

# La representación de la excelencia de las empresas

---

Benoît Pigé<sup>1</sup>

## RESUMEN

En la actualidad la representación de la excelencia de las empresas<sup>2</sup> emerge como un asunto de la mayor importancia por tres razones fundamentales: las limitaciones de una representación sustentada exclusivamente en la contabilidad financiera, la exigencia de tomar en cuenta la necesidad de un desarrollo sustentable, y la mayor exigencia de responsabilidad de los dirigentes no solamente ante sus accionistas sino también ante la sociedad y el conjunto de los grupos de interés o partes involucradas.

Este artículo problematiza la noción de excelencia, como expresión del desempeño de las empresas, para demostrar que existe una necesidad de disponer de métodos de representación plurales que den claridad y orden a un concepto genérico y a su derivación en conceptos específicos acordes con la diversidad de perfiles de las partes involucradas y de los territorios en que se ubican. Tal planteamiento constituye la fundamentación teórica de un programa de investigación sobre la representación contable de la excelencia de las empresas. Dicho programa cuenta con el apoyo de la Autoridad francesa de las Normas Contables (ANC).

---

<sup>1</sup> Ese artículo fue facilitado por un seminario que el autor impartió en octubre y noviembre 2012 por invitación de la División de Ciencias Sociales y Humanidades de la UAM-Xochimilco. El autor agradece los comentarios y reflexiones de los profesores y estudiantes que participaron; en particular agradece a la Dra. Martha Margarita Fernández Ruvalcaba sus observaciones y su ayuda en la redacción de este artículo.

Doctor en Ciencias de Gestión. Profesor de las Universidades de Francia, primera clase. Universidad de Franche-Comté. Correo electrónico: benoit.pige@univ-fcomte.fr

<sup>2</sup> En francés no se habla de excelencia sino de “performance”. Pero, nos parece que en español la palabra excelencia permite reflejar el concepto multidimensional del objetivo de las empresas de ser el mejor en su dominio de actividad con respecto a todas y cada una de sus partes involucradas.

#### ABSTRACT

The representation of firms' performance is a key modern question for three main reasons. The first one is that the representation of firm's performance cannot rely only on financial accounting. The second one is the emergence of the sustainable development exigency. The last one is the accountability of top executives not only to their shareholders but more seriously to the society and to all their stakeholders.

This article focuses on the firm's performance concept in order to demonstrate the necessity for a process that could represent different dimensions of the performance in a stakeholder and territorial approach. This article is the theoretical foundation for a research program on the accounting representation of firm's performance, which is financed by the French Authority for the accounting standards (ANC).

---

**Palabras clave:** excelencia, representación, empresas, desarrollo sostenible, contabilidad.

**Keywords:** performance, representation, firms, sustainable development, accounting.

## Introducción

La justificación de este artículo teórico y del proyecto de investigación que le está vinculado<sup>3</sup> se encuentra en la observación del filósofo Henri Bergson (1907: 236) según quien el desorden no es más que un orden diferente que, en un momento de nuestra historia, no llegamos a comprender. Reconsiderar la representación de la excelencia de una empresa, es proponer una comprensión de un conjunto de factores que, al inicio, parecen dispersos y sin coherencia. Este proyecto se apoya sobre los trabajos de Masahiko Aoki (2010) quien reconoce, a través de la historia, la complementariedad de las dimensiones económicas y sociales para explicar el mantenimiento, durante períodos muy largos, de equilibrios cooperativos, al parecer, incomprensibles si se adopta una visión exclusivamente económica.

Filosóficamente, lo que el ser humano percibe de las cosas no es su esencia sino sólo las representaciones de tal esencia (Kant I., 1787). Esas representaciones pueden ser comunicadas por los actores voluntaria o involuntariamente. Sólo comprendemos objetos a través de nuestras categorías de representación mental que difieren según los tiempos, los territorios, los individuos. Durante nuestra presencia en el mundo, nuestra esencia permanece oculta y sólo se aparece y se trasluce a través de nuestra existencia, nuestro ser-aquí, nuestro Dasein (Heidegger M., 1927). Del mismo modo, lo que un observador percibe de una organización, que es una construcción social (Crozier M. y Friedberg E., 1977), no es su esencia sino su representación que se expresa a través de las acciones, las transacciones, las decisiones que se toman y se aplican.

Bajo esta perspectiva, la cuestión de la representación de la actividad de las empresas adquiere una mayor importancia por tres razones fundamentales. La primera es que el mito de la posibilidad de tener una única representación de las empresas a través de sus expresiones financieras y de su beneficio contable, ha perdido su fuerza con la crisis de las nuevas tecnologías en 2001<sup>4</sup> y luego con la crisis financiera en 2008<sup>5</sup>. Adicionalmente, la reorganización de las relaciones económicas internacionales no depende únicamente de la ganancia de las empresas sino también de factores socio y macro económicos. La segunda razón se refiere a la perspectiva de los ciudadanos que toma en cuenta el dominio medioambiental y social. La tercera y última razón es la mayor exigencia de responsabilidad de los

---

<sup>3</sup> En 2012, la Autoridad francesa para las Normas Contables (ANC) seleccionó este proyecto internacional de investigación sobre la representación contable de la excelencia (en francés se habla de performance) y decidió apoyarlo.

