

# Comptabilitat social per a la sostenibilitat: model i aplicació

JOSE LUIS RETOLAZA  
Deusto Business School (SPAIN)

LEIRE SAN-JOSE  
Universitat del País Basc (UPV/EHU) (SPAIN)  
University of Huddersfield. UK

Data de recepció: 21/03/2016  
Data d'acceptació: 13/05/2016

## RESUM

Després de més de 500 anys de desenvolupament, en l'actualitat comptem amb un bon sistema comptable, que ens permet aproximar-nos a l'anàlisi de la funció econòmica de les organitzacions. No obstant això, no ens hem dotat en igual mesura d'uns instruments que permetin analitzar la funció social d'aquestes. El present article sintetitza el treball de recerca publicat recentment en dos llibres dels autors, en les editorials Springer i Piràmide, en la qual es fa una proposta per al desenvolupament i incorporació d'una comptabilitat social a les organitzacions. Aquesta proposta es desenvolupa a partir d'un procés analític-sintètic de comprensió i visualització del Valor Social generat, en el qual es donen quatre pressupostos teòrics: l'*action research* com a metodologia de recerca; la Teoria de *Stakeholder* com a mètode d'anàlisi; la perspectiva fenomenològica com a mecanisme de fonamentació del valor, i la lògica difusa basada en *proxys* com a instrument de monetització. A partir d'aquests elements es desenvolupen tres propostes complementàries: un model d'anàlisi subjacent, el Model Polièdric; un procés d'anàlisi i monetització, al que hem denominat *Spoly*; i un mecanisme d'acceptació i valoració de *proxys*, basat en la intersubjectivitat sectorial. Destacar que no es tracta d'una proposta teòrica, sinó d'un model la utilitat del qual s'ha contrastat en

més de 20 organitzacions, tant del tercer sector, com mercantils i de l'Administració Pública

Classificació JEL: M14; M40; P41

## **PARAULES CLAU**

Valor integral, valor social, stakeholders, monetización, sostenibilidad, organizaciones, gestión.

## **ABSTRACT**

After more than 500 years of improvements, nowadays we have developed a fair accounting system, which allows us to analyze the economic role of organizations. However, we have not developed an equally efficient set of instruments to analyze the social function of these same organizations. This article summarizes two recent studies published in Springer and Piramide, where the authors propose the development and implementation of a social accounting within the organizations. This concept is developed from an analytic-synthetic approach of aggregated Social Value, in which four theoretical assumptions are given: action research as research methodology; stakeholder theory as a method of analysis; the phenomenological perspective as a mechanism for value foundation, and fuzzy logic-based proxies as a means of monetization. Based on these assumptions, we develop three complementary proposals: a model of underlying analysis, the polyhedral model; a process of analysis and monetization, which we have named *Spoly*; and a mechanism for acceptance and valuation of proxies, based on sectoral intersubjectivity. Note that this is not a theoretical proposition, but a model whose usefulness has been tested in more of 20 organizations in the service, commercial and public sectors.

Classification JEL: M14; M40; P41

## **KEYWORDS**

Integral value, social value, stakeholders, monetization, sustainability, organizations, management.

---

## 1. Introducció

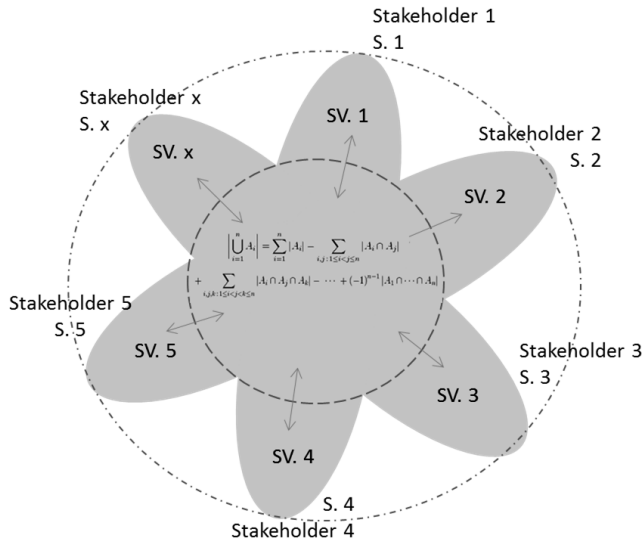
En l'actualitat el valor social està adquirint la importància que es mereix en la societat. Per això, les organitzacions estiguin interessades a conèixer quin és el valor social que generen. Aquest repte s'ha abordat des de la recerca, però és en la pràctica on s'està aconseguint que una metodologia, com la que presentem en aquest treball, sigui avalada per empreses tant d'àmbit social com mercantil i tant privades com públiques.

En concret, la proposta de comptabilitat social per a la sostenibilitat té per objectiu monetitzar el Valor Social Integral que generen, o destrueixen, les diverses organitzacions, i compta amb tres propostes complementàries: d'una part, incorpora un model subjacent de valor, centrat en la Teoria de *Stakeholder*, al que hem denominat Model Polièdric. Es tracta d'un model teòric, i per tant subjecte a debat conceptual. En segon lloc, desenvolupa una metodologia processual, basada en l'esmentat Model Polièdric, que a través d'una sèrie de passos permet sistematitzar el procés de càlcul de valor social per a cada entitat en particular; aquesta metodologia, a la qual hem denominat *SPOLY*, pot i ha de ser millorada de forma constant a través del *feedback* proporcionat pel fet d'aplicar-lo en diferents organitzacions. En tercer lloc, per a aquelles entitats amb les quals hem treballat experimentalment, més de vint, concreta una certa estandarificació de les variables de valor, així com dels *proxys* que permeten la monetització dels *outputs* amb elles vinculats; no obstant això, el fet d'anar generant un *vademècum* tant de variables com de *proxys* reconeguts intersubjectivament, és un repte pendent, que hauria de ser abordat per una Comunitat de pràctiques, composta per usuaris, prescriptors i investigadors.

