estructuras de significación en organizaciones de pequeños productores. Una comprensión desde la teoría institucional. *Revista Encuentros*, 18(1), 119-128. doi:10.15665/encuent.v18i01.2162
- Vargas Hernández, J. G. (2005). Análisis de fundamentos de la teoría institucional. *Revista Digital Universitaria*, 2-21.
- Zurbriggen, C., y Travieso, E. (2016). Hacia un nuevo Estado desarrollista: desafíos para América Latina. *Perfiles Latinoamericanos*, 24(47), 259-281. doi:10.18504/pl2447-004-2016



Trascender, Contabilidad y Gestión. Vol. 5, Núm. 14 (mayo - agosto del 2020).
 Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
 ISSN: 2448-6388. Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203.



Tecnologías para la mejora de la transparencia

Technologies for improving transparency

Marco Antonio Ross Ibarra ¹

Recibido: 15 de diciembre de 2019.

Aceptado: 20 de marzo de 2020.

DOI: <https://doi.org/10.36791/tcg.v0i14.84>

JEL: M15. Gestión de la tecnología de la información.

Resumen

En este trabajo se analiza la transparencia, así como se observan las herramientas de las tecnologías de la información que han estado mejorando la eficiencia de la transparencia en múltiples campos.

Debemos aclarar, que la transparencia no es algo nuevo, lo que, si es novedoso, es como se ha adaptado dentro de múltiples campos profesionales, usualmente pensamos en la transparencia como algo único del gobierno y su rendición de cuentas, pero la transparencia es algo mucho más adaptable.

A través de este trabajo se mostrarán múltiples ejemplos de las tecnologías de la información que convierten a la transparencia en una herramienta para la mejora continua, para ofrecer sugerencias dentro de los múltiples ámbitos profesionales, demostrando los beneficios que han traído en otras áreas.

Palabras clave: transparencia, tecnologías, información.

Abstract

This paper analyzes transparency, and it looks the tools that technology of information that are making great advances in the efficiency and transparency in multiple fields.

We should clarify that transparency is not something new, what is indeed new, is how it has been adapted into multiple professional fields, usually we think in transparency as a tool of government, but it is something much bigger.

Through this work we get to see multiple examples of technologies that turn transparency into a tool for the continue advancement to offer advice through multiple fields, showing the benefits that it brings to other areas.

Keywords: transparency, technology, information.

¹ Marco Antonio Ross Ibarra. Contador Público. Master en Fiscalización y Control Gubernamental. Auditor del Instituto Superior de Auditoría y Fiscalización. Correo: marcorossmx@gmail.com

Antecedentes

Las tecnologías de la información no son un tema nuevo, sabemos que están presentes en múltiples campos y en muchas áreas, lo que no sabemos es cómo funcionan estas en otros campos, o incluso como se han tornado en herramientas para la transparencia.

Estas tecnologías vienen de maneras tan sencillas como la entrada de los softwares estadísticos que nos permiten la captura de datos para el desarrollo de bases de datos que permiten análisis históricos del desarrollo de los proyectos o estudios que se manejan.

La transparencia es una herramienta que se necesita y beneficia a todos los que se involucran, y a veces no se logra notar, pero está ahí. Un caso interesante fue el del 2000 en el estudio publicado “*To Err is Human: Building a Safer Healthcare System (Institute of Medicine, 2000)*”.

El estudio publicado en ese entonces, hablaba de errores médicos que costaron vidas y pudieron haberse solucionado de manera sencilla, simplemente con mejor comunicación entre paciente y doctor.

La *National Patient Safety Foundation*, (NPSF por sus siglas en Inglés) escribió en 2015 un reporte donde hablaba de la transparencia, ofreciendo la definición que se ha mantenido a la fecha por los médicos: *Transparency the free, uninhibited Flow of information that is open to the scrutiny of the others* (National Patient Safety Foundation, 2015, p. vii).

Y es esta definición que yo aprovecho, puesto que toca un punto muy importante, la transparencia es el flujo libre desinhibido para la información, y en nuestro mundo tenemos que aprovechar las mismas tecnologías de la información para esto.

Es por eso que la transparencia es algo que no solo se enfoca en un área, si no que en múltiples áreas permite una labor más sencilla, un ejemplo de esto es como se

aplican los recientes *smart contracts*. Estos son contratos digitales transparentes. La información en ellas es clara, y aunque cualquiera puede verlos, están altamente encriptados para protegerlos de la edición de un tercero.

