

Incorporando al cuadro de mando integral la dimensión social y medioambiental

RAMON BASTIDA

UPF Barcelona School of Management

ORIOL AMAT

Universitat Pompeu Fabra

Fecha recepción: 18-9-2021

Fecha aceptación: 22-12-2021

RESUMEN

El cuadro de mando integral (CMI) es una herramienta de gestión de gran utilidad para las organizaciones que necesitan implementar su estrategia mejorando actividades relacionadas con temas como la participación de las personas en el diseño del sistema de indicadores, la fijación de objetivos, el control, la información y la motivación, entre otros. Más recientemente, ante la necesidad de enriquecer la estrategia empresarial con aspectos como los Objetivos de Desarrollo Sostenibles se ha hecho imprescindible actualizar los componentes del CMI con la dimensión social y medioambiental. El objetivo de este artículo es exponer cómo se puede enriquecer el CMI con estas dimensiones emergentes. Para ello, se utiliza algún ejemplo, basado en empresas reales, con el fin de clarificar mejor los temas expuestos.

Clasificación JEL: M14, M40, Q5, R11.

PALABRAS CLAVE

Cuadro de mando integral, valor económico, valor social, valor medioambiental.

ABSTRACT

The balanced scorecard is a very useful management tool for organizations that need to implement their strategy by improving activities related to topics such as the participation of people in the design of the indicators system, the setting of objectives, control, information and motivation, among others. More recently, given the need to enrich the business strategy with aspects such as the Sustainable Development Goals, it has become essential to update the components of the BSC with the social and environmental dimension. The objective of this article is to describe how the BSC can be enriched with these emerging dimensions. For this, some examples are used, based on real companies, in order to better clarify the issues.

JEL classification: M14, M40, Q5, R11.

KEYWORDS

Balanced scorecard, economic value, social value, environmental value.

1. Introducción

El Cuadro de Mando Integral (del inglés, *Balanced Scorecard*), en adelante CMI, es una herramienta de gestión que se ha ido consolidando de forma generalizada en todo tipo de organizaciones desde que fue formulado a mediados de los noventa del siglo pasado (Kaplan y Norton, 1992; Careny y Falguera, 1997 y Kaplan, 2010). A lo largo de las últimas décadas, el CMI ha demostrado que es una herramienta de gran utilidad para las organizaciones que necesitan implementar su estrategia mejorando actividades relacionadas con temas como la participación de las personas en el diseño del sistema de indicadores, la fijación de objetivos, el control, la información y la motivación, entre otros (ACCID, 2013; Amat y Bastida, 2021 y Ballvé,

2006). Más recientemente, ante la necesidad de enriquecer la estrategia empresarial con aspectos como los Objetivos de Desarrollo Sostenibles se ha hecho imprescindible actualizar los componentes del CMI con la dimensión social y medioambiental. Según el informe *SDG Reporting Challenge* (PwC, 2018) sobre la aplicación de los ODS en el tejido empresarial, solo un 27% de las empresas afirmaban haber integrado los ODS en su estrategia empresarial, y un 23% informaban sobre KPIs (*key performance indicators*) relacionados con los ODS. Estos resultados evidencian la necesidad de desarrollar herramientas como el CMI que permitan a las empresas integrar en su estrategia los aspectos relacionados con su impacto social y medioambiental, y faciliten su aplicación y seguimiento mediante indicadores.

El objetivo de este artículo es exponer cómo se puede enriquecer el CMI con la dimensión social y medioambiental.

2. La nueva corriente empresarial

La corriente empresarial que defiende que las empresas deben generar un resultado triple (*triple bottom line*) que integre el valor económico, el social y el medioambiental, presenta dos novedades importantes. En primer lugar, establece que las organizaciones deben ser económicamente sostenibles, pero al mismo tiempo, deben contribuir al desarrollo social de las comunidades donde están situadas, y deben minimizar sus externalidades negativas en el medioambiente y contribuir a la preservación del planeta. En segundo lugar, y relacionado con la primera novedad, este nuevo paradigma empresarial establece que el valor generado por la empresa debe repartirse entre los accionistas y el resto de las partes interesadas de la empresa (trabajadores, clientes, proveedores, comunidad, etc.).