## 2. La comptabilitat social: Model Polièdric com a suport

El procés de comptabilitat social segueix la metodologia analítica i sintètica, puix que subdivideix un concepte complex i intangible, com el de valor social, en una sèrie de factors constituents, les Variables de Valor (VV), a partir de les quals s'identifiquen outputs, els quals es quantifiquen a través de la seva vinculació, mitjançant diferents algorismes, amb proxys de referència. Una vegada quantificades de forma diferencial les diverses variables, es procedeix a una integració sintètica i holística de les dades obtingudes, cosa que permet una visualització múltiple (polièdrica) a través de diversos ecosistemes de valor, com el valor específic per cada *stakeholder*, el valor compartit, el valor social específic, el valor social generat per l'activitat mercantil, el retorn econòmic a l'Administració, el valor consolidat,

l'equilibri de valor entre els diversos *stakeholders*... i tantes anàlisis específiques com es vulguin generar a partir dels resultats obtinguts. El Model Polièdric que serveix de suport a aquest procés analític i sintètic, es plasma a la figura 1.



**Font:** Adaptació de Retolaza, San-Jose & Ruiz-Roqueñi, 2016: 40.

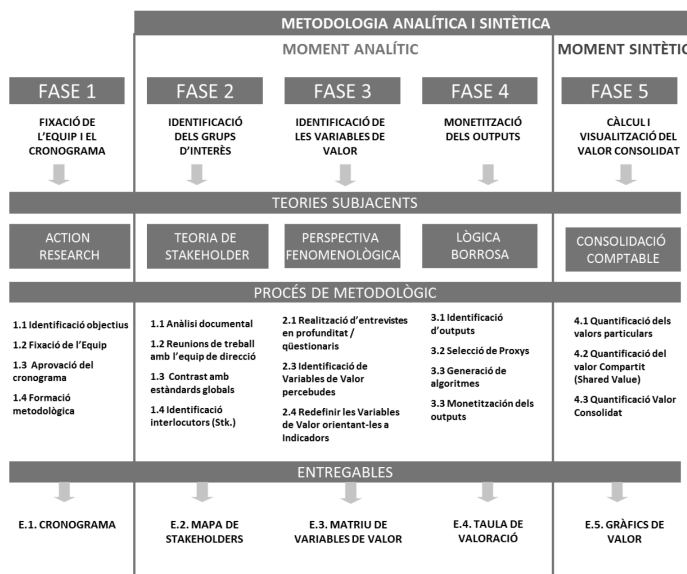
**Figura 1.** Model Polièdric.

Les diferents àrees representen el valor generat (SV) per a cadascun dels *stakeholders* (*Stakeholder* núm.); aquests valors no tenen per què ser coincidents. El normal és que en algunes variables coincideixin, i en altres no. El nucli central representa el conjunt de valor atribuït a les variables coincidents, la qual cosa podríem denominar *shared value*; que es calcularà mitjançant la suma dels valors coincidents per al conjunt de *stakeholders*. Complementàriament existiran valors generats per a un *stakeholder* particular, que no siguin coincidents amb els dels altres *stakeholders*, la consolidació del total del valor generat per l'organització per al conjunt de *stakeholders* constituirà el valor integral generat. El model gràfic, en tractar-se d'una simplificació, no visualitza els possibles valors compartits solament de forma parcial entre alguns dels *stakeholders*, sense que afectin el conjunt d'aquests; no ocorre així amb el sistema de càlcul, on aquests valors sí que són tinguts en compte i quantificats.

Complementàriament el model ens permet apreciar la importància de l'alineació d'interessos entre els diferents *stakeholders*, partint, no del disseny, sinó del resultat. En el cas de confluència entre el *shared value* i el valor consolidat, es donaria una millor alineació dels interessos dels *stakeholders* de l'organització (Kaplan i Norton, 2006), la qual cosa comportaria al fet que el retorn percebut per cada *stakeholder* seria molt més gran que en el cas que tots dos valors anessin molt distants l'un de l'altre. És de suposar que l'alineació d'interessos i l'increment del retorn percebut, ajudarà a l'alineació dels recursos vinculats a cadascun dels *stakeholders*.

### 3. Procés pràctic de monetització del valor social integral

Com s'ha assenyalat prèviament, el Model Polièdric pot considerar-se com el model d'anàlisi subjacent, del qual dimana un procés per a la seva aplicació concreta a una organització. La figura 2 sintetitza de forma bastant completa el microprocés de recerca que es desenvolupa per establir un sistema (comptabilitat) per la monetització del valor social generat per una organització.



Font: San-Jose & Retolaza, 2016: 57.

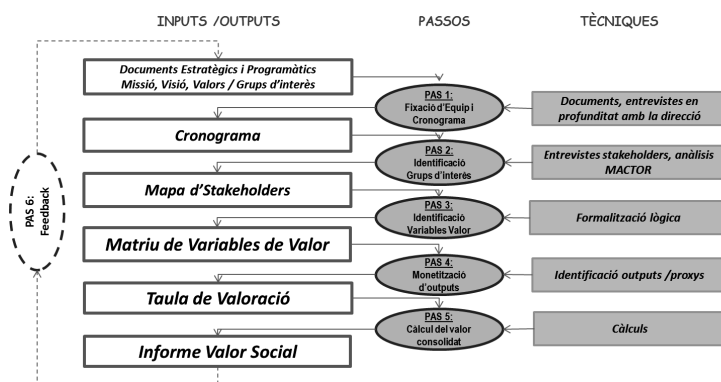
Figura 2. Fases de l'SPOLY: model per a la comptabilitat social.

