

UNIVERSITAT DE BARCELONA
Departament de Comptabilitat

Jordi Morrós Ribera

**LA COMPTABILITAT I ELS
REPTES DE L'ACTUAL
MANAGEMENT EMPRESARIAL:
des de la rendició clàssica de
comptes fins a la comptabilitat i
l'auditoria social.**

**Tesi doctoral
juliol de 2001**

TÍTOL

**LA COMPTABILITAT I ELS REPTES DE L'ACTUAL
MANAGEMENT EMPRESARIAL: des de la rendició
clàssica de comptes fins a la comptabilitat i
l'auditoria social**

TESI DOCTORAL

presentada per Jordi Morrós Ribera

**Per optar al títol de
doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales**

Director: Dr. Ignasi Casanovas Parella

Programa de doctorat en Comptabilitat i Auditoria

Departament de Comptabilitat

Bienni 1989-91

Universitat de Barcelona

“Lo más importante para el trabajo creativo es ser fiel a uno mismo y no agacharse ante los credos y los intereses de otros. Es mejor librar una batalla aparentemente perdida que luchar por algo de lo que uno no está convencido; ninguna persona auténtica puede escapar de correr los riesgos inherentes a sus propias convicciones. A pesar de esto —si eres científico, artista o filósofo— tu trabajo, a la larga, se apreciará mucho más si encuentras tu camino a través de tu propia esencia; es decir, tu propia experiencia, creencias y pasiones.”⁽¹⁾

¹ MATTESSICH, Richard. “Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y dónde he fracasado”. A: *Revista de Contabilidad*, juliol-deseembre de 1998, vol. 1, núm. 2, pàg. 125-126.

A la memòria dels meus pares, Ramon i Ciseta

INDEX SINTÈTIC

AGRAÏMENTS	7
PRESENTACIÓ	9
OBJECTIUS I ESTRUCTURA DE LA TESI	13
PART I. INTRODUCCIÓ I VISIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT I L' AUDITORIA SOCIAL..... 15	
EVOLUCIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT I DEL <i>MANAGEMENT</i>	15
ELS CORRENTS EN EL PENSAMENT COMPTABLE I LA SEVA METODOLOGIA	73
PLANTEJAMENT I EVOLUCIÓ DELS DIVERSOS ENFOCAMENTS ENGLOBATS A LA COMPTABILITAT I L' AUDITORIA SOCIAL.....	89
EL DESENVOLUPAMENT DE LA COMPTABILITAT SOCIAL A LA PRÀCTICA. PRIMERES APORTACIONS I EVOLUCIÓ PER PAÏSOS.....	137
PART II. LES FONAMENTACIONS ACTUALS DE LA COMPTABILITAT I L' AUDITORIA SOCIAL (CAS)	
ELS ENFOCAMENTS TEÒRICS DE LA CAS I LES PERSPECTIVES PRÀCTIQUES D'APLICACIÓ.....	153
ELEMENTS BÀSICS DE LA TEORIA DELS <i>STAKEHOLDERS</i>	165
LA COMPTABILITAT SOCIAL I EL <i>CORPORATE CITIZENSHIP</i>	179
EL MODEL DEL CENTRE INFO SUISSE DE FRIBURG	187
EL MODEL DE LA NEW ECONOMICS FOUNDATION	199
PART III. LA NORMATIVA SOBRE COMPTABILITAT I AUDITORIA SOCIAL	
LA NORMA ACCOUNTABILITY (AA1000)	219
LA VISIÓ DE LA CAS SEGONS UN ORGANISME PROFESSIONAL: L' APORTACIÓ DE L' ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS (ACCA)	301

PART IV. LES EXPERIÈNCIES PRÀCTIQUES DE LA COMPTABILITAT	
I L' AUDITORIA SOCIAL (CAS)	333
CONCLUSIONS	387
BIBLIOGRAFIA	393

ÍNDIX ANALÍTIC DE LA PRIMERA PART

EVOLUCIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT I DEL MANAGEMENT	15
1. EVOLUCIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT.....	16
1.1 DELS ORÍGENS AL SEGLE XV	16
1.2 LA DIFUSIÓ DE LA PARTIDA DOBLE.....	17
1.3 EL PERÍODE CLÀSSIC DE LES ESCOLES DE LA PARTIDA DOBLE	18
1.4 L'APARICIÓ DE LA COMPTABILITAT DE COSTOS	20
1.5 LA LÍNIA DEL <i>MANAGEMENT ACCOUNTING</i> ANGLOSAXÓ	21
1.6 EL PAPER DOMINANT DE LA COMPTABILITAT FINANCERA EN EL <i>MANAGEMENT</i> DE LES ENTITATS	21
1.7 EL PERÍODE FORMAL DE LA INVESTIGACIÓ EN <i>MANAGEMENT ACCOUNTING</i>	22
A) LA PERSPECTIVA ECONÒMICA.....	23
B) LA PERSPECTIVA DEL CONDUCTISME	24
1.8 L'ÈPOCA DE LA PÈRDUA DE RELLEVÀNCIA.....	25
1.9 LA MANCA DE RESPOSTA ALS CANVIS DE L'ENTORN PRODUCTIU I COMPETITIU	26
1.10 EL FENOMEN REVULSIU DE L' <i>ACTIVITY BASED COSTING</i> (ABC)	28
1.11 EL <i>THROUGHPUT ACCOUNTING</i> (TA)	29
1.12 L'ENFOCAMENT DEL <i>LIFE-CYCLE COSTING</i>	30
1.13 EL <i>TARGET COSTING</i>	31
1.14 L'ENFOCAMENT DE L' <i>STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING</i>	32
1.15 LA INFORMACIÓ COMPTABLE PER MESURAR EL COST DE LA QUALITAT I DE LA NO-QUALITAT	34
2. EVOLUCIÓ HISTÒRICA DEL <i>MANAGEMENT</i>	37
2.1 L'ESCOLA ALEMANYA DE L'ECONOMIA DE L'EMPRESA.....	37
2.2 L'ESCOLA CLÀSSICA DEL <i>MANAGEMENT</i>	38
A) L'ORGANITZACIÓ CIENTÍFICA DEL TREBALL I L'ERA DEL <i>MANAGEMENT</i> CIENTÍFIC	38
B) ELS TEÒRICS DE L' <i>ADMINISTRATIVE MANAGEMENT</i>	41
C) L'ESCOLA BUROCRÀTICA	43
D) LA VALORACIÓ DELS CLÀSSICS DEL <i>MANAGEMENT</i>	44
2.3 LES ESCOLES BASADES EN EL COMPORTAMENT HUMÀ.....	45
A) L'ESCOLA DELS RECURSOS HUMANS	48
B) L'ESCOLA DE L' <i>ORGANIZATIONAL DEVELOPMENT</i>	51
C) LA TEORIA DEL COMPORTAMENT.....	52
D) L'ENFOCAMENT DELS CONTRACTES D'AGÈNCIA	53
E) LES TEORIES DEL LIDERATGE DINS DEL <i>MANAGEMENT</i>	54
2.4 DE L'ESCOLA DELS SISTEMES SOCIALS A LA TEORIA GENERAL DELS SISTEMES D'EMPRESA.....	55
2.5 L'ESCOLA NEOCLÀSSICA.....	60
2.6 TENDÈNCIES MÉS ACTUALS.....	63
A) ELS TEÒRICS DE LA PLANIFICACIÓ ESTRATÈGICA	63
B) L'ANÀLISI DEL <i>CONTINGENCY APPROACH</i>	67
3. CONCLUSIONS I PUNTS D'INTERRELACIÓ ENTRE L'EVOLUCIÓ DE LA COMPTABILITAT I LA DEL <i>MANAGEMENT</i>	69

ELS CORRENTS EN EL PENSAMENT COMPTABLE

I LA SEVA METODOLOGIA 73

1. DUES FONAMENTACIONS ALTERNATIVES I OPOSADES DE LA COMPTABILITAT	74
1.1 LA COMPTABILITAT BASADA EN L'ANÀLISI ECONÒMICA MARGINALISTA.....	74
1.2 L'ENFOCAMENT POLÍTIC-ECONÒMIC DE LA COMPTABILITAT	74
2. ENFOCAMENTS ALTERNATIUS EN LA INVESTIGACIÓ COMPTABLE	75
3. NORMATIVISME I POSITIVISME <i>VERSUS</i> DEDUCTIVISME I INDUCTIVISME	77
4. LA COMPTABILITAT: UNA CIÈNCIA AMB MÚLTIPLES PARADIGMES.....	78
4.1 PRIMER PARADIGMA.....	78
4.2 SEGON PARADIGMA	79
4.3 TERCER PARADIGMA	80
4.4 QUART PARADIGMA.....	80
4.5 CINQUÈ PARADIGMA	80
5. ELS SISTEMES COMPTABLES I LA TEORIA DELS SISTEMES D'INFORMACIÓ	81
6. LA TEORIA DELS SISTEMES OBERTS.....	82
7. L'ENFOCAMENT ORGANITZACIONAL DELS SISTEMES COMPTABLES.....	83
8. L'ENFOCAMENT DEL NORMATIVISME CONDICIONAL DE RICHARD MATTESSICH	84
9. BASES PER A FUTURES INVESTIGACIONS SOBRE UNA LÍNIA METODOLÒGICA PER A LA COMPTABILITAT SOCIAL.....	86

PLANTEJAMENT I EVOLUCIÓ DELS DIVERSOS ENFOCAMENTS

ENGLOBATS A LA COMPTABILITAT I L'AUDITORIA SOCIAL 89

1. INTRODUCCIÓ.....	89
2. EL PLANTEJAMENT CLÀSSIC DEL DEBAT SOBRE LA RESPONSABILITAT SOCIAL DE LES ORGANITZACIONS	92
2.1 L'ENFOCAMENT CLÀSSIC.....	92
2.2 L'ENFOCAMENT SOCIOECONÒMIC	95
3. UNA DE LES PRIMERES PASSES VERS UN SISTEMA D'INFORMACIÓ SOCIAL: EL <i>CORPORATE SOCIAL ACCOUNTING</i>	96
4. LA SEMPRE NECESSÀRIA PERSPECTIVA D'EVOLUCIÓ HISTÒRICA	97
4.1 EL PERÍODE 1971-1980.....	97
A) ELS PRINCIPIS BÀSICS DE <i>THE CORPORATE REPORT</i> (1975).....	101
4.2 EL PERÍODE 1981-1990.....	103
4.3 EL PERÍODE 1991-1995.....	105
4.4 EL PERÍODE 1996-2001.....	107
4.5 CONCLUSIONS DE L'EVOLUCIÓ	108
5. LA DIVERSITAT DE CONCEPCIONS AL VOLTANT DE LA RESPONSABILITAT SOCIAL DE L'EMPRESA	109
6. L'ENFOCAMENT DEL <i>CORPORATE SOCIAL REPORTING</i> (CSR) SEGONS EL CENTER FOR SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING RESEARCH (CSEAR).	113
7. L'ENFOCAMENT DEL <i>CORPORATE SOCIAL PERFORMANCE</i>	119
8. L'ENFOCAMENT DEL <i>CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY</i>	123
9. L'ENFOCAMENT DEL <i>BUSINESS ETHICS</i>	128
10. LA COMPTABILITAT SOCIAL I L' <i>ACCOUNTABILITY</i> SEGONS EL CENTRE FOR SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING RESEARCH (CSEAR).....	130
11. TREBALLADORS I SINDICATS	132
12. LA COMPTABILITAT SOCIAL I EL SISTEMA D'INFORMACIÓ PER A LA GESTIÓ (SIG)...	134
12.1 EL SIG I EL MEDI AMBIENT.....	135

EL DESENVOLUPAMENT DE LA COMPTABILITAT SOCIAL A LA PRÀCTICA. PRIMERES APORTACIONS I EVOLUCIÓ PER PAÏSOS	137
1. ELS INFORMES DE RESPONSABILITAT SOCIAL	137
2. LA INFORMACIÓ PER A LA COMUNITAT LOCAL I ELS CONSUMIDORS	139
3. ELS INFORMES RELACIONATS AMB ELS TREBALLADORS.....	139
4. ELS INFORMES SOBRE <i>CORPORATE SOCIAL REPORTING</i> (CSR) ALS ESTATS UNITS.....	140
5. EL BALANÇ SOCIAL DE L'EMPRESA A FRANÇA	142
6. LA INFORMACIÓ SOCIAL A L'EMPRESA ALEMANYA.....	143
7. EL BALANÇ SOCIAL A BÈLGICA	144
8. EL CONCEPTE DE COMPTABILITAT DE RECURSOS HUMANS	145
9. LA NORMA PIONERA <i>SOCIAL ACCOUNTABILITY 8000</i> (SA8000).....	146

AGRAÏMENTS

La llista d'agraïments que vull manifestar explícitament els classificaré en dos àmbits: el primer estarà reservat als agraïments de tipus acadèmic, i després correspondrà als de l'àmbit familiar, els membres del qual acaben esdevenint els principals patidors d'aquests tipus de projectes. Volem deixar constància que, pel que fa a l'àmbit acadèmic, la llista de tots els qui d'una manera o altra hi han contribuït amb els seus comentaris seria molt llarga, i que els qui hi figuren en són la principal representació, però no pas una llista exhaustiva.

Àmbit acadèmic

El primer dels agraïments el volem reservar per al nostre director de tesi, el Dr. Ignasi Casanovas, catedràtic de Comptabilitat de la Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales de la Universitat de Barcelona. Li agraeixo, entre moltes altres coses i de forma especial, la seva paciència en un projecte que per la seva durada no hagués estat gens estrany que la hi esgotés.

El segon d'aquests reconeixements creiem just reservar-lo per a la Dra. Isabel Vidal, catedràtica de Teoria Econòmica de l'Escola Universitària d'Estudis Empresarians de la Universitat de Barcelona. El seu paper ha estat el de motivadora i engrescadora durant el desenvolupament del treball, sobretot de cara a la seva aplicació en el món de les entitats no lucratives. Gràcies al seu estímul hem pogut descobrir que la tasca desenvolupada tenia, a més a més de la seva utilitat acadèmica, un clar interès per a algunes de les entitats concretes del nostre entorn.

El tercer agraïment l'adrecem a aquells professors que ens han ajudat a sortir de més d'algun atzucac, prestant-nos desinteressadament el seu temps i la seva major experiència en el camp acadèmic. Citem concretament M. Àngels Gil, professora titular d'Organització d'Empreses de la Universitat Pompeu Fabra i Josep Vallverdú, catedràtic de Comptabilitat de la mateixa universitat.

Finalment agraïm a David G. Woodward *Senior Lecturer* de *Management Accounting* a la Universitat de Southampton (Regne Unit) que va proporcionar-nos una ponència seva presentada al 22è Congrés Anual de l'*European Accounting Association* celebrat a Burdeus, i amb el qual hem tingut l'oportunitat de conversar en una trobada duta a terme en el Departament d'Economia de l'Empresa de la Universitat Autònoma de Barcelona.

Un agraïment de darrera hora el reservem per al Servei de Llengua Catalana de la Divisió Segona, i en concret per a la Georgina Castellà que ha supervisat la feina de revisió lingüística d'aquest treball. La seva dedicació en aquesta tasca ha estat un veritable exemple d'atenció càlida i solvència professional.

No volem cloure aquest apartat d'agraïments sense manifestar, tal com marca el costum i el més mínim sentit d'honestedat, que aquesta llista d'agraïments a persones concretes no ens pot eximir de cap manera de les mancances que hi puguí haver en aquestes pàgines.

Àmbit familiar

En el desenvolupament de la tesi he tingut el suport de la meva esposa Maria Teresa i dels nostres quatre fills. De fet, va ser ella la primera a creure en aquest projecte, quan el meu sentit pragmàtic creia gairebé il·lusori que una família nombrosa pogués permetre's el luxe que el *pater familiae* s'embarqués en aquesta aventura; i un cop més el temps li ha acabat donant la raó. Segurament es tracta d'un cas més on la visió empresarial ha superat el pragmatisme del dia a dia.

Si la realització de la tesi pot resultar per a l'autor una experiència estressant, per a aquests familiars més immediats amb els qui es conviu pot esdevenir una mena d'estrès passiu. Ells han hagut de suportar un dels costos més importants d'aquest treball, com és el de presenciar que un membre de la família hagi passat moltes estones, tant tempestives com intempestives, enfrontat com un Quijote solitari amb l'ordinador.

Un darrer agraïment, i en aquest cas també val allò de *last but not least*, el reservo per als meus difunts oncles paterns. Ells havien esperat fa anys amb il·lusió fins i tot l'inici d'aquesta tesi, i ara que ja no són entre nosaltres, volem deixar constància explícita del nostre agraïment pel seu suport financer vers aquest treball i que, per tant, ha permès que la visió intuïtiva de la meva esposa pogués arribar a concretar-se en una realitat tangible.

PRESENTACIÓ

Referent des d'una perspectiva global del tema investigat

Els homes de Neandertal es van extingir fa gairebé uns trenta mil anys. Les troballes de la Sima de los Huesos de la serralada d'Atapuerca —divulgades cap a voltants del maig de 1999— fan evident que l'adaptació evolutiva més radical és la de l'home modern que ha sacrificat la fortalesa física a canvi de guanyar fortalesa com a grup d'individus que s'interrelacionen, per tal d'assolir així una millor supervivència, i això és el que al capdavant ha anat conformant el procés evolutiu de socialització propi de l'espècie.

El secret dels nostres avantpassats postneandertal és que van invertir més energia en el cervell que en els músculs, i malgrat les indubtables amenaces que puguin sotjar-lo, l'*Homo sapiens sapiens* té aproximadament uns 90.000 anys d'història. Més enllà d'un darwinisme de selecció de les espècies, el que resulta clar és l'avantatge estratègic d'aquelles subespècies que millor s'adapten al medi.

No hi ha cap dubte que el treball d'investigació que presentem es troba en primera instància lluny de qualsevol orientació paleontològica i antropològica. Però per al seu autor ha servit de confirmació experimental del paper de la ciència com a font de coneixement global i unificat, l'objectiu més primigeni del qual ha d'estar orientat vers una millor adaptació de l'espècie humana al seu medi natural i social. Tot i les parcel·lacions inevitables per a l'aprofundiment del grau elevat de coneixement especialitzat al que s'ha arribat, no podem menystenir l'esforç cap a un coneixement més interdisciplinari i al capdavant més útil per a una millor supervivència i convivència tant de l'espècie com de tots els individus que la formen.

El que aquí anem a exposar és precisament l'esforç d'unes determinades entitats per respondre a unes necessitats de gestió, i el que cada cop és més vital en el nostre món, de comunicació d'aquesta gestió. Podríem dir que el paral·lel amb l'evolució de les espècies —i molt particularment de la humana— és gairebé obligat.

Aquesta possible semblança és important en un moment històric on potser una petita part de la humanitat ha assolit el convenciment dels riscos que l'*Homo sapiens sapiens* en la seva imparable cursa pot provocar en el seu medi natural, i que alhora una altra part molt més nombrosa ni tan sols l'ha començada, aquesta cursa, i que la seva lluita més immediata és —com en el cas dels nostres avantpassats— la de la subsistència quotidiana.

Aquesta bipolarització entre el món desenvolupat i els països pobres, juntament amb l'acció depredadora sobre el medi natural, són els dos grans reptes que l'espècie humana té plantejats en aquest moment històric —i en alguns esperits potser encara viscut de forma apocalíptica— d'inici d'un nou mil·lenni.

Aquest treball es troba, com qualsevol altra obra mínimament creativa, indubtablement condicionat per la seva gènesi concreta i particular, que passem tot seguit a exposar.

Referent concret més immediat del tema investigat

La primera llavor cal cercar-la en el meu inici com a professor de la matèria de Comptabilitat de Costos a l'Escola Universitària d'Estudis Empresarials de la Universitat de Barcelona durant el curs 1988-89. Des d'aquell moment un dels anhels com a docent ha estat sempre saber transmetre clarament aquesta innegable interrelació que hi ha d'haver entre un sistema d'informació comptable i les necessitats concretes de gestió de qualsevol entitat. La meua experiència professional m'ha confirmat que molts dels malentesos i de les confusions que es produeixen en la gestió provenen tant d'una definició confusa de les necessitats, com d'una dèria per aplicar receptes prefabricades que tenen sovint el mateix nivell d'última moda com de solució encaixada amb calçador i, tot sovint —i que encara ho fa més greu—, sense gaire deteniment pel que fa a l'anàlisi de les necessitats concretes de gestió de l'entitat.

El curs 1994-95 vaig iniciar la participació com a professor de Comptabilitat Financera i Comptabilitat de Gestió en el màster i postgrau de Gestió d'Entitats sense Ànim de Lucre. Aquest va ser l'impuls més definitiu per a la concreció final de la investigació. A partir d'aquí vaig contactar amb el CIES (Centre d'Iniciatives per a l'Economia Social) com a coorganitzador d'aquests cursos juntament amb la Universitat de Barcelona i, a través de la doctora Isabel Vidal, vaig començar a endinsar-me en un terreny que en aquell moment anomenaven *balanç social*, i que per a mi només tenia com a referent conegut l'experiència reguladora francesa de finals dels anys setanta.

Referent acadèmic del tema investigat

Una de les referències inexcusables per a una tesi doctoral sobre comptabilitat és l'obra del professor Ahmed Raihi Belkaoui *Accounting Theory*. En la tercera edició publicada l'any 1992 dedica un dels darrers capítols al que l'autor anomena *Future Trends in Accounting*.

En aquest capítol explicita que l'objectiu de la Comptabilitat Financera és el de comunicar la informació resultant de les transaccions d'una empresa. Aquestes transaccions són bàsicament els intercanvis de béns i serveis entre dues entitats o més. Hi ha algunes limitacions inherents a aquesta definició:

1. Els intercanvis reconeguts per la comptabilitat convencional es limiten a béns i serveis i no inclouen les variacions del capital humà.
2. També queden fora de l'anàlisi els intercanvis entre l'empresa i el seu entorn mediambiental i social.
3. Una altra coneguda limitació és la perspectiva eminentment històrica dels fets registrats, amb la qual cosa resta exclosa la important perspectiva de futur sobre la situació de l'entitat.
4. Es reconeix el cost del finançament aliè però no es té en compte el cost financer d'oportunitat dels recursos propis. Finalment, s'afirma la necessitat d'informar en termes de *cash flow*, informació sobre treballadors i estats de valor afegit.

Cadascun d'aquests punts podrien donar peu a un treball específic d'investigació, i no fóra massa aventurat suposar que en la voluntat de l'autor ja hi fos precisament aquest desig de marcar possibles línies per a futurs treballs tant propis com aliens.

Aquest treball tractarà sobre els sistemes d'informació comptable en relació amb el que Belkaoui anomena entorn mediambiental i social, i que en aquest treball encara es concretarà més en l'àrea que caldria anomenar comptabilitat i auditoria social (CAS).

Finalment, només cal destacar que de la interrelació entre els reptes de supervivència de les entitats i de les limitacions exposades pel professor Belkaoui neix aquest treball presentat a l'avaluació d'aquest tribunal per a l'obtenció del grau acadèmic de doctor en Ciències Econòmiques.

OBJECTIUS I ESTRUCTURA DE LA TESI

La tesi està estructurada en quatre parts i les conclusions finals. A la primera part realitzem una introducció a l'evolució de la comptabilitat i del *management*. L'objectiu de partida a l'hora d'elaborar aquesta breu panoràmica evolutiva era la de trobar-nos preparats per afrontar un terreny d'investigació que intuïem estretament interrelacionat entre el camp de la comptabilitat i el del *management*. En aquesta part introductòria realitzem a continuació una presentació de les línies d'investigació principals, i quina o quines poden ser, segons el nostre parer, més aplicables a la CAS. Finalment fem una presentació de l'evolució de la CAS sota diferents perspectives. En primer lloc ho fem des d'un punt de vista conceptual i històric. A continuació ho presentem respecte d'aquells camps que s'hi troben interrelacionats i, finalment, presentem alguns dels àmbits temàtics principals i una síntesi de l'evolució a diferents països, fins a arribar a una de les primeres normes com és la *Social Accountability 8000 (SA8000)*, la qual encara no és una norma genèrica sinó una especialització per a un camp concret tal com tindrem ocasió d'exposar.

La segona part té l'objectiu de presentar les eines pròpies de la CAS des d'una perspectiva instrumental. Fem una presentació de l'enfocament dels *stakeholders* propi de la planificació estratègica de les organitzacions, junt amb una perspectiva que considerem prèvia a la CAS que és la del *corporate citizenship*, i dues possibles línies metodològiques per a la CAS. La del centre Info Suisse de Friburg, que considerem alternativa a l'enfocament adoptat en aquesta tesi, i finalment l'enfocament que creiem més prometedor que és el de la New Economics Foundation (NEF).

La tercera part entra de ple en l'anàlisi de la primera norma genèrica existent sobre CAS —la norma AA1000— de l'Institute of Social and Ethical AccountAbility, molt estretament vinculat a la NEF, i una presentació d'un document d'una associació professional de comptables, que l'hem trobat interessant d'analitzar pel que suposa d'aproximació des del món de la comptabilitat financera a la CAS.

La quarta part té com a objectiu la presentació d'experiències aplicades de CAS. Més endavant justificarem la selecció de les entitats incloses en aquesta part. En aquest moment subratllarem que la primera entitat triada és la multinacional The Body Shop, que hem presentat en primer lloc per trencar la idea preconcebuda que la CAS és una realitat més pròpia del món no lucratiu. La segona entitat inclosa és Traidcraft, que pertany clarament al sector d'entitats no lucratives. L'objectiu d'aquesta part és il·lustrar la diversitat d'aproximacions a la CAS, exemplificades en aquestes dues entitats.

PART I. INTRODUCCIÓ I VISIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT I L'AUDITORIA SOCIAL

EVOLUCIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT I DEL MANAGEMENT

A finals de l'any 1994 vaig dur a terme, amb la col·laboració de l'amic i professor Jaime Fernández, una publicació compiladora titulada *Contabilidad de costes: una selección de textos comentados*. Aquesta selecció de textos era una primera aproximació a la sempre necessària perspectiva històrica en la introducció a la comptabilitat, en aquell cas concret centrada en la comptabilitat de costos.

En el moment actual se'm planteja la mateixa qüestió per dur a terme el treball d'investigació per a l'obtenció del grau acadèmic de doctor.