<sup>4</sup> Por ejemplo, Enron fue considerada un modelo de buena gobernanza al final de los años 1990s, antes de quebrar en 2001. Esto reveló que el nivel del beneficio contable no es un indicador de excelencia, ni tampoco de perennidad (Pigé B., 2008).

<sup>5</sup> Del mismo modo, Lehman Brothers publicó en 2007 un beneficio muy importante antes de declararse en quiebra en 2008 y de generar un sismo financiero para el mundo económico (Pigé B. y Paper X., 2009).

dirigentes no solamente ante sus accionistas sino también ante la sociedad y el conjunto de grupos de interés o partes involucradas (stakeholders en inglés).

En este artículo se parte de la problematización de la excelencia de las empresas (sección 1) para demostrar que existe una necesidad de disponer de métodos de representación plurales, que no pretenden dar una única imagen de la realidad de los fenómenos económicos y sociales sino que acepten concebir la realidad bajo un método similar al impresionista que se utilizó en las artes pictóricas. Nos explicamos mediante un símil: la fotografía que apareció en el siglo XIX pretendió dar la representación más exacta de la realidad. Por su lado la pintura, con el movimiento de los impresionistas, reveló que la representación de una escena, de un paisaje, va más allá de lo que la cámara puede recoger y que, para dar cuenta de aspectos descuidados por la fotografía, es necesaria una representación más borrosa y más compleja. Esa representación obliga a ir más allá de lo que una cámara fotográfica logra capturar para descubrir otras dimensiones de una cosa, de un ser, o de una construcción social y, así, tener una mejor representación de la esencia.

Nos parece que, en el caso de las empresas (y más generalmente en el caso de las organizaciones), esta representación plural pasa simultáneamente por un concepto genérico y por una declinación<sup>6</sup> de tal concepto que considere la diversidad de las partes involucradas y la diversidad de los territorios<sup>7</sup> (sección 2). Esos territorios son caracterizados por instituciones, leyes, normas, hábitos e historia, específicos a los mismos. El postulado fundamental de este planteamiento es que la evolución tecnológica de los medios de captura, tratamiento y análisis de la información, hace necesario una unificación no de la propia representación sino de los procesos que permiten esta representación. Nos parece que solamente los procesos contables, reconsiderados como procesos que contribuyen a la exhaustividad, realidad y trazabilidad de las transacciones realizadas, pueden garantizar una representación de las empresas que sea al mismo tiempo más próxima de la realidad de los fenómenos económicos, ambientales y sociales, y que permita un verdadero ejercicio de la responsabilidad de los dirigentes frente a sus partes involucradas (sección 3).

## 1. La representación de fenómenos complejos

La visión moderna de las empresas supone que tienen diferentes dimensiones: económicas, medioambientales, sociales,... y que tales dimensiones pueden y deben ser

---

<sup>6</sup> En el sentido gramatical, el término declinación se refiere a la serie ordenada de todas las formas que presenta una palabra como manifestación de los diferentes casos. En nuestro contexto, los casos son los relativos a cada grupo de interés.

<sup>7</sup> Nuestro enfoque se aproxima de la síntesis de Hernández-Romo (2011: 34) sobre la estrategia: "estos procesos de decisión (estrategia) implican verla como proceso, no determinada por las estructuras, sino en interacción con estas, con los diferentes actores que intervienen y mediada por la subjetividad, la cultura y las relaciones de poder".

resumidas en la dimensión económica. Frente a tal visión, mantenemos que esas dimensiones requieren ser representadas con diferentes medios ya que la economía no puede representar satisfactoriamente las dimensiones medioambientales y sociales.

### **1.1. La representación por los precios del mercado, una hipótesis simplificadora.**

En la teoría económica clásica, parece evidente que la eficiencia de una empresa se mide por el beneficio que realiza y que la eficiencia es la medida de la excelencia. Entonces, el resultado contable, que es la diferencia entre los precios de los bienes y servicios vendidos y los precios de los recursos consumidos, permite medir la excelencia de las empresas. Eso que parece una evidencia depende de dos hipótesis principales:

- La existencia de mercados completos (todos los bienes y servicios tienen un precio y pueden ser intercambiado en los mercados) y perfectos (los precios resultan del ajuste de la oferta y demanda, y ningún protagonista puede influir sobre la formación de los precios). Economistas neoclásicos reconocen que esa hipótesis no se cumple, pero consideran que sólo son imperfecciones que deben ser eliminadas progresivamente por el desarrollo de nuevos mercados (Friedman M., 1962). Al contrario, otros autores (en particular, Galbraith J., 1952) consideran que la realidad económica moderna se aleja de los mercados competitivos para acercarse a los mercados oligopólicos.
- La separación entre la esfera económica y la esfera social (la esfera económica obedecería a las leyes económicas mientras que la esfera social<sup>8</sup> resultaría del ámbito de la moral). Esa segunda hipótesis será discutida en la próxima sección.

La aceptación o el rechazo de estas hipótesis tiene fuertes consecuencias sobre el concepto de resultado contable puesto que, si estas hipótesis se rechazan, eso significa que el beneficio no mide un valor que podría parecer objetivo (porque resultaría del libre juego de la oferta y demanda) y sólo mide las consecuencias de las relaciones de fuerza entre los protagonistas económicos. Algunos autores (Pigé B., 2010; Sinden A., 2004) justifican así la reintroducción de la ética en la gobernanza de las organizaciones por la imposibilidad técnica y ontológica de los mercados de asignar un precio a todos los aspectos de un bien o de un servicio.