Fonamentalment, el procés compta amb sis fases diferenciades:

- 1. Fixació de l'equip i cronograma**, que podria considerar-se també com una fase prèvia o preparatòria; no obstant això, és de vital importància, ja que la qualitat i la implicació amb l'organització de l'equip de recerca, determinarà en gran manera l'èxit del procés d'anàlisi i sistematització. Així mateix, el cronograma, serà no només el tret de sortida, sinó el marc de referència perquè el procés no es vagi dilatant *sine die*.
- 2. Identificació dels grups interessats** als quals l'organització presuposa que els genera valor, on el valor no s'entén com un concepte suportat ontològicament, sinó en relació a les persones receptors d'aquest valor, entenent per valor social el conjunt del valor percebut pels diferents grups interessats d'una organització.
- 3. Identificació de les variables de valor**, entenent per tals, els aspectes en els quals l'organització genera valor a tercers; que, seguint el plantejament de la fase anterior, es realitzarà en diàleg amb els diferents *stakeholders*, ja que des d'una perspectiva fenomenològica seran aquests els que identifiquin aquestes variables.
- 4. Monetització dels *outputs***, en aquesta fase reconduïm la perspectiva subjectivista de l'anterior, que podríem haver continuat a través de la valoració subjectiva dels *stakeholders*, tal com es realitza en els àmbits de qualitat i en altres metodologies; i ens centrem a quantificar intersubjectivament els *outputs* vinculats a cada variable de valor, a través de *proxys*. La lògica utilitzada en aquest procés de quantificació monetària és la mateixa que la del valor raonable, amb la diferència que els rangs de valor en el cas dels intangibles són molt més amplis i complexos de consensuar que en el cas dels béns tangibles.
- 5. Càlcul i visualització** del valor social integral; integrant els resultats dels càlculs parcials mitjançant el Model Polièdric.
- 6. Procés de *feedback* i millora contínua**; tant per a la mateixa organització en cicles d'anàlisi successives (comptabilitat social anual), com per a altres organitzacions que s'aprofitin del resultat i de l'experiència obtinguda en el procés, especialment les que pertanyen al mateix sector d'activitat.

Per la seva part, cadascuna d'aquestes fases es fonamenta en diversos pressuposts teòrics; ja que malgrat que afectin la globalitat, tant del Model subjacent com de la Metodologia Procesual, es vinculen de forma prioritària amb alguna fase específica. Així la primera fase d'orientació, entronca amb la *action research* o recerca participativa; perquè en lloc de suposar que la realitat és un objecte aliè a l'investigador, al que aquest s'aproxima de forma objectiva, s'opta per uns equips mixtos amb la implicació necessària de responsables d'alt nivell de l'organització, cosa que permet garantir que l'anàlisi es realitza sobre la realitat i no sobre una mera imatge fictícia de l'entitat; facilitant l'explotació dels resultats i la posterior incorporació de la comptabilitat social com a procés estable en l'organització. La fase d'identificació de grups interessats, descansa de forma prioritària sobre la teoria de *stakeholder*. Per la seva banda, el *stakeholder engagement* es basa en una epistemologia de perspectiva fenomenològica. La monetització dels *outputs*, descansa per igual en el valor raonable i en la lògica borrosa, que permeten establir rangs de valor difusos sempre amb caràcter provisional i circumscrit a les circumstàncies (San-José & Retolaza 2016 per aprofundir en aquests temes metodològics). En última instància, el càlcul del valor, descansa tant en l'anàlisi cost-benefici com en els processos a l'ús de consolidació comptable.

A la figura 3 se sintetitzen els passos progressius, així com els *outputs* resultants que es transformen en els *inputs* de la següent fase del procés; també s'apunten els recursos tècnics normalment utilitzats en cada fase del procés.



Font: Retolaza, San-José i Ruiz-Roqueñi, 2016: 54.

Figura 3. Model Polièdric: Inputs/outputs-passos i Tècniques.

### 3.1. Fase 1: *fixació de l'equip i cronograma*

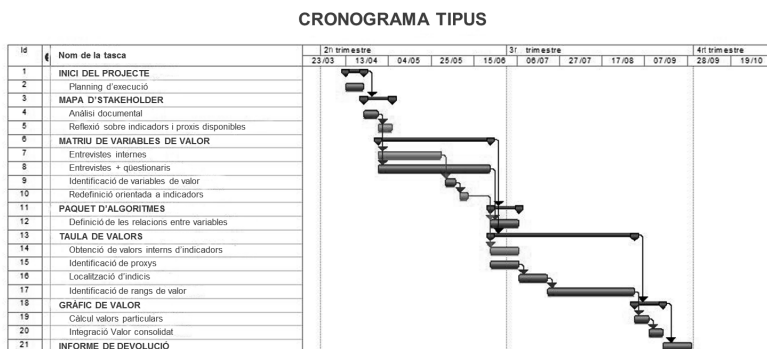
Normalment el procés s'inicia quan algun responsable de l'entitat decideix que seria interessant quantificar el valor social que genera l'organització; en la nostra experiència, la motivació fonamental sol estar vinculada a la reputació o a la comunicació; i tot i que, una vegada desenvolupat, el sistema es converteix en un important recurs de gestió, això sol ser difícil de visualitzar en els inicis del projecte.

En un segon moment l'organització ha de decidir si abordarà el procés de manera autònoma o comptarà amb un suport extern, normalment d'una empresa consultora o la universitat. Els materials desenvolupats són d'accés lliure [www.geaccounting.org](http://www.geaccounting.org). En el cas en què l'empresa en qüestió tingui similituds amb algun dels models existents, pot gestionar el procés de forma autònoma, o amb l'ajuda d'alguna empresa de consultoria familiaritzada amb el model; en cas que calgués desenvolupar un nou model d'anàlisi, l'organització podria recórrer a la mateixa universitat. En qualsevol cas, sempre pot acudir a aquesta per generar un procés d'acompanyament i transferència de *know-how*.