La relación con las partes interesadas actúa como un factor multiplicador de la creación de valor social y medioambiental. Mientras que una empresa puede obtener resultados económicos, sociales y medioambientales aplicando su estrategia, estos resultados pueden multiplicarse si la empresa es capaz de integrar las estrategias, innovaciones y recursos de sus partes interesadas. Múltiples partes interesadas dentro de una red de empresas, pueden alinearse en torno a un conjunto compartido de objetivos para crear y ejecutar una estrategia de crecimiento inclusivo, que produzca beneficios sociales y ambientales para los participantes del sistema y la sociedad.

Las empresas que ya han integrado los aspectos relacionados con la sostenibilidad en su estrategia, necesitan herramientas de gestión adaptadas que les permitan comunicar su estrategia a toda la organización, y monitorizar los resultados obtenidos. En el apartado siguiente se explican diferen-

tes opciones de adaptación del CMI adoptadas por las empresas para integrar los aspectos sociales y medioambientales.

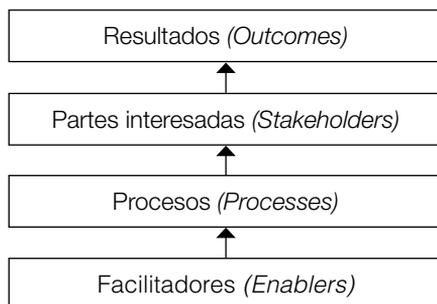
3. Diferentes aproximaciones para integrar los aspectos sociales y medioambientales en el CMI

Podemos destacar dos métodos que permiten integrar los aspectos sociales y medioambientales en el CMI. En primer lugar, se pueden integrar estos aspectos en las cuatro perspectivas originales del CMI. Y, en segundo lugar, se puede incorporar una nueva perspectiva que recoja los aspectos sociales y medioambientales. A continuación, se explican las dos opciones.

3.1. Integración de los aspectos sociales y medioambientales en las cuatro perspectivas originales del CMI (integración total o parcial)

Este método consiste en integrar los aspectos sociales y medioambientales en las cuatro perspectivas mediante la incorporación de nuevos factores clave e indicadores relacionados con la estrategia de sostenibilidad de la empresa (Figge *et al.*, 2002). Estos factores clave quedan integrados en las relaciones causa-efecto del CMI.

Kaplan y McMillan (2020) proponen una revisión de las cuatro perspectivas del CMI, y su denominación, para adaptarlas a las relaciones entre las diferentes partes interesadas de la empresa (ver Figura 1).



Fuente: Kaplan y McMillan (2020).

Figura 1. Actualización de las cuatro perspectivas del CMI.

En la Figura 1, podemos comprobar que:

- Los resultados continúan incluyendo el resultado financiero, reflejando los intereses de los accionistas, pero también reflejan el resultado social y medioambiental que produce una mejora de la calidad de vida de las personas (mejora de las condiciones de empleo, de la salud, de la educación, etc.).
- La conversión de la perspectiva de clientes a partes interesadas o *stakeholders* señala que la propuesta de valor de la empresa debe tener en cuenta no solo los intereses de los clientes, sino también los intereses del resto de partes interesadas. Por ejemplo, una empresa de bebidas internacional adaptó esta perspectiva incorporando a los agricultores, proveedores de productos y servicios agrícolas, empresas procesadoras y agregadoras de fruta, distribuidores, instituciones financieras, y las Administraciones Públicas, como principales partes interesadas.
- La perspectiva de procesos también incorpora los aspectos sociales y medioambientales relacionados con los procesos de la empresa.
- La revisión de la perspectiva de personas (aprendizaje y crecimiento) se explica por la necesidad de dotar a la empresa de recursos para aplicar estrategias de crecimiento inclusivo y colaboración con las diferentes partes interesadas. Algunas empresas han dividido la perspectiva de facilitadores en dos dimensiones. Una que incluye los factores tradicionales de las personas (desarrollo de capacidades, herramientas de información, cultura, etc.). Y otra que incluye factores relacionados con la colaboración (transparencia, gestión de recursos, aprovechamiento, capacidades de las partes interesadas, etc.).

