

Incorporant al quadre de comandament integral la dimensió social i mediambiental

RAMON BASTIDA

UPF Barcelona School of Management

ORIOL AMAT

Universitat Pompeu Fabra

Data de recepció: 18-9-2021

Data d'acceptació: 22-12-2021

RESUM

El quadre de comandament integral (QCI) és una eina de gestió de gran utilitat per a les organitzacions que necessiten implementar la seva estratègia i així millorar les activitats relacionades amb temes com la participació de les persones en el disseny del sistema d'indicadors, la fixació d'objectius, el control, la informació i la motivació, entre altres. Més recentment, davant la necessitat d'enriquir l'estratègia empresarial amb aspectes com els Objectius de Desenvolupament Sostenibles s'ha fet imprescindible actualitzar els components del QCI amb la dimensió social i mediambiental. La finalitat d'aquest article és exposar com es pot enriquir el QCI amb aquestes dimensions emergents. Per a això, s'utilitza algun exemple, basat en empreses reals, amb la finalitat d'aclarir millor els temes exposats.

Classificació JEL: M14, M40, Q5, R11.

PARAULES CLAU

Quadre de comandament integral, valor econòmic, valor social, valor mediambiental.

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. Introducció

El Quadre de Comandament Integral (de l'anglès, *Balanced Scorecard*), d'ara endavant QCI, és una eina de gestió que s'ha anat consolidant de forma generalitzada en tota mena d'organitzacions des que va ser formulat a mitjans dels noranta del segle passat (Kaplan i Norton, 1992; Careny i Falguera, 1997 i Kaplan, 2010). Al llarg de les últimes dècades, el QCI ha demostrat que és una eina de gran utilitat per a les organitzacions que necessiten implementar la seva estratègia i millorar les activitats relacionades amb temes com la participació de les persones en el disseny del sistema d'indicadors, la fixació d'objectius, el control, la informació i la motivació, entre altres (ACCID, 2013; Amat i Bastida, 2021 i Ballvé, 2006). Més re-

centment, davant la necessitat d'enriquir l'estratègia empresarial amb aspectes com els Objectius de Desenvolupament Sostenibles s'ha fet imprescindible actualitzar els components del QCI amb la dimensió social i mediambiental. Segons l'informe *SDG Reporting Challenge* (PwC, 2018) sobre l'aplicació dels ODS en el teixit empresarial, només un 27% de les empreses afirmaven haver integrat els ODS en la seva estratègia empresarial, i un 23% informaven sobre KPIs (*key performance indicators*) relacionats amb els ODS. Aquests resultats evidencien la necessitat de desenvolupar eines com el QCI que permetin a les empreses integrar en la seva estratègia els aspectes relacionats amb el seu impacte social i mediambiental, i en facilitin l'aplicació i el seguiment mitjançant indicadors.

L'objectiu d'aquest article és exposar com es pot enriquir el QCI amb la dimensió social i mediambiental.

2. El nou corrent empresarial

El corrent empresarial que defensa que les empreses han de generar un resultat triple (*triple bottom line*) que integri el valor econòmic, el social i el mediambiental, presenta dues novetats importants. En primer lloc, estableix que les organitzacions han de ser econòmicament sostenibles, però al mateix temps, han de contribuir al desenvolupament social de les comunitats on estan situades, i han de minimitzar les seves externalitats negatives en el medi ambient i contribuir a la preservació del planeta. En segon lloc, i relacionat amb la primera novetat, aquest nou paradigma empresarial estableix que el valor generat per l'empresa ha de repartir-se entre els accionistes i la resta de les parts interessades de l'empresa (treballadors, clients, proveïdors, comunitat, etc.).

La relació amb les parts interessades actua com un factor multiplicador de la creació de valor social i mediambiental. Mentre que una empresa pot obtenir resultats econòmics, socials i mediambientals aplicant la seva estratègia, aquests resultats poden multiplicar-se si l'empresa és capaç d'integrar les estratègies, les innovacions i els recursos de les seves parts interessades. Múltiples parts interessades dins d'una xarxa d'empreses, poden alinear-se entorn d'un conjunt compartit d'objectius per a crear i executar una estratègia de creixement inclusiu, que produeixi beneficis socials i ambientals per als participants del sistema i la societat.