---

<sup>8</sup> Con el concepto de esfera social, nos referimos al conjunto de las relaciones que el hombre tiene con sus semejantes y con la naturaleza. Se trata pues de una concepción amplia que cubre a la vez las relaciones sociales propiamente dichas y las interacciones de los humanos con el medio ambiente.

## 1.2 La reintroducción de lo social y medioambiental en la problemática de la representación.

Desde Adam Smith (1759, 1776), la segunda hipótesis sobre la separación entre la esfera económica y social ha sido poco discutida. Esa hipótesis fue necesaria para los economistas para simplificar el objetivo de las empresas y asimilarlo a la maximización del beneficio. Entonces, esa hipótesis sólo es una hipótesis simplificadora, una hipótesis que permite abordar problemas complejos; pero: ¿cuáles son las consecuencias de esa simplificación?, ¿es deseable la separación de las esferas económicas y sociales?

Algunos autores (principalmente Aoki M., 2010) superaron la dificultad adoptando un enfoque principalmente descriptivo y explicativo. Masahiko Aoki constata que las esferas económicas y sociales están vinculadas, rechaza la hipótesis de separación no por razones normativas sino por razones positivas: esta hipótesis no corresponde a las observaciones. La conclusión de Aoki (2010: 64) va más allá: *“Las empresas están integradas en varios dominios de intercambios sociales que son mucho más amplios que sólo el dominio organizacional y los mercados económicos. En aquellos dominios, hay también reglas formales e informales, por ejemplo la gobernanza política, las reglas estatutarias generadas por la política (incluyendo códigos de empresas), normas sociales, estigma, deontología, valores, etc. Tampoco las empresas poderosas pueden ignorar eso”*. La hipótesis de separación no sólo es inconsistente con las observaciones históricas, también impide entender situaciones de equilibrio que han permanecido por décadas, e incluso por siglos, como el mantenimiento del sistema de irrigación en las arrozales de Japón y de Asia.

## 1.3 La coincidencia de lo económico y de lo social: el pensamiento de Max Weber

Para Max Weber (1920), lo económico y lo social no constituyen dominios separados sino dos enfoques distintos de fenómenos frecuentemente comunes. Una acción es social cuando implica una relación con los otros donde el otro no se reduce al estado de objeto. Una acción es económica cuando tiene por objeto satisfacer un deseo utilitario (pág.158). Luego entonces, una acción puede ser económica y social (cuando persigue un objetivo utilitario implicando al mismo tiempo personas), o cualquier otra combinación de estas dos dimensiones.

El cálculo del beneficio bajo una forma monetaria es la forma ideal para medir la continuación de la actividad de una empresa en una economía de mercado. Eso no impidió a Weber observar que los precios no son datos abstractos que resultan solamente de la mano invisible de los mercados; al contrario, son el resultado de conflictos de intereses y compromisos. Las relaciones de mercado no garantizan necesariamente la satisfacción óptima de los individuos, puesto que las relaciones

de mercado pueden ser torcidas por relaciones de fuerza, de poder (pág.193). Los precios resultan de los sistemas de relaciones de poder (pág. 211).

Weber (1920: 212) se adhiere pues a la conclusión de Adam Smith: *“Allí donde se da una libertad total de los mercados, la racionalidad más elevada en la contabilidad financiera es indiferente a todas las consideraciones fundamentales”*. Es decir, si las condiciones de mercados perfectos y completos se cumplen, solamente la dimensión económica (la continuidad de la actividad que es posible con la maximización del beneficio) es pertinente. Sin embargo, añade inmediatamente después: *“Pero es la existencia precisamente de estos factores fundamentales al principio de los cálculos monetarios que constituye una limitación de la racionalidad”*. Los factores fundamentales a los cuales Weber hace referencia son la distribución inicial de los recursos<sup>9</sup> y los deseos subjetivos de cada individuo y cada grupo. Weber constata que la racionalidad absoluta que prescindiría de toda dimensión ontológica es imposible, ya que el hombre (con sus esperanzas y deseos subjetivos) es la tela de fondo de toda vida en sociedad y, por lo tanto, de toda contribución de las empresas a la vida en sociedad.

67

#### **1.4 El rechazo de la dimensión financiera como medio único para representar fenómenos complejos.**

El rechazo de las dos principales hipótesis que condicionan la equivalencia entre la eficiencia y el beneficio abre una caja de Pandora donde se vuelve difícil determinar una medida objetiva del resultado. Este es el último argumento de los economistas neoclásicos. El abandono de la referencia absoluta a los precios de mercado desemboca en un Capharnaüm<sup>10</sup> inextricable. Entonces, para ellos, es preferible basarse en dos hipótesis imperfectas que permiten medir contablemente la eficiencia, que renunciar a estas dos hipótesis y encontrarse frente al caos.

Sin embargo, otros autores consideran que *“hay una necesidad de construir modelos sociales pluridimensionales de desarrollo sustentable para facilitar y promover el dialogo social, ampliar los discursos públicos y ayudar a los protagonistas a percibir sus puntos comunes y sus diferencias. (...) La monetización de valores no económicos en un enfoque costos-beneficio se percibe como una forma de deshumanización y devaluación de estos valores”* (Bebbington J., Brown J. y Frame B., 2007: 225-226).

Entonces, ese artículo se aleja de una visión estrictamente financiera para integrar el concepto de desarrollo sustentable en la representación de la excelencia de las empresas.