En referència a l'equip de treball, serà aconsellable, que almenys participin dues persones de l'organització, tres, si no es comptarà amb un suport extern; a poder ser en llocs directius dels àmbits financer i social de l'empresa; com en qualsevol altre procés transformacional, caldrà que el projecte sigui assumit pel conjunt de l'organització i liderat des del màxim nivell de direcció.

La finalització d'aquest primer període, que podríem denominar d'orientació, ve donada amb la constitució formal de l'equip de treball i l'aprovació del cronograma. El procés d'anàlisi té una durada variable, depenent tant de la realitat de l'entitat analitzada, com dels recursos disponibles i el ritme de treball; no obstant això, i de forma genèrica, es pot considerar que entre tres i sis mesos pot ser un termini adequat per poder analitzar, calcular i sistematitzar un procés de comptabilitat social en una organització de grandària mitjana i sense excessives ramificacions internacionals. La figura 4 reflecteix el planning estàndard d'un procés de monetització.

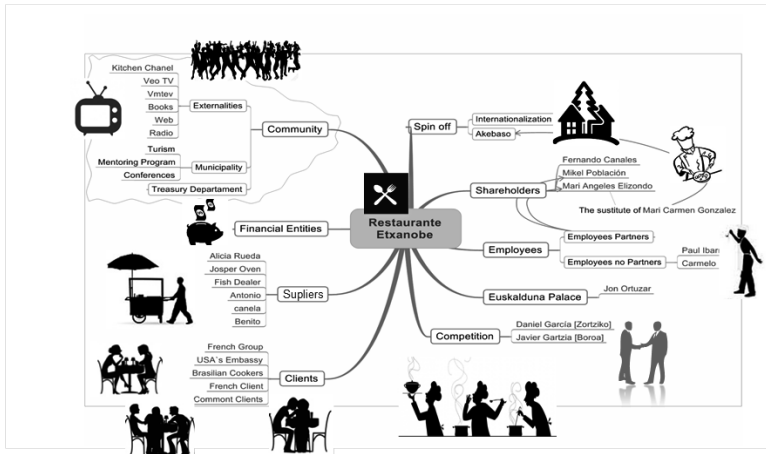




**Figura 4.** Cronograma de les fases de l'SPOLY.

### 3.2. Fase 2: identificació dels grups interessats

Una vegada definit l'equip de treball i validat el cronograma, la següent fase consisteix en l'elaboració del "Mapa de Stakeholders" de l'organització, per a això es parteix tant del coneixement implícit que tenen els participants en el projecte, com del coneixement explícit recollit en els documents estratègics i programàtics: ideari, pla estratègic, memòries de qualitat... L'elaboració del Mapa no és un acte puntual, sinó un procés; l'equip de treball realitza un esborrany provisional que contrasta amb els diferents interlocutors perquè al seu torn l'enriqueixin; el mapa no estarà acabat fins que existeixi un consens entorn de la seva pertinència. És aconsellable ajudar-se d'algun programa per a l'elaboració de mapes mentals (*mindjet, freemind, novamind...*), que faciliti l'elaboració i la consolidació del mapa.



Font: Freeman, San-Jose & Retolaza 2016.

Figura 5. Exemple Mapa de Stakeholders.

A la figura 5 podem observar el Mapa de Stakeholders d'un restaurant d'Espanya, que s'ha plasmat sobre *mindjet*. En relació al Mapa de Stakeholders s'han de fer dues consideracions, d'una banda, la seva elaboració des de la perspectiva de valor generat en el passat, i no des d'una perspectiva estratègica futura; per això, no necessàriament ha de coincidir amb el que s'hagués dissenyat en el marc d'un plantejament estratègic. L'exemple més clar de la possible diferència ve donada pels proveïdors no estratègics, que difícilment s'inclourien en un mapa estratègic, mentre que en un mapa de valoració social seria desitjable incloure'ls, puix que amb les compres que l'organització els realitza, està aportant valor, no només a l'empresa, sinó també al conjunt de la societat mitjançant el retorn socioeconòmic de part del valor afegit a l'Administració, en forma d'impostos i similars. L'altre aspecte a tenir en compte és que no hem de preocupar-nos massa per l'exhaustivitat, ja que en ser un procediment additiu, a qualsevol moment podríem incorporar a un possible *stakeholder* que haguéssim deixat oblidat, encara que indubtablement és convenient que això sigui una excepció i no la regla.

### 3.3. Fase 3: identificació de variables de valor

El següent pas consisteix a identificar potencials interlocutors en cadascun dels grups de *stakeholder* identificats. És a dir, identificar les persones concretes de les entitats amb les quals es dialogarà. Com a regla general,

s'han de triar uns interlocutors que estiguin en la centralitat del grup de referència, i que al seu torn tinguin un bon coneixement de la potencial aportació de valor que pot generar l'organització que realitza l'anàlisi. En relació al nombre, assenyalar que el límit superior ve donat únicament per la nostra disponibilitat de temps, mentre en el límit inferior s'hauria de parlar, almenys, amb un interlocutor per grup interessat. De la nostra experiència es podria deduir que per a entitats de grandària mitjana, entre quinze i vint-i-cinc entrevistes sembla un nombre correcte; encara que la clau està a recollir la totalitat de variables de valor que puguin donar-se en relació amb els diferents *stakeholders*. En la mesura en què aquests siguin més homogenis, el nombre d'entrevistes a realitzar serà menor; en la mesura en què existeixi una major heterogeneïtat, i per tant la possibilitat que diversos integrants d'un grup concret apreïïn diferents variables de valor, caldrà incrementar el nombre d'entrevistes. Per arribar a més interlocutors es podrà recórrer a la utilització de qüestionaris o a entrevistes telefòniques o per videoconferència.