La primera intuïció de recollir en un capítol d'evolució històrica la interrelació entre comptabilitat i *management* em va sorgir en rellegir un clàssic de la teoria de la comptabilitat com és l'obra del professor José M^a Fernández Pirla *Teoría económica de la Contabilidad*. A part del capítol històric que conté aquesta obra, fou concretament l'apèndix titulat *La Contabilidad como lenguaje* la que em va inspirar la possibilitat d'interrelacionar el cúmul de coneixements de la comptabilitat clàssica —de la qual l'obra del professor Fernández Pirla és un bon referent— amb l'evolució històrica del *management*.

En aquest sentit m'identifico plenament amb aquest paràgraf de l'apèndix:

"Creyendo en la permanencia ontológica de la Contabilidad mantenemos sin embargo la actualización de ésta en función de las exigencias de conocimiento de la realidad que la misma puede proporcionar y con el empleo de todas las técnicas auxiliares y complementarias de que se dispone. Creemos asimismo que con ello se ofrece al contador un campo más amplio y atractivo." (2)

I com a mostra d'aquest eixamplament pot veure's aquest treball concret d'investigació.

Una intuïció que m'ha acompanyat durant el meu treball docent i professional en relació amb la informació comptable necessària per a la gestió empresarial és tot sovint la dificultat d'establir delimitacions massa estrictes entre el que entenem per comptabilitat de costos i comptabilitat de gestió (3). Tot i que des d'una perspectiva acadèmica i també històrica podem establir les diferents aproximacions conceptuals, la sempre apressant i concreta praxi empresarial entenc que dificulta el fet d'establir separacions massa rígides entre totes dues disciplines.

² FERNANDEZ PIRLA, José M^a. *Teoría económica de la Contabilidad: introducción contable al estudio de la Economía*. 9a edició. Madrid: ICE, 1977.

³ Per no estendre'm per l'àmplia doctrina comptable internacional que descriu les interrelacions entre la comptabilitat de costos i la de gestió, em limito a citar el que la comissió de principis de comptabilitat de gestió d'AECA recull al document número 1 titulat *El marco de la contabilidad de gestión*. Allà es parla de tres àmbits: comptabilitat de costos, comptabilitat de gestió i comptabilitat directiva.

Per a moltes entitats és fàcil determinar una clara diferència entre informació comptable per a tercers, pròpia de la comptabilitat financera, que es concreta per a la majoria d'empreses en els comptes anuals, com a mínim, i les necessitats d'informació comptable enfocada vers la gestió, amb unes característiques diferents i que potser la tradició anglosaxona del *management accounting* és la que ha sabut concretar amb més sentit pràctic.

Per a l'autor de la tesi ha estat un exercici intel·lectualment necessari i imprescindible adonar-se com els plantejaments de l'auditoria social estan estretament imbricats més enllà de la seva denominació, que podria fer pensar en un mix entre comptabilitat i alguna mena de component d'informació social, en una realitat molt concreta de *management*, i també, com veurem més endavant, de valors que condicionen alguns estils concrets de gestió.

El que recollim en aquestes pàgines corresponents a la primera part d'aquest treball no té altra pretensió que ser un recorregut sintètic sobre uns camps de coneixement, comptabilitat i *management*, que requeririen, cadascun, més d'un estudi per ser mínimament exhaustius, tasca que considerem que no pertoca fer en aquests moments.

1. EVOLUCIÓ HISTÒRICA DE LA COMPTABILITAT

1.1 DELS ORÍGENS AL SEGLE XV

No es pot discutir que l'evolució de la comptabilitat com a ciència o conjunt autònom de coneixements ha evolucionat paral·lelament a l'organització econòmica i social del moment històric concret. L'evolució, per tant, ha anat estretament vinculada amb les necessitats informatives i de comunicació en sentit ampli.

Les primeres civilitzacions de les quals es tenen notícies van emprar alguns registres per al control de les riqueses i ho feien fonamentalment per obviar la limitació de la memòria. Era fàcil mantenir mentalment el deute o crèdit amb una altra persona, però resultava pràcticament impossible mantenir-lo a la memòria quan són múltiples els subjectes que habitualment intervenen en les relacions, i encara més si la quantia experimenta successives variacions. D'aquí provenen els diversos elements de registre, tals com nusos, gravats en fang, fins a la inscripció en llibres, la qual consisteix en una redacció convencional que no s'ajusta a cap model en concret.

Ja fa uns quants anys el professor Moisés García manifestava que la comptabilitat era una disciplina "tan vieja como la historia escrita de la humanidad" (⁴).

La Comptabilitat s'ha distingit al llarg de la història pel seu caràcter de disciplina dinàmica que ha passat per diferents etapes conceptuals. En els primers moments com a art es va transmetre de generació en generació en llocs on era necessari el registre sistemàtic de les transaccions —temples, comerç de mercaders—; posteriorment en els orígens i desenvolupament del capitalisme industrial va esdevenir una tècnica útil i necessària per al comerç i la indústria.

⁴ GARCIA GARCIA, Moisés. "Últimas tendencias de la metodología de la Contabilidad". A: *Técnica Contable*, juliol de 1983, núm. 167, pàg. 253. És un extracte de la conferència que l'autor va pronunciar a l'Escola Universitària d'Estudis Empresarials de Lleó, el 30 de maig de 1982.

Els orígens de la Comptabilitat se situen, segons els seus historiadors, cap al quart mil·lenni abans de Crist, època en què els sumeris poblaven Mesopotàmia. ⁽⁵⁾

En el famós codi d'Hammurabi (aprox. 1780 aC.) —resum de normes mercantils, civils i penals provinents d'antigues tradicions sumèries— hi ha uns textos que donen fe de l'ús de comptes per tal que els comissionistes registressin les operacions en què actuaven com a intermediaris, i com a curiositat citem que també inclou preus comercials de nombrosos serveis de l'època.

De l'Egipte faraònic hi ha documents que proven l'existència de registres comptables a les hisendes, que eren el tresor públic i que s'identificava amb la hisenda del faraó i els temples. Posteriorment, a l'època de l'Egipte hel·lenitzat, van adquirir especial importància els ensenyaments de comptabilitat a la Universitat d'Alexandria.

A Roma sovintegen les empremtes d'una comptabilitat organitzada, principalment a les empreses agrícoles i a les institucions de préstec.

Fins a l'alta edat mitjana no pot parlar-se d'avenços en el camp de la comptabilitat. Aquests van tenir lloc especialment a Itàlia, ja que les seves repúbliques foren importants centres comercials de l'època. Aquests focus d'activitat comercial van comportar per als seus mercaders la necessitat d'establir un ús més precís de les tècniques comptables.

1.2 LA DIFUSIÓ DE LA PARTIDA DOBLE

Aquest és un element d'un indubtable pes formal i alhora conceptual en la comprensió del que ha estat històricament la comptabilitat, i que probablement al llarg de molts moments històrics s'ha confós aquest element de registre amb l'essència mateixa de la comptabilitat. En aquest sentit voldria recollir una anècdota viscuda que pot ser rellevant en aquest aspecte que ara tractem. ⁽⁶⁾

Els precisos orígens històrics de la partida doble segons els historiadors semblen remots i obscurs, com correspon a un element que abans que altra cosa ha estat una tècnica aplicada més que no pas una invenció acadèmica.

⁵ Pel que fa a aquest punt del procés històric recomano vivament, pel seu interès, les primeres pàgines de l'article anteriorment citat de Moisés García.

⁶ Quan ja portava uns quants anys de docència de Comptabilitat de Costos a la Universitat de Barcelona, un col·lega apreciat de Comptabilitat Financera em comentava un dia tot convençut (respecto l'idioma original): "Vosotros en Contabilidad de Costes no hacéis realmente Contabilidad." Jo li dic entre incrèdul i sorprès: "¿Por qué?". Resposta, en aquell context informal, irrefutable: "Porque no hacéis hincapié en el proceso de registro contable mediante la partida doble, y eso en todo caso es estadística de costes pero no es contabilidad." No cal dir que el més mínim sentit de la sempre necessària diplomàcia que tot sovint s'ha d'utilitzar, com a tants altres àmbits també a la vida universitària, em va retenir d'entrar en qüestions més profundes sobre el significat de la comptabilitat com a sistema d'informació, tant des d'una perspectiva acadèmica com des d'una perspectiva d'aplicació concreta a les necessitats de gestió de l'empresa, i la seva relació amb una de les tècniques possibles de registre com és la partida doble.

Els tres objectius que s'aconsegueixen amb l'aparició de la partida doble són: obviar la limitació de la memòria, ordenar—classificar i conèixer la coordinació entre els diversos components d'una transacció econòmica. ⁽⁷⁾

En el procés divulgatiu d'aquesta tècnica de registre ha estat important el paper del frare franciscà Luca Pacioli. Aquest fou un personatge representatiu de l'època del Renaixement i amic de personatges com ara el cèlebre pintor del *quattrocento* Piero della Francesca (aprox. 1420–1492) nascut també al poble toscà de Borgo San Sepolcro, el polifacètic artista i científic florentí Leonardo da Vinci (1452–1519) o el controvertit papa i famós mecenes del Renaixement Lleó X (anomenat de naixement Joan de Medici 1475–1521).

La seva obra més coneguda i enciclopèdica *Summa arithmetica, geometrica, proportioni proportionalita et arte maggiore* conté en dos capítols —denominats *Tractatus XI Particularis de computis et scripturis*— un repertori de costums comercials de les principals regions mercantils del món de la seva època. En aquesta obra Paciolo exposa els seus coneixements sobre el mètode de la partida doble i sobre la tenidoria de llibres, englobats dintre d'un tractament enciclopèdic que inclou l'aritmètica, el càlcul de probabilitats i altres aspectes de la ciència matemàtica. Les pràctiques que es recullen a l'obra són les pròpies de la Venècia del temps i van ser conegudes com el mètode de Venècia o el mètode italià.

Fou l'empenta de les necessitats comercials i financeres que començaven a sorgir clarament, junt amb les exigències legals dels governs preocupats per tal de mantenir un ordre mercantil, el que va donar rellevància al que fins aleshores era només una tècnica comercial rudimentària. Amb tot encara era molt palpable la influència jurídica dins l'estructura de coneixements comptables —influència posada de manifest sobretot en l'aspecte terminològic— ja que la prioritat era el coneixement de la situació del comerciant dins de l'entramat dels drets i obligacions de les relacions comercials.

1.3 EL PERÍODE CLÀSSIC DE LES ESCOLES DE LA PARTIDA DOBLE

El període clàssic comprèn l'època durant la qual va tenir lloc l'elaboració i divulgació d'aquest mètode, i dins del qual comença l'era doctrinal de la comptabilitat, juntament amb la formació de les escoles comptables següents:⁽⁸⁾

- Escola contista, difosa sobretot a través de l'obra del francès Degrange (segles XVIII–XIX).
- Escola personalista de Cerboni (1827–1917), la qual porta l'objecte de la investigació comptable dels comptes i els registres als drets i a les obligacions inherents a un patrimoni empresarial. Aquest autor fou el pare de la logismografia (del grec λογισμοζ, compte).

⁷ Per aquest punt una bibliografia interessant és l'article següent: CARRASCO DIAZ, D. i GARCIA MARTIN, V. "De la partida doble al principio de dualidad". A: *Técnica Contable*, octubre de 1986, núm. 454, pàg. 411-426.

⁸ Per a una exposició dels autors pertanyents a aquestes escoles i les seves respectives teories es pot consultar: MONTESINOS JULVE, Vicente. *Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la Contabilidad*. Es tracta d'una sèrie d'articles apareguts al llarg de l'any 1978 a la revista *Técnica Contable*.

- Escola neocontista, que troba els seus plantejaments inicials en la figura de Fabi Besta, i que segons Montesinos Julve compta amb tres branques principals: la central–continental, la nord-americana i la francesa.
- Escola controlista, que a partir també de la figura de Besta desenvolupa un concepte de comptabilitat entesa com a ciència del control econòmic.
- Escola patrimonialista, amb la figura de Vincenzo Massi, deixeble de Fabi Besta. Seguint Montesinos Julve, "en nuestro país hay que volver a resaltar la incidencia de los planteamientos masianos sobre la escuela iniciada por el profesor Fernández Pirla, aunque progresivamente depurados desde una óptica que no olvida los enfoques de la escuela de la Economía Hacendal, la doctrina alemana y las modernas teorías orientadas hacia un planteamiento económico integral de la ciencia de la Contabilidad."⁽⁹⁾
- Escola de l'economia de la hisenda, creada i promoguda per Gino Zappa, els iniciadors i seguidors estudien la Comptabilitat des d'un punt de vista específic, formulant concepcions particulars en les quals ja es poden distingir els elements lògics necessaris per tal que un conjunt de coneixements puguin assolir l'estatus de científics segons una perspectiva clàssica com són: l'objecte material, l'objecte formal i el fi. ⁽¹⁰⁾

Com a valoració general de les aportacions d'aquestes escoles crec interessant citar la valoració següent del professor Ballester:

"1º Se creía que la partida doble tenía un significado material, más bien que formal. Esta idea aparece clara en la teoría personalista de Cerboni, en la teoría controlista de Besta (curiosamente llamada también *materialista*), en la teoría valorista y en la teoría economigráfica. En todas ellas se sostiene que la contabilidad en general (y la partida doble en particular) han de ser explicadas en función de algo material y concreto. Este algo, que no es simplemente formal, varía de unas teorías a otras: es un conjunto de personas físicas o jurídicas en la teoría personalista; es un conjunto de servicios y de bienes económicos, de naturaleza física o jurídica, en la teoría materialista; es un valor económico en la teoría valorista; y es, en fin, una trama de relaciones entre financiación e inversiones en la teoría economigráfica.

⁹ MONTESINOS JULVE, V. *Técnica Contable*, vol. XXX, 1978, pàg. 286-287.

¹⁰ Per a aquest enfocament històric he seguit un clàssic: VLAEMMINCK, Joseph H. *Historia y doctrinas de la Contabilidad*. Madrid: Editorial EJES, 1961.

2º De la creencia en el trasfondo material de la contabilidad se deriva una consecuencia notable: la identificación de la contabilidad con su objeto, o, mejor dicho, con alguno de sus objetos posibles. De aquí el enfrentamiento entre las diversas teorías. Estas teorías no habrían surgido como antagónicas si se hubiera pensado que un método contable no tiene por qué referirse a un objeto único. Por ejemplo, la partida doble puede referirse a objetos distintos, como son el estudio de las responsabilidades jurídicas entre un grupo de personas (versión personalista) o el estudio de ciertas relaciones de inversión-financiación (versión economigráfica). Tales objetos no se excluyen el uno al otro en manera alguna. Son perfectamente compatibles."⁽¹¹⁾

El tercer període —període científic— comença al primer quart del segle XX. Es van abandonant els enfocaments de caire jurídic i els préstecs del llenguatge propi del Dret, que s'observava fins i tot a les teories d'orientació econòmica. Als països on l'anàlisi econòmica es trobava més avançada (àrea nòrdica i anglosaxona) es començaven a plantejar problemes que no encaixaven en l'antic marc de les doctrines del patrimoni. La microeconomia arriba a la seva fase de maduresa i s'elaboren models amb instrumental matemàtic. Malgrat això, no sempre era possible aprofitar aquests models en la gestió de les empreses per manca d'informació comptable suficient.

1.4 L'APARICIÓ DE LA COMPTABILITAT DE COSTOS

En aquesta interrelació evident entre el món econòmic i la comptabilitat no fou fins a l'època de la Revolució Industrial quan es fa palesa la necessitat de conèixer la circulació interna de valors dins de la unitat de producció. D'aquesta necessitat sorgeix una nova ciència aplicada que es concretarà en la Comptabilitat de Costos.

Si pel que fa a la comptabilitat dita externa o financera podem afirmar la seva vinculació originària en el món comercial i de les relacions jurídiques derivades de l'activitat comercial; pel que fa a la Comptabilitat de Costos, també coneguda sobretot en els seus orígens com a Comptabilitat Industrial, el que marcarà l'estructura conceptual i la terminologia de la nova Comptabilitat Interna serà el pas de les unitats econòmiques basades en l'artesanía familiar a unes incipients unitats industrials.

Lògicament aquesta necessitat no es va fer evident de la nit al dia, sinó que fou un procés que va haver d'anar resolent una sèrie de problemes com podien ser el repartiment dels costos indirectes, i la imputació dels costos als diferents productes en la producció diversificada, entre altres qüestions a resoldre.

Aquesta necessitat es va fer apressant cap a finals del segle XIX i començaments del XX amb la intensificació dels processos productius i l'aparició de les tècniques d'administració i organització industrial, necessàries per a la nova producció en cadena i en sèrie.

¹¹ BALLESTERO, Enrique. *Teoría y estructura de la nueva Contabilidad*. 4a edició. Madrid: Alianza Editorial, 1983, pàg. 17-18.

1.5 LA LÍNIA DEL MANAGEMENT ACCOUNTING ANGLOSAXÓ

Johnson i Kaplan (1987) a la seva famosa i sempre citada obra *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting* afirmen que els orígens de la moderna Comptabilitat de Gestió poden situar-se en l'aparició d'empreses estructurades a començaments del segle XIX. Abans d'aquells moments, pràcticament totes les transaccions s'esdevenien entre un propietari–empresari i altres individus (com per exemple els proveïdors de matèries primeres, treballadors pagats per peça feta i clients) els quals com era obvi en aquells moments no formaven part de l'empresa. Totes les transaccions s'esdevenien al mercat, i el propietari podia mesurar fàcilment l'èxit de cada comanda comparant els diners ingressats dels clients amb els diners pagats als proveïdors dels *inputs* de la producció.

Els registres comptables de la partida doble permetien controlar el que devíem i el que ens devien, però no servien com a eina d'ajuda per a la presa de decisions.

La revolució industrial de començaments del segle XIX va canviar el procés de producció. En lloc d'empresaris que contractaven treballadors que fabricaven productes en els seus propis locals, havia esdevingut més eficient invertir en processos d'alt grau de capital i contractar els treballadors sobre la base d'una vinculació de llarga durada per dur a terme processos de producció en un lloc centralitzat.

El sorgiment d'un sistema de factories va crear una nova demanda, que la informació comptable havia de cobrir. La informació sobre els materials i components i els costos de la mà d'obra relacionats amb cada comanda de client no es trobaven d'aquella manera a l'abast. Les factories sovint estaven situades a una considerable distància d'on es trobaven les oficines dels propietaris, i calia un sistema d'informació per avaluar l'eficiència dels gestors i treballadors.

Johnson i Kaplan afirmen que l'aparició i ràpid creixement de la indústria ferroviària a mitjan el segle XIX va ser el motor del desenvolupament dels sistemes comptables de gestió. Nous indicadors tals com el cost per tona i milla, cost per passatger i milla i el ratio de resultats d'explotació respecte d'ingressos van ser informats sobre una base de segments de negoci o zones. Molts dels nous indicadors desenvolupats per la indústria del transport ferroviari van ser posteriorment adaptats i utilitzats per altres sectors. Per exemple, les cadenes de magatzems de venda al detall van desenvolupar a finals del segle XIX mesures per controlar l'eficiència de les seves operacions internes. Aquests negocis van crear indicadors com el marge brut i el nombre de rotacions dels estocs per mesurar la rendibilitat i l'eficiència dels diferents departaments.

1.6 EL PAPER DOMINANT DE LA COMPTABILITAT FINANCERA EN EL MANAGEMENT DE LES ENTITATS

D'acord amb l'obra de Johnson i Kaplan la majoria dels conceptes utilitzats per la Comptabilitat de Gestió ja estaven desenvolupats cap al 1925, i des d'aleshores i fins als anys vuitanta s'havia produït com una paràlisi en les noves aportacions al camp de la Comptabilitat de Gestió. Els autors atribueixen aquest estancament a l'ús de la informació de Comptabilitat de Costos només per a l'elaboració dels comptes anuals de la Comptabilitat Financera. La separació entre propietaris i gestors de les companyies va impulsar la presentació de comptes anuals auditats tant per als socis com per als tercers afectats per la situació d'aquestes companyies (inversors, creditors, etc.). Els principis comptables generalment acceptats requerien que els inventaris fossin valorats d'acord amb el cost històric de producció, i que el tractament dels costos no vinculats amb l'activitat

productiva fos la imputació directa a resultats sense cap altra anàlisi sobre els seus efectes respecte de la rendibilitat de les diferents línies de productes.

La preparació dels comptes anuals necessitava tan sols que els costos fossin assignats entre el cost dels productes venuts i el cost dels productes que restaven als inventaris. Johnson i Kaplan argumentaven que aquests càlculs globalitzats de costos eren emprats amb propòsits d'informació rellevant per a la gestió. La seva conclusió era que no es podia mantenir un sistema bàsicament dissenyat per a les necessitats d'informació dels comptes anuals com a sistema útil per a la gerència. S'hauria d'haver mantingut almenys dos sistemes separats, l'un per a la gestió i l'altre per als comptes anuals, però el cost de mantenir aquests dos sistemes excedia els beneficis esperats.

1.7 EL PERÍODE FORMAL DE LA INVESTIGACIÓ EN *MANAGEMENT ACCOUNTING*

A les primeres dècades del segle XX hi va haver una intensa onada de fusions als EUA que va tenir com a conseqüència l'aparició d'empreses integrades verticalment i amb una organització multidivisional. Aquest tipus d'empreses van desenvolupar un model centralitzat on la gestió es feia en divisions separades, cadascuna amb les seves activitats especialitzades, tal com hem vist que havia començat a plantejar Alfred P. Sloan a la General Motors. Cada divisió la gestionava el seu propi responsable, i el paper de l'alta direcció era el de coordinar les diferents activitats, establir l'estratègia i decidir l'assignació de recursos més rendible a l'àmplia diversitat d'activitats. D'aquí va sorgir el conegut indicador ROI (rendibilitat sobre inversions, en anglès *return on investment*) per permetre aquest procés d'assignació.

Per dur a terme la gestió d'aquests conglomerats de diferents línies d'activitat va caldre aplicar els centres d'inversió i els preus de transferència. La majoria de les decisions operatives i d'inversió es delegaven als responsables de les divisions, i els alts executius de les corporacions es concentraven en la coordinació, motivació i avaluació de l'acompliment d'aquests responsables divisionals. El ROI va ser un indicador clau en el procés de descentralització, ja que d'aquesta manera es podia delegar la responsabilitat en l'ús eficient del capital. Com a complement del ROI els preus de transferència havien de jugar com a complement de l'anàlisi del rendiment de les organitzacions divisionals que es presten outputs no sempre valorables a preus de mercat.

Abans de la Segona Guerra Mundial els innovadors en el camp de la Comptabilitat de Gestió eren persones d'empresa, *practitioners* en la terminologia anglosaxona. L'estudi i la investigació de la Comptabilitat de Gestió com un camp reconegut a l'àmbit acadèmic no es produeix fins a la dècada dels cinquanta als EUA. Els investigadors de bell antuvi es van centrar en el desenvolupament de models de decisions per als gerents basats en l'aplicació dels models que es derivaven de la teoria microeconòmica. Una primera contribució d'aquest tipus de literatura fou el concepte de *cost rellevant*. La coneguda fonamentació d'aquest concepte radicava en el fet que un únic concepte de cost no es considerava vàlid per a tots els propòsits, i la consegüent afirmació traduïda de l'anglès *costos diferents per a diferents finalitats* va esdevenir un dels clàssics dintre de la literatura de la Comptabilitat de Gestió sobretot dels anys cinquanta als EUA. De totes maneres s'ha de precisar que el primer que va utilitzar aquest concepte fou Clark l'any 1923⁽¹²⁾. En aquesta obra l'autor va dedicar tot un capítol a discutir aquest assumpte.

¹² CLARK, J.M. *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Chicago: Edicions de la Universitat de Chicago, 1923.

Un autor clàssic de manuals d'aquesta línia, Charles T. Horngren, es referia a aquesta època de la Comptabilitat de Gestió com el moment del *conditional-truth approach* (aproximació a la veritat condicional); ja que la idoneïtat de la informació de costos depenia de l'objectiu amb què aquesta informació era elaborada (¹³).

La investigació en Comptabilitat de Gestió va experimentar un ressorgiment durant els anys seixanta i setanta, i molt del material formalitzat en els manuals universitaris prové d'aquella empena investigadora. De partida, la majoria d'investigadors va adoptar una perspectiva econòmica i es va concentrar en l'aplicació de la teoria econòmica neoclàssica als problemes de la presa de decisions i del control de gestió de les empreses. Cap a finals dels anys seixanta va començar a reorientar-se la investigació a l'estudi de les organitzacions i del comportament, *behavioral* en la terminologia anglosaxona. De fet, aquest nou corrent va acabar convivint amb l'anterior i va deixar establertes dues línies d'investigació paral·leles i poc intercomunicades.

A. LA PERSPECTIVA ECONÒMICA

Els qui adoptaven aquest enfocament partien d'una premissa normativa sobre el que haurien de ser els models de comptabilitat de gestió. Aquests models normatius es fonamentaven sobre un rigorós aparell basat en l'estadística, la investigació operativa i la microeconomia.

Com a fet curiós cal destacar que un dels autors més coneguts en la seva crítica a la comptabilitat de gestió clàssica, Robert S. Kaplan, havia treballat en aquesta línia formal. Durant la dècada dels setanta aquest acadèmic va realitzar aportacions sobre models formals i normatius d'assignació de costos, anàlisi del punt mort en condicions d'incertesa, entre altres temes, en publicacions com ara *The Accounting Review* i *Journal of Accounting Research*. Cap als anys vuitanta va trencar amb aquesta tradició i es va atansar a publicacions com per exemple *Journal of Cost Management*, o més aviat orientades cap a les inquietuds dels professionals com la *Harvard Business Review*, ambdues més properes als seus objectius de dur a terme un altre tipus d'investigació aplicada menys fonamentada en models abstractes d'hipòtesis restrictives.

Com a exemples dels temes tractats per aquest enfocament exposem valgui'n el recull següent:

1. L'anàlisi del cost–volum–benefici en condicions d'incertesa.
2. L'optimització del mix de productes fent servir programació lineal que permeti calcular els paràmetres que maximitzin la funció polinòmica corresponent.
3. Les tècniques de regressió estadística per tal de classificar els costos en els seus components de fixos i variables.
4. L'ús dels preus–ombra com a output de programació lineal per al càlcul de desviacions en termes de pèrdues d'oportunitat.
5. Els models d'investigació estadística de les desviacions.

¹³ HORNGREN, C.T. "Management accounting: where are we?" A: *Management Accounting and Control*, 1975, Universitat de Wisconsin-Madison.