<sup>9</sup> Las dotaciones iniciales en recursos pueden conducir a la exclusión de algunos protagonistas (pág.194) o a la reorientación de la producción de las empresas hacia las necesidades solventes (pág.195).

<sup>10</sup> Es decir, un lugar de gran desorden.

## 2. El concepto de desarrollo sustentable

Si se concibe a la organización como una construcción social antes que como un instrumento de propiedad al servicio de un solo protagonista, la cuestión de la excelencia de una organización (y en particular de una empresa) se convierte en la cuestión de la excelencia para cada una de las partes involucradas que contribuyen a la existencia, desarrollo y desempeño de la empresa. Se supone que el concepto de desempeño sustentable (o de sustentabilidad: Carillo González, 2011) permite dar cuenta de las diferentes dimensiones de la excelencia de una organización.

### 2.1 Una declinación del concepto de excelencia por partes involucradas

68

Adoptar un enfoque comprehensivo de las diferentes partes involucradas en una organización,<sup>11</sup> es aceptar que la excelencia de la empresa no pueda ser medida por un único indicador que responde a la perspectiva de sólo una de esas partes (los accionistas o patrocinadores), sino que debe ser un concepto pluridimensional que tenga en cuenta la excelencia de la empresa desde el punto de vista de todas y cada una de las partes involucradas. Ese alejamiento del punto de vista neoclásico<sup>12</sup> se encuentra en Robert Kaplan y David Norton (1996, 1993, 1992) al desarrollar el cuadro de mando integral (Balanced Scorecard). Kaplan y Norton consideran que la excelencia para los accionistas puede (y debe) ser medida por un conjunto de indicadores que reflejan la participación de las diversas partes involucradas en los procesos de las empresas. Pero, para Kaplan y Norton, hay una jerarquía entre las cuatro perspectivas que reúnen los indicadores. Los indicadores no financieros sólo son medios para llegar a los indicadores de la perspectiva financiera.

A diferencia de Kaplan y Norton, un enfoque sobre las partes involucradas considera que no hay jerarquía abstracta, sino que los indicadores de excelencia pueden (y deben) integrar otros aspectos que no tienen una relación directa (y que también pueden tener una relación opuesta) con la excelencia esperada por los accionistas. Por ejemplo, el respeto del medio ambiental, de los empleos o de la población pueden ser otras dimensiones de la excelencia<sup>13</sup>.

Se trata de un salto conceptual importante, puesto que en vez de adoptar una postura impersonal (que considera la empresa como un nodo contractual independiente de cualquier dimensión ontológica ligada a los individuos: Jensen M. y Meckling W., 1994), se considera la empresa como una construcción social, donde las

---

<sup>11</sup> En el sentido gramatical, el término declinación se refiere a la serie ordenada de todas las formas que presenta una palabra como manifestación de los diferentes casos. En nuestro contexto, los casos son los relativos a cada parte involucrada, stakeholder en inglés. En este artículo "partes involucradas" y "grupos de interés" se utilizan como sinónimos.

<sup>12</sup> Que considera que la excelencia de las empresas es igual a la eficiencia.

<sup>13</sup> Pigé B. (2012, 2011).



finalidades son las de las partes involucradas (Freeman E., 1984). La consecuencia de ese enfoque sobre las partes involucradas es que la excelencia no existe como concepto independiente y abstracto; la excelencia exige que se considere desde el punto de vista de cada una de las partes involucradas.

La satisfacción de los intereses y de las expectativas de las partes involucradas no solamente es un medio para alcanzar la finalidad de los accionistas, sino que en sí mismos constituyen finalidades para la empresa<sup>14</sup> (Jones T., Felps W. y Bigley G., 2007). Las expectativas de las partes involucradas no deben ser satisfechas solo como fuente de oportunidad para incrementar el beneficio, sino también como finalidades de la empresa del mismo nivel jerárquico que la satisfacción de las expectativas de los accionistas.

Por ejemplo, la expectativa de los empleados puede ser el aumento de su capital humano (o del capital social: Aduna Mondragón, Mata García y Morales Calderón, 2011), que pasa por una remuneración satisfactoria, una formación profesional que desarrolla nuevas capacidades, y un medio ambiente de trabajo respetuoso. Esos aspectos contribuyen también a la eficiencia de la empresa pero no hay necesariamente una relación directa. Entonces, una dimensión de la excelencia de las empresas podría ser el nivel y el incremento del capital humano de sus empleados. Esa medida de la excelencia podría ser declinada de una manera diferente según las categorías de los empleados.

69

## 2.2 Una medida territorial para integrar la dimensión institucional

Una dificultad del enfoque de partes involucradas<sup>15</sup> es que las expectativas no son exactamente las mismas según los países y los territorios. Entonces, aparece una ne-

---

<sup>14</sup> Ese punto de vista se encuentra también en Aguilar Villanueva (2008) cuando habla de los problemas de gestión pública. El papel central del Estado en la gestión pública (Serna de la Garza, 2010) se puede considerar como una forma de preeminencia de un actor sobre los otros. Adoptar un enfoque con las partes involucradas es aceptar que un actor no puede ser el único actor de la gobernanza: *“De esta manera, gobernanza ha venido a ser entendida como una forma en que se conduce una sociedad y de organizar la acción colectiva para el logro de objetivos comunes, en la que participan tanto actores públicos como actores privados.”* (Serna de la Garza, 2010, p.36). Y *“El – concepto – de gobernanza (en particular su sentido prescriptivo) destaca la interdependencia o asociación entre actores gubernamentales y sociales como la condición sin la cual no es posible que haya dirección de la sociedad; implica una idea descentralizada de la dirección social, y en la práctica exige la puesta en común o el intercambio de varios recursos (informativos, cognoscitivos, económicos, tecnológicos, morales, políticos) que están dispersos en manos de diferentes actores, para la resolución de los problemas de la comunidad.”* (Serna de la Garza, 2010, p.41).