Les empreses que ja han integrat els aspectes relacionats amb la sostenibilitat en la seva estratègia, necessiten eines de gestió adaptades que els permetin comunicar la seva estratègia a tota l'organització, i monitorar els resultats obtinguts. En l'apartat següent s'expliquen diferents opcions

d'adaptació del QCI adoptades per les empreses per a integrar els aspectes socials i mediambientals.

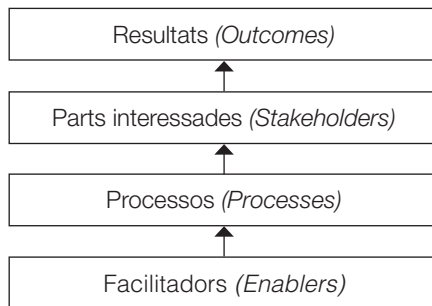
3. Diferents aproximacions per a integrar els aspectes socials i mediambientals en el QCI

Podem destacar dos mètodes que permeten integrar els aspectes socials i mediambientals en el QCI. En primer lloc, es poden integrar aquests aspectes en les quatre perspectives originals del QCI. I, en segon lloc, es pot incorporar una nova perspectiva que reculli els aspectes socials i mediambientals. A continuació, s'expliquen les dues opcions.

3.1. Integració dels aspectes socials i mediambientals en les quatre perspectives originals del QCI (integració total o parcial)

Aquest mètode consisteix a integrar els aspectes socials i mediambientals en les quatre perspectives mitjançant la incorporació de nous factors clau i indicadors relacionats amb l'estratègia de sostenibilitat de l'empresa (Figge *et al.*, 2002). Aquests factors clau queden integrats en les relacions causa-efecte del QCI.

Kaplan i McMillan (2020) proposen una revisió de les quatre perspectives del QCI, i la seva denominació, per a adaptar-les a les relacions entre les diferents parts interessades de l'empresa (vegeu la Figura 1).



Font: Kaplan i McMillan (2020).

Figura 1. Actualització de les quatre perspectives del QCI.

A la Figura 1, podem comprovar que:

- Els resultats continuen incloent el resultat financer, reflectint els interessos dels accionistes, però també reflecteixen el resultat social i mediambiental que produeix una millora de la qualitat de vida de les persones (millora de les condicions d'ocupació, de la salut, de l'educació, etc.).
- La conversió de la perspectiva de clients a parts interessades o *stakeholders* assenyalava que la proposta de valor de l'empresa ha de tenir en compte no sols els interessos dels clients, sinó també els interessos de la resta de parts interessades. Per exemple, una empresa de begudes internacional va adaptar aquesta perspectiva incorporant als agricultors, proveïdors de productes i serveis agrícoles, empreses processadores i agregadores de fruita, distribuïdors, institucions financeres i les Administracions Públiques, com a principals parts interessades.
- La perspectiva de processos també incorpora els aspectes socials i mediambientals relacionats amb els processos de l'empresa.
- La revisió de la perspectiva de persones (aprenentatge i creixement) s'explica per la necessitat de dotar l'empresa de recursos per a aplicar estratègies de creixement inclusiu i col·laboració amb les diferents parts interessades. Algunes empreses han dividit la perspectiva de facilitadors en dues dimensions. Una que inclou els factors tradicionals de les persones (desenvolupament de capacitats, eines d'informació, cultura, etc.). I una altra que inclou factors relacionats amb la col·laboració (transparència, gestió de recursos, aprofitament de les capacitats de les parts interessades, etc.).

3.2. Introducció d'una nova perspectiva que integra aspectes relacionats amb la sostenibilitat

Aquest mètode consisteix a introduir una nova perspectiva que reculli els aspectes socials i mediambientals que no estan integrats en les quatre perspectives originals del QCI. Introduir aquesta nova perspectiva serveix per a emfatitzar la importància dels objectius socials i mediambientals, i permet realitzar una gestió independent d'aquests. No obstant això, és important que existeixin relacions fortes entre aquesta nova perspectiva i les quatre perspectives tradicionals perquè es puguin aconseguir els objectius socials i mediambientals.

A continuació, es mostra el mapa estratègic d'una empresa que inclou els objectius socials i mediambientals en paral·lel amb els objectius econo-

micofinancers, i afegeix una nova perspectiva per a remarcar els processos que condueixen al progrés social i mediambiental (vegeu la Figura 2).