La realització de les entrevistes és un dels temes, juntament amb la identificació de *proxys*, que més dubtes generen abans de l'inici del procés; encara que fet i fet resulta un dels processos més senzills, on el més complex és la gestió de les cites.

El primer dubte que pot sorgir és sobre qui ha de fer l'entrevista, una persona de l'organització, algú d'una empresa de consultoria o fins i tot de la mateixa universitat. La resposta no és homogènia, dependrà de tres factors; el primer serà l'equilibri de l'organització entre recursos financers i personal amb temps disponible, si el primer és major, aconsellarà recórrer a entrevistadors externs; si ho és el segon, a interns. L'altre factor estarà relacionat amb la imatge que vulguem transmetre als interlocutors, amb els quals no oblidem que mantenim una relació, normalment important; la utilització d'entrevistadors externs, especialment si són de la universitat, transmet aposta pel projecte i rigor d'anàlisi; entrevistadors interns transmeten proximitat i una implicació interna més gran. El tercer factor fa referència en posar "entre parèntesis" –*epojé*– del procés fenomenològic; que exigeix que l'entrevistador s'apropi a l'entrevistat desproveït de prejudicis i disposats a escoltar des de zero (*tabula rasa*). Normalment això els resulta més senzill a entrevistadors externs, amb menor coneixement i implicació emocional amb l'entitat.

En finalitzar les entrevistes amb els interlocutors dels *stakeholders*, i si és el seu cas, els qüestionaris; haurem identificat un conjunt de variables de valor, que després d'un procés d'integració d'expressions sinònimes, generaran un llistat similar al de la figura 6, corresponent a l'empresa Formació i Treball.

<b>Variables de valor identificades pels grups interessats</b>	
1	Creació de treball i ajuda a l'ocupabilitat en clau de cohesió social
2	Aprentatge oficis i formació
3	Autoestima i confiança
4	Orientació laboral
5	Increment de renda i consum personal
6	Possibilitat de sentir-se útil i oportunitat per estar actiu
7	Recompensa per prestar un servei a la societat
8	Promoció i foment del reciclatge; catalitzadors d'un model de canvi; innovació en processos i millora en la gestió del reciclatge tèxtil
9	Transparència i capacitat d'adaptació
10	Reducció d'emissions de CO <sub>2</sub>
11	Competència i eficàcia en el compliment de la seva missió
12	Instrument de suport a la consecució d'objectius comuns
13	Iniciativa pròpia i innovació
14	Estalvis generats pel servei de recollida de roba
15	Afavoreixen el compliment amb la legislació vigent
16	Dignificació i servei del menjador social
17	Canalització de xecs de serveis socials
18	Retorn a l'Obra Social
19	Rendiment econòmic generat i imatge de marca
20	Formació acreditada i certificats de professionalitat; transferència de <i>know-how</i> en processos d'integració; oferta més competitiva que el mercat en formació
21	Referent i entitat tractora del sector social d'empreses d'inserció
22	Valor afegit en formació a col·lectius específics
23	Capacitat de <i>lobby</i> i capacitat de generació de negoci compartit
24	Assessoria i coneixement en la gestió de la fi del cicle de vida del producte tèxtil i la seva reutilització
25	Suport a les polítiques de RSC; valor comunicatiu i divulgatiu
26	Producte de qualitat i professionalitat com a proveïdor; assessorament per la posada en marxa de botigues de segona mà
27	Intercanvi projectes i experiències; reforçament de valors

**Font:** Retolaza et al. 2015 en <http://www.formacioitreball.org/es/>

**Figura 6.** Variables de valor de Formació i Treball.

En aquest punt, sorgeix possiblement la fase més complexa del procés, la redefinició de les variables expressades en forma generalista, a una reformulació en termes d'indicadors que es corresponguin amb uns *outputs* mesurables de l'organització, i que al seu torn s'intueixi que és possible obtenir *proxys* que possibilitin la valoració monetària d'aquests *outputs*.

#### **3.4. Fase 4: monetització dels outputs**

Una vegada obtingudes aquestes variables, que seran diferents per a cada empresa, o almenys per a cada tipologia d'empresa, es fa necessari identificar els *outputs* generats per l'organització que es corresponen amb la variable, així com els *proxys* que permetin la seva quantificació. A la figura 7 podem apreciar una taula d'*outputs* corresponents a la Fundacion Lantegi Batuak.

TIPOLOGIES DE VALOR	VARIABLES DE VALOR							
VALOR SOCIOECONÒMIC DIRECTE	Valor afegit	Salaris	Seguretat Social	Impost de la Renda	IVA	Altres Impostos	Resultat	Inversions
<b>VALOR SOCIOECONÒMIC INDIRECTE: PROVEÏDORS</b>	Compra proveïdors (Autonomia, Estat...)	Facturació proveïdors	Despeses Personal	Valor afegit	Resultat d'exploració	Impost societats	Reserves	
<b>VALOR SOCIOECONÒMIC INDIRECTE CLIENTS</b>	Cost salarial Enitiat	Cost salarial de referència	Facturació clients locals	Facturació clients locals	Occupació Induïda: despesa personal	Valor afegit	Resultat d'exploració	Impost societats
<b>VALOR SOCIOECONÒMIC INDIRECTE: ECONOMIA SOCIAL</b>	Compra proveïdors CAPV	Facturació proveïdors E.S.	Despeses personal	Valor afegit	Resultat d'exploració	Impostos		
<b>ESTALVI PER A L'ADMINISTRACIÓ</b>	Pensió no contributiva > 65% discapacitat	Dret a l'atenció familiar	Prestacions sanitàries	Trànsit a l'ocupació ordinària	Creació d'ocupació CEE	Creació d'ocupació Ordinària		
<b>VALOR PER A LES FAMÍLIES</b>	Sous nets [discapacitat]	Hores alliberades	[Hores alliberades] Cost d'oportunitat	Retorn del cost d'oportunitat	Estalvi menjars	Serveis sanitaris		
<b>EXTERNALITZACIONS POSITIVES</b>	Projecte 1	Projecte 2	Projecte 3					
<b>SUBVENCIONS [-]</b>	A. GENERALS	B. OBJECTE SOCIAL	C. OBJECTIUS SOCIALS ESPECÍFICS	D. DONACIONS I AJUDES PRIVADES				