<sup>15</sup> Se propone definir las partes involucradas como los actores que son expuestos al riesgo de la empresa (Pigé B., 2010). Como la exposición al riesgo de una empresa depende de las normas formales e informales que mitigan o aumentan el riesgo en un territorio y en un tiempo preciso, se puede considerar que la definición de las partes involucradas no puede ser hecha en abstracto; sólo puede elaborarse para una situación concreta.

cesidad de usar medidas que toman en cuenta las instituciones, las normas formales e informales de un territorio.

Por una parte, las normas contribuyen a la excelencia de las empresas. La aplicación de las leyes, la garantía de los contratos, el respeto de la palabra, la honradez, la ausencia de corrupción y de violencia, etc., constituyen factores que facilitan el logro de la excelencia en las empresas. Por otra parte, las normas también permiten la traducción de conceptos universales en medidas concretas<sup>16</sup>. En este sentido, las normas no sólo son medios al servicio de la excelencia, también permiten evaluar y medir sus diferentes dimensiones.

Por ejemplo, el concepto de igualdad entre hombres y mujeres puede considerarse como un concepto universal cuando hace referencia a los hombres y a las mujeres como seres humanos libres e iguales. Pero la medida concreta de esta igualdad dentro de territorios distintos no puede ser estrictamente idéntica, debe tener en cuenta las historias, los hábitos, las religiones y las otras normas específicas a un territorio.

### 2.3 Los tres niveles de representación de la excelencia

Los tres niveles del concepto de excelencia que hemos introducido pueden ser reunidos en la Figura 1. En el primer nivel hay un concepto general y mundial que es el del desarrollo sostenible<sup>17</sup>. La justificación de la elección de ese concepto universal sólo puede ser normativa. Se considera que las empresas no sólo contribuyen al bienestar material sino también al desarrollo sostenible de las sociedades y comunidades que impactan<sup>18</sup>.

En el segundo nivel, el concepto universal de desempeño sostenible tiene que ser declinado para cada parte involucrada. Las expectativas no son las mismas para los accionistas, los clientes, los empleados, los proveedores, las comunidades locales o nacionales, etc. Por ejemplo, la Iniciativa de Reporte Global<sup>19</sup>, (GRI: Global Reporting Initiative) propone una lista de medidas que pueden ser utilizadas para representar las expectativas de las diferentes partes involucradas.

---

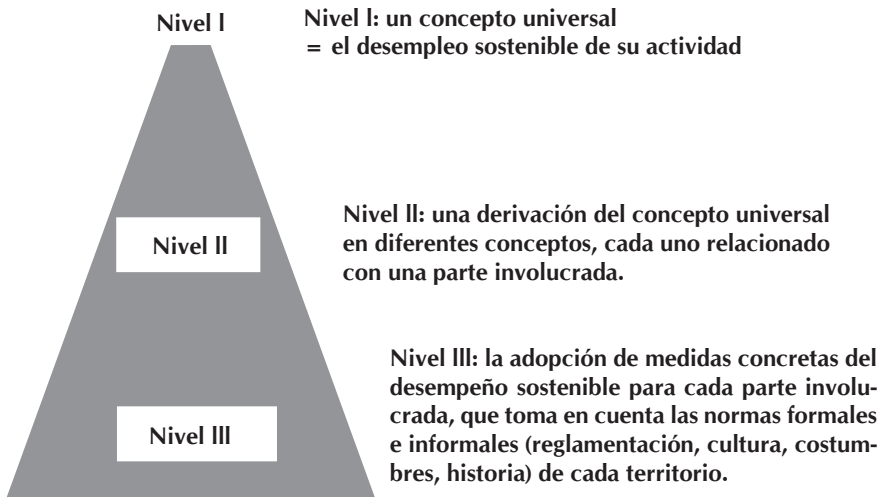
<sup>16</sup> La producción y la utilización de las normas son también procesos complejos donde los actores juegan con la multiplicidad de las normas para conseguir sus finalidades (Bessire D, Cappelletti L. y Pigé B., 2010). Una norma puede ser decretada y no aplicada (Bebbington J, Kirk E. y Larrinaga C., 2012)

<sup>17</sup> En el informe de Brundtland, se define como sigue: "Satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro para atender sus propias necesidades" (ONU, 1987).

<sup>18</sup> Eso es particularmente evidente en las reflexiones de Magallón Díez y Montoya Flores (2011).

<sup>19</sup> La Iniciativa de Reporte Global es de una institución que colabora con el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). Tal institución creó un estándar mundial de lineamientos para las empresas que deseen evaluar su desempeño económico, ambiental y social.

**Figura 1**  
Los tres niveles de representación de la excelencia de las empresas



71

Fuente: Elaboración propia.