Els investigadors d'aquesta línia desenvolupaven models d'alta complexitat que no recollien el cost corresponent a la seva elaboració. Aquest fet d'obviar el cost del factor informació portava a l'elaboració de sistemes molt complexos. Com a conseqüència d'això no és estrany que aquests models desenvolupats pels acadèmics tinguessin una aplicació molt difícil en el món concret de les empreses que necessitaven adaptar-se a uns recursos escassos i costosos.

Als anys setanta va sorgir un enfocament anomenat *information–economics*. Els investigadors van eixamplar els models desenvolupats als anys seixanta per tal d'incorporar-hi la incertesa i registrar els costos de l'elaboració de la informació. Aquest enfocament va intentar assignar un valor a la informació i comparar aquest valor amb el cost de produir aquesta informació. Els investigadors havien de mesurar i comparar els costos i beneficis de la implantació dels models de decisió i alhora establir sofisticats models de control. Malauradament aquestes tècniques no estaven desenvolupades per mesurar els beneficis —i amb prou feines potser els costos— i com a conseqüència van trobar les mateixes dificultats per a la seva aplicació al món real de les empreses.

B. LA PERSPECTIVA DEL CONDUCTISME

La investigació en els aspectes de comportament en Comptabilitat de Gestió ha tendit a concentrar-se a millorar el nivell d'acompliment econòmic que es podia assolir amb les tècniques existents a partir de promoure el seu impacte sobre els aspectes de la motivació i procurant evitar les disfuncions de comportament provocades pel seu ús. Concretament aquest enfocament ha posat en evidència el fet que els models econòmics proposats podien no funcionar a la pràctica tal com s'esperava per respostes no previstes pel que fa al comportament.

Un dels desenvolupaments sorgits des d'aquesta perspectiva d'investigació a partir de la conducta ha estat el que s'ha conegut en anglès *contingency theories of management accounting*, i que podríem traduir com a teories de comptabilitat de gestió que tenen en compte els aspectes contingents.

Més endavant també parlarem d'aquests enfocaments quan ens referim al *contingency approach* (aproximació contingencial), enfocament propi del *management* que aquí es refereix a l'apartat concret del *management accounting*.

La definició de les contingències que aquests desenvolupaments tenen presents a l'hora de definir els sistemes de comptabilitat de gestió tenen relació amb aspectes d'organització com l'edat, la dimensió, la tecnologia, els estils de gestió, el poder i el tipus d'entorn on els models formalitzats han d'operar (per exemple el nivell d'incertesa i de complexitat). El principal atractiu d'aquest plantejament és que proporciona un esquema teòric que pot ajudar a explicar el que s'està fent a la pràctica. Aquests enfocaments comparteixen una aproximació descriptiva (intentant explicar per què una organització ha triat un sistema concret de comptabilitat de gestió) i, alhora, prescriptiva o normativa (proposant el tipus de comptabilitat de gestió que s'hauria d'instaurar en un conjunt concret de circumstàncies). El repte pendent d'aclarir és si aquests enfocaments tenen poder explicatiu respecte de les pràctiques existents en comptabilitat de gestió.

Durant la dècada dels vuitanta va començar a consolidar-se la idea que hi havia un important desfasament entre la teoria i la pràctica de la comptabilitat de gestió. Com a mostra, Scapens (1985) va afirmar que hi havia una diferència considerable entre la teoria de la comptabilitat de

gestió, com es reflectia als manuals d'estudi, i les pràctiques de les empreses. Altres autors van destacar el fet que la investigació sobre comptabilitat de gestió hauria tingut molt poc impacte sobre el que aplicaven les empreses a la seva comptabilitat de gestió. El reconeixement d'aquest desfasament entre teoria i pràctica va comportar un canvi en la forma d'apropament duta a terme, d'uns enfocaments de caire normatiu es va passar a uns altres de positius o descriptius.

En les enquestes passades a empreses d'EUA i del Regne Unit es va posar de manifest una sèrie de temes incorporats als manuals que no eren gaire seguits a la pràctica. Les pràctiques que més es feien servir detectades a les enquestes eren entre altres:

- L'estès ús del cost per absorció en la fixació de preus —amb el que implicava d'arbitrarietat en l'assignació de les despeses generals de fabricació— tant pel que fa a la fixació de preus de venda com de preus interns de transferència.
- Preferència per tècniques que no practiquin el descompte o l'actualització en l'avaluació de les decisions d'inversió.
- L'ampli ús dels sistemes de cost complet per a la preparació dels comptes mensuals de pèrdues i guanys.
- L'ús limitat dels sistemes de pressupostos flexibles.
- L'estès ús de l'assignació de costos a efectes de control de gestió i d'avaluació del nivell d'acompliment dels gerents.
- Una preferència pel ROI (*return on investment*) més que el sistema de la renda residual a l'hora d'avaluar els gerents de les divisions.
- Una confusió per distingir entre el sistema comptable de les divisions i la informació econòmica per a l'avaluació.
- Un escàs ús de les tècniques quantitatives (per exemple, programació lineal, models estadístics d'anàlisi de variacions i tècniques de regressió estadística per a l'estimació de les funcions de costos) que es proposaven en els manuals habituals.

Per la necessitat que plantejava l'aleshores naixent organització científica del treball es va haver de comptar amb uns sistemes de costos estàndards que servissin tant per a plans a curt termini i mitjà, com per instaurar l'exercici sistemàtic d'un control basat en el càlcul de desviacions i que també permetés l'assignació i el control de responsabilitats.

1.8 L'ÈPOCA DE LA PÈRDUA DE RELLEVÀNCIA

L'evolució havia portat als clients a demanar un ventall més ampli de productes, l'entorn tecnològic de la producció havia sofert canvis importants i el cicle de vida dels productes s'havia escurçat significativament. Aquests canvis de l'entorn van fer que les companyies reconsideressin la seva decisió de no invertir en un sistema separat, més oportú i acurat de comptabilitat de gestió. Johnson i Kaplan conclouien que el retard de la innovació a la comptabilitat de gestió a les darreres dècades va dur cap a mitjan els anys vuitanta que les empreses fessin servir uns sistemes de comptabilitat de gestió envellits i obsolets i que no donaven resposta a un entorn competitiu i de producció significativament diferent d'aquell que havia originat aquelles tècniques.

Durant els anys vuitanta les crítiques a les pràctiques de la Comptabilitat de Gestió van començar a aparèixer a la literatura econòmica professional i acadèmica. El més conegut d'aquests crítics fou Robert Kaplan en tota una sèrie d'articles. L'any 1987 va publicar conjuntament amb Thomas Johnson l'obra ja citada *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Les principals crítiques exposades a l'obra poden sintetitzar-se en els punts següents:

1. Les pràctiques convencionals de la comptabilitat de gestió no satisfan les necessitats actuals de l'entorn competitiu i de la producció.
2. Els sistemes tradicionals de valoració de produccions donen lloc a informació no vàlida per als propòsits de la presa de decisions.
3. Les pràctiques de la comptabilitat de gestió són servidores de les necessitats d'elaboració d'informació per als comptes anuals.
4. La comptabilitat de gestió se centra en el seguiment de les activitats internes, i presta relativa poca atenció a l'entorn en el qual s'han de moure les unitats de negoci.

1.9 LA MANCA DE RESPOSTA ALS CANVIS DE L'ENTORN PRODUCTIU I COMPETITIU

Cap als anys vuitanta els entorns on s'apliquen tant les *advanced manufacturing technologies* (AMT) com les tècniques de producció *just-in-time* (JIT) van comportar canvis en els processos tradicionals de producció. Les empreses van trobar que havien de produir productes d'alta qualitat a un cost relativament baix i alhora garantir un excel·lent servei d'atenció al client. Moltes empreses van començar a respondre a aquestes noves demandes invertint en AMT, incorporant processos inspirats en les tècniques JIT i augmentant l'èmfasi, recollits en els seus principis de filosofia corporativa, sobre la qualitat, rapidesa de lliurament, innovació i flexibilitat per respondre a les necessitats dels clients.

Aquests canvis van comportar molts problemes nous, entre els quals podríem citar:

Quadre 1. Reptes dels sistemes avançats de producció (AMT)

- | | |
|----|--|
| a) | Com pressupostar les importants inversions en AMT? |
| b) | Com passar a calcular els costos de producció d'aquests nous entorns? |
| c) | Com establir mesures del grau d'acompliment pel tal de motivar els responsables divisionals a apuntar-se al carro dels nous entorns de producció i dels nous reptes competitius de les organitzacions? |

Algunes organitzacions van arribar a la conclusió que els seus sistemes tradicionals de costos i de mesura del grau d'acompliment havien distorsionat més que aclarit el procés de migració cap als nous sistemes. D'aquí va sorgir la necessitat expressada per certs autors sobre la urgència de

capgirar les pràctiques de comptabilitat de gestió per no quedar descavalcats del procés d'innovació en el camp de les noves formes de producció. ⁽¹⁴⁾

S'anava formant un corrent d'opinió que reconeixia que els sistemes tradicionals de costos i de mesura del grau d'acompliment no proveïen la informació oportuna per al control de les activitats de les empreses, que es veien abocades cap als nous entorns de producció. Les urgents inversions en AMT feien necessària una revisió dels sistemes d'anàlisi de costos. La majoria de les companyies havia implantat sistemes de costos molt orientats vers el curt termini. El pes dels diferents factors en el total del cost del producte anava minvant la participació percentual de la coneguda com a mà d'obra directa; en canvi, el pes de les tradicionalment conegudes com a despeses generals de fabricació augmentaven en la seva diversitat intrínseca així com en el seu pes relatiu.

Les anàlisis de desviacions dels costos estàndards es van desenvolupar per donar resposta a les necessitats dels sistemes tradicionals de producció. Pot ser fàcilment qüestionable l'establiment d'una anàlisi de desviacions en unitats monetàries per a factors com la mà d'obra directa i les anomenades despeses generals de fabricació, el total de les quals pot divergir del consum de recursos imputables amb una base raonable al producte en qüestió. L'any 1992 es va fer una enquesta al Regne Unit on només un 16% dels responsables d'empreses on s'aplicaven AMT van respondre que la importància de l'anàlisi clàssica de desviacions es trobava en retrocés a les seves empreses com una eina útil per al control de les activitats i els costos de producció. ⁽¹⁵⁾

¹⁴ Entre les nombroses aportacions que es van produir al seu moment en aquesta línia, citem com a mostra les següents:

COOPER, Robin. (1989) "Los métodos tradicionales de costes se están quedando obsoletos". A: *Harvard-Deusto Business Review* (HDBR), 3er. trimestre, pàg. 99-107. Aparegut anteriorment a la *Harvard Business Review* (HBR) amb el títol "You need a new cost system when..." Gener-febrer de 1989, pàg. 77-82.

COOPER, Robin i KAPLAN, Robert S. (1991) "Measure Costs Right: Make the Right Decisions". A: HBR, maig-juny, pàg. 130-135.

DRUCKER, Peter F. (1991) "La teoría de la fabricación que surge ahora". A: HDBR, 1r. trimestre, pàg. 13-22. Aquest article havia estat publicat anteriorment a la HBR amb el títol de "The emerging theory of manufacturing".

EILER, Robert G.; GOLETZ, Walter K. i KEEGAN, Daniel P. (1983) "Hay que poner al día la contabilidad de costes". A: HDBR, 2n trimestre, pàg. 99-107. Aquest article havia estat publicat anteriorment a la HBR amb el títol "Is your cost accounting up to date?". Juliol-agost de 1982, pàg. 133-139.

KAPLAN, Robert S. (1984) "Yesterday's accounting undermines production". A: HBR, juliol-agost, pàg. 95-101. Aquest article es va publicar posteriorment a la HDBR amb el títol "Una contabilidad anticuada puede socavar la producción". 3r trimestre de 1985, pàg. 125-134.

I per fer bona l'expressió anglesa *and last but not least*, el que ha estat considerat un dels articles més influents en aquesta àrea de coneixement i tot un programa d'acció per als investigadors d'aquest camp:

KAPLAN, Robert S. (1983) "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research" A: *The Accounting Review*, vol. LVIII, núm. 4, octubre, pàg. 686-705.

¹⁵ DRURY, C.; BRAUND, S.; OSBORNE, P. i TAYLES, M. A. (1992) *Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*. Londres: ACCA Research Occasional Paper, Chartered Association of Certified Accountants.

1.10 EL FENOMEN REVULSIU DE L'ACTIVITY BASED COSTING (ABC)

He gosat posar aquest qualificatiu a aquest apartat per indicar l'àmplia divulgació d'aquesta tècnica en el món de les empreses, i que en el cas nord-americà m'atreviria a comparar en un aspecte concret el *boom* que es va produir en el nostre entorn quan va aprovar-se el PGC de l'any 1990.

Tots recordarem la carrera de moltes empreses del sector informàtic per oferir programari de gestió comptable adaptat a la nova normativa, amb profusió d'anuncis a tots els mitjans de premsa tant especialitzada com no especialitzada (si fa no fa com el que ara veiem sobre la introducció de l'euro). Doncs bé, si llegim algunes de les revistes nord-americanes de més renom en l'àmbit de la gestió general (*Management Accounting*, *Harvard Business Review*, per exemple) i comptable en particular, hi trobarem els darrers anys una munió d'anuncis de programari, però òbviament en aquest cas per aplicar els costos basats en activitats.

Els orígens d'aquest plantejament es troben cap als primers anys seixanta a l'empresa nord-americana General Electric, i posteriorment cap als anys 70 i 80 en altres empreses com per exemple John Deer i Hewlett-Packard.

Un autor de casa nostra, el Dr. Alfredo Rocafort, subratllava l'aparició de l'ABC dins del context del revisionisme gerencial provocat per la gradual pèrdua de competitivitat internacional de l'economia nord-americana que arrenca dels anys setanta.⁽¹⁶⁾

Però els qui de fet van escampar el nou plantejament, com acostuma de passar sovint, foren les empreses consultores. Les pioneres segons la literatura sobre el tema foren Bain & Co. i Boston Consulting Group. I, finalment, els acadèmics n'han fet les seves formulacions, ho han incorporat als manuals, i han acabat de consolidar aquest *boom* del qual parlàvem anteriorment.

La situació de partida amb els sistemes de costos existents és que estaven basats en factors d'imputació (hores màquina, hores de mà d'obra directa) molt afectats pel volum d'unitats produïdes. La realitat productiva havia anat evolucionant cap a llançaments productius d'un nombre més reduït d'unitats i amb un pes cada cop més important de factors típicament indirectes als productes, per exemple els de disseny, recepció i lliurament a producció dels materials, planificació de la producció, costos de configuració de màquines o de *setup*, distribució, i activitats administratives i de gerència.

Els models disponibles, més que fer un seguiment per trobar la traçabilitat, assignaven amb el criteri únic del que es disposés, amb uns efectes potser no tan greus si l'únic que es pretén és fer una valoració d'inventaris i assolir un compte de resultats no detallat, però amb problemes greus, que la literatura ha anomenat *subsidis creuats*, i tot el que això comporta per a una presa de decisions correcta basada en la informació de la comptabilitat de costos.

¹⁶ He trobat particularment útil i original sobre els orígens i evolució de l'ABC l'article següent, en el qual d'una banda l'autor no s'oblida de subratllar les aportacions conceptuals de Michael Porter, i de l'altra fa un símil original entre l'evolució per generacions dels llenguatges informàtics amb la teoria evolutiva de l'ABC: ROCAFORT NICOLAU, Alfredo. "Acerca de la dinámica evolutiva del modelo de costes por actividades". A: *Doctor Antonio Goxens Duch. La imagen fiel*. Barcelona: Publicacions de la Universitat de Barcelona, 1997, pàg. 191-211. (Col·lecció Homenatges,13).

Com que en aquest treball no pretenem fer una descripció detallada de cada fita en l'evolució de la comptabilitat i del *management*, i a més podem aplicar sinèrgies del nostre departament i més immediat àmbit universitari, recollim les conclusions del professor Francisco Martín a la seva tesi doctoral sobre l'*Activity Based Costing*:

“El modelo ABC es demasiado reciente como para que nadie pueda realizar una evaluación crítica definitiva de su alcance y de sus limitaciones. En cierto modo recuerda a la polémica y a las expectativas suscitadas a raíz de la aparición del *Direct Cost*. Sin duda el tiempo servirá para profundizar y delimitar el conjunto de conceptos y procedimientos sobre los que se sostiene actualmente el modelo. Sin olvidar tampoco que determinadas propuestas del ABC, por parte de algunos autores y consultores, quedan bastante alejadas de las intenciones de sus primitivos creadores.

Una simplificació (y hasta desfiguración) del modelo ABC es, por ejemplo, considerar que se trata de un simple método de asignación de los costes indirectos a los productos. La auténtica novedad del modelo expuesto está, al entender de quien escribe, en el protagonismo otorgado al conocimiento, valoración y análisis de las actividades. En este punto parece que hay que enlazar la praxis directiva del *Just in time* (JIT) con la del ABC. En ambos se parte de la suposición (bien contrastada, al menos por lo que se refiere al JIT) de que un cuidadoso examen de las operaciones que llevan hasta el cliente, ofertando productos y servicios a su momento, con la calidad esperada y sin costes superfluos, es la fuente de todas las técnicas y decisiones de mejoras practicadas hasta el momento.

- A mi modo de ver, pues, el gran *hallazgo* del ABC estriba en las posibilidades de reconocimiento y redefinición de la empresa a través del mencionado relieve concedido por el modelo a las actividades. El cambio de época en contabilidad de costes (o, si se quiere, de *paradigma*) debe buscarse, si es que lo hay, en el desplazamiento de la atención directiva del coste de los productos/servicios, al coste de las actividades/procesos. Y así como en otros tiempos, la consideración del funcionamiento de una empresa bajo el símil de la circulación interna de los valores dio pie para una fructífera propuesta de sistema de costes, del mismo modo la nueva imagen de la empresa como una *cadena de actividades que añaden valor* podría dar como resultado un nuevo modelo de contabilizar los costes.
- En este punto creo acertada la apreciación de los autores franceses: el ABC postula un nuevo modelo de empresa. Este nuevo modelo implica, a su vez, una representación contable distinta de la que ofrecían los sistemas de costes por secciones homogéneas o por centros de responsabilidad." ⁽¹⁷⁾

1.11 EL THROUGHPUT ACCOUNTING (TA)

Encara que no es pugui comparar pel seu nivell de difusió amb l'ABC, hi ha altres propostes comptables que han estat fruit de la posada en qüestió dels mètodes convencionals. La que ara ens ocupa s'arrela en les propostes d'Elihu Goldratt i són conegudes amb el nom de *theory of constraints* (TOC), que podríem traduir com a teoria de les limitacions o de les restriccions.

¹⁷ MARTÍN PEÑA, Francisco. *Costes por actividades. Un análisis crítico del modelo ABC (Activity Based Costing)* —Tesi Doctoral— Barcelona: Facultat de Ciències Econòmiques i Empresarials, 1995, pàg. 365.

Aquest plantejament se centra en la maximització del procés de conversió dels materials en productes acabats, ja que el terme anglès *throughput* significa precisament la quantitat de materials consumits en una producció.

En els primers plantejaments d'aquest ben conegut consultor es feia un particular èmfasi en la identificació dels colls d'ampolla del procés productiu. La gerència havia de prestar una atenció especial a aquests colls d'ampolla que restringien la capacitat d'obtenir la producció màxima. Per tant, la TOC era una tècnica pròpia de consultors que calia aplicar en principi en entorns industrials que el Goldratt Institute va realitzar àmpliament a través dels EUA, sobretot i, en menor mesura, a Europa.

A partir d'aquestes propostes es va elaborar el *Throughput Accounting* (TA), que era una proposta de canvi conceptual de les bases de la comptabilitat de costos. El TA parteix d'unes premisses força diferents de les de l'ABC —els productes no són o deixen de ser rendibles, són les empreses les que ho són. Si un producte contribueix amb 20 um. per unitat al resultat, però només se'n poden fabricar deu al dia, i un producte alternatiu que només contribueix amb 10 um. per unitat, però del qual se'n poden fabricar 30 unitats al dia aleshores ha de ser preferit. A curt termini tots els costos són fixos, i el que és important és el ritme al qual els recursos són aplicats als materials per obtenir productes per vendre. Per analitzar això el TA se centra en la taxa a la qual l'empresa guanya diners i en la maximització dels ingressos en funció dels colls d'ampolla per hora —i això darrer conjuntament amb l'adopció d'un CIM (*Computer Integrated Manufacturing*).

Les anteriors idees les van difondre per Galloway i Waldron (¹⁸) i per la seva firma de consultoria sobretot al Regne Unit. Aquesta alternativa als sistemes convencionals ha estat molt menys difosa que l'ABC —al qual es considera oposat. A més a més s'ha produït un enfrontament entre els seguidors del TOC i els del TA. L'Institut Goldratt manifestà que el TOC ha estat desenvolupat amb la seva supervisió i que el TA resulta una aplicació estreta i distorsionada de les seves idees.

1.12 L'ENFOCAMENT DEL *LIFE-CYCLE COSTING*

Com hem esmentat anteriorment en un altre apartat aquesta és una pràctica de comptabilitat de gestió que té les seves arrels en l'àmbit militar nord-americà. Concretament la pràctica s'anomenava *early-life-cycle costing* i havia estat desenvolupat pel Departament de Defensa dels EUA cap als anys seixanta.

Hi ha estudis que demostren que el 90% dels costos en un entorn avançat de producció ja es produeixen en les primeres decisions del cicle de vida dels productes. Aquesta realitat ha provocat la necessitat d'assegurar els controls més ajustats des del moment del disseny, perquè

¹⁸ GALLOWAY, D. i WALDRON, D. "Throughput Accounting - 1: the need for a new language for manufacturing". A: *Management Accounting (UK)*, novembre, pàg. 34-35.

GALLOWAY, D. i WALDRON, D. "Throughput Accounting - 2: ranking products profitably". A: *Management Accounting (UK)*, desembre, pàg. 34-35.

GALLOWAY, D. i WALDRON, D. "Throughput Accounting - 3: a better way to control labour costs". A: *Management Accounting (UK)*, gener, pàg. 32-33.

GALLOWAY, D. i WALDRON, D. "Throughput Accounting - 4: moving on to complex products". A: *Management Accounting (UK)*, febrer, pàg. 40-41.

la majoria de costos ja estan compromesos. Per tant els sistemes comptables de gestió per tant s'han de desenvolupar de manera que ajudin a planificar i controlar els costos del cicle de vida dels productes des de les primeres fases, i d'aquesta manera controlar no sols el nivell de despesa que hi ha hagut sinó també la compromesa des del moment de partida.

1.13 EL TARGET COSTING

Les característiques d'aquest concepte, la paternitat del qual s'acostuma a assignar a l'empresa Toyota Motors, es poden resumir de la manera següent:

- És un enfocament amb perspectiva de llarg termini ja que recull el cicle complet de vida del producte.
- Requereix d'una cooperació entre àrees funcionals diverses.
- Es comença a definir des de la fase de disseny del producte.

Com a perspectiva clarament orientada vers el mercat exigeix una gran quantitat d'informació estratègica per al seu desenvolupament correcte. Necessita d'una informació detallada sobre les estratègies de la competència, les seves polítiques de preus i de canvis en el cicle de vida del producte. Cal menester aquesta informació per conèixer l'estat actual del mercat i els seus possibles canvis en el futur.

El *target costing* té relació amb dos objectius estretament interrelacionats:

- Avaluar, des de l'àmbit dels costos, les característiques que ha de reunir un producte per satisfer les necessitats dels clients (a partir de la xifra de benefici desitjat i el preu de venda estimat).
- Ser un instrument de reducció de costos, que utilitzant l'enginyeria del valor, permeti reduir la diferència entre el cost *admissible* per al client i el cost *assolible* o proposat per l'empresa.

Entre les aplicacions del *target costing*, Sakurai destaca:

- El *target costing* s'utilitza principalment a les fases de planificació i disseny del producte en contrast amb el cost estàndard, que s'utilitza a la fase de producció.
- S'utilitza fonamentalment com una eina de planificació i de reducció de costos.
- La seva aplicació és més recomanable en indústries orientades a l'acoblament, que fabriquen una àmplia varietat de productes en volums petits, més que no pas en les indústries orientades a processos de producció en sèrie.

- La seva utilització permet controlar les especificacions de disseny i les tècniques de producció, i per això està més orientat cap a la gestió de l'enginyeria que per servir de suport al procés de càlcul de costos. ⁽¹⁹⁾

Considero interessant recollir com a síntesi les conclusions d'una comunicació a la VII Trobada de Professors Universitaris de Comptabilitat on es feia una molt bona síntesi del *target costing*:

“El coste objetivo se configura, en la actualidad, como la respuesta contable que mejor satisface las necesidades de apoyo a las decisiones sobre precios porque:

- Contempla la **cadena de valor ampliada** involucrándose, no sólo en la empresa fabricante, sino también en los proveedores y clientes.
- Adopta un **enfoque dual interno/externo**. Llegar a conciliar el precio que el mercado está dispuesto a pagar (coste admisible) —derivado de la presión competitiva, de las características de los proveedores y del entorno en general— con el coste propuesto por la empresa —derivado de las tecnologías que utiliza, procesos, recursos humanos, e información que maneja—, lo cual exige un esfuerzo **continuado de mejora**.
- Se enfoca en los **factores** considerados **críticos** para alcanzar el **éxito**; esto es, hacer llegar los productos al mercado en el plazo requerido, con la calidad deseada y al coste preciso. Para ello se requiere de una participación multifuncional y multidisciplinar, lo cual favorece la motivación de los recursos humanos de la empresa.” ⁽²⁰⁾

A banda de les empreses japoneses, que han estat les pioneres en l'ús d'aquesta tècnica, podem citar entre altres les companyies nord-americanes següents, que ho han aplicat en algunes de les seves unitats de negocis: Boeing, Eastman Kodak, Texas Instruments i Chrysler.

En el cas d'aquesta darrera empresa s'arriba a incloure els proveïdors en els equips de disseny. Concretament, se'ls implica en un programa anomenat SCORE (*Supplier Cost Reduction Effort*)

1.14 L'ENFOCAMENT DE L'*STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING*

Una de les crítiques que al llarg d'uns quants anys ha arrossegat tant la comptabilitat de costos com la de gestió és el seu marcat biaix vers els moviments interns dels valors i de l'acumulació de costos i, en canvi, la relativa poca atenció prestada a l'entorn competitiu on l'empresa es juga el seu ser-hi o no ser-hi. D'aquí se'n treia com a conseqüència la necessitat per part de la comptabilitat de gestió d'adoptar un paper més decidit vers la perspectiva estratègica mitjançant

¹⁹ SAKURAI, M. (1989) “Target costing and how to use it?”. A: *Manufacturing Industry*, vol. 3, núm. 2. Estiu, pàg. 39-50.