Figura 7. Indicators de valor social de l'Impacte econòmic: lantegibatuaak.

Les categories recollides a la figura 7 es refereixen tant a l'impacte social generat a través de l'activitat econòmica o mercantil, la qual cosa hem anomenat valor socioeconòmic, subdividida en quatre categories: 1) el directe, o generat a través del valor afegit o equivalent; 2) l'indirecte generat a través de la compra a proveïdors, on no es té en compte la totalitat de la despesa, sinó només el valor afegit en funció de la distribució social (salaris, IRPF, Seguretat Social, impostos) que d'aquest fan els proveïdors; 3) el generat en els mateixos clients com a transferència de valor, aplicable només a centres especials d'ocupació, o a entitats la facturació hora de les quals estigui per sota de la mitjana del cost hora del sector; i 4) el valor generat al sector de l'Economia Social, a què pertany l'entitat i del qual actua com a tractora. Així mateix apareixen uns indicadors relacionats amb el 5) retorn a l'Administració a través de l'estalvi, que s'hauran de sumar als retorns generats per les variables de valor socioeconòmic (Seguretat social, IRPF, impostos). Les variables restants fan referència al 6) valor social específic, en aquest cas el generat per a l'usuari, les famílies i entitats similars; s'afegeix un apartat següent amb el valor generat pels projectes específics de R+D. Finalment, es recull la quantitat rebuda a través de les subvencions, que s'utilitza per trobar el valor net generat, restada la subvenció al valor brut.

La cerca d'informació sobre els *outputs* generats per l'entitat per a cada variable correspon aconseguir-la a la mateixa organització; a vegades és possible que hi hagi dades que podrien aconseguir-se, però com que no s'han explicitat en el disseny de la gestió, en aquest moment no es disposa d'aquestes; en aquests casos, ens conformarem a deixar indicat l'*output*, i integrar-ho en el sistema d'indicadors de l'entitat, de manera que els pròxims anys es pugui disposar d'aquestes dades per integrar-les en la monetització. Cal assenyalar que encara que el primer any el termini per la monetització pot ser de sis mesos de mitjana. Com ja hem assenyalat, en anys successius n'hi ha prou amb una jornada per procedir al procés de monetització. És cert que això no serveix per a tots els anys futurs, ja que és de suposar que amb el pas del temps, les variables de valor i els *proxys* utilitzats per a la quantificació puguin variar, per la qual cosa caldria replicar, almenys en part, el procés de contrast fenomenològic. Aquesta anàlisi en profunditat hauria de fer-se quan es perceben canvis significatius en l'entorn o en la mateixa organització; un bon criteri seria fer-la coincidir amb les modificacions del disseny estratègic, encara que per graduar el treball es podria fer a l'any següent.

El següent problema ve donat per la selecció de *proxys*, si prèviament hem identificat uns *outputs* que poden enquadrar-se en una variable de valor, hem d'identificar un o diversos *proxys* monetaris que permetin quantificar monetàriament l'*output*; els costos o estalvis per part de l'Administració

solen ser uns bons *proxys*, ja que identifiquen allò que l'Administració, en representació de la Societat, està disposada a pagar pels *outputs* corresponents.

No obstant això, el més normal és que no existeixi un únic *proxy*, sinó un conjunt d'ells. Prenguem com a exemple la creació de nous llocs de treball; si analitzem allò que l'Administració ha pagat en els últims anys per crear llocs de treball, ens trobem amb que aquests imports oscil·len entre 0 i 6.000€. A l'hora de triar el *proxy* més adequat podem optar per diferents estratègies, la més simple, triar el *proxy* que més semblança tingui amb l'*output* generat. Per exemple per Lantegi Batuak, sembla lògic triar un *proxy* del País Basc, o encara millor de Bizkaia, (unitat territorial en la qual se situa i executa la major part de la seva activitat) referit a la creació d'ocupació per a les persones amb discapacitat o amb especials dificultats d'accés a l'ocupació; aquest *proxy* haurà de ser actual o el més recent possible en el temps. Així doncs els *proxys* hauran de tenir entre les seves característiques la similitud geogràfica i temporal. En aquest cas, la despesa realitzada pel Govern Basc en la creació de llocs de treball per a les persones amb especials dificultats d'inserció, que es realitza a través de les empreses d'inserció, pot semblar un bon *proxy*. Encara que seguint el criteri de prudència, el valor de l'*output* supera al del *proxy*, ja que aquest es refereix a un lloc de treball de tres anys de durada, mentre que el lloc de treball generat per Lantegi Batuak té caràcter indefinit; i en qualsevol cas en la valoració d'anys successius, a les noves ocupacions creades se'ls resten les ocupacions destruïdes, amb la mateixa consideració comptable, però amb caràcter sostractiu.