Las dos mayores diferencias de este proyecto de investigación con lo que hace la Iniciativa de Reporte Global son: el enfoque explícito sobre las partes involucradas y la integración de la dimensión territorial. Se considera que el desempeño sostenible solo tiene una significación respecto a los que son expuestos al riesgo de la empresa (Pigé B., 2010). Entonces, la representación de la excelencia, que pasa por el desempeño sostenible, tiene que surgir de las partes involucradas y tiene que tomar en cuenta las diferencias de expectativas según los territorios y las normas formales e informales que les condicionan. Eso es el tercer nivel de la representación de la excelencia de las empresas.

### 3. La contabilidad como herramienta de representación

La utilización de un concepto universal que tiene traducciones específicas en cada territorio no es una postura revolucionaria, pero parece que en la búsqueda de normas de representación que sean comunes al mundo se ha olvidado esa dimensión territorial<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> Según Ibarra Colado (1999: 101): "El énfasis debe ser establecido, por tanto, no sólo en la consideración de las estructuras, sino de manera primordial, en el reconocimiento de las relaciones y sus sistemas de mediación, esto es, en la funcionalidad de las normas, tecnologías y procedimientos que orientan comportamientos y modos de existencia."

Por ejemplo, las normas contables internacionales IAS-IFRS<sup>21</sup> han introducido un concepto universal (el concepto de justo valor – *fair value en inglés*) cuyo significado no es exactamente el mismo según las distintas lenguas, pero han intentado limitar (con IFRS 13) su significación con una definición muy técnica que sólo refiera a los precios del mercado y que olvide la noción de justicia.

El mundo se vuelve global, pero esta globalidad sólo puede vivirse pacíficamente si, simultáneamente, la globalidad se basa en las especificidades locales y, paradójicamente, puede también contribuir a reforzarlas. Sin embargo, la Iniciativa de Reporte Global supone que la representación será la misma o puede ser interpretada de la misma manera cualquiera que sea el territorio en donde las empresas hagan su actividad.

Entonces, el interés de la contabilidad para representar la excelencia de las empresas en un enfoque de partes involucradas y territorios no es sólo su capacidad de representar con datos financieros una dimensión de la excelencia, sino también su rigor y su capacidad de garantizar la exhaustividad, realidad y trazabilidad de la representación de los fenómenos económicos, ambientales y sociales generados por las empresas. Lo que puede garantizar que haya una verdadera presentación de los fenómenos económicos, sociales y ambientales relacionados con una empresa no es la representación final sino el proceso que permite conducir a esa representación<sup>22</sup>. En nuestra acepción, la contabilidad no es el resultado sino el proceso de colecta, tratamiento y presentación de la información. Hablar de “*representación contable*” es decir que la representación no es sólo la comunicación de un resultado sino también es el medio para exigir la responsabilidad de los dirigentes frente a sus partes involucradas.

### 3.1 Representación y comunicación

Lo que está en juego con la representación contable de la excelencia es la capacidad de las empresas a comunicar sobre sus diversas dimensiones, pero de un modo

---

<sup>21</sup> Por sus siglas en inglés de: International Financial Reporting Standards (IFRS) e International Accounting Standards (IAS). En América Latina se conocen como: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

<sup>22</sup> Ojeda López y Jiménez Diez (2011) han analizado la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) de la empresa Deplayusa. Se han apoyado sobre los proyectos concretos que han sido implementados; pero aparece la cuestión de la representación de la RSE. Ser responsable no es sólo actuar de manera responsable sino también dar cuenta de sus actos. Esto significa que la RSE tiene al mismo tiempo dos dimensiones: la dimensión intrínseca (actuar de manera responsable) y la dimensión extrínseca (difundir una representación de sus actos). Desde luego que ambas dimensiones están relacionadas y deben corresponderse. La RSE se implementa con la participación de los grupos de interés, por lo que la empresa tiene que comunicar para operar un desempeño que sea sostenible. La dificultad es la calidad de la información y de su representación, ya que si la realidad de la información puede verificarse por su trazabilidad, la exhaustividad en la mayoría de los casos no es investigada y no lo puede ser fácilmente por la ausencia bastante generalizada de un sistema contable que colecte, analice y sintetice la información.

que no sólo sea para dar la mejor imagen institucional, sino también la imagen más exacta y completa de su realidad. Entonces, hay una necesidad de tener normas que establezcan y regulen el proceso de producción de esa representación de los fenómenos económicos sociales y ambientales relacionados a una empresa.

La contabilidad tiene que establecer y aplicar las normas sobre lo que se tiene que presentar y publicar. Pero eso es también hecho con la Iniciativa de Reporte Global. La mayor aportación de la contabilidad es su rigor y su capacidad de pasar de un modo de comunicación (el dirigente que presenta la información solo presenta lo que quiere) a un modo de representación de lo que es, de lo que fue, y de lo que podría ser (esa información no depende del gusto del dirigente sino de las normas que exigen algunos tipos de información y que tienen la capacidad de garantizar la calidad de la información). El proceso de representación incluye los modos de representación y los modos de colecta, de tratamiento y de síntesis de la información. Eso es lo que sabe hacer la contabilidad. Este artículo considera que la contabilidad es la herramienta procesual para integrar todas las dimensiones de la excelencia. En adición, se puede considerar que la contabilidad es un fundamento de cualquier acción para el desarrollo sostenible, porque sólo lo que es registrado es considerado como real (Gray R., Walters D., Bebbington J. y Thompson I., 1995).