3.2. Introducción de una nueva perspectiva que integra aspectos relacionados con la sostenibilidad

Este método consiste en introducir una nueva perspectiva que recoja los aspectos sociales y medioambientales que no están integrados en las cuatro perspectivas originales del CMI. Introducir esta nueva perspectiva sirve para enfatizar la importancia de los objetivos sociales y medioambientales, y permite realizar una gestión independiente de los mismos. Sin embargo, es importante que existan relaciones fuertes entre esta nueva perspectiva y las cuatro perspectivas tradicionales para que se puedan alcanzar los objetivos sociales y medioambientales.

A continuación, se muestra el mapa estratégico de una empresa que incluye los objetivos sociales y medioambientales en paralelo con los objetivos

económico-financieros, y añade una nueva perspectiva para remarcar los procesos que conducen al progreso social y medioambiental (ver Figura 2).



Figura 2. Ejemplo de Cuadro de Mando Integral incorporando la triple cuenta de resultados (*triple bottom line*).

4. Principios para la aplicación exitosa de un CMI con aspectos sociales y medioambientales

El CMI adaptado pretende conseguir mejoras en los aspectos económicos, sociales y medioambientales. Además, permite integrar estas tres dimensiones en un único sistema de gestión, en lugar de tener que disponer de diferentes sistemas en paralelo.

La aplicación del CMI adaptado requiere del seguimiento de unos principios básicos para su buen funcionamiento. Son los siguientes:

- Integrar los objetivos sociales y medioambientales en el negocio operativo de la empresa. Actualmente, muchas empresas tienen departamentos de RSC que desarrollan programas o iniciativas de sostenibi-

lidad. Este tipo de actividades son mucho menos efectivas que el desarrollo de una estrategia de negocio que, simultáneamente, genere rentabilidad financiera, mejore el medio ambiente, y produzca beneficios para la comunidad y las personas.

- Hay que realizar una selección estratégica de los problemas sociales y medioambientales que una empresa puede contribuir a resolver. Las estrategias para mejorar el medio ambiente y el bienestar de las personas son más sostenibles cuando están alineadas con las capacidades específicas de las empresas y su modelo de negocio. Por ejemplo, una empresa de formación virtual puede contribuir al acceso a la educación de personas en riesgo de exclusión, pero no tiene la misma capacidad de luchar contra la deforestación del Amazonas.
- Es importante identificar y comprometer a las partes interesadas de la empresa. Un ecosistema conecta múltiples actores en una cadena de creación de valor compleja y que puede generar sinergias. Sin entender la totalidad de actores, relaciones, y transacciones en el ecosistema de la cadena de creación de valor, la empresa pierde la oportunidad de identificar mejoras en la eficiencia y calidad de los productos, o en la mejora del nivel económico-social y la calidad de vida de las personas.

5. Ejemplo de integración de los aspectos sociales y medioambientales en el CMI de una empresa

A continuación, se explican los pasos que ha seguido una empresa de fabricación de prendas de ropa para la formulación de su CMI adaptado a los aspectos sociales y medioambientales. Parte de la producción de esta empresa está situada en Europa y el resto proviene del Sudeste de Asia.

Primer paso: Identificación de aspectos sociales y medioambientales relevantes

El primer paso para la elaboración del CMI consiste en identificar los aspectos medioambientales y sociales relevantes para la empresa. Este primer paso se denomina análisis de materialidad (ver Figura 3).

Categorías	Lista de impactos
Generación de emisiones	<ul style="list-style-type: none"> • Consumo de agua contaminada por sustancias químicas (tintes, sales de tintes, pesticidas, etc.) • Componentes orgánicos volátiles emitidos en forma de gases
Generación de residuos	<ul style="list-style-type: none"> • Residuos de tintes y sales de tintes
Consumo de recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Consumo de agua para limpiar y teñir la ropa • Uso de derivados de cloro • Uso de metales pesados • Uso de componentes orgánicos volátiles • Polución de pesticidas
Consumo de energía	<ul style="list-style-type: none"> • Consumo de energía para los procesos de secado

Figura 3. Ejemplo de impactos medioambientales en una empresa textil.

Debido a la variedad y diversidad de los aspectos sociales relacionados con la empresa, su clasificación presenta mayores complicaciones que la de los aspectos medioambientales. En este sentido, la empresa ha decidido clasificarlos según los actores o partes interesadas involucrados (ver Figura 4).