Don Tapscott autor del libro *Wikinomics*, y el libro más reciente en 2016 *Blockchain Revolution: How the Technology Behind Bitcoin is Changing Money, Business and the World*. Toca en su libro sobre la *blockchain*, un asunto muy particular, que es la diferencia entre lo que es la privacidad y la libertad.

“*It is no accident that Germany is the leading privacy and data protection country in the world. They had to endure the abuses of the Third Reich and the complete cessation of all of their freedoms, which started with the complete removal of their privacy. When that ended, they said, ‘Never again.’*” (p. 27) –Ann Cavoukian, Executive Director of the Privacy and Big Data Institute at Ryerson University (Tapscott y Williams, 2016).

La privacidad y la transparencia no chocan realmente entre ellas. La transparencia en cambio se define como la cualidad de transparente, concepto que hemos tomado para decir que la transparencia es una cualidad de que las cosas se muestran tal y como son sin ocultar nada.

Estos conceptos podrían tomarse como contradictorios entre ellos, pues pedimos transparencia, y algunos suponen que esa transparencia afectara la vida privada. La verdad es que no funciona así, la transparencia implica sepamos como suceden las operaciones y en qué consisten, pero sin afectar la privacidad de los miembros de la operación.

La transparencia supone como se mueven los números, que sepamos como funciona todo dentro del sistema y que se nos pueda explicar de manera comprensible para todos. Esto mismo no toca la privacidad, no afecta a los involucrados en las operaciones dentro del sistema.

Sabemos sus roles y sus obligaciones, la transparencia nos revela esa información, pero en ningún momento expone la vida privada de las mismas, solo lo que realmente nos concierne saber por su puesto y obligación dentro del sistema del que forman parte.

La privacidad y la transparencia no son en ningún momento enemigas, la transparencia respeta la privacidad de las personas puesto que su foco de aplicación no recae en estas, si no en el sistema del que se forme parte como anteriormente se menciona.

Citando una vez más a Don Tapscott, en su libro *Wikinomics: How mass collaboration changes everything* (Tapscott y Williams, 2010). Nos muestra como en nuestro mundo altamente globalizado las cosas han cambiado, y necesitamos más transparencia para el control de las mismas operaciones, así como aprovechar las ventajas tecnológicas presentadas.

La transparencia en ningún punto contradice la privacidad de las personas, y con las tecnologías y las herramientas nuevas podemos manejar de manera correcta estas para poder sacar el máximo provecho a la transparencia.

Las tecnologías de la información han cambiado como manejamos las operaciones, han realmente traído un panorama nuevo a lo que estábamos acostumbrados.

Hemos visto también el rol que nos da la transparencia en los grandes negocios (Nunkoo, Ribeiro, Sunnassee y Gursay, 2018), así como hemos visto en ejemplos históricos como la transparencia abre múltiples puertas (Smith, 2018).

Incluso en el mundo digital la transparencia y la privacidad toman roles importantes que se respetan y se ven en las políticas mismas de los países (Crain, 2016).

Oliveira y Cappelli ya han observado el tema de las organizaciones y su transparencia, dándonos los mismos ejemplos de las ventajas anteriormente analizadas por otros (De Oliveira Almeida, Cappelli y Maciel, 2018).

Incluso la transparencia tiene un efecto de mediación para las relaciones sociales y corporativas de los negocios (Baraibar-Diez y Luna, 2018), hemos visto un mundo en el que la tecnología nos abre puertas, y la transparencia las mantiene abiertas, y lo que es más, las expande.

Actualmente incluso vemos ejemplos de la transparencia como herramienta de confianza con los consumidores en el mercado en línea que fluctúa a altas velocidades (Stevens et al., 2018). Un mercado que cabe mencionar, se ha tomado tan en serio la transparencia que cada vez se vuelve más claro para los consumidores.

Podemos ver esto en hechos tan sencillos como que ahora cuando se compra algo en línea se puede rastrear, se puede saber en todo momento a través de que aduanas ha pasado el paquete, se puede saber quién lo recibe y a qué hora. La transparencia nos da confianza en el servicio, al darnos una visión clara de los procesos.

La transparencia es una herramienta tan grande como la tecnología. Los miedos de las personas a comprar en línea antes eran más grandes, y bastante justificables.