73

### 3.2 Realidad, exhaustividad y trazabilidad

El papel de la contabilidad en la representación de la excelencia se observa en las tres dimensiones de la información. La primera es la realidad. Una información sólo puede ser comunicada si tiene una realidad concreta. La representación de la excelencia no puede ser una proyección de lo que se quisiera, sino de lo que es.

La segunda dimensión de la información es la exhaustividad<sup>23</sup>. La representación es completa solo si todas las informaciones son presentadas y no sólo las que dan una buena imagen de la empresa. Entonces, la exhaustividad es el criterio que permite garantizar a las partes involucradas que tienen una información completa para representar todos los fenómenos económicos, sociales y ambientales que están relacionados con una empresa.

La tercera dimensión es la trazabilidad. Ella garantiza la calidad de la información. Se debe tener la posibilidad de trazar el trayecto de una información desde el fenómeno hasta la representación sintética y desde la representación hasta los fenómenos específicos.

---

<sup>23</sup> En el caso de la CFE (Comisión Federal de la Electricidad) no se puede saber si las acciones emprendidas son muy significativas para su actividad porque no hay exhaustividad. Por ejemplo, aparece que una acción permite una reducción de 1,154,000 Ton de CO<sup>2</sup> a través de la central Eolo-eléctrica La Venta II (Chávez Cortes y Binnquist Cervantes, 2011). La presentación de la excelencia y de la sustentabilidad de esa empresa necesitaría tener una información completa sobre sus otros modos de producción de energía y sobre los otros volúmenes de emisión de CO<sup>2</sup>.

La calidad de la contabilidad (del proceso que permite hacer la representación de los fenómenos económicos, sociales y ambientales relacionados con una empresa) se puede verificar con el proceso de auditoría. Entonces la contabilidad como la auditoría son los medios indispensables para permitir la representación de la excelencia delante de las partes involucradas.

### 3.3 La representación contable y la exigencia de responsabilidad

Esa representación de la excelencia es la condición de toda responsabilidad. Ahora, algunas empresas pueden olvidar su responsabilidad social y ambiental porque no hay normas que obliguen y regulen su representación. Entonces, la cuestión de la representación contable de la excelencia es una cuestión fundamental de gobernanza de las empresas. Eso permitiría a las otras partes involucradas, que no son los inversionistas financieros, tener una medida de la excelencia de los dirigentes sobre las otras dimensiones de la excelencia.<sup>24</sup>

## Epílogo a manera de conclusión

Este artículo constituye el fundamento teórico de un programa de investigación sobre la representación contable de la excelencia de las empresas y organizaciones. Este programa es apoyado por la Autoridad francesa de las Normas Contables (ANC). Francia es parte de la Unión Europea, entonces se aplican las normas IFRS<sup>25</sup> (*International Financial Reporting Standards*) que fueron muy influenciadas por el pensamiento anglosajón. Como Francia quiere defender sus diferencias y sus particularidades, la ANC ha decidido sostener programas académicos de investigación sobre las normas contables. Ese proyecto de investigación es apoyado por el periodo 2012-2014 y prevé las siguientes etapas:

---

<sup>24</sup> Por ejemplo, un problema de ausencia de la representación puede ser que las normas de sustentabilidad no son aplicadas o son aplicadas sólo parcialmente. Es una de las conclusiones que se puede hacer con el análisis de Muñoz Hernández (2011) sobre los hospitales públicos.

<sup>25</sup> Actualmente se aplica sólo a las grandes empresas pero hay discusiones por su aplicación a las medianas y pequeñas..

- a. Tener entrevistas con las diferentes partes involucradas interesadas de una misma empresa a fin de proponer una representación que permita responder a las expectativas de esas partes involucradas. El objetivo no es definir la información que los dirigentes desean dar de su excelencia, sino la información que las partes involucradas necesitan, y eso, sólo se puede hacer desde un punto muy concreto. Está previsto que esas entrevistas se hagan en diferentes territorios del mundo. El objetivo no es la exhaustividad de las entrevistas, sino la posibilidad de demostrar científicamente la necesidad de incorporar las dimensiones de los territorios y de las partes involucradas en las normas de representación de la excelencia y del desempeño sostenible.
- b. Hacer la relación con los lineamientos y las medidas que existen, sobre todo con las normas de la Iniciativa de Reporte Global y con las Normas Internacionales de Información Financiera. Las normas actuales suponen que existe una representación que se acerca a la perfección. Este proyecto supone que la perfección es dependiente de casos concretos y no existe en abstracto. La perfección no se puede alcanzar, pero el camino de la perfección se puede utilizar.
- c. Proponer un modelo que permita reunir un enfoque territorial y de partes involucradas con la necesidad de normas comunes al nivel mundial. Nos parece que el enfoque debe ser sobre el proceso que lleva a la representación. Es el rigor del proceso lo que garantiza la calidad de la representación.

Nos parece que la excelencia no se puede representar sin hacer referencia al desarrollo sostenible. De la misma manera, el desarrollo sostenible es la obligación de dar atención a cada parte involucrada. Se observa que las normas, las instituciones, la cultura, el modo de vivir no son los mismos en las diferentes partes del mundo; entonces, hay una necesidad de integrar la dimensión territorial en la representación de la excelencia de las empresas.