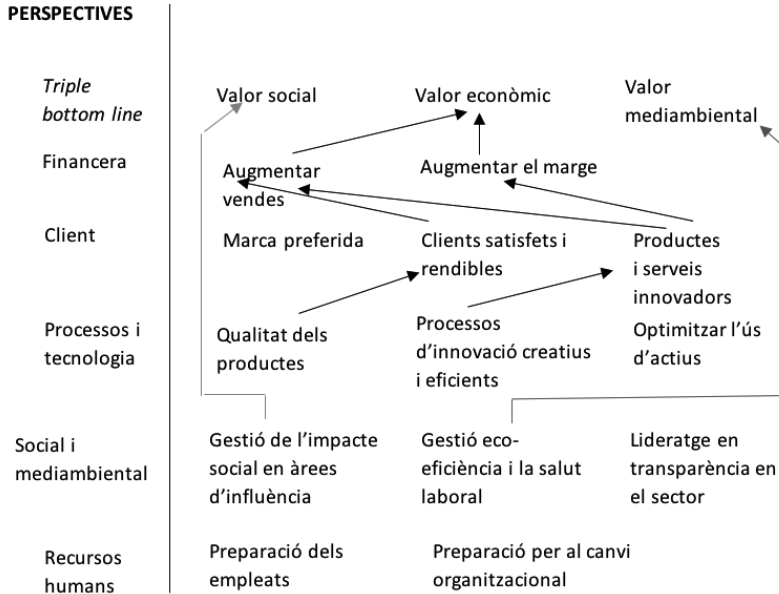


Figura 2. Exemple de Quadre de Comandament Integral incorporant el triple compte de resultats (*triple bottom line*).

4. Principis per a l'aplicació reeixida d'un QCI amb aspectes socials i mediambientals

El QCI adaptat pretén aconseguir millores en els aspectes econòmics, socials i mediambientals. A més, permet integrar aquestes tres dimensions en un únic sistema de gestió, en lloc d'haver de disposar de diferents sistemes en paral·lel.

L'aplicació del QCI adaptat requereix el seguiment d'uns principis bàsics per al seu bon funcionament. Són els següents:

- Integrar els objectius socials i mediambientals en el negoci operatiu de l'empresa. Actualment, moltes empreses tenen departaments d'RSC que desenvolupen programes o iniciatives de sostenibilitat. Aquest tipus d'activitats són molt menys efectives que el desenvolupament

d'una estratègia de negoci que, simultàniament, generi rendibilitat financera, millori el medi ambient, i produeixi beneficis per a la comunitat i les persones.

- Cal realitzar una selecció estratègica dels problemes socials i mediambientals que una empresa pot contribuir a resoldre. Les estratègies per a millorar el medi ambient i el benestar de les persones són més sostenibles quan estan alineades amb les capacitats específiques de les empreses i el seu model de negoci. Per exemple, una empresa de formació virtual pot contribuir a l'accés a l'educació de persones en risc d'exclusió, però no té la mateixa capacitat de lluitar contra la desforestació de l'Amazones.
- És important identificar i comprometre les parts interessades en l'empresa. Un ecosistema connecta múltiples actors en una cadena de creació de valor complexa i que pot generar sinergies. Sense entendre la totalitat d'actors, relacions, i transaccions en l'ecosistema de la cadena de creació de valor, l'empresa perd l'oportunitat d'identificar millores en l'eficiència i la qualitat dels productes, o en la millora del nivell econòmic-social i la qualitat de vida de les persones.

5. Exemple d'integració dels aspectes socials i mediambientals en el QCI d'una empresa

A continuació, s'expliquen els passos que ha seguit una empresa de fabricació de peces de roba per a la formulació del seu QCI adaptat als aspectes socials i mediambientals. Part de la producció d'aquesta empresa està situada a Europa i la resta prové del Sud-est d'Àsia.

Primer pas: Identificació d'aspectes socials i mediambientals rellevants

El primer pas per a l'elaboració del QCI consisteix a identificar els aspectes mediambientals i socials rellevants per a l'empresa. Aquest primer pas es denomina anàlisi de materialitat (vegeu la Figura 3).