²⁰ MARTÍN GARCÍA, José Antonio i SAEZ OCEJO, José Luis. “El coste objetivo en el ámbito de la contabilidad de gestión”. A: *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Ponencia y comunicaciones sobre Contabilidad de Costes*. Tomo 2. Barcelona: Ed. ASEPUC, 1996, pàg. 324.

l'elaboració d'informació sobre els mercats d'actuació i la posició en aquests mercats dels competidors. Aquesta perspectiva és la que ha acabat denominant-se la comptabilitat estratègica de gestió (o en versió anglosaxona l'*strategic management accounting*).

En aquest cas, i a diferència d'altres moments de la tesi, hem posat la traducció d'aquest terme al castellà perquè aquesta línia ha comptat amb l'important paper de dos divulgadors conspicus en la persona dels catedràtics de la Universitat del País Basc: José Alvarez López i Felipe Blanco Ibarra. Durant uns quants anys no han deixat escapar cap ocasió per predicar —gairebé amb fervor d'apòstols— sobre la comptabilitat de direcció estratègica i l'assoliment de l'excel·lència empresarial. També van dedicar al tema un llibre que citem a peu de pàgina.⁽²¹⁾

També hem de fer esment en aquest apartat de la tesi de la professora Concepción Alvarez-Dardet *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*. Al capítol quart, l'autora apunta la possibilitat de trobar-nos davant d'un nou paradigma comptable, i quan ens introdueix en el concepte de la gestió estratègica de costos, ens recorda que les decisions relacionades amb la introducció de nous productes en el mercat o decisions sobre preus, són decisions del tipus estratègic que pretenen obtenir avantatges competitius sostenibles a llarg termini. En contrast amb això la comptabilitat de gestió tradicional s'ha basat en l'enfocament del *direct costing* o del cost variable i a fer explícits els costos rellevants a curt termini, i oblidant d'aquesta manera aspectes a tenir en compte en una visió de més ampli abast temporal.

D'aquesta autora adoptem les fonts de dos autors que són els que hem trobat més citats en la línia de la comptabilitat estratègica de gestió:

"Una conceptualización más explícita, relacionando el papel de la información contable interna con el desarrollo y la implantación de las estrategias de negocio, es la que proponen Shank i Govindarajan⁽²²⁾. Bajo el punto de vista de estos autores, la gestión estratégica de costes implica:

El uso por la dirección de la información de costes específicamente dirigida a una o más de las cuatro etapas del ciclo de gestión estratégico. Considerando la gestión de los negocios como un proceso cíclico continuo formado por cuatro etapas y jugando la información contable en cada una de ellas, un determinado papel.

Estas etapas son:

- La formulación de las estrategias, donde la información contable es la base para el análisis financiero, aspecto importante para el proceso de evaluación de las alternativas estratégicas.
- La comunicación de las estrategias a través de la organización, constituyendo los informes contables, centrados sobre los factores de éxito crítico, uno de los caminos más importantes que la estrategia tiene para comunicarse a través de la organización.

²¹ ÁLVAREZ LÓPEZ, José i BLANCO IBARRA, Felipe. *Introducción a la Contabilidad Directiva*. San Sebastián: Editorial Donostiarra, 1989.

²² SHANK, J. (1989) "Strategic Cost Management: New wine, or just new bottles?" A: *Journal of Management Accounting Review*, vol. 1, tardor, pàg. 50.

- El desarrollo y puesta en práctica, la implantación de las estrategias, siendo la información contable uno de los elementos claves para decidir qué programas tácticos son más efectivos para ayudar a la empresa a alcanzar los objetivos estratégicos.
- El control del desarrollo y de la implantación de la estrategia, vigilando el éxito de la misma y, por consiguiente, el éxito para alcanzar los objetivos estratégicos. La vigilancia y el control normalmente son parte de la información contable, debiendo adaptarse la contabilidad de gestión al contexto estratégico de la empresa para poder obtener la máxima eficacia.

Será por tanto la atención explícita al contexto de gestión estratégica, lo que diferencie la gestión estratégica de costes de la contabilidad de gestión tradicional."

(²³)

Una estratègia d'empresa reeixida exigeix el desenvolupament i manteniment d'alguna forma d'avantatge competitiu de caire sostenible en el temps. Anteriorment ja hem argumentat que el sistema de comptabilitat de gestió ha de permetre, segons aquest enfocament, conèixer la posició competitiva de l'organització. Per vetllar per la posició estratègica d'una organització, als gerents els cal una informació sintètica sobre qui, quant i per què s'està guanyant o perdent posicions relatives en el rànquing competitiu, si se'm permet l'expressió.

Queda clar que els sistemes informatius comptables tradicionals no estan pensats per proveir d'informació d'aquest tipus. Entre els indicadors que caldrien podem citar els que permeten controlar la quota de mercat dels productes principals.

Un assumpte també interessant d'investigació fóra conèixer la utilització que les companyies fan d'aquests indicadors, pel que fa a la seva integració dintre dels seus sistemes d'informació comptable per a la gestió. L'únic estudi un xic ampli que he pogut consultar, i que es va fer l'any 1992 al Regne Unit, conclouia sobre el poc nombre de companyies que havien incorporat aquests indicadors als seus sistemes interns de fer un report.

La literatura sobre comptabilitat estratègica de gestió també s'orienta cap a l'obtenció d'informació dels productes dels competidors, la seva posició en el cicle de vida del producte i la tipologia dels productes.

1.15 LA INFORMACIÓ COMPTABLE PER MESURAR EL COST DE LA QUALITAT I DE LA NO-QUALITAT

Que la qualitat ha esdevingut una condició imprescindible per poder competir amb garanties en els mercats actuals no es qüestiona a la literatura sobre comptabilitat de gestió.

Els indicadors no financers sobre qualitat, exactitud en el lliurament, satisfacció del client, temps de llançament de nous productes, temps de resposta a les necessitats del client i temps correcte de lliurament confirmen el que dèiem anteriorment. Per exemple, ser capaç de treure un nou producte al mercat més ràpidament que la competència, amb una major rapidesa en el

²³ ALVAREZ-DARDET ESPEJO, Concepción. *Análisis estratégico del coste: estudio de un caso*. Madrid: Ed. ICAC, 1993, pàg. 151-152.

lliurament i en el temps de resposta a la necessitat del client molt probablement pot donar un avantatge competitiu clar.

En tots aquests aspectes és imprescindible assegurar un correcte nivell de qualitat.

La classificació més coneguda dels costos de qualitat és la de Joseph M. Juran, un altre autor molt usat i a vegades poc citat, sobretot pel que fa a la seva obra més clàssica, *Quality control handbook*. Juran en fa la classificació següent: **costos de qualitat o de conformitat**, que estarien compostos dels costos de prevenció i els d'avaluació, i els **costos de no-qualitat o de no-conformitat**, que estarien compostos pels costos d'errades internes i pels costos d'errades externes; totes dues classes de costos tenen un comportament invers i es pot arribar a un nivell òptim de qualitat sempre per sota del nivell de conformitat del cent per cent. És un enfocament que fa pensar en el del lot econòmic de la comanda i el comportament invers en aquell cas dels costos d'emmagatzematge i els de formalització de les comandes.

L'altre plantejament és el conegut com a model de zero defectes, que si bé parteix d'una mateixa classificació, es diferencia pel que fa al comportament d'ambdues classes de costos que només assolirien el mínim quan s'arribés a un nivell de conformitat del cent per cent, raó per la qual aquest plantejament és conegut com a zero defectes o millora contínua.

1.16

En la interrelació de la qualitat amb la responsabilitat social hem de citar que els cèlebres premis Malcolm Baldrige dels EUA avaluaven amb 20 punts sobre 1.000 els aspectes de *Public Responsibility and Corporate Citizenship* per als anys 1995 i 1996, i per als de l'any 1997 la ponderació ja s'havia augmentat fins a 30 punts. En l'edició de l'any 2001 la ponderació ha arribat a 40 punts.

Una altra mostra que va en la mateixa línia és el model de qualitat de l'European Foundation for Quality Management (EFQM), del qual parlarem amb més detall en l'apartat sobre el panorama evolutiu.

Probablement és en els aspectes dels costos de la qualitat i de la no-qualitat on es fa més evident la limitació de l'enfocament estrictament financer —propi de la comptabilitat per a usuaris externs— en una àrea de gestió que afecta de ple la supervivència de les organitzacions, i on el limitar-se als aspectes exclusivament financers pot comportar un major risc. ⁽²⁴⁾

²⁴ És recomanable consultar l'article següent pel que fa a una exposició sintètica sobre els problemes dels sistemes de costos per a la qualitat: MARTÍN PEÑA, Francisco. "La contabilidad de costes y el movimiento de la calidad total". A: *Doctor Antonio Goxens Duch. La imagen fiel*. Barcelona: Publicacions de la Universitat de Barcelona, 1997, pàg. 161-190. (Col·lecció Homenatges, 13).

2. EVOLUCIÓ HISTÒRICA DEL MANAGEMENT

De les civilitzacions remotes no ens ha arribat informació sobre el *management* que s'hi duia a terme si tenim en compte la concepció que se'n té actualment com a conjunt de coneixements i habilitats per dur a terme activitats en què es coordina el treball de diverses persones.

Però que no hagin arribat documents sobre aquestes tècniques no vol dir que la història no ens en doni un bon ventall de mostres d'aplicació d'algun tipus de *management*. Sense aquesta gestió i coordinació d'activitats i persones no es podria entendre que projectes com les piràmides de les civilitzacions egípcia (2.700–1.000 aC.) i maia (300–1.500 dC.) haguessin arribat a concloure's. O bé, només per posar un altre exemple, que els més de 5.000 km de la Gran Muralla de la Xina (iniciada al segle III aC.) s'hagués acabat alçant al llarg de la frontera nord i nord-oest d'aquest immens país.

Per parlar d'aplicacions del *management* en aquesta època podríem referir-nos a alguns dels nombrosos fets bèl·lics que la van caracteritzar. Per centrar-nos més en l'anàlisi d'entitats establertes més que en el de grans obres arquitectòniques o expedicions militars, per aquesta època l'Església Catòlica és un bon exemple d'institució amb una gestió ja ben consolidada, de caire centralitzat i amb una presència i un grau d'adaptació des d'un punt de vista de *management* que podria ser objecte de tota una altra tesi de caire socioreligiós.

Un conjunt de coneixements articulats sobre *management* no es fa evident fins al naixement de les aportacions sobre gestió d'entitats a l'època de l'organització científica del treball que serà tractada més endavant.

2.1 L'ESCOLA ALEMANYA DE L'ECONOMIA DE L'EMPRESA

Entre els tractadistes d'aquesta escola destaquen Eugen Schmalenbach (Halver-Alemanya 1873–1955) i Schmidt, coneguts al nostre país principalment per les seves teories a l'entorn del concepte i funció del balanç; i Eric Schneider (1900–1970) que es declara deutor dels autors anteriors i que a la seva obra vincula la comptabilitat amb la teoria sobre l'economia de l'empresa vigent a la seva època.

Sobre aquest darrer i ben conegut autor, i sobre el seu enfocament de la comptabilitat no em puc estar de referir el que el professor Manuel de Torres recollia en el pròleg de l'edició espanyola ja fa anys exhaurida de *Industrielles Rechnungswesen*:

"La Contabilidad no es para Schneider una tècnica (la partida doble), ni una necesidad práctica para la vida administrativa de la empresa (contabilidad externa), ni siquiera un imprescindible método de control (contabilidad de costes). Es todo eso y algo más; es el instrumento sensible y preciso que, aplicado al plan de producción (presupuesto de la empresa), va registrando con exactitud, en cada momento, cómo se realizan los planes del empresario en todos los órdenes, desde el técnico de la producción hasta las previsiones de los precios y las expectativas del

movimiento de los mercados, suministrando así la información necesaria, en cada caso, para la perfecta marcha de la empresa."⁽²⁵⁾

Crec que aquest darrer paràgraf pot donar una visió molt concreta del *management* tal com s'entenia en aquells enfocaments que es pretenien rigorosos sobretot pel que fa al tractament de la informació quantitativa.

A partir d'aquí enllaçarem amb la tradició més pragmàtica del *management accounting* pròpia dels països anglosaxons, on la mateixa denominació ja ens comença a situar en el terreny més proper a l'objecte d'aquesta tesi com és estudiar un aspecte concret d'aquesta inevitable interrelació que hi ha entre sistema d'informació comptable i el *management* de les organitzacions.

2.2 L'ESCOLA CLÀSSICA DEL *MANAGEMENT*

A. L'ORGANITZACIÓ CIENTÍFICA DEL TREBALL I L'ERA DEL *MANAGEMENT* CIENTÍFIC

En l'evolució del *management* no entrarem de moment a les èpoques anteriors a l'època coneguda com del *management* científic.

Podríem haver fet alguna precisió a les aportacions de l'economista clàssic Adam Smith i la seva formulació de la divisió del treball, que va ser una formulació prou important i prou òbvia sobre l'increment de la productivitat del treballador manual a partir de la repetitivitat i el corresponent augment de la destresa en la realització de les operacions.

L'altre moment històric al qual s'hauria de fer esment per la seva influència sobre el *management* és la Revolució Industrial. D'aquest moment històric n'he fet ressò a la part dels orígens de la Comptabilitat de Costos.

A finals del segle XIX i començament del XX culmina el maquinisme amb nous mètodes d'organització del procés del treball (taylorisme i fordisme), de l'administració de l'empresa (fayolisme) i de l'eficàcia econòmica de l'organització (escola burocràtica). Així, la vella idea del *management* comença amb els clàssics i arriba fins als autors actuals.

Les escoles de l'organització que van seguir l'obra de Taylor i Fayol han rebut, en el món anglosaxó, la denominació de *moviment clàssic*.

El *management* científic va tenir el seu inici en l'obra de Frederick Winslow Taylor (1856-1915), que entre 1880 i 1911 i des de llocs directius de responsabilitat, va escriure, i sobretot va experimentar, mètodes qualificats per ell com a científics, que van permetre cronometrar la quantitat

²⁵ DE TORRES, Manuel. Pròleg a la segona edició espanyola de l'obra de SCHNEIDER, E. *Contabilidad Industrial. Fundamentos y principales problemas*. 4a edició. Madrid: Editorial Aguilar, 1972, pàg. XIII.

de treball d'una jornada, com també els ritmes de treball i les eines més adequades. Paral·lelament s'havien d'introduir els mecanismes de control que garantissin la conformitat de l'individu.

Taylor va realitzar la major part del seu treball al grup d'empreses Midvale and Bethlehem Steel de Pennsilvània. Era enginyer mecànic i estava esgarrifat per la ineficiència dels treballadors. Constatava que s'empraven una multitud de tècniques per acabar fent el mateix treball en concret.

Per comprendre bé les seves aportacions hem de fer l'esforç d'imaginar-nos l'entorn concret d'empresa que el va portar a plantejar-se amb urgència la necessitat de dur a terme una sistematització. Pensem que els treballadors eren col·locats en tasques que no tenien forçosament correlació amb les seves aptituds i habilitats. Les relacions entre els gerents i els treballadors eren habitualment conflictives. Més que un esperit de cooperació, el que imperava era un afany d'imposició i les relacions eren percebudes com un joc de suma zero, és a dir, el que era guanyat per un bàndol implicava una pèrdua de signe contrari per a l'altre bàndol. D'aquesta manera, l'afany per arribar a trobar el que ell anomenava *one best way* va significar-li més de vint anys d'estudis i experiments.

Taylor pretenia acabar amb l'antiga filosofia dels mètodes empírics anteriors (el *management* per iniciativa i incentiu) formulant uns principis nous:

1. La substitució del judici personal dels treballadors per mètodes científics (la ciència és a la base del treball).
2. La selecció i formació científica del treballador; s'estudia, s'instrueix i s'ensinistra cada treballador; podríem dir que s'experimenta amb ell en lloc de deixar que se seleccioni i es formi ell mateix d'una manera accidental.
3. L'estreta col·laboració del *management* i els treballadors.
4. La fixació de tasques definides i delimitades amb claredat (l'element més important).

El mateix Taylor ja va captar algunes de les objeccions que s'oposarien a la seva concepció científica del *management*: la rutina i la falta d'espais creatius, la falta d'estímuls per a la creativitat, i advertia amb sentit lúcid:

"El mateix mecanisme que pot produir els millors resultats posats al servei dels principis bàsics del *management* científic, pot conduir al fracàs i al desastre si va acompanyat de l'esperit del passat per part dels responsables de la seva aplicació. Centenars de persones han confós el mecanisme d'aquest sistema per la seva essència".

El canvi del *management* tradicional al científic s'haurà de fer, deia Taylor, amb *extraordinària lentitud* i en un termini *no menor de tres a cinc anys* a les empreses de tres a cinc mil treballadors. La concepció normativa del *management* científic la posa en evidència reiteradament el mateix Taylor quan insisteix que els directors d'empresa han de *comprendre, creure i desitjar sincerament portar a la pràctica* els principis del *management* taylorià:

- Ciència en lloc d'empirisme.
- Harmonia en lloc de discòrdia.
- Cooperació en lloc d'individualisme.
- Màxima producció en lloc de producció limitada.

La formació de cada home, per tal que assoleixi el seu grau més alt d'eficàcia i prosperitat.

Com a dada curiosa d'aquest personatge cal remarcar que després de passar per les etapes d'aprenent, treballador, encarregat i mestre mecànic, es va poder jubilar als 45 anys gràcies a les seves patents per a eines d'alta velocitat per tallar acer i altres invents, i d'aquesta manera va poder passar la resta de la seva vida treballant com a consultor no remunerat i com a conferenciant que difonia les seves idees sobre l'administració científica.

Com a cloenda d'aquest apartat ens podem preguntar per què la figura de Taylor i l'època coneguda com del *management* científic han rebut tanta atenció a la literatura sobre el tema? És ben cert que les seves guies de treball per millorar l'eficiència de la producció ens poden semblar més properes del sentit comú que no pas d'aportacions científiques tal com les entenem avui dia.

De totes maneres per entendre bé aquestes aportacions ens hem de situar en el moment històric en què es van materialitzar aquestes aportacions de Taylor i d'altres autors com el matrimoni de Frank (1868–1924) i Lillian Gilbreth (1879–1972) i Cooke. Els nivells de vida en general eren baixos. La producció era altament intensiva en el factor mà d'obra. La companyia Midvale Steel ocupava, a començaments de segle XX, uns vint o trenta treballadors que no tenien cap altra ocupació que carregar planxes de ferro en carretons. En aquell context les aportacions de Taylor van tenir sentit pels estalvis de temps en uns processos intensius de tasques repetitives. Tot i que molts autors posteriors han tendit a presentar aquest autor com un fanàtic del cronòmetre i del control obsessiu, a la seva obra *Principles of Scientific Management* (1911) ja va argumentar que els treballadors i els seus caps havien de tenir responsabilitats més igualitàries i que als treballadors se'ls havia d'estimular per tal que suggerissin millores en aplicar un plantejament que avui dia pot sonar molt innovador, i en la línia de les aportacions japoneses al *management*.

Com a indicador de quin era el context històric tinguem present que Taylor va haver de testimoniar davant d'un comitè de la Cambra de Representants, ja que hi havia una opinió general sobre les seves aportacions com a afavoridores de l'explotació i responsables en darrera instància de l'acomiadament dels treballadors. ⁽²⁶⁾

El taylorisme va culminar en el fordisme, que seguia les idees bàsiques de Taylor (separació de les tasques de planificació i execució, divisió de tasques i especialització, assignació d'un temps per a cada tasca) però hi afegia nous factors d'innovació: la cadena de treball (transportadors) i la regulació automàtica o mecànica del ritme de treball. El fordisme, doncs, aplicarà la idea de mobilitat de peces i materials i la corresponent immobilitat dels treballadors.

²⁶ Respecte a la consideració de les aportacions de Taylor no només pels seus coetanis, sinó per part dels qui han vingut després és particularment recomanable l'obra següent, que es pot consultar traduïda al català: BONAZZI, Giuseppe. *Història del pensament organitzatiu*. Vic: Ed. EUMO, 1994, pàg. 21-28.

El concepte de salari també serà reformat: en lloc de salari per peces es retribuirà per jornada de treball (*Five Dollars Day*). La internacionalització de capitals i de la producció ha donat continuïtat a les idees bàsiques del taylorisme amb *la producció automàtica en massa a escala mundial*. Amb el fordisme s'accentuava la divisió del treball intel·lectual i manual, i es començava a produir una profunda desvaloració del treball manual.

B. ELS TEÒRICS DE L'ADMINISTRATIVE MANAGEMENT

Aquests autors van apropar-se al tema del *management* des d'una perspectiva més global de l'organització, del que defineix l'actuació dels gerents i del que segons ells constitueixen les bones pràctiques del *management*. Aquest corrent juntament amb els autors del *scientific management* són habitualment referits com els clàssics del *management*. Aquesta consideració els escau pel pes que les seves obres han tingut en una ciència com aquesta amb unes quantes dècades d'existència.

Els orígens d'aquesta escola podem situar-los en l'obra d'Henri Fayol *Administration industrielle et générale* (1916), malgrat que els autors més representatius i continuadors de Fayol van ser Gulick i Urwick, dels quals cal esmentar: *Papers on the Science of Administration* (1937).

Henri Fayol (1841–1925) va acumular en la gran empresa francesa del seu temps una llarga experiència en direcció d'empreses mineres. Es considera que va ser el primer autor que es va plantejar la pregunta clau: "què és la gestió?" La seva feina el va portar a cursar estudis sobre fusteria i d'altres aspectes tècnics, i també geològics relacionats amb l'explotació de mines. El 1888 va fer-se càrrec de la direcció general d'un gran grup francès, el Commentry-Fourchambault-Decazeville del camp de la mineria i la metal·lúrgia. Arran d'aquella experiència va elaborar una doctrina sobre l'Administració. S'havia de dotar el personal de capacitat administrativa i no reduir la formació a la capacitat tècnica. Fayol ja tenia setanta anys quan les seves idees van començar a circular en lletra impresa, i la seva obra clàssica citada anteriorment no es va publicar en anglès (amb el títol de *General and Industrial Management*) fins l'any 1949. Les seves definicions clau del que és gestionar —planificar, organitzar, ordenar, coordinar i controlar— es mantingueren com a veritat indiscutible fins que Henry Mintzberg (n. 1939) va publicar els seus reveladors estudis a la dècada de 1960.

Un resum de les concepcions de Fayol les sintetitzem en el quadre de la pàgina següent:

Quadre 1. Els catorze principis del *management* segons Fayol.

1. **Divisió del treball.** Aquest és el mateix conegut principi d'Adam Smith.
2. **Autoritat.** Els mànagers han ser capaços de donar ordres. L'autoritat va vinculada a la responsabilitat.
3. **Disciplina.** Els treballadors han d'obeir i respectar les normes que governen l'organització. Una bona disciplina és una conseqüència d'un efectiu lideratge, d'una bona entesa entre la gerència i els treballadors pel que fa a la marxa de l'organització, i de l'ús raonable de correctius en el cas d'infracció de les normes.
4. **Unitat de comandament.** Cada operari ha de rebre les ordres d'un únic superior.
5. **Unitat de direcció.** Cada grup operatiu de treball amb el mateix objectiu ha d'estar comandat per un responsable que segueixi un pla preestablert.
6. **Subordinació de l'interès individual als interessos generals.** Els interessos d'algun treballador o grups de treballadors no s'han d'anteposar als interessos generals de l'organització.
7. **Remuneració.** Els treballadors han de rebre un salari correcte segons els seus serveis.
8. **Centralització.** Aquest concepte es refereix a la mesura en la qual els subordinats es troben implicats en el procés de presa de decisions. El grau en què les decisions es prenen de forma centralitzada o bé de forma descentralitzada és una qüestió de justa proporció. El problema és trobar el grau just de centralització per a cada situació.
9. **Cadena d'autoritat.** La línia d'autoritat des dels alts responsables fins als nivells més baixos és el que forma aquesta cadena. Les comunicacions han de seguir aquesta línia. De totes maneres les comunicacions entre membres de la cadena es poden mantenir si hi ha acord mutu i mantenint informats els superiors.
10. **Ordre.** Les persones i els materials s'han de mantenir en el lloc i en el moment adequats.
11. **Equitat.** Els gerents han de ser correctes i justos amb els seus subordinats.
12. **Estabilitat en l'ocupació del personal.** La rotació del personal de comandament és ineficient. La gerència ha de mantenir una planificació correcta del personal i poder cobrir ràpidament les vacants que es produeixin.
13. **Iniciativa.** El personal responsable de la planificació ha de mantenir nivells elevats d'autoexigència.
14. **Esperit de cos.** Si es promou un esperit d'equip es podrà millorar el clima i la unitat dins de l'organització.

L'obra escrita de Fayol és de la mateixa època que la de Taylor. La diferència rau en el fet que aquest darrer estava més a prop dels operaris com a supervisor directe dels treballadors manuals, i en canvi Fayol responia més al perfil d'un gerent, al qual els anglosaxons anomenen *practitioner*.

Fayol tenia clar que la pràctica del *management* era quelcom diferent de la comptabilitat, de les finances, de la producció, de la distribució i d'altres típiques funcions de gerència. Mantenia que el *management* era una activitat comuna a les activitats humanes ja siguin dutes a terme en l'empresa, en el govern d'una institució pública o fins i tot en una llar familiar.

Pel que fa a la funció de la comptabilitat, Fayol incorporava la funció comptable dintre de les sis funcions bàsiques de qualsevol empresa, d'una manera que podríem assegurar plenament actual:

"La comptabilité est l'organe de vision de l'entreprise. Elle doit permettre à tout instant de savoir où l'on en est et où on va. Elle doit donner sur la situation économique de l'entreprise des renseignements exacts, clairs et précis. Une bonne comptabilité, simple et claire, qui donne une idée exacte des conditions de l'entreprise, est un puissant moyen de direction." ⁽²⁷⁾

²⁷ FAYOL, Henri, op. cit., pàg. 4.