Una vegada identificat el valor numèric dels *outputs* generats, que en virtut de la metodologia fenomenològica (percepció dels *stakeholders*) aplicada poden ser considerats com *outcomes*; i d'haver identificat un *proxy* –entem per tal d'ítem de comparació amb el valor monetari de referència–, sigui concret –únic– o tipus –obtingut mitjançant alguna funció de pertinença–; passem a identificar l'algorisme relacional entre tots dos ítems, que en moltes ocasions revesteix la forma de multiplicació, passant a calcular el valor generat per a cada variable. La figura 8 és un exemple pres de Formació i Treball.



Variables de valor	Indicador	Valor indicador	Algorisme	Proxy	Font	Valor proxy	Valor monetari
Participació voluntariat	Núm. hores de voluntariat	17.220	nº d'hores de voluntariat * preu hora voluntariat	Preu hora valor mercat voluntariat, menys IRPF i SS treballador	Comptabilitat FIT	8,17 €	140.687 €
Entrega social	valor econòmic atribuït	448.263 €	ΣValor Econòmic Atribuït al PES		Comptabilitat FIT		448.263 €
Generació solucions innovadores	Núm. projectes innovadors	8	(ΣInversions + ΣDespesa corrent) projectes innovadors		FIT		3.450.918 €
Confiança i transparència	Núm. contenidors instal·lats sense contraprestació econòmica	500	Núm. contenidors * cànon	Cànon municipal col·locació contenidors	Plecs Ajuntament de Gavà, 2014	400 €	200.000 €
	Núm. m <sup>2</sup> cedits de locals/naus en règim de cessió d'ús	3.400	Núm. m <sup>2</sup> x valor mercat local comercial	Preu mensual mitjà dels m <sup>2</sup> en lloguer de naus industrials	Informe de Mercat Industrial de Catalunya, 2-S 2013, Finques Forcadell	3,42 €	139.536 €
	Núm. m <sup>2</sup> de terrenys cedits en règim de cessió d'ús	2.750	Núm. m <sup>2</sup> x valor mercat solar x 5% (valor immobles a llarg termini)	Preu de venda mitjà dels m <sup>2</sup> de solars industrials al Barcelonès	Informe de Mercat Industrial de Catalunya, 2-S 2013, Finques Forcadell	234,20 €	32.203 €
Generació de negoci compartit	Volum econòmic de plans compartits	1.467.592 €	Sumatori del valor generat per projectes compartits (Roba Amiga i Nouse)	Valor econòmic apropiat per FIT de projectes compartits	Comptabilitat FIT		1.467.592 €
Transfèrència de know-how	Núm. hores dedicades a projectes de col·laboració externa						

Font: San-Jose & Retolaza, 2016: 101; basat en Retolaza *et al.* 2015 pp. 27-29.

Figura 8. Algorismes relacionals: el cas de Formació i Treball.

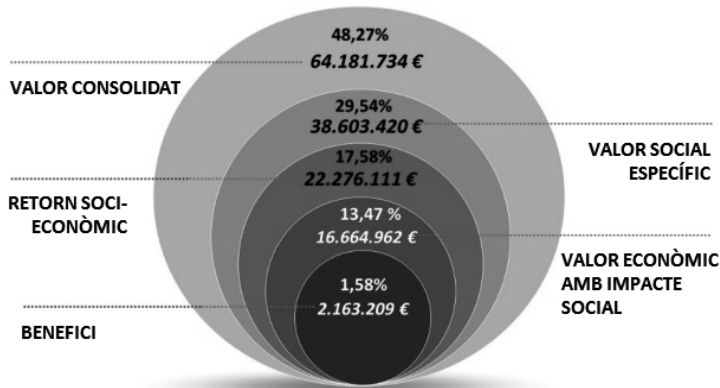
### 3.5. Fase 5: càlcul i visualització del valor consolidat

A la figura 9, es pot visualitzar el valor social generat per *Viviendas Municipales de Bilbao*, desglossat en els tres ecosistemes anteriorment esmentats. D'una part, existeix un benefici econòmic, que no ens diu gaire sobre el valor social generat i que en tot cas seria una mesura complementària a aquest; d'una altra, podem veure els tres ecosistemes que integren el valor social integrat:

- 1) el valor que genera amb la seva activitat econòmica per al conjunt de la societat

- 2) els fluxos de caixa que, o bé retornen o bé estalvia l'Administració
- 3) el valor social específic generat als diferents *stakeholders* mitjançant relacions de no mercat; en aquest cas, principalment als usuaris dels habitatges i a la ciutadania.

El valor consolidat –similar al concepte comptable de la mateixa denominació– té en consideració el valor conjunt generat, evitant duplicar el valor compartit que es genera alhora per a diversos *stakeholders* o diversos ecosistemes.

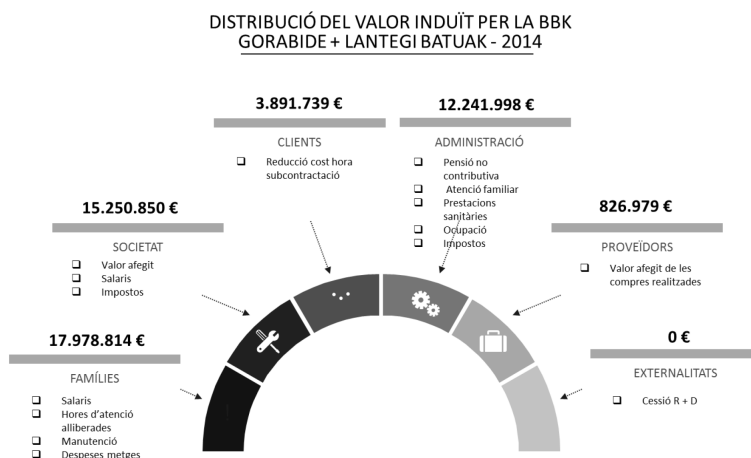


**Figura 9.** Valor Consolidat de *Viviendas Municipales de Bilbao*. El percentatge s'obté en relació al volum d'actius fixos en forma d'habitatge.