## Bibliografía

- Aduna Mondragón A. P., Mata García E. y Morales Calderón J. R. (2011), "Capital social y educación. Soportes de la sustentabilidad", *Administración y Organizaciones*, No. 27, pp. 13-29.
- Aguilar Villanueva L. F. (2008), *"Gobernanza y gestión pública"*, México, Fondo de Cultura Económica.
- Aoki M. (2010), *"Corporations in Evolving Diversity: Cognitions, Governance, and Institutions"*, Oxford: Oxford University Press.
- Bebbington J., Kirk E. A. y Larrinaga C. (2012), "The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and UK", *Accounting, Organizations and Society*, N°37, pp.78-94.
- Bergson H. (1907), *"L'évolution créatrice"*, Paris: Presses Universitaires de France, 1959.
- Bessire D., Cappelletti L. y Pigé B. (coordinators), (2010), *"Normes: Origines et Conséquences des Crises"*, Paris: Económica.
- Carillo González G. (2011), "Sustentabilidad en las Organizaciones: Nuevos enfoques y formas de entender el concepto", *Administración y Organizaciones*, No. 27, pp.5-11.
- Chávez Cortes M. M. y Binnqüist Cervantes G. (2011), "La CFE: Un análisis de la integración de la sustentabilidad en la empresa", *Administración y Organizaciones*, No. 27, pp. 47-71.
- Crozier M. y Friedberg E. (1977), *"L'acteur et le système"*, Paris: Seuil.
- Freeman E. R. (1984), *"Strategic Management"*, Cambridge: Cambridge University Press, 2010.
- Friedman M. (1962), *"Capitalism and Freedom"*, Chicago: The University of Chicago Press.
- Galbraith J. K. (1952), *"American Capitalism"*, New York: Houghton Mifflin.



- Gray R., Walters D., Bebbington J. y Thompson I. (1995), "The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change", *Critical Perspectives on Accounting*, No. 6, pp.211-239.
- Heidegger M. (1927), "*Sein und Zeit*, 1927", traducción de Martineau E., 1985.
- Hernández-Romo, L. (2011), "Las estrategias empresariales: un medio para explicar la acción empresarial", in Martínez M. A., Villavicencio C.D. H. y López de Alba P. L., *Estrategias para la competitividad*, México, PYV.
- Ibarra Colado E., (1999), "Administración y organizaciones en el final del milenio: racionalismo, irracionalismo y gubernamentalidad", en Ramírez Grajeda, B. (coord.), *El rol del administrador en el contexto actual*, UAM-Azcapotzalco, México, pp. 87-111.
- Jensen M. C. y Meckling W. H. (1994), "The Nature of Man", *Journal of Applied Corporate Finance*, 7 (2), pp. 4-19.
- Jones T. M., Felps W. y Bigley G. A. (2007), "Ethical theory and stakeholder related decisions: The role of stakeholder culture", *Academy of Management Review*, 32, pp. 137-155.
- Kant I. (1787), "*Critique de la raison pure, Paris*": Gallimard, La pléiade, 1980.
- Kaplan R. S. y Norton D. P. (1996), "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 75-85.
- Kaplan R. S. y Norton D. P. (1993), "Putting the Balanced Scorecard to Work", *Harvard Business Review*, September-October, pp. 134-142.
- Kaplan R. S. y Norton D. P. (1992), "The Balanced Scorecard – measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-79.
- Magallón Díez M. T. y Montoya Flores M. T. (2011), "Sustentabilidad y Organizaciones. Reflexiones a partir de la análisis de la 'Red de Eco-productores y Consumidores Origen Volcanes'", *Administración y Organizaciones*, No. 27, pp. 123-148.
- Muñoz Hernández R. (2011), "Hospitales públicos sustentables en México y su medio ambiente institucional", *Administración y Organizaciones*, No. 27, pp. 73-94.

- Ojeda López R. N. y Jiménez Diez O. (2011), "Responsabilidad social y sustentabilidad: Identificación del desempeño socialmente responsable de acuerdo con el Modelo Boston College", *Administración y Organizaciones*, No. 27, pp. 31-45.

- ONU (1987), *Informe de la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo* (Comisión Brundtland): Nuestro Futuro Común.

- Pigé B. (2012), *La gestion stratégique des coûts – Du management des activités (ABC-ABM) au Lean management*, 2e édition. París: EMS.

- Pigé B. (2011), *Reporting et contrôle budgétaire – De la délégation à la responsabilité*, 2e édition. París: EMS.

- Pigé B. (2010), *Éthique et Gouvernance des Organisations*. París: Económica, 2010.

- Pigé B. (2008), *Gouvernance, contrôle et audit des Organisations*. París: Económica.

- Pigé B. y Paper X. (2009), *Normes comptables internationales et gouvernance des entreprises: le sens des normes IFRS*, 2e édition, París: EMS.

- Serna de la Garza J. M. (2010), *Globalización y Gobernanza: las transformaciones del estado y sus implicaciones para el derecho público*, Instituto de investigaciones jurídicas, [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx).

- Sinden A. (2004), "The economics of endangered species: why less is more in the economic analysis of critical habitat designations", *Harvard Environmental Law Review*, N°28, pp. 129-214.

- Smith A. (1759), *The theory of moral sentiments*, 1759, London: Clarendon Press, edition 1976.

- Smith A. (1776), *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Chicago: University of Chicago Press, edition 1976.

- Weber M. (1920), *Wirtschaft und Gesellschaft*, 1920, traducido por Parsons T. in *The Theory of Social and Economic Organization*, New York: The Free Press, 1947.