Parte interesada	Categorías	Impactos
Partes interesadas directas	Internos	Empleados Estabilidad laboral, condiciones de trabajo, pagos
	A lo largo de la cadena de valor	Proveedores del Sudeste de Asia Relaciones de negocio exitosas y duraderas Clientes Productos de calidad elevada, precios bajos
Partes interesadas indirectas	A lo largo de la cadena de valor	Empleados de los proveedores Estabilidad laboral, condiciones de trabajo, pagos
	Sociedad	Asociaciones de consumidores Calidad del producto ONGs Explotación de niños en el Sudeste de Asia Gobierno Desempleo Desarrollo regional

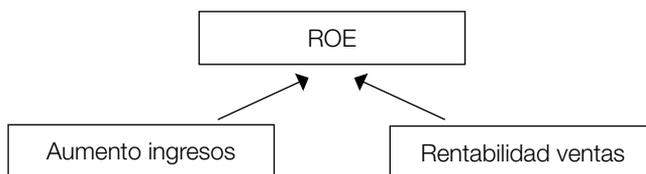
Figura 4. Ejemplo de impactos sociales en una empresa textil.

Segundo paso: Determinación de los aspectos sociales y ambientales relevantes en cada una de las perspectivas del CMI sostenible

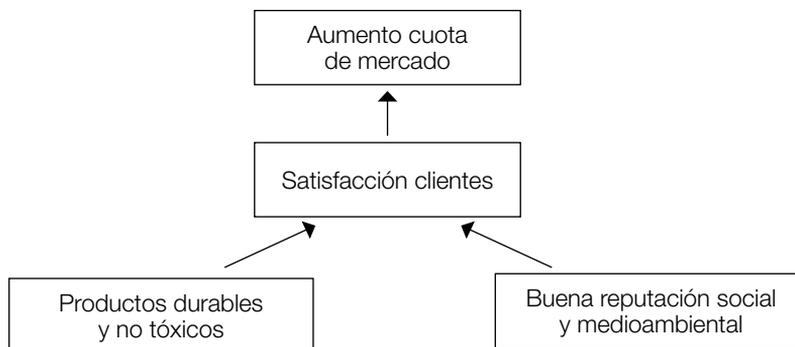
El propósito de este paso es traspasar la estrategia de la empresa a una cadena de objetivos e indicadores con relaciones causa-efecto entre ellos. Esta empresa combina las dos posibles aproximaciones para integrar los aspectos sociales y medioambientales en el CMI. Por un lado, integra factores clave relacionados con la sostenibilidad en las perspectivas clásicas. Y, por otro lado, añade una nueva perspectiva (de no-mercado) que incluye como único factor clave la explotación laboral infantil.

A continuación, se detalla cada una de las perspectivas incluidas en el CMI:

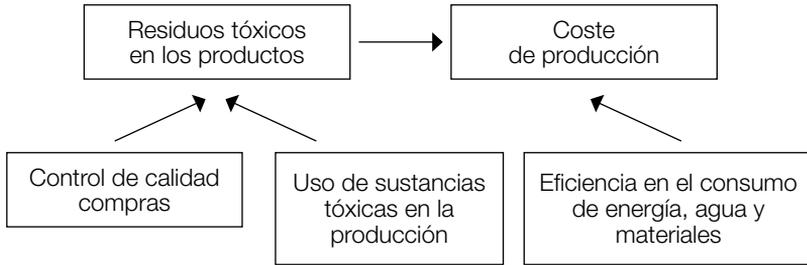
Perspectiva financiera. Asume un doble rol. Por un lado, define el resultado financiero que se pretende conseguir con la estrategia de la empresa. Por otro, es el punto final de las cadenas causa-efecto incluidas en las diferentes perspectivas del CMI.



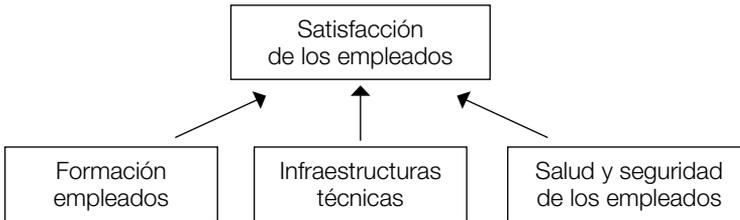
Perspectiva de clientes. Para esta compañía se han identificado dos factores clave estratégicos en la perspectiva de clientes, que son la cuota de mercado y la satisfacción del cliente. La empresa está convencida que la satisfacción de los clientes es un factor clave de éxito que depende de la buena reputación social y medioambiental de la empresa y de la producción de productos durables y libres de productos tóxicos.