Ahora tenemos seguridad y confianza, y esta no nace solamente de la calidad del servicio, se basa en el hecho tangible de que se puede saber en todo momento lo que pasa en el proceso. Es esto lo que hace que la tecnología de la *blockchain* sea tan fuerte.

La confianza que viene con la transparencia, la *blockchain* son los datos de la información que todos pueden ver, en todo momento, sin restricciones, y es lo mismo que hace tan útiles a los *smart contracts*.

Un *smart contract* tiene la función de que se puede observar igual en todo momento y se puede rastrear su progreso. Pero, lo que es más, elimina el concepto de la intermediación de partes. A veces las corporaciones tienen todo el acceso a la información, lo cual dificulta la transparencia.

Con estas tecnologías se elimina la necesidad de intermediarios para el acceso a la información, puesto que la información es accesible en todo momento gracias a los avances de las tecnologías de la información y las políticas de transparencia que le dan confianza y fuerza en el respaldo a su uso. Lo cual me lleva al problema de esta investigación.

El problema de investigación

Sabemos que en ocasiones los problemas de la transparencia son más relacionados a cuestiones actitudinales y de conocimiento (Král y Cuskelly, 2018), y en lo referente a los problemas de las nuevas tecnologías recae en el hecho de que no hay el personal capacitado para su implementación.

Cuestiones como esta traen consigo un atraso al paso del avance tecnológico y de la aplicación de nuevas tecnologías para la facilidad del desarrollo. Hay tecnologías muy nuevas, pero se tiende a desconfiar, o no se gusta de poner a prueba.

La brecha tecnológica también juega un papel importante en las dificultades para la aplicación de las nuevas Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) sabemos que hay múltiples beneficios de buscar el avance tecnológico, pero hay falta de infraestructura necesaria, en el 2015, se inició el proyecto de red de México Conectado, que si bien ha ido en avance aún no se cumple el objetivo de red para todos.

Las tecnologías ya están existentes, y su aplicación es posible, pero se debe tener un equipo para ellas, lo cual me lleva a la justificación de este trabajo.

Justificación

Hay múltiples áreas donde se puede aprovechar las nuevas tecnologías para apoyar a la transparencia, hay muchos campos de aprovechamiento. Tenemos antecedentes muy recientes de las ventajas de la transparencia, y es una herramienta que no es difícil de aplicar, no es realmente intrusivo en las labores, incluso permite mejores avances. Y combinándola con las herramientas de las TIC (Tecnologías de la Información y la Comunicación), nos permite una mejora constante de las mismas.

Además, las tecnologías para la transparencia no chocan con la privacidad de los negocios ni de las personas involucradas, la transparencia es una herramienta que permite generar no solo beneficios, si no también permite generar una mayor confianza con las personas. Y las tecnologías de la transparencia se enfocan en mantener esa confianza y hacerla crecer al demostrar los beneficios.

Sabemos que hay ventajas en los negocios transparentes (Merlo, 2018), ventajas que no se están aprovechando completamente, es por eso mismo que las tecnologías son un paso necesario, para poder sacar al máximo la transparencia y las ventajas que hay, y para eso se requiere un avance en las mismas.

El objetivo es dar a conocer las herramientas de las nuevas TIC que permiten mejores avances en la búsqueda de una mayor transparencia.

Dar a conocer la información de los *smart contracts* y la *blockchain* que permitirían avances en campos de múltiples ámbitos en nuestro país.

Dar a conocer, que podemos aplicarlas tecnologías a plataformas que ya tenemos funcionando en el país, y que podrían mejorar a través del uso de estas tecnologías.

De tal manera, que un estudio cualitativo permite observar los beneficios que se han obtenido, o los cambios traídos por la aplicación de la transparencia en los negocios, dejando en claro y evidenciado cómo funciona en los negocios o distintos sectores, en donde se aplican las nuevas herramientas de las TIC, así como los campos de oportunidad de las nuevas tecnologías.

Conclusiones

Los *smart contracts* son herramientas que pueden accederse fácilmente, e igual el sistema de *blockchain*, lo que falta para hacerlos funcionar son la TIC, y su desarrollo actual, de alguna manera todo se resume en fondos e infraestructura.

Hay grandes campos de oportunidad para estas herramientas que nos permitirían trabajar con mayor transparencia y aumentar la confianza que se puede generar. Solo se necesita, la inversión inicial de esas tecnologías.