Categories	Llista d'impactes
Generació d'emissions	<ul style="list-style-type: none"> • Consum d'aigua contaminada per substàncies químiques (tints, sals de tints, pesticides, etc.) • Components orgànics volàtils emesos en forma de gasos
Generació de residus	<ul style="list-style-type: none"> • Residus de tints i sals de tints
Consum de recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Consum d'aigua per a netejar i tenyir la roba • Ús de derivats de clor • Ús de metalls pesants • Ús de components orgànics volàtils • Pol·lució de pesticides
Consum d'energia	<ul style="list-style-type: none"> • Consum d'energia per als processos d'assecat

Figura 3. Exemple d'impactes mediambientals en una empresa tèxtil.

A causa de la varietat i diversitat dels aspectes socials relacionats amb l'empresa, la seva classificació presenta majors complicacions que la dels aspectes mediambientals. En aquest sentit, l'empresa ha decidit classificar-los segons els actors o grups involucrats (vegeu la Figura 4).

Parts interessades	Categories	Impactes
Parts interessades directes	Internes	Empleats Estabilitat laboral, condicions de treball, pagaments
	Al llarg de la cadena de valor	Proveïdors del Sud-est d'Àsia Relacions de negoci reeixides i duradores Clients Productes de qualitat elevada, preus baixos
Parts interessades indirectes	Al llarg de la cadena de valor	Empleats dels proveïdors Estabilitat laboral, condicions de treball, pagaments
	Societat	Associacions de consumidors Qualitat del producte ONG Explotació de nens al Sud-est d'Àsia Govern Desocupació Desenvolupament regional

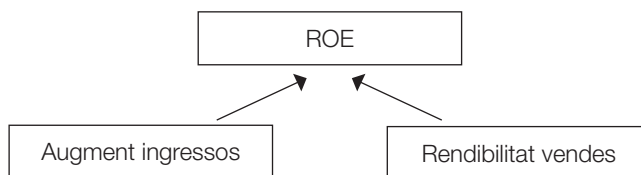
Figura 4. Exemple d'impactes socials en una empresa tèxtil.

Segon pas: Determinació dels aspectes socials i ambientals rellevants en cadascuna de les perspectives del QCI sostenible

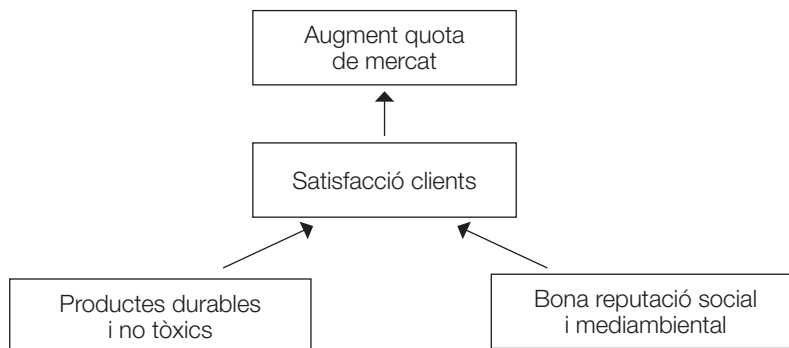
El propòsit d'aquest pas és traspasar l'estratègia de l'empresa a una cadena d'objectius i indicadors amb relacions causa-efecte entre ells. Aquesta empresa combina les dues possibles aproximacions per a integrar els aspectes socials i mediambientals en el QCI. D'una banda, integra factors clau relacionats amb la sostenibilitat en les perspectives clàssiques. I, d'altra banda, afegeix una nova perspectiva (de no-mercat) que inclou com a únic factor clau l'explotació laboral infantil.

A continuació, es detalla cadascuna de les perspectives incloses en el QCI:

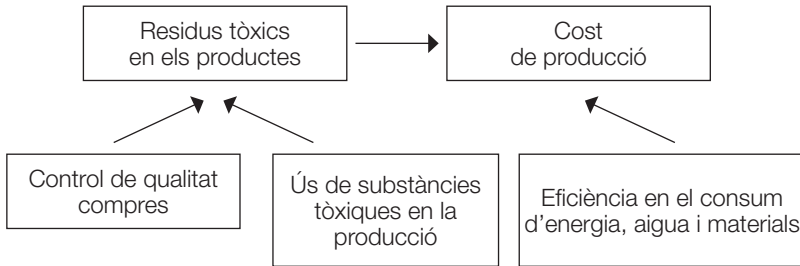
Perspectiva financera. Assumeix un doble rol. D'una banda, defineix el resultat financer que es pretén aconseguir amb l'estratègia de l'empresa. Per una altra, és el punt final de les cadenes causa-efecte incloses en les diferents perspectives del QCI.