Els percentatges fan referència a la ràtio del valor total generat en l'ecosistema corresponent entre el valor de l'immobilitzat en habitatges que posseeix l'entitat, seria, per tant, una ràtio de rendibilitat social sobre el conjunt d'habitatges gestionats; dada que pot ser rellevant per interpretar el rendiment de l'entitat.

Finalment, cal assenyalar que el valor generat no és homogeni, ja que es distribueix entre un conjunt de *stakeholders*. A la següent figura, la 10, referit a Formació i Treball, podem apreciar el valor social generat, no només per ecosistemes, sinó també per *stakeholder*. Això ens permet una millor visualització del valor generat, ja que podem visualitzar d'una forma diferenciada el percentatge de valor distribuït, i podem centrar l'anàlisi en aquella que tingui una major coincidència amb el propòsit de l'entitat.

Atès que en el cas de FiT, malgrat ser una empresa, la seva missió s'orienta cap als usuaris, podem constatar que el valor generat per a aquests és de 7.212.939,4€, que equival a una mica més del 100% de la facturació. Entre altres anàlisis, també es pot calcular la ràtio de valor intern/extern generat, o la de retorn a l'Administració, que en aquest cas seria del 223%. Tenint en compte que les ràtios mai no són absolutes, no ens diuen gaire si no les podem comparar; en aquest sentit es poden fer dos tipus d'anàlisis: d'una banda, comparar l'evolució anual de les ràtios de referència; per una altra, analitzar l'equilibri existent en la distribució de valor als diferents *stakeholders*. A futurs, amb l'existència d'una comunitat d'usuaris, es podria avançar cap a uns processos de *benchmarking sectorial* o per tipologia d'organització.



**Figura 10.** Valor Consolidat: valor induït per la col·laboració de la Fundació BBK amb Gorabide i Lanteri Batuak.

Com hem assenyalat amb anterioritat, encara que és cert que en l'actualitat les empreses que s'apropen a la comptabilitat social ho fan des d'una perspectiva reputacional, la veritat és que la monetització del valor social permet identificar un conjunt d'indicadors que posteriorment poden introduir-se en la gestió, al mateix nivell que els indicadors financers i, així, permeten que el valor social passi al centre de la gestió, i el social pugui convertir-se en eix vertebrador de l'organització (Sant-Jose i Retolaza, 2015).

#### 4. Conclusions i futures línies de recerca

De forma general, la principal conclusió se centra en la possibilitat que presenta la comptabilitat social com a element per a la comprensió i la gestió del Valor Social integral. El valor social generat per diferents tipus d'organitzacions es pot mesurar, monetitzant-lo de forma sistemàtica; en aquest procés de càlcul s'inclou tant el Valor social generat a través de l'activitat mercantil, com el valor social generat mitjançant relacions alienes a la transacció de mercat. Cal també citar com una conclusió l'aplicació del model i del procés vinculat a qualsevol tipus d'organització, independentment de la seva forma jurídica, el seu caràcter social, la seva governació o la seva adscripció pública.

Complementàriament, es pot concloure que la teoria de *stakeholder* permet el desenvolupament d'un model, el polièdric, que possibilita fonamentar i estructurar l'anàlisi i la quantificació del valor generat. Així mateix, l'experiència en l'aplicació d'aquest model permet proposar un procés metodològic que permet abordar de forma sistemàtica la implementació de la comptabilitat social en una organització determinada; procés que permet generar una dinàmica de millora contínua d'aquest mitjançant un *feedback* compartit. Per tant, proposa un mecanisme de monetització mitjançant *proxys* que, si bé no és original, afegeix la peculiaritat de convertir-lo en un procés de consens intersubjectiu d'àmbit sectorial.

Les línies de recerca futures passen per una millora contínua del model per mitjà d'aplicar-lo a diverses realitats sectorials i per una certa estandardització de les variables i els *proxys*; així com per l'ampliació d'aquest, a altres problemes relacionats, com el del valor induït a través de tercers per organitzacions finançadores, o a l'obtenció del valor econòmic que tindria una organització en funció de la renda social que genera. A futurs, el principal repte ve donat per contrastar la possible utilitat de les dades agregades en la comprensió de l'impacte social que tenen els diversos models econòmics.

#### Referències Bibliogràfiques

- KAPLAN, R.S. i NORTON, D.P. (2006) "Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies", Harvard: Harvard Business Press.
- RETOLAZA, J.L.; SANCHEZ, P.; TARIFA, P.; RUIZ-ROQUEÑI, M; SAN-JOSE, L. i AYUSO, S. (2015) "Análisis del valor social de la Fundación Formació i Treball: Una aproximación monetaria al cálculo del

valor social”, Document de treball núm. 22 de la Càtedra Mango de Responsabilitat Social Corporativa.

RETOLAZA, J.L.; SAN-JOSE, L. i RUIZ-ROQUEÑI, M. (2016) “Social Accounting for Sustainability. Monetizing the Social Value”, Heidelberg: Sringer publishing.

SAN-JOSE, L. i RETOLAZA, J.L. (2015) “La generación de Valor Social como eje vertebrador de la Unión Europea”, FJL EUROBASK. Vitòria.

SAN-JOSE, L. i RETOLAZA, J.L. (2016) “Contabilidad Social orientada a los stakeholders. Perspectiva de la Administración Pública”, Ed. Pirámide, Madrid.



**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**

Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya

Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4<sup>a</sup> planta - 08006 Barcelona

Tel. 93 416 16 04 extensió 2019

info@accid.org - www.accid.org- @Associacio ACCID