Tecnologías que incluso los mismos bancos pueden aprovechar, la *blockchain* es una herramienta muy fuerte en la materia de la transparencia que permite se vean las

operaciones, y lo que es más, que no están en control de un solo ente. Lo que permite que se maneje de una manera más sencilla para todos.

Las herramientas están disponibles. Solo falta poder aplicarlas apropiadamente para traer más transparencia a través de ellas.

Hay un campo de posibilidad muy grande abierto en México, tenemos plataformas digitales que pueden

beneficiarse altamente de la aplicación de las tecnologías existentes, adaptables a nuestro sistema.

Referencias

- Baraibar-Diez, E., y Luna, L. (2018). The mediating effect of transparency in the relationship between corporate social responsibility and corporate reputation. *Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 5-21.
- Crain, M. (2016). The limits of Transparency: Data Brokers and commodification. *Sage Journal*.
- De Oliveira Almeida, G., Cappelli, C., y Maciel, C. (2018). Organizational Transparency en Encyclopedia of Information Science and Technology. Brazil. <https://doi.org/10.4018/978-1-5225-2255-3.ch065>
- Institute of Medicine. (2000). *To Err is Human*. Washington: National Academy Press.
- Král, P., y Cuskelly, G. (2018). A model of Transparency: Determinants and implications of transparency for national sport organizations. *European Sport Management Quarterly*, 18(2). Pp. 237-262.
- Merlo, O. (2018). The benefits and implementation of performance transparency: The why and how of letting your customers 'see through' your business. *Business Horizons*, pp 73-84.
- National Patient Safety Foundation. (2015). *Shining a Light: Safer health care through transparency*. Boston: NPSF.
- Nunkoo, R., Ribeiro, M. A., Sunnassee, V., y Gursoy, D. (2018). Public trust in mega event planning institutions: The role of knowledge, transparency and corruption. *Tourism Management*, pp 155-166.

Smith, A. (2018). *Prospect for a transparency revolution in the field of business history*.

<https://www.tandfonline.com/action/showCopyRight?scroll=top&doi=10.1080%2F00076791.2018.1439019>

Stevens, J. L., Spaid, B. I., Breazeale, M., y Esmark Jones, C. L. (2018). Timeliness, transparency, and trust: A framework for managing online customer complaints. *Business Horizons*, 375-384.

Tapscott, D., y Williams, A. D. (2010). *Wikinomics: How Mass Collaboration Changes Everything*. Portfolio. Don Tapscott, A. T. (2016). *Blockchain Revolution: How the Technology Behind Bitcoin is Changing. Money, Business and the World*.



Trascender, Contabilidad y Gestión. Vol. 5, Núm. 14 (mayo - agosto del 2020).
 Universidad de Sonora. Departamento de Contabilidad.
 ISSN: 2448-6388. Reserva de Derechos 04-2015-04172070800-203.

Normas de colaboración



"El saber de mis hijos
hará mi grandeza"

Universidad de Sonora
 División de Ciencias Económicas
 y Administrativas
 Departamento de Contabilidad
 Unidad Regional Centro



Revista digital

Convoca a la presentación de artículos para su publicación en la revista 15 septiembre-diciembre 2020, conforme las siguientes bases:

Normas generales de colaboración

I. De la Revista

La Revista TRASCENDER, CONTABILIDAD Y GESTIÓN, es una revista digital, de publicación cuatrimestral, con arbitraje estricto, en sistema OJS distribuida por red de cómputo de la Universidad de Sonora
<https://trascender.unison.mx/index.php/trascender>

Es una revista de carácter académico y científico del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Sonora. Con registro ISSN: 2448-6388, Reserva de Derechos 04-2015-041712070800-203 y Registro DOI: 10.36791. Indizada a Latindex, Clase, BiBlat y SeriUnam.

I. De la presentación de colaboraciones:

1. Los trabajos presentados, podrán ser reportes de investigación, estudios técnicos o ensayos en las líneas de Ciencias Sociales, Económicas y Administrativas, en cualquiera de sus vertientes.
2. Los trabajos deberán presentarse en idioma español o inglés.
3. Los trabajos podrán ser individuales o colectivos, de no más de tres autores.
4. Todos los trabajos deben ser inéditos.
5. Todos los trabajos enviados deben entregarse en exclusividad de publicación a la revista, durante el proceso de arbitraje, publicación y hasta un año después de su publicación. El límite de envío será el 15 de junio de 2020.