C. L'ESCOLA BUROCRÀTICA

Aquest escola té com a estendard la figura del prestigiós sociòleg i economista alemany Max Weber (1864–1920) conegut en el nostre entorn sobretot per la seva obra *Die protestantische Ethik und der Geist des Kapitalismus* (1904–05), en la qual establia els vincles existents entre les idees religioses i les conductes econòmiques. En aquesta obra l'autor vinculava els imperatius morals del protestantisme purità, especialment del calvinisme, amb l'origen del capitalisme empresarial, la recerca del benefici i, en darrera instància, la que anomenava com *gàbia de ferro* del materialisme modern. Era advocat de formació i va exercir la docència a la Universitat de Berlín i més tard fou professor d'economia a les universitats de Friburg, Heidelberg i Munic. El 1918 fou membre del comitè format per redactar la constitució de la República de Weimar.

La seva aportació a l'anàlisi de la burocràcia ha fet que se'l conegui com el pare de la teoria de les organitzacions. Les seves dissertacions sobre el mecanisme burocràtic foren una conclusió natural de consideracions històriques i factors socials més generals que havien acabat conduint al desenvolupament d'organitzacions complexes.

Pel que aquí ens ocupa la seva obra principal és *Gesammelte Aufsätze zur Soziologie und Sozialpolitik*, que va ser publicada per primera vegada el 1924, quatre anys després de la seva mort.

Weber pretenia racionalitzar els processos de l'organització. En la seva anàlisi trobem tres tipus d'organitzacions, segons la forma de legitimació del poder:

- ✓ carismàtiques,
- ✓ tradicionals,
- ✓ racionals–legals.

Les primeres estan basades en l'existència d'un líder carismàtic; les tradicionals, en els costums precedents; la darrera de les tres és la que caracteritza l'organització burocràtica.

Ja és clàssica la caracterització que va fer Weber de la burocràcia com a sistema que definia llocs en l'estructura jerarquizada de l'organització, la qual situava especialistes en els llocs, regulava processos i conductes amb tot detall, i oferia possibilitats d'ascens i millores econòmiques als especialistes en el que constituïa una cursa per pujar de categoria. És un tracte impersonal, no emotiu i s'hi distingeix l'esfera privada de la corresponent a l'organització.

Convé recordar que el terme burocràcia prové del francès (*bureau*) i del grec (*cratos*) i que, per tant el seu sentit etimològic indica el poder exercit des d'una oficina, i que fa palès com les activitats col·lectives s'organitzen de forma centralitzada. El sentit modern, que incorpora als anteriors el sentit de reclutament de membres en funció de la seva competència professional i la concentració d'autoritat, sorgeix a partir de la figura del rei Lluís XIV (1638–1715), conegut com a Rei Sol, el qual va desenvolupar dos nous i eficaços instruments de poder que foren un cos de diplomàtics professionals i un exèrcit permanent.

Aquest model organitzatiu és **racional** perquè els mitjans estan pensats expressament per aconseguir uns fins, i **legal** perquè la seva autoritat s'exerceix d'acord amb criteris i normes impersonals i escrites. Despersonalització i eficàcia semblava que anaven juntes en aquest procés burocràtic. Tot era calculable i previsible. La subordinació era també clara pel que fa a finalitats d'eficàcia econòmica.

El terme **burocràcia**, tal com el va desenvolupar Weber i els seus seguidors, no correspon al sentit que se li atorga en el llenguatge col·loquial, com referint-se a alguna realitat carregada de formulisme i ineficiència. El concepte de burocràcia que utilitzava Weber es referia a certes característiques concretes del desenvolupament de les organitzacions. Des de la seva perspectiva era la forma més eficient que podien emprar les organitzacions complexes —per exemple, les grans empreses, els organismes públics i l'exèrcit— nascudes en la societat moderna.

Les aportacions de Weber no difereixen massa, en la seva concepció ideològica, de l'enfocament del *scientific management*. Ambdós insistien en la racionalitat, predictibilitat, impersonalitat, competència tècnica i autoritarisme. Mentre que els escrits de Weber segurament eren menys operatius que els de Taylor, no hi ha gaire dubtes que el seu tipus ideal d'organització podria servir per descriure els quarters generals de més d'una de les nombroses multinacionals avui dia existents (amb permís de les multinacionals del que s'ha acordat denominar *nova economia*).

La tendència actual és utilitzar el model burocràtic weberianà com un punt de partida, sense deixar de reconèixer també les seves limitacions i les conseqüències disfuncionals d'un enfocament tant rígidament estructurat. De forma simplificada, aquesta perspectiva actual suggereix el següent:

- 1) La forma burocràtica s'escau més per a activitats organitzacionals de caire rutinari on la productivitat sigui l'objectiu principal.
- 2) Aquesta forma no resulta adient per a les organitzacions amb molta flexibilitat, que realitzen activitats no rutinàries on la creativitat i la innovació siguin factors importants.

D. LA VALORACIÓ DELS CLÀSSICS DEL *MANAGEMENT*

La conseqüència d'aquests plantejaments fou una autèntica revolució, amb increments espectaculars de la productivitat. Aquesta revolució ha portat beneficis certs i ha servit de referència per a molts dels plantejaments posteriors vers el *management*.

En essència, el que va esdevenir en l'època dels clàssics del *management* va ser el resultat d'ajuntar els plantejaments d'Adam Smith sobre la divisió del treball amb un fort progrés tecnològic que l'economista clàssic no podia ni somniar.

Els homes d'empresa que van prosperar a partir dels principis dels clàssics del *management* eren habitualment uns executius autocràtics amb fortes ambicions personals. L'època del *scientific management* i de la producció en massa va esdevenir un dels temes satírics tant al cinema com a la literatura d'autors com Charlie Chaplin (1889–1977), Fritz Lang (1890–1976), George Orwell —pseudònim d'Eric Arthur Blair (1903–1950)—, Aldous Leonard Huxley (1894–1963) i George Bernard Shaw (1856–1950), els quals van atacar les tendències deshumanitzadores de les empreses dels anys trenta i quaranta.

Al costat d'aquests avantatges s'han produït uns *efectes secundaris* no desitjats que costa d'eliminar. La pressió per la productivitat i la separació de funcions van portar com a conseqüència una manca d'atenció vers la qualitat i que molts dels productes obtinguts fossin defectuosos.

La reacció davant d'això fou la d'augmentar la inspecció i evolucionar cap a la creació d'un departament d'inspecció, independent del de producció i amb freqüència fins i tot enfrontat. Aquesta situació va durar tota la primera meitat del segle XX. La idea de qualitat es va anar identificant amb l'absència de defectes i l'única activitat relacionada amb la qualitat, que rebia el nom de control de qualitat, era la inspecció.

Avui dia, la divisió del treball que va introduir Taylor i que van mantenir els teòrics de l'*administrative management* ha perdut bona part de la seva vigència per dos motius:

- a) La major preparació del personal de les empreses no justifica que es consideri el personal capaç únicament de dur a terme tasques repetitives i de poca complexitat.
- b) La disminució de llocs de treball no qualificat a les fàbriques a causa de la progressiva introducció de més automatització.

Una de les principals crítiques a la teoria clàssica és el fet de partir del concepte de sistema tancat per estudiar les organitzacions. El model no considerava moltes de les influències de l'entorn en les organitzacions, ni altres aspectes interns d'importància.

El conflicte entre la productivitat i la qualitat entesa com a absència de defectes no ha estat completament resolt avui dia. I, a més a més de no resoldre's, aquest conflicte s'ha plantejat amb més amplitud quan s'ha començat a considerar que la qualitat no solament significa no cometre errors a la producció.

Avui dia, després de mig segle de desenvolupament de la teoria tradicional, han canviat moltes coses i els conceptes de partida, fruit també d'un determinat moment històric i social, no poden ser els més apropiats al moment actual. Les persones disposen d'una major formació i de possibilitats de desenvolupar-les, les aspiracions són més complexes que rebre un sou al final del mes i la capacitat de participació és més efectiva. La complexitat dels mercats exigeix organitzacions més adaptables. El nombre creixent d'especialistes amb alta capacitat ha fet canviar el component humà de les organitzacions. Els conceptes bàsics poden ser escaients per a certs tipus d'organitzacions, però han perdut la seva validesa de model universal per a les empreses i organitzacions.

2.3 LES ESCOLES BASADES EN EL COMPORTAMENT HUMÀ

El conegut com a *behavioral approach* va ser, en part, fruit de la reacció enfront de les teories excessivament simples dels clàssics. Aquest enfocament el van fer cèlebre Elton W. Mayo (1880–1949) i Fritz J. Roethlisberger.

Mayo és considerat com el fundador de la sociologia industrial. Es va graduar a la Universitat d'Adelaide (Austràlia), va estudiar medicina a Londres i Edimburg i va ensenyar filosofia i moral a la Universitat de Queensland entre els anys 1911 i 1919. L'any 1923 va emigrar als Estats Units

on primer va treballar en un projecte d'investigació durant tres anys en una fàbrica tèxtil de Pennsilvània, i va exercir com a professor a la universitat del mateix lloc. Més tard es va incorporar a la Universitat de Harvard com a professor associat d'investigació industrial l'any 1926. Allí va passar la major part de la seva carrera professional als EUA, i la va culminar com a catedràtic d'investigació industrial a la Graduate School of Business Administration. També fou consultor per a problemes industrials del govern laborista britànic de postguerra encapçalat per Clement Richard Attlee (1883–1967), que va introduir l'estat del benestar al Regne Unit.

Tots dos autors foren els inspiradors de l'experiència coneguda com els estudis **hawthorne** duts a terme a la Western Electric Company's Hawthorne Works a Cicero, Illinois. Aquests estudis van començar originàriament l'any 1924 en col·laboració amb el National Research Council però van arribar a produir autènticament resultats cap al 1930. Inicialment es plantejava per part dels enginyers de la Western Electric estudiar els efectes de diferents nivells d'il·luminació sobre la productivitat dels treballadors. Per dur a terme l'estudi es van formar uns grups d'experimentació i control. El grup experimental treballava amb diferents intensitats d'il·luminació, mentre que el grup de control treballava sota una intensitat lumínica constant. Els enginyers esperaven constatar que les produccions individuals estarien directament correlacionades amb les intensitats d'il·luminació. Tanmateix els resultats no van estar d'acord amb les expectatives. A mesura que el nivell de llum s'anava incrementant en el grup experimental, el nivell d'output d'ambdós grups anava creixent. Per a sorpresa dels enginyers, a mesura que el nivell lumínic es reduïa en el grup experimental, la productivitat continuava creixent en tots dos grups. De fet, la productivitat disminuïa en el grup experimental només quan la intensitat de la il·luminació es reduïa fins al nivell d'intensitat de la llum de la Lluna. Els enginyers van concloure que la intensitat de la il·luminació no estava directament correlacionada amb la productivitat del grup, però no van poder explicar el comportament dels grups que havien estudiat.

El que s'havia produït és que la direcció s'havia interessat pels dos grups de treballadors. Se'ls havia atorgat un tracte especial en comparació a la resta de treballadors i això va fer augmentar la moral i la productivitat. Però això es va saber més tard i no en aquells moments.

Com a conseqüència del fet anterior l'any 1927 els enginyers de la Western Electric van demanar al professor Elton W. Mayo i als seus associats incorporar-se a l'estudi com a consultors externs. D'aquesta manera es va establir una relació que es va estendre fins a 1932 i que va anar acompanyada de nombrosos experiments que van abastar la redefinició dels llocs de treball, canvis en la durada de la jornada i en la distribució al llarg de la setmana, introducció de períodes de descans i diferències individuals en relació amb grups de salaris. ⁽²⁸⁾

Per exemple, en un dels experiments dels investigadors cercaven avaluar l'efecte sobre un grup d'un sistema d'incentiu que es pagava en funció de la productivitat del grup. Els resultats van indicar que els incentius monetaris eren menys determinants per a la productivitat d'un treballador del que ho era la pressió social del grup sobre el comportament individual del treballador.

En els ambients acadèmics s'accepta que els estudis de Hawthorne van capgirar la direcció del pensament sobre el *management*.

Els principis defensats per aquest enfocament s'han sintetitzat de la manera següent:

²⁸ MAYO, Elton. *The Human Problems of an Industrial Civilization*. Nova York: McMillan, 1933 i ROETHLISBERGER, Fritz J. i DICKSON, William J. *Management and the Worker*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1939.

- a) La decisió està descentralitzada.
- b) L'estudi es realitza sobre grups i no sobre persones.
- c) La força de la integració reposa més sobre la confiança que no sobre l'autoritat.
- d) El supervisor és un agent de comunicació intergrups i intragrupes més que no pas un agent de l'autoritat.
- e) Es carrega més l'accent sobre la responsabilitat que no pas sobre el control exterior.

Aquesta escola fomentava, doncs, la participació en les decisions i en la gestió així com la plena utilització del potencial humà i professional de l'empresa. Va sorgir en uns moments en què la industrialització creixent arrossegava les organitzacions a una aferrissada competència entre elles, quan el proletariat industrial va arribar a organitzar i a dotar-se d'unes estructures capaces de mobilitzar els treballadors per aconseguir millores que anaven més enllà de les reivindicacions exclusivament laborals i, finalment, en circumstàncies en què els processos laborals es feien més complexos. Es va descobrir la creativitat del treballador i se la fomentava a canvi de la seva lleialtat.

Els estudis de Hawthorne van posar de relleu que els éssers humans són socials, que les operacions de les empreses no es limiten a una qüestió de maquinària i mètodes, sinó que a més a més cal tenir present el sistema social per tal de desenvolupar un sistema sociotècnic complet. Per tant aquests experiments van donar un major relleu a les ciències de la conducta i a la seva aplicació en el *management*. No és que anteriorment no es tingués en consideració el factor humà i social, sinó que després d'aquells experiments es va fer més evident la necessitat de tenir present una perspectiva més àmplia i profunda dels aspectes socials i de conducta de les activitats de gerència.

Les conclusions anteriorment exposades van centrar l'anàlisi més en els aspectes del factor humà com a agent principal del funcionament de les organitzacions i en l'assoliment dels seus objectius. També van portar a incrementar el paternalisme en el *management* i a la ingènua suposició que els treballadors *feliços* serien més productius.

Com a fet curiós recordarem que els treballs de Mayo van tenir molt poca influència durant la seva vida. Amb el temps la Western Electric va eliminar el seu programa iniciat a la central elèctrica de Chicago i se'l va criticar per intentar resoldre els conflictes col·lectius per mitjà de la psicologia individual. És un dels molts casos al llarg de la història en què el reconeixement a l'obra d'un autor científic o creador artístic acaba arribant *post mortem*.

Com a darrera apreciació d'aquesta escola cal concloure que va canviar el punt de vista dominant vigent vers les persones treballadores que no eren pas considerades massa diferents de les màquines; és a dir, quelcom que es col·locava al terra de la fàbrica i que giravoltava al voltant de la primera matèria i que obtenia una quantitat coneguda de producció. Per tant les aportacions d'aquesta escola van constituir una transició entre l'escola clàssica i els moviments més moderns.

A. L'ESCOLA DELS RECURSOS HUMANS

A diferència de l'escola ja esmentada del comportament humà, aquesta va prendre en consideració aspectes molt més amplis que afecten els recursos humans. Els trets principals d'aquesta escola són:

- a) La plena utilització dels recursos humans de l'organització.
- b) El tractament constructiu del conflicte.
- c) La gestió del canvi organitzatiu com a part de l'activitat habitual de la direcció de les organitzacions.
- d) El desenvolupament, la millora, el perfeccionament i l'harmonització dels recursos humans.

En aquesta escola resta la idea que hi ha trets de l'empresa que poden ajudar al fet que en les organitzacions es trobin persones emancipades i satisfetes o bé amb frustracions, passivitat o rebel·lia. Les possibilitats i autodesenvolupament de les persones són un recurs excel·lent que no sempre les organitzacions saben analitzar o aprofitar. Un increment de la participació contribuirà a un millor resultat, a una major satisfacció.

El primer autor d'aquesta escola que esmentarem és el psicòleg industrial nord-americà Douglas McGregor (1906–1964), el qual va escriure entre altres obres *The Human Side of Enterprise* (1960), que ha estat segurament l'obra sobre motivació industrial més citada.

La seva aportació, més que per la seva originalitat, es caracteritza per la síntesi d'aportacions anteriors, des d'Henri Fayol fins a Peter F. Drucker (n. 1909). L'aportació més reconeguda és el seu treball sobre la conducta humana dintre de les organitzacions, coneguda com a **teoria X i Y**.

La **teoria X** suposava que la major part de les persones són indolents, immadures, rebutgen el treball, necessiten que les dirigeixin i són incapaces d'assumir responsabilitats.

La **teoria Y**, de forma esquemàtica, suposava precisament tot el contrari: que les persones tenen la necessitat psicològica de treballar i volen aconseguir fites i responsabilitats des d'un plantejament de persones adultes.

Un altre psicòleg, Abraham Harold Maslow (1908–1970), que va experimentar aquesta teoria en una empresa d'electrònica de Califòrnia, va arribar a la conclusió que no funcionava totalment a la pràctica, potser per un excés precisament d'esquematzació en l'anàlisi del comportament humà i de manca de consideració del que més actualment s'ha anomenat cultura d'empresa, que pot fer que una mateixa persona reaccioni molt diferentment en funció de l'entorn que la condicioni, a més a més de no tenir present la necessitat d'estructures i de certes fins i tot per a les persones adultes.

Dintre dels nombrosos seguidors i/o qüestionadors dels enfocaments de McGregor i Maslow, no podia deixar de citar l'obra de William G. Ouchi *Theory Z: how american business can meet the japanese challenge* (1981), que ha donat nom a una altra perspectiva de les relacions treballador-directiu en uns moments d'intens emmirallament del món dels negocis dels Estats Units a les pràctiques del Japó.

Les característiques essencials d'aquest *management* de **tipus Z** són:

1. La vinculació laboral per vida com a element clau d'eficàcia.
2. Una forta cultura i filosofia corporativa aconseguixen un millor control implícit que el basat en mecanismes explícits de control.
3. Les relacions entre els treballadors s'atansen a les de caire comunitari o familiar, més enllà de l'estricta dimensió econòmica de l'empresa.
4. La presa de decisions i assumpció de responsabilitats és de naturalesa grupal, amb especial atenció a l'assoliment del consens previ.
5. Les carreres professionals a les empreses es caracteritzen per una gradual avaluació-promoció i no només per l'especialització.

Un altre autor del qual ens ocuparem dintre dels d'aquesta escola és Chris Argyris (n. 1923), que hem triat perquè té un perfil més aplicat de consultor, en una escola on potser més aviat abunden els autors amb un to més acadèmic. Aquest autor és un psicòleg especialitzat en les organitzacions que, a més d'haver treballat com a professor a les universitats de Yale i de Harvard, ha treballat com a consultor per a empreses privades com ara IBM, Shell i Du Pont. També ha realitzat treballs per a diferents departaments del govern dels EUA i per a governs europeus.

Argyris parteix de la premissa que cada persona té un potencial que pot ser desenvolupat —o neutralitzat— per l'organització i pel conjunt concret de circumstàncies que envolten la realització del seu treball concret. Adverteix que els directius són especialment propicis a desenvolupar mecanismes de defensa per protegir el seu control sobre els altres.

Va estudiar amb Donald A. Schon la manera com les organitzacions enfronten els objectius contradictoris de mantenir alhora un *status quo* estable i adaptar-se al canvi a l'obra *Organizational Learning: A Theory of Action Perspective* (1978). En aquesta obra s'aborden qüestions sobre com els membres d'una organització concilien missatges contradictoris del tipus: pren iniciatives però limitant-te a la normativa; tingues visió de futur a llarg termini però no oblidis que se't remunera pels resultats a curt termini; coopera amb els col·legues de treball, però estigues a punt per competir amb ells.

Argyris explica que les organitzacions poden funcionar bé malgrat les rutines defensives que funcionen en el seu si; de fet, els directius que se situen a la defensiva solen ser molt lleials, bons treballadors i amb un bon nivell de dedicació a l'organització. Aquestes rutines defensives a la llarga són una poderosa raó per aturar un procés de canvi de cultura.

Els plantejaments d'aquest autor trenquen la línia d'un clàssic com Peter F. Drucker, que els ha qualificat literalment de *romàntics*, en el sentit que per a ell l'autoritat està per damunt del principi de participació.

Com a resum d'aquesta escola podem establir que la noció de *necessitat* més o menys jerarquitzada comporta implícitament un cert reduccionisme de la conducta humana: de cap manera la jerarquia de necessitats és automàtica i previsible. Els estudis de les enquestes de satisfacció que acostumen acompanyar aquestes idees tenen unes limitacions que no sempre s'acostumen a tenir presents.

D'altra banda la majoria d'aquests corrents ha tingut una percepció molt individualista dels problemes. Tampoc la participació no produeix sempre *integració* perquè hi ha agents d'aquesta participació que adopten una postura *crítica* capaç de dissenyar objectius diferents dels de la direcció.

Finalment, hem de recordar que l'Escola dels Recursos Humans ha representat un moment concret dels enfocaments de gestió en una situació de marcat creixement econòmic —des de finals dels seixanta fins a meitat dels vuitanta vint—, i on el factor crític de creixement era el factor humà. La pretensió dels autors d'aquesta escola d'oferir una nova racionalitat organitzativa no ha tingut prou en compte que els conjunts humans complexos de les organitzacions no poden defugir la multiplicitat de racionalitats dels grups i dels individus.

B. L'ESCOLA DE L'ORGANIZATIONAL DEVELOPMENT

Aquesta és una escola que s'inclou en la literatura sobre *management* en els corrents de gestió del canvi de les organitzacions, en l'apartat que fa referència a la qualitat de les relacions interpersonals. Les tècniques per a la gestió del canvi també s'ocupen del canvi de les estructures organitzatives i dels aspectes del canvi tecnològic. Els plantejaments d'aquesta escola estan estretament vinculats amb la comentada anteriorment escola dels recursos humans.

L'*Organizational Development* pretenia compatibilitzar l'assoliment dels objectius de l'empresa amb els de l'individu que en forma part; establir un paral·lelisme entre el creixement de l'empresa i el personal; compaginar l'eficàcia i la viabilitat de l'organització amb la satisfacció i l'autoestima de les persones que l'integren. D'un autor d'aquesta escola extraïem una definició del que s'entenia per *Organizational Development*:

"Un esforç planificat, que abraça tota l'organització, dirigit des de l'alta direcció per augmentar l'eficàcia i el benestar de l'organització, mitjançant intervencions planificades que actuen en els processos de l'organització, fent servir coneixements de ciències del comportament." ⁽²⁹⁾

L'autor d'aquesta escola, del qual ens ocuparem, és Warren Bennis (n. 1925). Va ser psicòleg industrial i assessor de quatre presidents dels EUA, i des dels plantejaments del desenvolupament organitzatiu va evolucionar cap a la teoria del lideratge, per la qual és més conegut.

D'igual manera que Abraham Maslow, Bennis va rebre durant la seva estada a l'Sloan School of Management del MIT una forta influència de Douglas McGregor i de les teories X i Y sobre el comportament humà a les organitzacions. Igual que Maslow va tractar d'aplicar la teoria Y en un mitjà concret de gestió —en aquest cas la Universitat de Búfalo de finals dels anys seixanta del segle vint— i va descobrir-hi que a més de la teoria Y feia falta un entorn ben definit d'estructura, de direcció i de controls.

Bennis, per part seva, definirà l'*Organizational Development* com una resposta al canvi, una estratègia educativa complexa, amb la finalitat de canviar les creences, actituds, valors i estructura de les organitzacions, perquè aquestes es puguin adaptar millor a les noves tecnologies, mercats i reptes, així com al ritme vertiginós del mateix canvi.

També analitza el declivi de la burocràcia i les perspectives de futur de les organitzacions i, després d'assenyalar els errors i els límits del model burocràtic, proposa salvar l'home de l'estil de vida imposat per la burocràcia. Les organitzacions, per sobreviure, han de mantenir l'individu integrat d'alguna forma a l'empresa (un procés que qualifica de *reciprocitat*) i adaptar-se (*adaptabilitat*). A l'empresa s'ha de donar importància a l'individu, a l'entorn, prestar atenció al grup i donar ocasió a la cooperació, la responsabilitat compartida, la confiança i la descentralització. D'una banda, i de l'altra, cal atendre l'entorn turbulent en què vivim, que demana grans empreses capaces de competir i d'adaptar-se amb agilitat a noves situacions. Les estructures han de ser *temporals* o *canviants* o *orgànicoadaptatives*", flexibles i autònomes.

²⁹ BECKHARD, R. *Desarrollo organizacional: estrategias y modelos*. Mèxic: Fondo Educativo Interamericano, 1973, pàg. 10.

C. LA TEORIA DEL COMPORTAMENT

Aquest enfocament sorgeix a partir de la constatació que el supòsit de la maximització dels beneficis —que constituïa una premissa fonamental de l'anàlisi de la teoria econòmica clàssica— no es veu confirmat per la realitat de l'actuació de les empreses.

Aquesta debilitat encara es fa més evident quan s'introdueix la variable de la incertesa dins del procés de decisions de les organitzacions lucratives.

La teoria del comportament de l'empresa adopta la posició de partida que la discussió sobre la motivació última del comportament és una mica estèril. Més que centrar-se en la motivació última del comportament, considera més profitós aclarir els conceptes de base que fonamenten el procés de presa de decisions dins de les companyies.

La teoria del comportament de l'empresa es concentra en un conjunt de problemes que es vinculen amb l'estructura interna de presa de decisions de la firma. Les preguntes a les quals aquesta teoria pretén respondre són del tipus:

1. Com es relaciona la distribució de recursos que es fa en el pressupost de l'empresa amb les fites de l'organització?
2. Com canvien els objectius al llarg del temps?
3. Com s'interpreta la informació a mesura que va arribant als diferents nivells de l'organització?
4. Els continguts d'aquesta informació presenten tendències?
5. Com afecten les anteriors tendències a la presa definitiva de decisions?

L'expressió *fites de l'organització* pot resultar de partida una mica equívoca. L'organització en ella mateixa no té fites. Són els individus que hi actuen els qui les estableixen. Pel que aquí ens afecta, seran els membres del grup responsable els qui establiran el conjunt final d'objectius a partir d'un procés polític de fixació d'objectius.

Tot i que sigui el grup responsable qui estableix les fites a assolir, aquesta teoria ja considera que els anomenats *stakeholders* —dels quals parlarem extensament a la segona part d'aquesta tesi— puguin jugar un paper més o menys actiu a l'hora de fer efectius els seus interessos sobre l'organització.