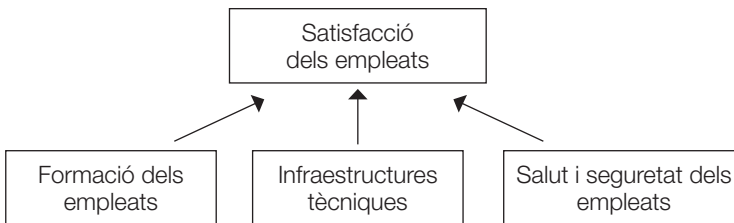
Perspectiva de clients. Per a aquesta companyia s'han identificat dos factors estratègics clau en la perspectiva de clients, que són la quota de mercat i la satisfacció del client. L'empresa està convençuda que la satisfacció dels clients és un factor clau d'èxit que depèn de la bona reputació social i mediambiental de l'empresa i de la producció de productes durables i lliures de productes tòxics.



Perspectiva de processos. En aquesta perspectiva, l'empresa ha identificat dos factors clau per a aconseguir els objectius establerts en les dues perspectives anteriors, són la salubritat dels productes oferts (productes lliures de residus tòxics) i el cost de producció. Altres factors clau són el control de la qualitat de les compres als proveïdors, l'eliminació de l'ús de substàncies tòxiques, i l'eficiència en el consum d'energia, aigua i matèries primeres.



Perspectiva dels recursos humans. La direcció de l'empresa considera que un clima de treball positiu a les seves fàbriques és crucial per a obtenir la satisfacció dels empleats. En aquest sentit, la qualitat de l'aire a les fàbriques s'ha definit com un factor clau d'èxit en aquesta perspectiva.



Com es pot observar en la Figura 5, a més de les quatre perspectives anteriors, l'empresa ha decidit afegir una nova perspectiva de no-mercat. Aquesta perspectiva inclou un únic factor clau que consisteix en l'explotació laboral infantil. La perspectiva de no-mercat inclou factors socials i/o mediambientals rellevants per a l'empresa, però que no formen part del sistema econòmic o de mercat (normativa legal, legitimitat de l'empresa, etc.).

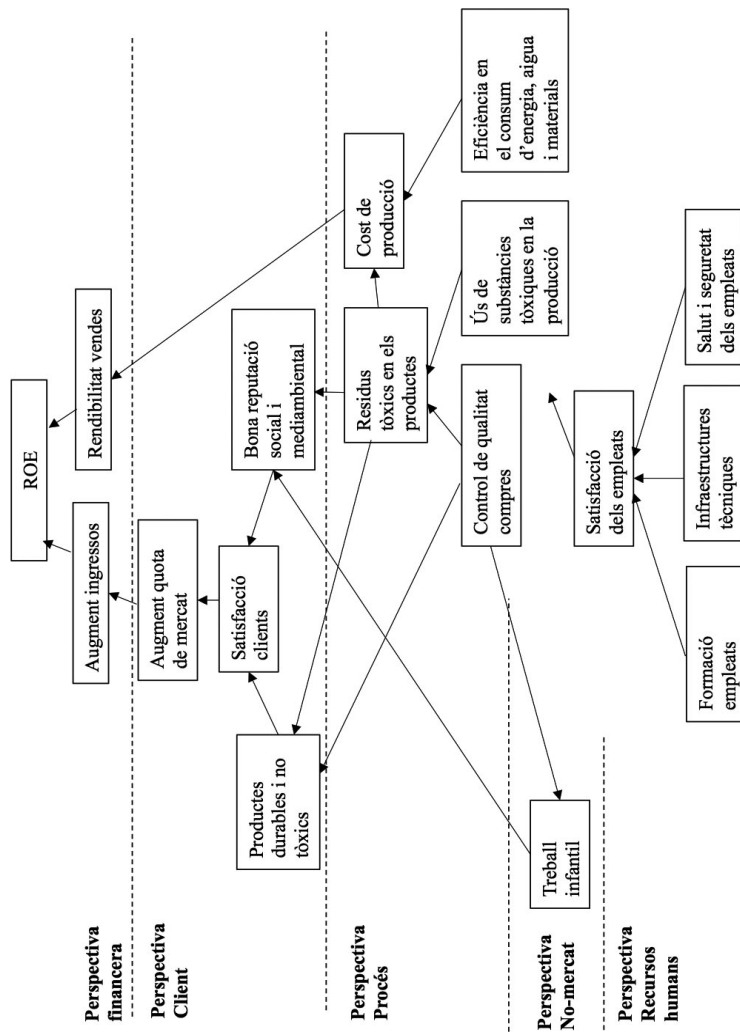


Figura 5. Mapa estratègic amb els factors-clau d'èxit d'una empresa de tèxtil.