Perspectiva de procesos. En esta perspectiva, la empresa ha identificado dos factores clave para alcanzar los objetivos establecidos en las dos perspectivas anteriores, son la salubridad de los productos ofrecidos (productos libres de residuos tóxicos) y el coste de producción. Otros factores clave son el control de calidad de las compras a los proveedores, la eliminación del uso de sustancias tóxicas, y la eficiencia en el consumo de energía, agua y materias primas.



Perspectiva recursos humanos. La dirección de la empresa considera que un clima de trabajo positivo en sus fábricas es crucial para obtener la satisfacción de los empleados. En este sentido, la calidad del aire en las fábricas se ha definido como un factor clave de éxito en esta perspectiva.



Como se puede observar en la Figura 5, además de las cuatro perspectivas anteriores, la empresa ha decidido añadir una nueva perspectiva de no-mercado. Esta perspectiva incluye un único factor clave que consiste en la explotación laboral infantil. La perspectiva de no-mercado incluye factores sociales y/o medioambientales relevantes para la empresa, pero que no forman parte del sistema económico o de mercado (normativa legal, legitimidad de la empresa, etc.).

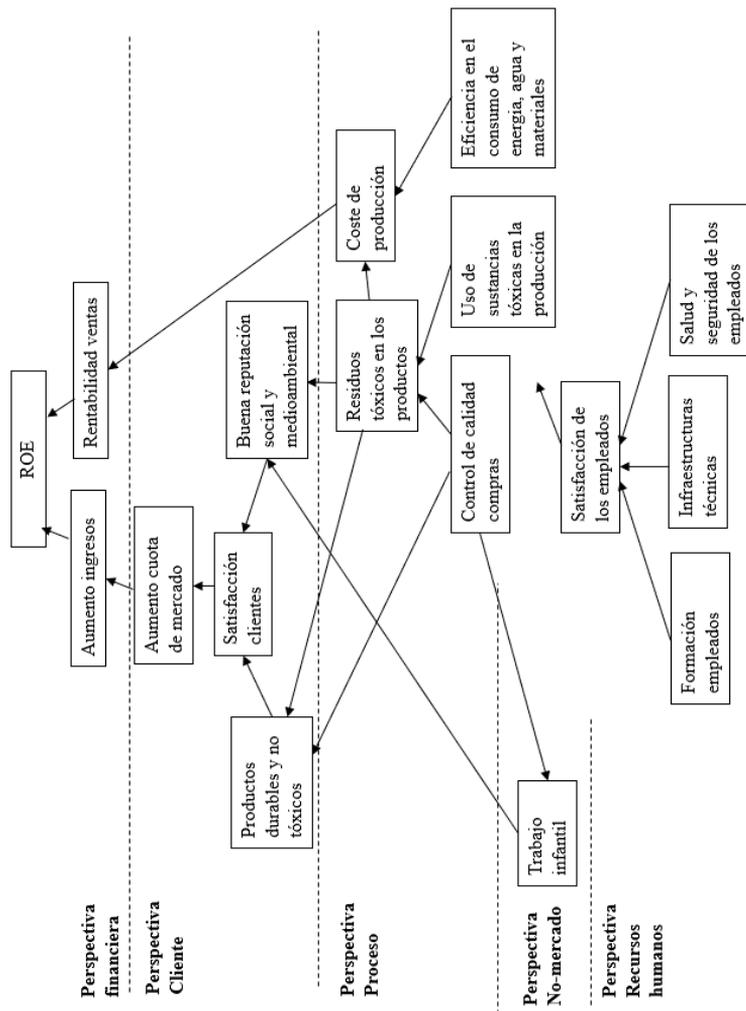


Figura 5. Mapa estratégico con los factores clave de éxito de una empresa de textil.