Des d'aquesta perspectiva queda establert que no tots els objectius que cal fixar poden tenir la seva traducció immediata en termes monetaris. Si parlem dels responsables d'àrea es prenen en consideració altres retribucions al personal que no són només les que es veuen reflectides a la nòmina de final de mes. A títol d'exemple, pot ser que el responsable de l'àrea informàtica necessiti veure que l'organització es pren seriosament l'actualització de les eines utilitzades, perquè si no és així pot trobar-se ràpidament fora de mercat —professionalment parlant— pel que fa a l'aplicació de noves tecnologies en un sector tan ràpidament canviant.

D. L'ENFOCAMENT DELS CONTRACTES D'AGÈNCIA

Aquest enfocament no planteja l'eliminació de la jerarquia sinó que la considera necessària davant la manca de confiança mútua entre les parts i davant de la constatació que es poden cometre abusos a l'hora de prendre decisions. Aquesta ha estat una escola que ha fet particular fortuna en la investigació acadèmica de la Comptabilitat.

A efectes sintètics extrec de Scapens un resum d'aquest conegut enfocament dintre de la literatura acadèmica:

"La teoria de l'agència, tal com s'utilitza a la investigació en comptabilitat de gestió, està vinculada amb les relacions contractuals entre els membres d'una companyia. El model més àmpliament estès se centra en dos individus —el que anomenen principal o superior i l'agent o subordinat. El principal delega la responsabilitat de la presa de decisions a l'agent. Ambdues persones, el principal i l'agent, se suposa que són persones econòmicament racionals i que només es troben motivades pel seu propi interès, però poden diferir pel que fa a preferències, opinions i informació. Els drets i les obligacions del principal i de l'agent s'han establert de mutu acord en el contracte laboral. En la investigació de comptabilitat de gestió, el model d'agència es fa servir per identificar la combinació de contracte laboral i de sistema d'informació que maximitzarà la funció d'utilitat del principal, subjecta a les restriccions de conducta del propi interès de l'agent... Cal remarcar que encara que l'actuació òptima ha de maximitzar la funció d'utilitat de l'agent per al contracte laboral acordat, no implica que l'agent faci el màxim esforç. Una elevada retribució serà necessària per tal d'assegurar el màxim esforç, ja que se suposa una desutilitat vinculada amb l'esforç requerit. Un contracte laboral amb una elevada retribució pot no ser una alternativa òptima ni per al principal ni per a l'agent." ⁽³⁰⁾

En aquest cas el subordinat no té un paper passiu i ha de prendre decisions. Aquesta presa de decisions té uns límits preestablerts en funció dels interessos del que s'anomena principal. L'agent accepta actuar en defensa dels interessos d'aquell qui li delega determinats poders de decisió. Perquè puguem parlar d'una relació o d'un contracte d'agència calen dues condicions:

- Que entre totes dues parts hi hagi un conflicte d'interessos perquè no coincideixin els de l'una amb els de l'altra.
- Que la informació de què disposin respectivament sigui asimètrica. El principal no té uns coneixements especialitzats sobre l'àrea d'actuació de l'agent.

El problema essencial per al principal és l'estructuració d'un sistema d'incentius de tota mena que superi el conflicte entre objectius i interessos i que li asseguri un ús millor de la informació que posseeix l'agent.

És evident que quan la propietat i la direcció estan separades s'hi establirà una relació d'agència. Tota relació d'agència engendra uns costos que es divideixen en tres components:

³⁰ Extret de l'obra següent: SCAPENS, R.W. (1985). *Management Accounting: A Review of Recent Developments*, Nova York: McMillan.

- L'ús dels recursos que fa el principal per aconseguir que l'agent tingui aquell comportament que convé als seus interessos.
- Els recursos que dedica l'agent per garantir al principal que el seu comportament serà el que aquest desitja, perquè convé als seus interessos.
- Les divergències que, malgrat tot, hi haurà entre els resultats aconseguits i els que el principal hauria aconseguit si hagués pogut actuar directament. ⁽³¹⁾

A la teoria de l'agència se li poden detectar algunes limitacions, en aquest cas i com moltes vegades, fruit de les simplificacions necessàries per elaborar el model. Per exemple, el fet d'incloure una situació de només dues persones. De totes maneres la teoria de l'agència ha aportat situacions reals dintre dels models teòrics d'investigació en comptabilitat de gestió.

E. LES TEORIES DEL LIDERATGE DINS DEL *MANAGEMENT*

Quan hem parlat del darrer autor de l'escola del *Organizational Development* ja hem especificat la seva evolució cap a un plantejament de la teoria del lideratge, que ja fa temps que forma una especialitat acadèmica dintre de les disciplines vinculades amb el *management*: des de John Adair (n. 1934), que ha estat el primer a ocupar una càtedra d'aquesta matèria entre els anys 1979–1983, i potser també el primer a plantejar-se que el lideratge pot transmetre's com una matèria acadèmica i que no es tracti només d'una qüestió innata a certes persones; el referit anteriorment Warren Bennis, estudiós empíric del fenomen de les persones amb dots de líder; i per acabar, Rensis Likert (1903–1981), psicòleg social i fundador de l'Institute for Social Research de la Universitat de Michigan, i també un pioner de la introducció de la comptabilitat dels recursos humans dintre dels sistemes comptables de les empreses.

En el cas d'aquesta escola preferim sintetitzar els plantejaments genèrics d'aquestes teories més que no pas entrar en una anàlisi d'autors, els quals segurament farien plantejaments força diversos entre ells.

L'anàlisi del comportament dels líders és ampli i voluminós, i de vegades contradictori entre els diferents plantejaments. Una primera línia teòrica pretenia de trobar uns trets universals de personalitat que els líders tinguessin en un grau més elevat que les persones no-líders.

El segon plantejament mirava d'explicar el lideratge com una qüestió d'anàlisi de la conducta que aquestes persones duen a terme dins de les organitzacions.

Tots dos plantejaments tenen vicis de partida en l'anàlisi del fenomen del lideratge, i l'anàlisi que actualment es planteja va en la línia dels models contingents que permetin veure clarament les limitacions dels enfocaments anteriors.

³¹ Per elaborar aquesta síntesi sobre la teoria de l'agència he seguit l'obra següent: SERRA RAMONEDA, Antoni. *L'empresa: fonaments econòmics*. Bellaterra: Servei de Publicacions de la UAB, 1989, pàg. 21 i 57.

2.4 DE L'ESCOLA DELS SISTEMES SOCIALS A LA TEORIA GENERAL DELS SISTEMES D'EMPRESA

Des d'una perspectiva de comptabilitat social, aquest enfocament és particularment prometedor. En la seva gènesi, que alguns atribueixen a Ludwig von Bertalanffy, ja hi havia una orientació general, en aquest cas adreçada a les ciències naturals. En el que ell anomenava *General Systems Theory* (GST) (teoria general de sistemes) hi havia un intent per reduir les barreres entre els sistemes de coneixement, que ha portat els sistemes científics cap a un perillós reduccionisme en el seu raonament.

L'aportació primigènica d'aquest autor es va concretar en un article titulat "The Theory of Open Systems in Physics and Biology" (1950). Posteriorment, el 1954, va fundar, juntament amb altres, la Society for General Systems Research.

El nucli del plantejament és el següent:

- L'intent d'estudiar una part sense comprendre la globalitat de la qual forma part (reduccionisme) pot portar a interpretacions incorrectes. La part només pot ser entesa dins del seu context.
- La comprensió tendeix a anar centrada als límits marcats per cada disciplina acadèmica. Els fenòmens naturals són complexos i no poden ser correctament entesos mitjançant maneres limitades de pensar.

El que acabem de comentar quedar recollit en una coneguda dita d'Ackoff:

"... we must stop acting as though nature was organised in the same way as university departments are." ⁽³²⁾

Aquest enfocament va tenir un creixement important i aviat es va reconèixer que la seva aplicació no havia de ser restringida a l'àmbit de les ciències naturals, i d'aquesta manera la seva aplicació es va veure particularment útil en el camp de la cibernètica.

Aquesta darrera ciència estudia les interrelacions en els sistemes de comunicació i control dels organismes vius, les màquines i les organitzacions. El terme cibernètica prové del grec *kybernes* (que vol dir timoner o governador) i fou aplicat per primera vegada pel matemàtic Norbert Wiener (1894–1964) —el qual havia treballat com a enginyer a la *General Electric* i va ser professor en el cèlebre Massachusetts Institute of Technology (MIT)— a la teoria dels mecanismes de control estudiats a la seva obra *Cybernetics, or Control and Communication in the Animal and the Machine* (1948).

Es tracta d'un dels nombrosos casos dintre del *management* d'aportacions que es realitzen al voltant del món militar i que posteriorment troben aplicació en àmbits més genèrics de gestió.

³² ACKOFF, R.L. "Systems, organisations and interdisciplinary research". A: *General Systems Theory Yearbook*, núm. 5, pàg. 1-8.

En aquest cas durant la Segona Guerra Mundial (1939–45) es tractava de resoldre els problemes dels incipients ordinadors anomenats en aquell moment cervells electrònics i els aparells de control automàtic per als equips militars de visors per als bombardejos. Avui dia la cibernetica ha deixat d'identificar-se amb una àrea independent d'estudi i la major part de l'activitat investigadora en aquest camp es concentra en l'estudi i desenvolupament de xarxes neuronals artificials. ⁽³³⁾

Les teories denominades *associacionistes* estudiaven l'estructura dels sistemes dividint-los en microelements, i partint d'aquests, per agregació, definien el sistema. Però en la nova escola va donar-se una particular importància a les relacions que uneixen les parts formant un tot. El tot és més que el conjunt de les parts, depèn també de les relacions o l'estructura que les ordena. Així un sistema és un conjunt dinàmic de parts interdependents, estructurades en funció d'un fi determinat.

Amb una definició tan àmplia podem pensar que al cap i a la fi tot és un sistema. La seva aplicació en el camp dels sistemes comptables, de control o de gestió de la informació ha posat de manifest la seva utilitat com a manera de pensar, però on ha estat particularment útil és en la solució de problemes específics i definits.

Els sistemes d'informació comptable molt sovint són considerats des d'una perspectiva restringida, però és evident que aquests sistemes no funcionen de manera aïllada. Aquests sistemes comptables interactuen amb els sistemes que podem anomenar *social, polític i ètic*. La comptabilitat convencional ignora aquestes interaccions massa sovint i a la comptabilitat social li correspon recollir aquests elements perduts en el camp d'anàlisi i d'estudi de la comptabilitat convencional.

L'Escola dels Sistemes Socials ha estat representada per Chester I. Barnard (1886–1961), H. A. Simon, J. E. March i H. Igor Ansoff (n. 1918), entre altres.

El primer d'aquests autors, nascut a Nova Anglaterra, havia estat un executiu empresarial a temps complet. Va passar quaranta anys de la seva vida a la Bell Telephone Company i amb el temps va arribar a ser-ne president. Fou el primer autor a insistir en el fet que les organitzacions, per la seva pròpia naturalesa, havien de ser sistemes cooperatius i no podien deixar de ser-ho. Aquest aspecte el destacava fins al punt extrem que exclouia altres qüestions com el conflicte, la coordinació obligatòria i els incentius monetaris.

La seva obra constitueix un punt de transició entre la teoria administrativa tradicional i els nous conceptes d'anàlisi del comportament.

A finals de la dècada dels trenta, l'obra d'aquest autor i la d'Elton Mayo van desafiar les arrelades teories de Max Weber —l'aproximació a l'organització com a burocràcia— i de FW

³³ Aquest aspecte que comentava de la interrelació entre aportacions originàries del món militar l'he pogut constatar en la meua experiència professional en altres àmbits. Concretament l'he trobat en el camp de la gestió de projectes, on una tècnica tan àmpliament difosa com el PERT (Program Evaluation Review Technique) es va desenvolupar a finals de la dècada dels cinquanta per part de la Navy Special Projects Office (Oficina de Projectes Especials de la Marina Nord-americana) i l'empresa externa de consultoria Booz, Allen and Hamilton per a dur terme un tècnica que ajudés en el seguiment de la fabricació del míssil Polaris, per a la qual era necessària la participació directa d'uns 250 contractistes primaris i al voltant d'uns 9.000 sotscontractistes.

Taylor, que creia que la gestió es podia transformar en una ciència gairebé exacta, capaç de ser aplicada mitjançant un conjunt de regles.

També va reconèixer que les organitzacions estaven formades per éssers humans individuals amb motivacions particulars i que tota gran organització formal porta dins una munió d'agrupaments menors i menys formals, els objectius de les quals cal sotmetre als de l'organització mare. Barnard considerava que aquesta vinculació era responsabilitat de la gerència. Va fer importants distincions entre l'**eficàcia** —actuació que ha de permetre l'assoliment dels objectius establerts— i l'**eficiència** —mesura de la capacitat d'un sistema econòmic per assolir els objectius establerts amb un ajustat consum de recursos— aleshores i sempre tan necessàries de distingir adequadament tant pel que fa al terreny de les definicions conceptuals com en la seva aplicació en la vida de les organitzacions.

Per a aquest autor era molt necessari que els objectius establerts per a una correcta gestió eficaç fossin acceptats per tots els qui en formen part. Aquesta voluntat de cooperació era essencial per a la supervivència de l'organització.

Com a *practitioner* Barnard fou molt perspicaç i reiterava el seu missatge: que l'autoritat dins d'una organització només pot existir en la mesura que les persones que la constitueixen estiguin disposades a acceptar-la. Per aquest motiu no es cansava d'insistir en el valor de la comunicació dintre de les organitzacions. El procés de comunicació per tal que fos eficaç s'havia de fonamentar en els principis bàsics següents:

- Totes les persones han de saber quins són els canals de comunicació.
- Tothom ha de tenir accés a un canal formal de comunicació.
- Les línies de comunicació han de ser el més curtes i directes que es pugui.

Les funcions dels directius, segons Barnard, eren l'establiment i l'administració d'aquest sistema de comunicacions; motivar els treballadors cap als objectius de l'organització i formular els objectius d'una manera fàcilment comunicable.

Uns autors força posteriors en el temps, i també força reeixits, Tom Peters i Robert H. Waterman (1982) en la seva obra clàssica *In Search of Excellence*, van referir-se a l'obra d'aquest autor com una primigènia aportació a la teoria de la cultura corporativa (concepte que aleshores era pràcticament desconegut).

La contribució de Barnard a la teoria del lideratge va estar vinculada a les seves aportacions sobre el concepte del bon directiu com a configurador de valors. Va oposar aquest concepte al del directiu manipulador, autoritari, que treballa limitant-se a un sistema de recompenses i d'eficàcia a curt termini.

Aquest autor, com tants altres, es va avançar al seu temps i les seves aportacions van quedar hivernant durant trenta anys mentre que la major part de les idees d'aquells moments històrics se centraven en l'estructura de les empreses i en la seva relació amb el creixement de la postguerra.

Dintre de la nostra visió sintètica d'alguns dels autors d'aquesta escola passarem ara a ocupar-nos del darrer dels autors enumerats: H. Igor Ansoff.

A aquest autor se'l considera el pioner de la gestió estratègica i de la planificació corporativa. El professor Bernard Taylor del Henley Management College afirmava que quan Barnard va deixar la companyia Lockheed per tal d'ensenyar estratègia en el Carnegie Institute of Technology, la política empresarial estava considerada com la pedra angular dels estudis generals en gestió i, com que no hi havia una teoria a la qual referir-se, s'havia d'ensenyar recurrent només al mètode de l'estudi de casos.

Va concretar les seves aportacions primigènies a l'obra *Corporate Strategy* (1965), on començava analitzant els tres tipus principals de presa de decisions —estratègica, administrativa i operativa— i la forma en la qual interactuen. A continuació es relacionen les preguntes específiques que s'aborden dins de cada categoria estratègica:

- Quins són els objectius i fites de l'empresa?
- L'empresa hauria de perseguir la diversificació, en quines àrees i amb quin ímpetu?
- Com hauria de modificar i explotar l'empresa la seva actual posició de producte–mercat?

Ansoff es va avançar dues dècades al professor Michael Porter, de Harvard, pel que fa a la identificació de l'*avantatge competitiu* com a element clau dins de la planificació estratègica. Va observar que per identificar un avantatge competitiu calien unes capacitats poc usuals per determinar per endavant les tendències si es volen assegurar uns bons resultats i que, motivat per la necessitat de coneixement de les indústries involucrades, la forma concèntrica de la diversificació (productes i mercats vinculats) pot tenir més èxit que la diversificació del conglomerat.

Corporate Strategy acaba analitzant els pros i els contres de *fabricar o comprar* nous mercats de producte, és a dir, si era millor optar pel creixement orgànic o per l'adquisició. En síntesi, aquesta obra ofereix tant els conceptes com la pràctica de la presa estratègica de decisions, partint de les qüestions filosòfiques que són a la base dels objectius de l'empresa i avançant cap al punt on l'empresa es compromet amb una estratègia concreta de producte–mercat. Finalment, desenvolupa un procediment per avaluar i controlar un projecte estratègic i explica com encaixa l'estratègia com a instrument de gestió dins del procés global de planificació periòdica d'una empresa.

Ansoff explica que a partir de la dècada de 1960 el seu pensament va evolucionar per tres camins paral·lels:

1. L'ampliació de la seva perspectiva científica, d'unidisciplinària a multidisciplinària.
2. La recerca d'una explicació teòrica de la conducta estratègica.
3. El desenvolupament d'una tecnologia pràctica per a la gestió estratègica en un medi turbulent.

A la seva obra *Implanting Strategic Management* (1984) va prendre com a base la *fórmula de l'èxit estratègic*, i afirmava que el rendiment d'una empresa s'optimitza quan la seva estratègia externa i la seva capacitat interna s'igualen a la turbulència del medi extern de l'empresa. Segons ell, la fórmula de l'èxit estratègic demostra que els dies de les receptes simples i amb validesa universal de la gestió pertanyen a la història passada, i que cada organització ha d'elaborar la seva pròpia solució més apta, la qual tindrà una complexitat ni superior ni inferior a la complexitat de l'ambient on es mou l'empresa.

A més a més dels dos autors en els quals ens hem centrat dintre d'aquesta escola de sistemes socials, també volíem referir-nos en aquest apartat a la teoria general dels sistemes d'empresa, la qual, tal com ja hem dit, va estar als seus orígens fortament marcada per la cibernètica i va acabar tenint nivells superiors de formalització als de l'escola dels sistemes socials.

Les empreses, segons aquest enfocament, eren grans sistemes dinàmics que engloben diversos tipus d'interaccions. J. Forrester, Beery Johnson van ser alguns dels autors més representatius d'aquesta teoria, la qual tractarà d'explicar les estructures i les polítiques generals de l'empresa considerada com un tot indissociable. El seu interès se centra en l'elaboració de models que siguin els més fidels possibles a la realitat. Aquesta escola recela de la formulació de principis.

J. Forrester parlarà de *l'enginyeria dels sistemes*, que té per objecte l'estudi de la interconnexió i compatibilitat del conjunt de les relacions entre sistemes i usuaris. Es proposarà estudiar també les interconnexions entre la comptabilitat, la producció, les finances, les relacions humanes i l'economia de l'empresa, com a integrades en un sol sistema.

En aquest punt he de esmentar un autor comptable que s'arrela inequívocament en el que anomenem teoria general de sistemes, i que ell ha anomenat *teoria de les estructures i dels sistemes circulatoris* ⁽³⁴⁾. En la terminologia de Belkaoui aquest enfocament, que porta per nom el de *comptabilitat social*, quedaria emmarcat en l'àmbit d'integració entre la comptabilitat microeconòmica o privada i la comptabilitat nacional o macroeconòmica. Per tractar-se d'un sistema de circulació econòmica no inclouria el que és conegut com a *corporate social reporting* ni la comptabilitat mediambiental.

³⁴ GARCÍA GARCÍA, Moisés. *Contabilidad Social. Del sistema de la circulación económica a los modelos de cuentas nacionales*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1980.

2.5 L'ESCOLA NEOCLÀSSICA

Aquesta escola ha estat configurada per homes d'empresa i especialistes en l'organització, els quals varen donar a l'experiència un valor capital i varen generalitzar els èxits organitzatius de grans empreses.

L'escola es fonamenta en els postulats següents:

1. La maximització dels beneficis.
2. La descentralització de la responsabilitat i de les decisions.
3. La creació d'estructures divisionals.
4. L'eixamplament del ventall de la subordinació.
5. La direcció per objectius i la descentralització.
6. El control per excepció, l'autocontrol i el principi d'excepció.
7. La motivació per la competitivitat.
8. La concepció de l'empresa com una *comunitat autònoma*.

En l'organització de l'empresa, basada en aquests principis, s'exalta l'ambició individual i l'esperit de grup basat en els resultats. Aquestes són qualitats que permeten adaptar-se a entorns competitiu i canviants.

Ben aviat el grup inicial d'aquesta escola, constituït fonamentalment per autodidactes, va donar pas a diplomats universitaris procedents, entre altres centres, del ja mític Massachusetts Institute of Technology, (MIT), inaugurat el 1865 pel geòleg William Barton Rogers, i amb una clara orientació cap a les ciències que podien tenir aplicació en les empreses industrials. Posteriorment aquesta institució va ampliar la seva oferta i la seva facultat d'empresarials porta el nom d'un dels membres d'aquesta escola, Alfred P. Sloan (1875–1966), i en els seus programes de formació combina disciplines fonamentals amb investigacions de marcat caire quantitatiu.

La simbiosi entre experiència i títols universitaris va ser un fet en aquesta escola i va desencadenar als anys quaranta l'anomenada *expansió de l'administració*. L'administració d'empreses es constituïa en una *disciplina*, els continguts bàsics de la qual se centraven en l'organització i la responsabilitat social de l'empresa; la relació individu–organització; la funció de l'alta direcció i el procés en la presa de decisions; el desenvolupament de la gerència; les relacions laborals amb la comunitat i els clients. En els anys trenta la General Motors va ser qualificada com una *corporació*.

L'origen dels MBA (màster en *Business Administration*) es troba precisament en els plantejaments d'aquesta escola i en els seus autors més representatius, els quals sempre van defensar la idea del *manager* com a administrador professional. En aquest aspecte també és ja proverbial el paper de la Harvard Business School, fundada l'any 1908, i que va ser la primera institució docent que va exigir als seus candidats a alumnes estar en possessió d'una llicenciatura. El seu propòsit era admetre tan sols els estudiants que no haguessin rebut una formació tècnica o un ensinistrament previ en relació amb l'administració d'empreses, sinó més aviat una formació molt més àmplia en el camp de les lletres i/o de les ciències. De fet, l'escola es va fundar en un principi com un departament de postgrau de les facultats de lletres i de ciències. A partir d'aquests orígens la institució ha anat evolucionant, i se li ha de reconèixer entre altres mèrits que l'han convertida en una escola de fama gairebé mítica, que fou la primera institució educativa a plantejar-se l'ensenyament de l'administració d'empreses com una professió més, com podia ser en el seu moment l'advocacia o la medicina.

Un dels dos autors d'aquesta escola que referirem és Alfred P. Sloan (1875–1966), el qual està indistriablement lligat a la història de la General Motors, on va acomplir funcions executives des de 1917 fins a 1955.

Es va fer càrrec de la General Motors enmig de la pitjor depressió que fins aleshores patia la incipient indústria de l'automòbil. William S. Durant havia constituït la General Motors unint vuit empreses independents, que encara eren dirigides com feus particulars dels seus antics propietaris, i que patia les conseqüències d'una producció excessiva i una duplicació innecessària de recursos. La competidora Ford tenia el 60% del mercat nord-americà amb un únic model, el cèlebre model T, barat, estandarditzat i negre. General Motors tenia el 12% del mercat amb vuit models, dels quals només dos aportaven beneficis.

La nova organització creada per Sloan va reduir les vuit empreses existents en sis divisions operatives, recolzades per tres divisions de components. Cada divisió tenia els seus propis departaments tècnics, de producció i de vendes, però estava supervisada per un personal corporatiu responsable de la política i de les finances. Cada divisió era realment una empresa, i el seu responsable executiu tenia el rang de vicepresident. Aquest plantejament és el que va fer cèlebre Sloan com a pare de la corporació descentralitzada i multidivisional que ha arribat pràcticament fins als nostres dies. D'aquesta manera la General Motors es va convertir en la primera empresa que va canviar totalment per mitjà d'una estratègia planificada els seus mètodes fins aleshores acceptats de fabricació i comercialització.

De fet, les idees de Sloan arrenquen, en gran mesura, de l'anàlisi funcional d'Henri Fayol. Aquest darrer va assolir la solució organitzacional per a l'empresa manufacturera de producte únic, i Sloan ho va assolir per a les grans empreses, complexes, de l'era de la producció massiva.

El nostre autor va ser fonamentalment un home d'empresa, i acadèmicament només va escriure l'obra *My Years With General Motors* (1963); tot i que en aquesta tasca diuen que va ser assistit per un redactor professional de la revista *Fortune*. L'obra no és un prodigi de qualitat literària, però se li ha de reconèixer el mèrit de ser una de les primeres supervendes en la literatura sobre *management*.

Amb el temps tot passa, i l'obra de Sloan no en podia ser una excepció. La seva xarxa de comitès i grups de decisions, destinats a obtenir imparcialitat en la gestió, va començar a dividir-se en faccions i a prevaldre-hi per damunt de tot els aspectes exclusivament financers. La quota de

General Motors als anys vuitanta va decaure de la que tenia en un 15% i el disseny de Sloan va haver de ser reconsiderat. Més enllà d'haver presidit la General Motors, que per si sol no és pas poca cosa, el seu nom ha quedat vinculat amb l'Sloan School of Management del ja citat Massachusetts Institute of Technology (MIT).

L'autor més emblemàtic d'aquesta escola és Peter F. Drucker (n. 1909), un autèntic guru del *management* i potser l'autor que figura més vegades citat en les bibliografies sobre gestió d'empreses.

Aquesta fama ja la va començar a consolidar quan va aparèixer la seva obra *The Practice of Management* (1954). En aquesta obra assenyalava el *Management By Objectives* (MBO) com la primera de les set tasques fonamentals de la gestió, i aquesta pràctica va arribar a tenir estatus propi de matèria d'estudi.

Aquesta gestió per objectius fou el fruit del treball realitzat per Drucker a la General Electric i que estava en relació amb els seus estudis recollits a *Concept of the Corporation* (1946). Cadascun dels directius de la General Electric era responsable d'un centre de beneficis i tenia assignades unes fites a assolir: un 7% de beneficis sobre les vendes i un 20% de benefici sobre les inversions. Aquests objectius s'aplicaven estrictament; la manca d'assoliment comportava la pèrdua del lloc de treball.