Per a finalitzar, s'inclouen els indicadors proposats per l'empresa per a realitzar un seguiment dels factors clau relacionats amb els factors clau socials i mediambientals identificats per l'empresa (Figura 6).

Perspectiva	Factor clau	Indicadors proposats	
Finances	Rendibilitat del capital	Benefici / Patrimoni net	
	Rendibilitat de les vendes	Benefici / Vendes	
Client	Ingressos	Evolució ingressos	
	Productes durables i no tòxics	Contaminació per pesticides en les peces	
	Bona reputació social i mediambiental	Residus de sals de tint a base de metalls pesants	
	Residus tòxics en els productes	Reclamacions de clients, agències de protecció de clients, ONG, etc. Contaminació per pesticides en les peces	
Processos	Control de qualitat compres	Residus de sals de tint a base de metalls pesants	
	Ús de substàncies tòxiques en la producció	Nivell de contaminació dels pre-productes	
	Eficiència en el consum d'energia, aigua i materials		Ús de sals de tint basats en l'ús de metalls pesants
			Ús d'agents de tint basats en clor
			Contaminació per pesticides
		Consum d'aigua de rentatge i processos de tint	
		Consum d'energia en els processos de tint i ebullició	
No-mercat	Treball infantil	Treballadors dels proveïdors del Sud-est d'Àsia	
Recursos humans	Salut i seguretat dels empleats	Emissions de components volàtils orgànics	

Figura 6. Factors clau d'èxit i indicadors de les dimensions socials i mediambientals per a incorporar al QCI.

6. Conclusions

El QCI ha anat consolidant-se en les últimes dècades com una eina molt útil per a la implementació de l'estratègia i també per a millorar tot el relacionat amb la participació de les persones en el disseny del sistema d'indicadors, la fixació d'objectius, el control, la informació i la motivació, entre altres aspectes. No obstant això, des de fa alguns anys és cada vegada més necessari incorporar la perspectiva social i mediambiental a l'estratègia empresarial. Per això, la incorporació al QCI de la dimensió social i mediambiental és important per a poder integrar en una única eina de gestió tots els tipus de valor que influeixen en l'èxit de qualsevol organització. Aquesta adaptació constitueix un repte important per a totes les empreses, però sobretot per a aquelles que tenen com a objectiu la millora del benestar de les persones, i la lluita contra el canvi climàtic, a més de la generació de riquesa per als seus accionistes.

Referències bibliogràfiques

- ACCID (2013) «Manual del Controller», ACCID-Profit, Barcelona.
- AMAT, O. i BASTIDA, R. (2021) «Introducció al quadre de comandament integral adaptat a la creació de valor econòmic, social i mediambiental», Nota Tècnica, UPF Barcelona School of Management.
- BALLVÉ, A. (2006) «Creant coneixement en les organitzacions amb el Quadre de Comandament Integral i el Tauler de Control», *Revista de Comptabilitat i Direcció*, ACCID vol. 3, pp. 13-38.
- CARENYS, J. i FALGUERA, J. (1997) «El quadre de comandament un document informatiu per a la presa de decisions i la bona gestió», *Barcelona Management Review*, maig-agost.
- FIGGE, F.; HAHN, T.; SCHALTEGGER, S. i 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. i NORTON, D. S. (1992) «The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance», *Harvard Business Review*, setembre-octubre.
- KAPLAN, R. S. (2010) «Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard», *Harvard Business Review*, Working Paper, 10-074.
- KAPLAN, R. S. i 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.
From promise to reality: Does business really care about the SDGs?,
Price Waterhouse Coopers, Londres.



Associació 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
[@AssociacioACCID](https://www.instagram.com/AssociacioACCID)