6. Envío de los trabajos:

Los trabajos deberán ser enviados en tres archivos a los correos: revistatrascender@unison.mx y eugenia.delarosa@unison.mx como sigue:

- a. Archivo 1 Datos. Deberá contener: datos de los autores con un currículum breve del (los) autor(es), incluyendo su(s) email(s), título del trabajo, palabras clave que cataloguen el trabajo; nombre del trabajo y el índice JEL de clasificación.
- b. Archivo 2 Trabajo. Deberá contener el extenso del trabajo completo, sin nombres de los autores, con número de página inferior centrada. La extensión mínima de los trabajos será de 20 páginas, y la máxima 35 páginas incluidos anexos.
- c. Archivo 3. Declaración a autoría y de trabajo inédito no publicado en ningún evento o publicación impresa o digital, con fecha, título del trabajo y firma de todos los autores, dirigida al Comité Editorial de la Revista Trascender. Contabilidad y Gestión.

7. Formato de los trabajos:

- a. El formato general será letra Times New Roman a 12 puntos; interlineado de 1.5; márgenes generales de 2,5; y paginación inferior centrada. Un espacio entre párrafos. Respetando la siguiente jerarquía de títulos:
 - i. El título: Primera letra mayúscula y el resto minúsculas (salvo nombres o sustantivos propios). En español e inglés, centrados, sin abreviaturas o siglas.
 - ii. Los subtítulos podrán ser hasta 3 niveles, como sigue:
 - nivel 1, alineado a la izquierda, negritas;
 - nivel 2, alineado a la izquierda, negritas, con sangría y punto al final;
 - nivel 3, alineado a la izquierda, cursivas con sangría y punto al final.
 - iii. Deberá evitarse el uso incorrecto o excesivo de mayúsculas, o negritas en el texto en general.

8. El cuerpo del trabajo debe contener:

- a. Resumen y *Abstract* (ambos), hasta 250 palabras.
- b. Palabras clave y keyword (ambos): no más de tres.
- c. Código(s) JEL (*Journal of Economic Literature*) de la temática del trabajo <https://trascender.unison.mx/index.php/trascender/issue/view/9/23>
- d. Introducción, desarrollo (incluyendo metodología) y conclusiones.
- e. En caso de contener gráficas, cuadros, tablas o figuras, deben indicar el título centrado en la parte superior y la fuente al pie, conforme el punto 9.
- f. Referencias o fuentes consultadas, Conforme el punto 9, clasificando en grupos: Consulta general, Leyes y Reglamentos y Páginas web, en ese orden.
- g. Podrán utilizarse notas al pie, como aclaraciones o ampliaciones al trabajo, en formato libre.

9. Todos los trabajos deben presentar sus citas y referencias, bajo el siguiente formato y tipografía, de conformidad con la notación APA:

- a. Citas en el texto: (Apellido del autor; año: número(s) de páginas).
- b. Referencias bibliográficas o documentos digitales: Apellidos, inicial de los nombres. (año). Nombre del artículo o capítulo. *Nombre del libro o fuente*. País: Editorial o dirección electrónica, número, (volumen), páginas y mes -en su caso-. DOI (en caso de tenerlo).
- c. Fuente gráficas, tablas, cuadros o imágenes (Apellido del autor; año: número de página). En caso de Elaboración propia, indicarlo así.

II. De la publicación

10. Todos los trabajos presentados para la revista se sujetarán a arbitraje doble ciego, comunicando a los autores el dictamen correspondiente.

11. Una vez comunicados los autores, en caso de haber recibido dictamen favorable tendrán 15 días naturales para el envío de las correcciones señaladas en dictamen.
12. La decisión, políticas, procedimientos generales y secuencia de publicación de los trabajos son facultad del Comité Editorial de la revista.
13. Al momento de ser publicados los trabajos, los autores recibirán un aviso de acceso por correo electrónico y posteriormente un aviso del registro DOI (*Digital Object Identifier*) de su artículo.
14. En caso de cualquier conflicto en la publicación, será resuelto en primera instancia por el Consejo Editorial y en decisión final por la editora responsable.

Hermosillo, Sonora, México, mayo 2020
Revista Trascender, Contabilidad y Gestión