Al llarg de tota la seva obra, Drucker insisteix de forma especial en l'eficàcia dels directius —especialment per dur a terme un bon aprofitament dels seus recursos humans— com la clau per a una organització productiva i rendible.

Aquesta gestió per objectius l'exposa amb claredat en el seu enorme compendi *Management: Tasks, Responsibilities, Practices* (1973). En aquesta obra va identificar cinc operacions bàsiques dintre de les tasques del directiu, que en conjunt donen com a resultat la integració dels recursos d'un organisme viable i en creixement. Aquestes operacions resumeixen els fonaments de la gestió, segons Drucker i, sintetitzades, són les següents:

Un directiu comença fixant els objectius. El primer que ha de fer és determinar quins han de ser aquests objectius i els ha de comunicar a les persones adients per assolir-los.

En segon lloc, **organitza**. Analitza les activitats, les decisions i les relacions necessàries. Classifica el treball i l'estructura en activitats manipulables i al seu torn les subdivideix en tasques manipulables. Tot seguit agrupa aquestes unitats i treballs en una estructura d'organització. Finalment, ha de seleccionar les persones per a les gestions d'aquestes unitats i perquè duguin a terme les tasques.

En tercer lloc **un directiu motiva i comunica**. Converteix en un equip el grup de persones que són responsables de les diverses tasques i funcions. Això ho aconsegueix mitjançant la forma en què treballa. Ho aconsegueix amb la seva pròpia relació amb els membres del seu equip. Ho aconsegueix a través de les seves decisions sobre les persones en qüestió de retribució, col·locació i promoció. I finalment ho aconsegueix a través d'una comunicació constant, bidireccional amb els seus subordinats, i bidireccional també amb el seu superior i els seus col·legues.

El quart element bàsic en la tasca del directiu és la **mesura**. Procura que tot el personal disposi de mesures centrades en el rendiment de la totalitat de l'organització i, centrant-se alhora en el treball de l'individu, que l'ajudin a realitzar-lo. Com en totes les altres àrees del seu treball, comunica el significat de les mides i les seves conclusions als seus subordinats, als seus superiors i als seus col·legues.

Als anys vuitanta, Drucker va publicar alguns altres llibres, entre els quals *Innovation and Entrepreneurship* (1985), on se centrava en l'anàlisi dels sectors en creixement de l'economia dels Estats Units a començaments de la dècada dels vuitanta, i on incorporava l'estudi de les organitzacions que fins aleshores la literatura sobre *management* no havia fet esment: entitats privades d'atenció sanitària, organitzacions acadèmiques sense ànim de lucre i organismes públic-privats als quals les entitats de l'administració pública encarreguen serveis en condicions competitives de mercat. A finals d'aquella dècada, a la seva obra *The New Realities* (1989) va ampliar la seva panoràmica a l'àmbit mundial i va preveure l'aparició de fenòmens avui dia prou evidents com la globalització de l'economia, l'evolució cap a la democràcia de les repúbliques exsoviètiques, el canvi en els valors de la societat nord-americana i el paper de les organitzacions com a agents del canvi social.

L'amplitud de la visió i del ventall de publicacions de Drucker sorgeixen del seu convenciment sobre el paper vital de l'empresa en la vida social i econòmica. I la seva comprensió sobre què pot ser una empresa o organització inclou tan aviat un hospital, una diòcesi, una universitat, un laboratori d'investigació, un sindicat o un organisme governamental.

Algun autor ha arribat a desprendre'n conclusions a escala de relacions polítiques internacionals, ja que els imperatius de creixement empenyen les organitzacions més enllà de les seves fronteres nacionals a la recerca de nous mercats, i aquesta interconnexió de relacions comercials entre diferents països fa que els directius de les multinacionals siguin uns agents més efectius i interessats en l'estabilitat de les relacions internacionals que els mateixos polítics. En aquesta línia Drucker afirma —en contra de l'enfocament que s'ha donat a l'estudi de l'organització política i social al món occidental des de Maquiavel (1469–1527), centrat sobretot en l'obtenció i el manteniment del poder polític— que segons ell l'organització, de qualsevol dels tipus de l'ampli mostrari que abans hem referit, no s'ha d'analitzar en la seva relació amb el poder sinó amb la responsabilitat que els mànagers d'aquestes organitzacions assumeixen en l'exercici de les seves funcions.

2.6 TENDÈNCIES MÉS ACTUALS

A. ELS TEÒRICS DE LA PLANIFICACIÓ ESTRATÈGICA

Abans del començament de la dècada dels setanta, els mànagers que feien planificació a llarg termini assumien que els bons temps es mantindrien de cara al futur. Els plans per al futur sols eren extrapolacions del que l'organització havia fet en el passat. Però tot un conjunt de fets econòmics impactants va desgavellar aquesta mena de planificació. Entre aquests fets desgavelladors citarem com a mostra la crisi energètica, la ràpida evolució tecnològica, la maduresa o estancament de certs mercats i un decidit augment de la competència internacional.

Aquests canvis en les regles de joc van forçar els mànagers a desenvolupar mitjans sistemàtics per analitzar l'entorn, calibrar correctament les fortaleses i debilitats de les seves organitzacions i mirar d'identificar les oportunitats que es plantegessin a l'organització per assolir algun avantatge competitiu. A partir d'aquesta situació es comença a valorar més el paper de la planificació estratègica.

Dintre de l'*strategic management* hauríem de distingir la planificació estratègica del que és la posada en pràctica.

La planificació estratègica s'acostuma a concretar en els set passos següents:

- ✓ La definició de la missió de l'organització.
- ✓ La fixació dels objectius.
- ✓ L'avaluació de l'organització.
- ✓ L'avaluació de l'entorn.
- ✓ La identificació de les oportunitats i les amenaces.
- ✓ El desenvolupament i l'avaluació de les estratègies alternatives.
- ✓ L'elecció de l'estratègia a adoptar.

Des d'aquesta perspectiva de l'estratègia es va evolucionar cap a una visió més vinculada amb les unitats de negoci (en anglès *strategic business unit*), que responien més a la realitat de les múltiples línies d'activitat de les grans corporacions.

Un dels més coneguts enfocaments d'anàlisi de les estratègies va ser el conegut com a *corporate portfolio matrix*. Fou desenvolupat a començaments dels setanta pel Boston Consulting Group, i consistia a establir per a cada organització o unitat estratègica de decisió una matriu dos per dos per identificar a l'eix horitzontal la quota de mercat i a l'eix vertical la taxa prevista de creixement. A partir d'aquí s'establien quatre tipologies de negocis en funció de com combinessin altes o baixes quotes de mercat amb altes o baixes taxes previstes de creixement.

Una de les assumpcions del Boston Consulting Group era suposar l'existència d'una corba acumulativa d'aprenentatge. Aquesta presumpció establia que si una companyia gestiona correctament la producció d'un producte, cada increment significatiu en la quantitat de producte fabricat comportarà una previsible disminució en el cost unitari. Concretament el Boston Consulting Group estimava que si es doblava el volum de producció, això implicaria una reducció del cost unitari entre el 20 o el 30 per cent. La conclusió que es deduïa a partir d'aquí era que l'empresa amb la major quota de mercat experimentaria la major reducció de costos.

Segons la tipologia de negocis que s'establia, l'estratègia a adoptar havia de tendir a extreure els màxims recursos financers dels mercats amb elevada quota de mercat i baixes quotes previstes de creixement cap a aquells mercats amb elevades quotes de mercat i també elevades perspectives de creixement.

Cap als anys vuitanta el concepte del *corporate portfolio matrix* havia perdut part del predicament amb què havia comptat, però encara se li reconeixia una utilitat com a eina d'anàlisi i d'establiment de prioritats per a l'assignació de recursos entre línies de negocis.

Una altra temptativa d'incorporar variables contingents en l'anàlisi de l'estratègia és la de Henry Mintzberg (n. 1939). Aquest professor canadenc va tractar a la seva obra de l'ocupació real del temps dels directius i dels processos acomodatis de les organitzacions, entre altres temes. En l'aspecte que ara ens ocupa de la formulació d'estratègies va establir els tres tipus següents:

- ✓ El tipus **planificador**. Aquest mode presenta un document clar d'objectius, una anàlisi sistemàtica de l'organització i de l'entorn, i un pla d'acció per assolir els objectius establerts.
- ✓ El tipus **emprenedor**. En aquest mode un líder amb forta personalitat, normalment el fundador de l'organització, recorre a l'opinió i a l'experiència personal per formar-se una imatge intuïtiva de cap on vol anar. Aquesta estratègia funciona per períodes intensius de decisions seguits per períodes més pausats.
- ✓ El tipus **adaptatiu**. En aquest cas tant els objectius de l'organització com els mitjans per assolir-los són objectes d'ajust continu. D'aquesta manera l'organització es mou tímidament cap endavant d'una manera no contínua.

L'aportació clau de Mintzberg fou posar en qüestió l'opinió que la planificació estructurada i sistemàtica era apropiada en totes les situacions. El tipus **emprenedor** pot ser més apropiat quan l'organització és encara jove i petita i a més compta amb la presència d'un líder que coneix estretament tot el negoci; en canvi, el tipus **adaptatiu** pot ser més efectiu en els moments d'incertesa on l'atenció ha de centrar-se en el termini més immediat.

Potser l'autor amb més predicament i anomenada quan es parla de planificació estratègica és Michael E. Porter (n. 1947). Tot i que els seus crítics posen en qüestió la plena originalitat de les seves intuïcions, el que no se li podrà discutir és el seu encert a l'hora de reunir i simplificar models analítics que permetin una comprensió generalitzada dels homes de negocis.

Les aportacions d'aquest autor les podem trobar escampades en moltes de les formulacions que sobre la gestió de les organitzacions s'han anat posant sobre la palestra en els darrers vint anys.

Al seu primer llibre establia les cinc forces que regulen la competència de les indústries: ⁽³⁵⁾

- ◆ **Barreres a l'entrada**. Factors com ara les economies d'escala, la identitat de la marca o les grans necessitats de capital que poden determinar una major dificultat per a l'entrada de nous competidors a la indústria en qüestió.
- ◆ **Amenaces de productes substitutius**. Factors com ara els costos de canviar de proveïdor o la lleialtat dels compradors determinen el grau de probabilitat que els clients canviïn cap a un competidor.

³⁵ PORTER, Michael E. *Competitive Strategy: Techniques for Analysing Industries and Competitors*. Nova York: Free Press, 1980.

- ◆ **Poder negociador dels clients.** Fruit d'un elevat volum de compres i de l'existència de productes substitutius.
- ◆ **Poder negociador dels proveïdors.** Els mateixos elements que establíem per als clients, però ara des de la perspectiva dels subministradors.
- ◆ **Rivalitat existent entre els competidors.** Condicionada pel creixement de la indústria i les diferenciacions dels productes.

Com ja és conegut Porter mantenia que no es pot pretendre reeixir en les tres estratègies, que són:

- ◆ **Lideratge en costos.** A través d'una elevada eficiència en les operacions, d'economies d'escala, baixos costos laborals o accés preferent a les matèries primeres. Exemples de companyies que hagin adoptat aquesta estratègia són MCI i la divisió d'automòbils de Hyundai.
- ◆ **Diferenciació.** Basada en la qualitat del servei, disseny innovador o la imatge de marca. Exemples de companyies que hagin adoptat aquesta estratègia són IBM (personal amb elevada formació) i Häagen Dazs (ingredients de qualitat).
- ◆ **Segmentació.** Aquí l'estratègia va orientada cap a l'obtenció d'una especialització que permeti donar resposta a una franja molt concreta del mercat.

Va ser a l'obra següent on Porter va centrar-se a les dues primeres estratègies ⁽³⁶⁾.

Abans d'analitzar sistemàticament l'avantatge competitiu s'ha de plantejar l'estudi de la cadena de valor.

La cadena de valor és un dels conceptes de Porter que han calat a fons en el món de la gestió empresarial als EUA. Com a mostra d'això citarem el fet que la reconeguda associació professional Institute of Management Accountants va publicar l'any 1996 una guia titulada *Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage*.

La cadena de valor estarà formada per tota una sèrie d'activitats que afegeixen valor i que són totes aquelles que realitza una empresa amb caràcter diferenciat.

Aquestes activitats de valor poden ser de dos tipus:

- ✓ les activitats primàries
- ✓ les activitats de suport

Les activitats primàries són les que estan directament implicades en la transformació dels *inputs* en *outputs*, així com en la venda, distribució i assistència al client.

³⁶ PORTER, Michael E. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Nova York: Free Press, 1985.

Les activitats de suport ajuden a les primàries procurant inputs, gestionant els recursos humans, desenvolupant tecnologies i duent a terme l'administració.

B. L'ANÀLISI DEL CONTINGENCY APPROACH

Finalment tractarem dins l'evolució del *management* d'aquest enfocament, que és una clara manifestació de la necessitat de convergir en l'ampli i divers món de les aportacions teòriques a l'entorn d'aquesta disciplina.

En anglès també és coneguda com a *situational approach*. D'entrada el que es pretén és el fet d'identificar les variables externes i internes que tenen impacte sobre la gerència de les entitats. El fet que se n'hagin fet guies de treball ha contribuït a difondre àmpliament aquests principis entre els *practitioners*.

Com a mostra exposem al quadre següent una llista de variables contingents:

Quadre 2. Exemples de variables contingents.

La dimensió de l'organització. El nombre de persones que treballen en una organització és una variable important per als mànagers. A mesura que l'organització creix, també ho fan els problemes de coordinació. No cal dir que el tipus d'estructura d'una organització amb 50.000 treballadors no fóra gaire eficient per a una de 50.

El grau d'estandardització de la tecnologia. Per aconseguir els propòsits de l'organització cal fer servir recursos tecnològics. Les tecnologies estandarditzades demanen organitzacions estructurades, estils de lideratge i sistemes de control que diferiran sensiblement d'aquelles organitzacions que empren tecnologies personalitzades.

La incertesa de l'entorn. El grau d'incertesa per raons polítiques, tecnològiques, socioculturals o econòmiques ha d'influir indubtablement el procés de *management*. El que podria servir per a un entorn estable pot ser completament inadequat per a un entorn imprevisible i que canviï ràpidament.

Les diferències individuals. Les diferències entre les persones es consideren en termes d'autonomia, creixement, tolerància de l'ambigüïtat i expectatives. Aquestes i altres diferències entre els individus són particularment importants quan els mànagers volen triar tècniques de motivació, estils de lideratge i disseny de llocs de treball.

3. CONCLUSIONS I PUNTS D'INTERRELACIÓ ENTRE L'EVOLUCIÓ DE LA COMPTABILITAT I LA DEL *MANAGEMENT*

Després de la síntesi anterior sobre l'evolució del *management* i dels sistemes d'informació comptable podem arribar fàcilment a la conclusió que la gestió de les organitzacions —i el suport informatiu corresponent per a aquesta gestió— pot tenir qualsevol característica menys ser unívoca i simple.

Ens trobem davant d'un àmbit on les múltiples variables que hi entren en joc es mantenen al llarg del temps, però també evolucionen en la seva pròpia naturalesa i alhora modifiquen les seves interrelacions d'una manera difícilment aïllable.

I probablement és aquest joc d'interrelacions el que fa apassionant el món del *management* de les organitzacions, però és on rau el seu major parany per a l'elaboració de formulacions que, amb massa freqüència, es limiten a magnificar la rellevància donada a alguna de les variables en detriment d'uns plantejaments que, probablement, haurien de ser menys categòrics i més modestos, però que ben segur no haurien de perdre de vista la visió global o sistèmica.

Potser el que acabem d'exposar és el que explicaria el fenomen conegut a la literatura del *management* com a *fads* (que podríem traduir al català com moda passatgera o novetat de darrera hora). Certament que un repàs de l'inventari d'aportacions al *management* de les organitzacions de les darreres dècades ens podria esgarrifar sobre l'alta taxa de natalitat —amb la consegüent i encara més preocupant taxa de mortalitat— de les noves i més o menys revolucionàries aportacions, que en el moment de la seva presentació en societat poden haver semblat poc menys que la pedra filosofal per als més diversos problemes de gestió.

En aquest sentit subscrivim la tesi del professor Rosanas Martí quan afirmava que amb un bon lideratge, una bona motivació dels agents de l'organització i una elevada identificació d'aquests amb els objectius de l'organització, qualsevol tècnica —jo hi afegiria que aplicada amb un mínim de sentit comú i perspectiva de visió global de l'organització— pot funcionar correctament, ja que les persones s'encarregaran de superar-ne els defectes. ⁽³⁷⁾

No és convenient ni segurament possible arribar a una mena de *summa* de principis d'universal aplicació. Des de les aportacions d'Adam Smith (1723-1790), economista clàssic *avant la lettre* i pare ideològic del primer liberalisme econòmic, sabem de la validesa de la divisió del treball; però alhora coneixem els perills d'un excés d'especialització per donar resposta a uns entorns menys estandarditzables.

Les aportacions dels clàssics del *management* —amb la figura principal de Frederick Winslow Taylor— responen a un entorn de gestió molt concret per a un determinat moment històric.

³⁷ Sobre aquest aspecte dels *fads* és particularment recomanable l'article següent, guanyador del V Premi AECA per a articles curts originals sobre comptabilitat i administració d'empreses: ROSANAS MARTÍ, Josep Maria. 1999) "Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando". A: *Boletín AECA*, abril-juliol de 1999, núm. 49, pàg. 19-21.

La molt utilitzada estructura burocràtica és probablement adient en una sèrie de situacions de gestió, però en certs entorns concrets és molt més recomanable promoure l'aplicació d'altres estils organitzatius.

Què no diríem a favor de la gestió participativa dels treballadors com a millor plantejament de partida per a la gestió! Però alhora sabem que, no solament en situacions crítiques, la figura del líder continua sent necessària, sense entrar ara a considerar els més que segurs problemes si aquesta funció s'exerceix amb un caràcter autoritari.

Potser l'evolució dels sistemes comptables per a la gestió presenta una línia evolutiva més concreta almenys pel que fa a la diversitat de factors influents. El *management* és el que fixa la filosofia de gestió i el sistema comptable respon a aquestes necessitats de gestió amb uns continguts informatius que serveixin als objectius fixats per als qui ostenten el poder per fer-ho dins de l'organització. Sens dubte que aquí s'insinuaria una línia de treball —estesa sobretot al món anglosaxó— que hauria d'interrelacionar la sociologia amb la comptabilitat, i sobre la qual en aquesta tesi només s'ha treballat en els aspectes que poden quedar més propers a les pràctiques de les organitzacions sobre comptabilitat i auditoria social.

Precisament el que s'ha d'acotar en un treball de recerca són les variables més rellevants per a l'anàlisi que es vol dur a terme, i un cop feta aquesta sempre necessària síntesi sobre l'evolució de les teories del *management* i els sistemes comptables per a la gestió, establirem un quadre comparatiu entre l'evolució d'un i altre àmbit que s'interrelacionen en aquest tema d'investigació.

El motiu que també ens ha portat a fer aquest capítol sobre interrelacions entre comptabilitat i *management* ha estat la de cercar en l'evolució de tots dos camps d'algun punt d'interrelació que permetés albirar alguna mena de convergència vers la comptabilitat i l'auditoria social. Com tindrem ocasió de mostrar més endavant veurem que aquesta és únicament una de les perspectives possibles, la que podríem anomenar managerial, però no ha de ser necessàriament l'únic enfocament possible.

	TRETS MÉS RELLEVANTS EN L'EVOLUCIÓ DE LA COMPTABILITAT	TRETS MÉS RELLEVANTS EN L'EVOLUCIÓ DEL MANAGEMENT
Dels orígens fins a l'aparició de l'escola alemanya de l'economia de l'empresa.	<p>Període clàssic de les escoles de la partida doble.</p> <p>Marcat accent jurídic-mercantil, i de rendició de comptes externa.</p> <p>Major pes de la informació registrada a posteriori.</p>	<p>Absència d'un conjunt sistemàtic de coneixements en l'àrea del <i>management</i>.</p>
L'escola alemanya de l'economia de l'empresa (finals del segle XIX i començaments del segle XX).	<p>La comptabilitat pren més un rol d'eina vàlida per al control de gestió.</p> <p>Vinculació més estreta de la informació comptable amb el camp més ampli de l'economia d'empresa.</p>	<p>Perspectiva de planificació global del pla quantitatiu de l'empresa.</p> <p>Marcat accent quantitatiu.</p>
El període del <i>management</i> científic (finals del segle XIX i començaments del segle XX).	<p>Donen menys pes a la informació comptable financera.</p> <p>Aparició dels costos estàndards.</p>	<p>Veritable origen del cos de coneixements anomenat <i>management</i>.</p>
El període formal de la investigació en <i>management accounting</i> (després de la II Guerra Mundial i fins a principis de la dècada dels 80).	<p>En la tradició anglosaxona es comença a situar la comptabilitat financera com un subconjunt d'informació del <i>management accounting</i>.</p> <p>Aparició de la figura del <i>controller</i> com a responsable general de tot l'àmbit d'informació comptable.</p>	<p>Moment de la investigació operativa i de la programació lineal.</p> <p>Determinació dels nivells òptims d'inventari a partir del càlcul del lot econòmic de la comanda (en anglès l'<i>EOQ model</i>).</p>
L'època de la crisi de la comptabilitat de costos dels anys 80.	<p>Pèrdua de rellevància de la informació comptable-financera (<i>Relevance Lost</i> de Johnson i Kaplan).</p> <p>Aparició de l'<i>Activity Based Costing</i>.</p>	<p>Revisionisme gerencial als EUA per la seva pèrdua de competitivitat internacional</p> <p>Anàlisi de la cadena de valor de M. Porter</p>
L'època dels sistemes multiparadigmàtics d'informació comptable.	<p>Formulació plantejada per Richard Mattessich (♦).</p> <p>Nivell de proposta acadèmica, pendent de definir aplicacions reals.</p> <p>Especialització per àmbits: comptabilitat mediambiental i comptabilitat social.</p>	<p>La nova societat de les organitzacions, segons Peter F. Drucker.</p> <p>Paper rellevant de la gestió del coneixement.</p> <p>Reenginyeria de processos i de negocis.</p> <p>Consciència de la responsabilitat social de les organitzacions.</p>

La comptabilitat va néixer com un sistema d'informació vinculat al món del comerç i de les seves corresponents garanties jurídiques. Aquesta línia podríem dir que ha arribat en la seva evolució fins al punt de la normalització o estandardització, que ara es veu sobretot interpellada pel que fa a assolir una autèntica normalització a escala internacional.

♦ Vegeu més endavant l'exposició sobre l'enfocament del normativisme condicional segons Richard Mattessich.

La fita següent en el procés d'evolució comptable és el que ve marcat pels sistemes comptables per a la gestió —el que en la tradició anglosaxona es coneix com *management accounting*— clarament orientat a la gestió d'entrada dirigida al control operatiu a curt termini, i a la planificació estratègica a llarg termini en la versió de l'*strategic management accounting*.

L'esglaó següent pot estar fonamentat en l'enfocament dels sistemes comptables multiparadigmàtics, en la línia de la proposta de Richard Mattessich. L'evolució cap a uns sistemes d'informació més selectius ha de dur a una especialització en l'elaboració i presentació de la informació. En el camp que ens ocupa pot quedar de manifest en l'especificitat de la informació mediambiental, formant un sotsapartat dins de la comptabilitat social, pot requerir un sistema comptable propi. A l'apartat que dedicarem a la presentació d'una proposta metodològica per a la comptabilitat social, farem una menció especial a la necessària interrelació entre aquestes sistemes comptables multiparadigmàtics i una consideració sistèmica que ajudin a un possible eixamplament del que ha de formar part de l'objecte d'estudi de la comptabilitat.

L'evolució previsible de la comptabilitat social podria anar estretament lligada al pes que una opció d'un *management* basat en els valors ha de tenir per al camp de la comptabilitat social, com es fa evident de forma concreta en les aplicacions de la comptabilitat social als països nòrdics.

Un darrer aspecte que cal tenir en compte en el procés evolutiu de la comptabilitat social és el de la seva normalització. Aquí les posicions es formulen entre els qui creuen que ja ha arribat l'hora d'iniciar el procés que condueixi cap a la normalització —amb l'objectiu d'assolir una qualitat normalitzada— i la posició dels qui creuen que la disciplina es troba encara en una fase experimental, i que o bé és massa d'hora per parlar de normalització, o bé si aquesta es realitza ha de ser amb un caire lax que permeti continuar encara la fase experimental de cara a una futura fixació normativa.

ELS CORRENTS EN EL PENSAMENT COMPTABLE I LA SEVA METODOLOGIA

Si habitualment les qüestions metodològiques acostumen a ser controvertides, i potser encara més quan es tracta d'una àrea de coneixement que té una orientació especial vers la realitat social, encara pot ser-ho més si estem parlant d'una especialitat científicament *tendra*, si se'm permet l'expressió.

Per aquests motius en aquest apartat no he pogut pretendre assolir cap grau de proposta ni excessivament original ni excessivament completa. Per tant m'he limitat a fer un *excursus* a través de la literatura metodològica, i al final he estat el suficientment agosarat per esbossar alguna línia metodològica per a la comptabilitat i l'auditoria social.

La comptabilitat com a ciència pretén donar sentit a aspectes concrets de la realitat, elaborant models que volen combinar la capacitat descriptiva amb la de predicció, i que alhora també porten implícit uns determinats a priori que en la nostra anàlisi —orientada vers la comptabilitat i l'auditoria social— s'han de fer particularment més evidents que en altres perspectives suposadament més neutres.

Pel que fa a la capacitat descriptiva és fonamental poder arribar al refinament epistemològic que permeti determinar els principis científics.

Dins de la classificació de les ciències pot ser particularment útil la classificació en ciències pures i ciències aplicades. Les ciències pures són les que estudien les essències generals de les coses i es fonamenten en lleis naturals o principis generalment definits. En canvi, les ciències aplicades són les que persegueixen una aplicació de les formes particulars de coneixements a casos específics, cercant resultats pràctics d'utilitat immediata.

Les ciències aplicades no tenen com a finalitat establir les lleis científiques, sinó que tenen la de servir per a finalitats pràctiques a través de les lleis generals.

L'epicentre de la comptabilitat rau en el fet que els mateixos objectius que es determinin constitueixen la premissa fonamental, i això determina que la ciència comptable sigui una ciència aplicada i no una ciència pura.