Para finalizar, se incluyen los indicadores propuestos por la empresa para realizar un seguimiento de los factores clave relacionados con los factores clave sociales y medioambientales identificados por la empresa (Figura 6).

Perspectiva	Factor clave	Indicadores propuestos	
Finanzas	Rentabilidad del capital	Beneficio / Patrimonio neto	
	Rentabilidad de las ventas	Beneficio / Ventas	
Cliente	Ingresos	Evolución ingresos	
	Productos durables y no tóxicos	Contaminación por pesticidas en las prendas	
	Buena reputación social y medioambiental	Residuos de sales de tinte a base de metales pesados	
Procesos	Residuos tóxicos en los productos	Reclamaciones de clientes, agencias de protección de clientes, ONGs, etc.	
	Control de calidad compras	Contaminación por pesticidas en las prendas	
	Uso de sustancias tóxicas en la producción	Residuos de sales de tinte a base de metales pesados	
	Eficiencia en el consumo de energía, agua y materiales	Control de calidad compras	Nivel de contaminación de los pre-productos
		Uso de sustancias tóxicas en la producción	Uso de sales de tinte basados en el uso de metales pesados
No-mercado	Trabajo infantil	Uso de agentes de tinte basados en cloro	
		Consumo de agua de lavado y procesos de tinte	
Recursos humanos	Salud y seguridad de los empleados	Contaminación por pesticidas	
		Consumo de energía en los procesos de tinte y ebullición	
		Trabajadores de los proveedores del Sudeste de Asia	
		Emisiones de componentes volátiles orgánicos	

Figura 6. Factores clave de éxito e indicadores de las dimensiones sociales y medioambientales para incorporar al CMI.

6. Conclusiones

El CMI ha ido consolidándose en las últimas décadas como una herramienta muy útil para la implementación de la estrategia y también para mejorar todo lo relacionado con la participación de las personas en el diseño del sistema de indicadores, la fijación de objetivos, el control, la información y la motivación, entre otros aspectos. Sin embargo, desde hace algunos años es cada vez más necesario incorporar la perspectiva social y medioambiental a la estrategia empresarial. Por ello, la incorporación al CMI de la dimensión social y medioambiental, es importante para poder integrar en una única herramienta de gestión todos los tipos de valor que influyen en el éxito de cualquier organización. Esta adaptación constituye un reto importante para todas las empresas, pero sobre todo para aquellas que tienen como objetivo la mejora del bienestar de las personas, y la lucha contra el cambio climático, además de la generación de riqueza para sus accionistas.

Referencias Bibliográficas

- ACCID (2013) «Manual del Controller», ACCID-Profit, Barcelona.
- AMAT, O. y BASTIDA, R. (2021) «Introducción al cuadro de mando integral adaptado a la creación de valor económico, social y medioambiental», Nota Técnica, UPF Barcelona School of Management.
- BALLVÉ, A. (2006) «Creando conocimiento en las organizaciones con el Cuadro de Mando Integral y el Tablero de Control», *Revista de Contabilidad y Dirección*, ACCID vol. 3, pp. 13-38.
- CARENYS, J. y FALGUERA, J. (1997) «El cuadro de mando un documento informativo para la toma de decisiones y la buena gestión», *Barcelona Management Review*, mayo-agosto.
- FIGGE, F.; HAHN, T.; SCHALTEGGER, S. y WAGNER, M. (2002) «The sustainability Balanced Scorecard—theory and application of a tool for value-based sustainability management». In Greening of Industry Network Conference, Gothenburg (vol. 2).
- KAPLAN, R. S. y NORTON, D. S. (1992) «The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance», *Harvard Business Review*, septiembre-octubre.
- KAPLAN, R. S. (2010) «Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard», *Harvard Business Review*, Working Paper, 10-074.
- KAPLAN, R. S. y MCMILLAN, D. (2020) «Updating the balanced scorecard for triple bottom line strategies». *Harvard Business School Accounting & Management Unit*, Working Paper, (21-28).

PwC (2018): SDG Reporting Challenge 2018 - From promise to reality:
Does business really care about the SDGs?, Price Waterhouse Coopers, Londres.



Asociació Catalana de Comptabilitat i Direcció
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org
www.accid.org
[@AsociacioACCID](https://www.instagram.com/AsociacioACCID)