1. DUES FONAMENTACIONS ALTERNATIVES I OPOSADES DE LA COMPTABILITAT

Seguint Belkaoui a la seva obra *Accounting, a Multiparadigmatic Science*, farem una síntesi d'aquests dos fonaments:

1.1 LA COMPTABILITAT BASADA EN L'ANÀLISI ECONÒMICA MARGINALISTA

Aquest ha estat l'enfocament amb una influència més decisiva en la pràctica, la teoria i la investigació comptables.

Els temes que fan més evident aquest compromís amb el marginalisme són l'èmfasi sobre l'individualisme i la pretesa objectivitat i independència del treball dels comptables. D'aquesta manera es vol desvincular el camp de la comptabilitat d'aquells aspectes amb major càrrega ideològica com poden ser l'assignació de recursos o la distribució dels excedents entre les classes socials que aporten els diferents factors de producció en les actuals economies de mercat.

1.2 L'ENFOCAMENT POLITICOECONÒMIC DE LA COMPTABILITAT

Aquesta perspectiva troba la seva empenta precisament en les limitacions de l'anàlisi marginalista —amb greus problemes de reduccionisme— i pels mèrits d'una anàlisi més àmplia com la de l'economia política. Aquí se subratllarà l'aspecte ideològic de la comptabilitat com a legitimadora d'un cert ordre social i mistificadora de les relacions entre classes que reforcen una determinada distribució desigual del poder a la societat.

La investigació —en la línia marginalista— sobre la utilitat dels informes comptables per als usuaris només té valor des d'una perspectiva privada i amb un marcat biaix vers els socis i els mànagers i, per tant, no pot aportar res a una perspectiva que vol debatre sobre el benestar global de la societat i no tan sols sobre el d'alguns dels seus grups.

Dels autors D.J. Cooper i M.J. Sherer, que Belkaoui cita a l'obra anteriorment esmentada, n'extrec les tres característiques bàsiques d'aquest enfocament:

“S'ha de reconèixer el poder i el conflicte dins de la societat i consegüentment centrarse en els efectes dels informes comptables sobre la distribució de la renda, de la riquesa i del poder en la societat. Aquesta característica contradiu directament el concepte del pluralisme en benefici de les perspectives que veuen la societat controlada per una elit ben definida, o bé veuen l'existència constant d'un conflicte fonamental entre classes socials antagoniques.

S'ha de reconèixer l'entorn social des d'una perspectiva històrica i institucional, és a dir, que (a) l'economia es troba dominada per les grans corporacions, (b) el desequilibri és un tret permanent de l'economia; i (c) l'Estat juga un paper crucial en la gestió del sistema econòmic, mirant de controlar els seus nivells de despesa pública, protegint els interessos dels consumidors i de les grans empreses, vetllant per l'harmonia social i per

la seva pròpia legitimitat, i alhora intervenint en la determinació de les polítiques comptables.

S'ha d'adoptar una visió més alliberadora de les motivacions de la conducta humana i del paper de la comptabilitat. La comptabilitat ha de ser reconeguda com un agent influent que pot provocar tant la motivació com l'alienació en el treball dins de les organitzacions i l'assoliment del propi interès, i jugar un paper socialment actiu més que no pas una funció passiva.”⁽³⁸⁾

2. ENFOCAMENTS ALTERNATIUS EN LA INVESTIGACIÓ COMPTABLE

La referència clàssica sobre la interrelació entre els mètodes d'investigació social i aquest món social, i que cita per Belkaoui, es remunta a un llibre dels professors Burrell i Morgan⁽³⁹⁾.

Aquests autors estableixen un doble enfocament en la investigació social, que anomenen ideogràfic i nomotètic.

El primer d'aquests enfocaments estaria caracteritzat segons aquests autors de la següent manera:

“Aquesta perspectiva està basada —com a única comprensió possible del món social— en la que es pot obtenir d'un coneixement de primera mà del tema d'investigació. Col·loca, per tant, molt d'èmfasi en el fet d'estar a prop del tema d'estudi i dóna especial importància a l'anàlisi subjectiva d'informació que es pot generar en el procés d'introducció i d'implicació personal en els fets quotidians —l'anàlisi detallada d'aquesta introducció en els fets quotidians i la comprensió revelada per la informació de tipus impressionístic trobada a les agendes, biografies i premsa.”⁽⁴⁰⁾

Pel que fa a l'altre enfocament, anomenat nomotètic:

“La investigació es basa en tècniques i protocols sistemàtics. Es personifica en l'enfocament i els procediments utilitzats per les ciències naturals.(...) Es preocupa per la construcció de proves científiques i l'ús de tècniques quantitatives per a l'anàlisi de les dades. Enquestes d'opinió, qüestionaris, proves de personalitat i instruments estandarditzats de recerca de tots els tipus són els preeminents entre les eines emprades per la metodologia nomotètica”.⁽⁴¹⁾

El professor Belkaoui comenta les diferències sobre el tipus de coneixement propi de cada enfocament. El mètode ideogràfic està més interessat en un coneixement de les situacions

³⁸ COOPER, D.J. i SHERER, M.J. “The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting”. A: *Accounting, Organizations and Society*, juny de 1984, pàg. 218-219.

³⁹ BURRELL, Gibson i MORGAN Gareth. *Sociological paradigms and organisational analysis elements of the sociology of corporate life*. Londres: Heinemann, 1979.

⁴⁰ *Ibidem*, pàg. 6.

⁴¹ *Ibidem*, pàg. 6-7.

particulars com a condició de partida per a una bona praxi, la qual cosa voldria dir, per tant, un coneixement sobre com actuar correctament en una diversitat de situacions particulars. En canvi, el mètode nomotètic està interessat en el desenvolupament d'una teoria universal sobre el coneixement científic.

Tot i que tots dos mètodes s'han debatut a la literatura científica, no és gens estrany que el mètode nomotètic hagi dominat la investigació comptable amb la seva recerca de normes generals, variables universals i ampli nombre de temes. La preocupació central s'adreçava vers una correcta precisió metodològica, un rigor i una credibilitat fins i tot si els productes de la investigació mancaven de rellevància en l'aplicació pràctica cap als sistemes d'informació comptable de les organitzacions.

És important remarcar que tant l'enfocament nomotètic com l'ideogràfic poden ser utilitzats tant d'una manera deductiva com inductiva.

En relació amb això trobo força interessant recollir les opinions d'un investigador, anomenat Orlando Behling, respecte de l'ús de la metodologia de les ciències socials en la investigació comptable:

“Unicitat. Cada organització, grup i persona difereix en algun grau de tots els altres; el desenvolupament de lleis generals i precises per explicar el comportament de les organitzacions i desprendre'n, per tant, una teoria explicativa es revela com a impossible.

Inestabilitat. Els fenòmens que interessen als investigadors sobre el comportament de les organitzacions i la teoria de les organitzacions són transitoris. No solament pel que fa als *fets* dels esdeveniments socials, que canvien amb el temps, sinó que també a les *lleis*, que els regeixen canvien. La investigació de les ciències naturals es troba pobrament equipada per registrar aquests fenòmens fugissers.

Comprensió. A diferència de les substàncies químiques i d'altres objectes d'interès per als investigadors de les ciències naturals, les persones que componen les organitzacions, i per consegüent les mateixes organitzacions, es poden comportar de forma diferent si esdevenen conscients de les hipòtesis de la investigació que els concerneixen.

Manca de realisme. El control i la manipulació de les variables en la investigació de les organitzacions canvien els fenòmens objecte d'estudi. D'aquesta manera els investigadors no poden generalitzar a partir dels seus estudis perquè els fenòmens observats difereixen inevitablement dels corresponents al món real.

Diferències epistemològiques. Tot i que la comprensió de les causes i els efectes és un mitjà de coneixement a les ciències naturals, no queda tan clar aquest enfocament en l'àmbit d'estudi de les organitzacions.”⁽⁴²⁾

Un dels objectius de la comptabilitat com a ciència aplicada del coneixement és el de saber quan un sistema d'informació és l'òptim i, com que no hi ha dubte que la informació és *coneixement* —no entrem ara a considerar l'excés d'informació o dades com a possible element de distorsió en un sistema d'informació—, hi ha un nexa d'unió entre la comptabilitat com a sistema

⁴² BEHLING, Orlando. “The Case for the Natural Science Model for Research in Organizational Behavior and Organizational Theory”. A: *The Academy of Management Review*. 1980, vol. 5, núm. 4, pàg. 484-495.

d'informació i la ciència del coneixement o epistemologia. En aquesta interrelació els comptables s'haurien de preocupar del cost de la informació sense entrar a fons en els criteris de creació de coneixement, i els epistemòlegs s'haurien d'ocupar de la validesa del propi coneixement i no específicament del seu cost.

3. **NORMATIVISME I POSITIVISME *VERSUS* DEDUCTIVISME I INDUCTIVISME**

De forma sintètica les postures metodològiques en el camp comptable s'han establert al voltant del positivisme amb el seu mètode eminentment inductiu i el normativisme amb el seu mètode eminentment deductiu.

Aquesta divisió ha estat un dels aspectes més controvertits que ha giravoltat sobre la presa en consideració o no dels judicis de valor. I segurament que aquesta presa en consideració encara es fa molt més evident en un camp com el de la comptabilitat social on el component ideològic es fa present d'una manera que gosaria qualificar de descarada.

La classificació, que és fàcil d'esquematitzar abstractament —amb els seus elements concrets configuradors—, no queda tant indiscutiblement configurada quan s'analitzen els treballs concrets de molts autors, ja que molts combinen característiques específiques d'un o altre enfocament.

A l'escola positivista, d'igual manera que en els altres enfocaments del pensament científic, un dels problemes és la demarcació del coneixement mateix. La discussió se centra en el fet de com arribar a la certesa dels enunciats universals, deduïts a través dels diversos mètodes científics, quan el moment actual de l'evolució metodològica apunta cap a un pluralisme no només a la comptabilitat sinó també a altres ciències.

P A R A D I G M E S	Antropològic/inductiu	
	Benefici veritable/deductiu	
	Utilitat/decisió	Model de decisió
		Comportament agregat del mercat
		Decisió de mercat/usuari individual
Informació econòmica		

Traduït de Cuadrado Ebrero, A. i Valmayor López, L. (1998)

4. LA COMPTABILITAT: UNA CIÈNCIA AMB MÚLTIPLES PARADIGMES

En aquest apartat utilitzo una denominació d'un clàssic de la teoria de la comptabilitat com és Ahmed Riahi Belkaoui a la seva obra *Accounting Theory* de l'any 1986. Al capítol 17 titulat *Accounting: A Multiple Paradigm Science* recordava l'autor el menyspreu que la comptabilitat havia patit tant al món acadèmic de les universitats com a l'extraacadèmic, i sobre el qual no caldria només remetre's al cas dels Estats Units per trobar-hi exemples més o menys sucosos i anecdòtics.

Citant l'article de Wells, Belkaoui fa una comparació entre la coneguda aportació de Thomas S. Khun a l'obra *The Structure of Scientific Revolutions* i els seus paradigmes, i la iniciativa de l'American Accounting Association de publicar el seu *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (SOATATA). Aquesta declaració considerava el desenvolupament de les idees comptables des d'una perspectiva de la filosofia de la ciència molt influïda per l'enfocament kuhnià dels paradigmes. SOATATA identificava tres enfocaments dominants:

1. L'enfocament clàssic (*true-income/deductive*), emprat tant pels deductivistes de caire normatiu com sobretot pels inductivistes de caire positiu. D'aquesta mena d'aproximació s'ha derivat la identificació de les característiques dels principis comptables: prudència valorativa, periodicitat, *true and fair view* i regularitat de la presentació. La crítica a aquesta perspectiva és fàcil pel seu marcat caràcter inductiu, la qual li porta a dir que la comptabilitat és allò que les empreses fan per complir amb les obligacions legals des del punt de vista d'informació comptable. La comptabilitat acaba sent el que el definidor diu que és. Tot i que aquest enfocament exclou el *Corporate Social Reporting* (CSR) —o comptabilitat i auditoria social tal com proposem més endavant que s'hauria d'anomenar—, no ofereix cap fonamentació de suficient gruix teòric per justificar aquesta exclusió.
2. L'enfocament de la utilitat de la informació (*decision-usefulness*) ha estat el que ha comptat amb un major domini dins del món acadèmic. En aquesta òptica s'inclouen els models de la decisió i els models dels interessos dels mateixos decisors, i entre aquests darrers estableix la diferència entre els decisors individuals i decisors de mercat. De forma més concreta i particular aquesta gran influència s'ha deixat sentir en el camp del *management accounting*.
3. L'enfocament de l'economia de la informació (*information economics/agency theories*). En aquest enfocament la informació esdevé un producte sobre el qual disputen els qui la preparen (els gerents de les organitzacions) i els destinataris-usuaris.

El mateix Belkaoui en la seva obra posterior dedicada a l'enfocament multiparadigmàtic de la comptabilitat, els establí de la manera següent:

4.1 PRIMER PARADIGMA

La concepció inductivista clàssica, que Belkaoui anomena paradigma antropològic/inductiu, aplicada als enfocaments positivistes ha establert les etapes següents:

- a) Observació i registre dels fets.

- b) Anàlisi i classificació d'aquests fets.
- c) Conclusions generalitzades a través de la deducció inductiva.
- d) Contrastació de les conclusions.

No se'ns pot escapar que les dues primeres fases amaguen uns evidents judicis de valor implícits pel que fa als criteris i preferències de l'investigador a l'hora de seleccionar els fets observables.

Des d'aquesta perspectiva on es gesten els principis de comptabilitat generalment admesos (PCGA) com a pràctiques generalment acceptades, matisat pel paradigma de la utilitat de l'usuari tot i que no s'entri en l'explicitació dels interessos sovint oposats dels diferents usuaris, que han fonamentat l'actuació normalitzadora de la comptabilitat financera.

Dintre d'aquest enfocament hi hauria les aportacions metodològiques següents:

L'aportació coneguda com *information/economics*, que tocava les àrees de la teoria de decisions, la teoria de jocs, teoria de la informació i l'economia.

El paradigma analític de l'agència, amb un enfocament matemàtic i un d'essencialment empíric. Aquesta perspectiva es remunta a les aportacions d'R.H. Coase que fou el primer a referir-se a les relacions entre el principal i l'agent.

També inclou la hipòtesi sobre l'allisament dels beneficis, àmpliament coneguda en anglès com *income smoothing hypothesis* i la *Positive Theory of Accounting* (PAT).

4.2 SEGON PARADIGMA

El *True Income/Deductive*. És normatiu i deductiu i cerca una mesura de la renda.

Les teories que hi inclou són: el concepte de renda, el concepte de manteniment del capital i es fonamenta en els mètodes dels costos històrics per a les valoracions i tota la problemàtica dels mètodes possibles de valoració davant dels canvis del nivell general de preus.

Aquest paradigma se centra en el desenvolupament de la teoria basada en un raonament lògic i en el concepte de renda que sigui rellevant tant per a la informació externa com per a la interna.

Aquest paradigma guanya vigència a les èpoques d'inflació, tot i que actualment no sigui dels més difosos entre els investigadors comptables.

4.3 TERCER PARADIGMA

És el de la utilitat de decisió/model de decisió. Se centra en l'elaboració d'informació útil per als usuaris; per tant, els models han de tenir capacitat tant explicativa com predictiva. En aquesta línia s'engloben els intents de models explicatius predictius sobre fets econòmics de particular importància com poden ser de les fallides i les adquisicions del control financer.

La cotització de bons, l'anàlisi de sèries temporals, i les decisions de finançament dels bancs també entren dins dels temes analitzats.

El punt feble d'aquest paradigma rau en la manca de teories econòmiques prou sòlides que el sustentin.

4.4 QUART PARADIGMA

És el de la utilitat de decisió/comportament agregat del mercat. Les decisions es prenen des del punt de vista de l'agent que actua als mercats financers. Persegueixen d'ampliar la utilitat de les decisions de l'usuari individual en resposta a la del mercat.

Dins dels mètodes que s'hi ha treballat figuren els següents: el *Capital Asset Pricing Model* (CAPM), la teoria de l'arbitratge de preus i la teoria de l'equilibri en el preu de les opcions financeres.

Aquest paradigma, centrat en el comportament del mercat i analitzat a partir de l'avaluació de la informació comptable, ha estat força difós en la literatura comptable. Es fonamenta en l'eficiència dels mercats i la multiplicitat de mètodes i se li ha donat una posició preminent entre els seguidors de l'escola de Chicago de comptabilitat empírica.

4.5 CINQUÈ PARADIGMA

És de la utilitat de la decisió/decisors/usuari individual. Aquest paradigma se centra en l'impacte sobre el comportament provocat per la informació comptable sobre els usuaris individuals i sobre els qui prenen decisions. És un enfocament que va orientat vers l'anàlisi del comportament.

Sota aquesta perspectiva la investigació comptable, pel que fa als informes financers externs, tracta temes com l'adequada publicitat dels informes financers, la utilitat de les dades contingudes en aquests informes, l'actitud de la direcció respecte d'aquests informes i els judicis de valors que s'hi contenen.

5. ELS SISTEMES COMPTABLES I LA TEORIA DELS SISTEMES D'INFORMACIÓ

El plantejament de partida d'aquest enfocament és que per entendre un sistema d'informació comptable cal tenir present el sistema global de l'organització en el qual està inserit aquest sistema comptable. Com a referent, podríem assenyalar que respon a un enfocament oposat al que podem trobar en els models de la investigació operativa, els quals trinxant l'entorn de les organitzacions per cercar models, acaben despullant de contrastabilitat les abstractes formalitzacions assolides.

No hi ha dubte que es tracta d'un plantejament que per a la comptabilitat social sigui molt més significatiu per tal de fer més evident la interrelació entre l'organització i l'entorn, ja que la informació elaborada pretén precisament donar resposta a aquesta interacció.

El que queda clar en apropar-se a aquests plantejament és, d'una banda, les seves clares arrels filosòfiques dins del pensament holístic que podríem remuntar a l'època dels filòsofs grecs presocràtics Anaximandre (~ 611 aC–524 aC) amb la seva recerca sobre l'explicació dels fenòmens per una acció recíproca dels elements, i Tales de Milet (630 aC–546 aC) amb la seva afirmació de l'aigua com a principi i causa única de la formació de l'univers. La seva influència respon òbviament més a una actitud de fons que no pas a una influència rastrejable.

Un altre filòsof, aquest molt més proper i influent en els corrents actuals, és Georg Wilhelm Friedrich Hegel (1770–1831) —més conegut pel seu cognom que no pas pels seus noms de pila—, màxim exponent de l'idealisme. La seva consideració de la realitat material i espiritual com a desplegament de la Idea era una clara determinació vers un plantejament ben allunyat de qualsevol reduccionisme. També era molt pròpia d'una perspectiva sistèmica la seva explicació dialèctica que dins de la teoria de sistemes s'articula com el procés d'establiment d'una proposició —tesi en la terminologia hegeliana—; això comportarà que es manifestin contradiccions que portaran a una antítesi, i aquesta juxtaposició portarà a la seva resolució en una síntesi.

Aquests plantejaments globalitzadors o holístics comporten en la seva concreció una gran diversitat de plantejaments que van des de la cibernètica fins a les teories dels conjunts borrosos i la lògica difusa, o fins als coneguts com a sistemes oberts.

Els conceptes generals aplicables a diferents tipus de sistemes han estat exposats per diversos autors.⁽⁴³⁾

⁴³ ACKOFF, Rusell L. "Towards a System of Systems Concepts". A: *Management Science*, juliol de 1971, pàg. 661-671.

BERRIEN, F. Kenneth. *General and Social Systems*. New Brunswick: Edicions de la Universitat de Rutgers, 1968.

BOULDING, Kenneth E. "General Systems Theory: The Skeleton of Science". A: *Management Science*, abril de 1956, pàg. 197-208.

BUCKLEY, Walter (ed.). *Moderns Systems Research for the Behavioral Scientist*. Chicago: Aldine Publishing Co., 1968.

HALL, A.D. i FAGEN, R.E. "Definition of System" A: *General Systems: Yearbook for the Society for the Advancement of General Systems Theory*, 1956, vol. 1, pàg. 18-28.

L'evolució de la ciència en aquests darrers segles ha estat clarament analítica i ha comportat una gran especialització, i això s'estén des de la física de partícules fins a la psicologia conductista.

El problema que es planteja des d'una perspectiva sistèmica —tot i l'innegable progrés que el mètode analític ha comportat— és si no ha perdut capacitat explicativa dins d'un món molt més globalitzat com el que ens toca viure.

6. LA TEORIA DELS SISTEMES OBERTS

Les aplicacions de les teoria de sistemes a les organitzacions va tenir una efervescència durant els anys seixanta. La teoria dels anomenats sistemes oberts no només pouava en la teoria general de sistemes sinó també a la sociologia funcionalista del nord-americà Talcott Parsons (1902–1979), que va representar el paradigma dominant a la sociologia anglosaxona d'aquells anys, tot i que ell mateix reconeixia el seu deute intel·lectual amb l'economista i sociòleg italià Vilfredo Pareto (1848-1923).

També ha estat en el camp de la psicologia on l'enfocament dels sistemes ha assolit una posició preponderant amb la línia de la *gestalt*, que en alemany vol dir configuració o model, i amb la qual a l'hora de definir el que és un sistema s'entén com quelcom més que la suma de components.

En aquesta aproximació vers els sistemes d'informació comptable no queden tan clares les arrels d'aquest enfocament com en el d'altres.

On sí que queden clars els orígens és en relació amb els sistemes informàtics de gestió de la informació, dins dels quals i entre altres temes, es pot debatre sobre sistemes centralitzats o descentralitzats.

Tot i que els sistemes de gestió de la informació (*management information systems*) formen part clara dels sistemes de control, no es relacionen d'una forma evident amb la teoria general de sistemes com a predecessor més clar i immediat.

Una de les raons que els teòrics d'aquest enfocament han plantejat per la pèrdua d'aquestes arrels és que davant de la complexitat dels sistemes de les organitzacions s'ha anat abandonant la premissa d'una exclusiva fonamentació racional per explicar-ne el funcionament. El que es va plantejar cap als anys vuitanta fou l'ambigüitat.

MILLER, James G. *Living Systems*. Nova York: McGraw-Hill Book Company, 1978.

VAN GIGCH, John P. *Applied General Systems Theory*. 2a edició. Nova York: Harper & Row, Publishers, Incorporated, 1978.

VON BERTALANFFY, Ludwig. *General System Theory*. Nova York: George Braziller, Inc., 1968.

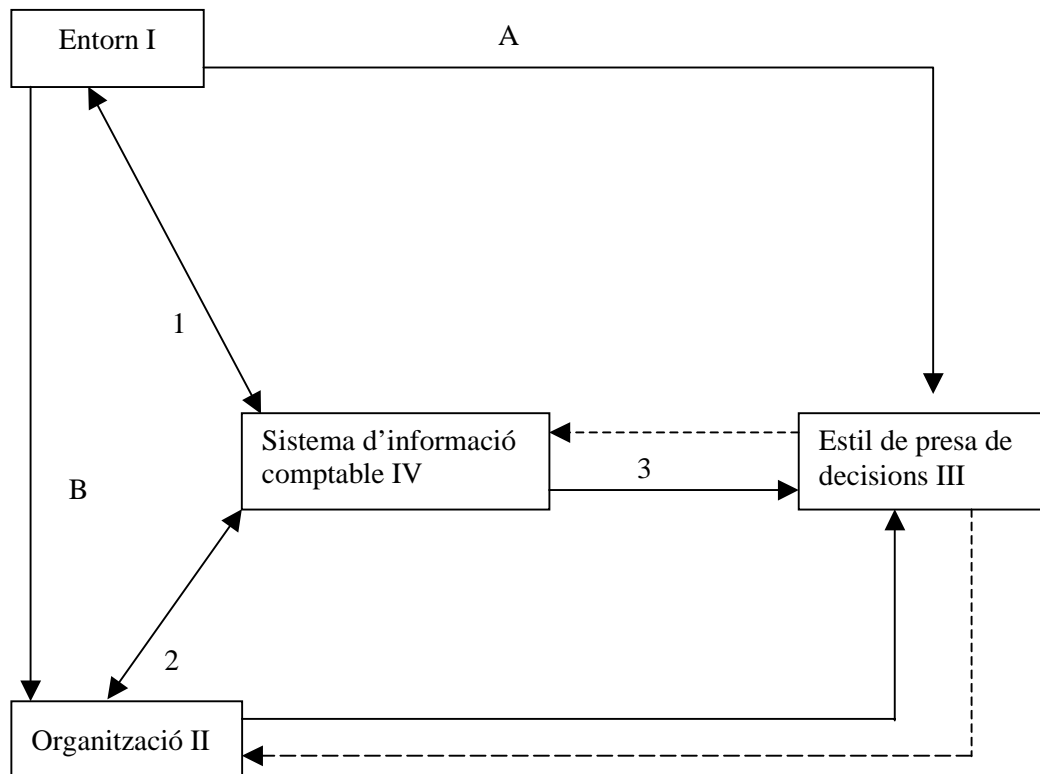
7. L'ENFOCAMENT ORGANITZACIONAL DELS SISTEMES COMPTABLES

Es tracta de l'ús més obvi i evident de la teoria de sistemes. Aquest enfocament parteix de dues premisses amb un fort pes conceptual:

- El disseny més escaient per a un sistema de control comptable és dins del marc més general del conjunt de sistemes de control.
- El reconeixement fonamental d'aquesta perspectiva de tenir en consideració tant l'entorn intern com l'extern de l'organització, de manera que diferents entorns portaran sens dubte a diferents configuracions de sistemes de control.

A més a més de la teoria general de sistemes, aquest enfocament troba les seves arrels dins de la teoria sociològica del funcionalisme.

Un esquema de model general de tipus contingent és el que podem establir a partir del diagrama següent:



8. L'ENFOCAMENT DEL NORMATIVISME CONDICIONAL DE RICHARD MATTESSICH ⁽⁴⁴⁾

Es vol presentar com una superació dels intents formalitzadors preponderants als anys seixanta i que els últims anys havien experimentat un clar estancament, i dels enfocaments que cercaven bàsicament l'explicació dels processos d'emissió de principis de comptabilitat generalment acceptats, que ha donat lloc al conegut com a dret comptable, el qual tampoc no dona senyals de ser un camí metodològicament fructífer.

Tradicionalment la comptabilitat no ha establert una distinció clara entre termes primitius—que són aquells que utilitzen altres disciplines i que s'incorporen a l'àmbit comptable— d'aquells altres que es deriven de les definicions de partida de la teoria comptable.

A partir d'aquí arribaríem a la conclusió que la comptabilitat és una disciplina descriptiva en lloc de definida, i el repte rau en la definició d'una teoria comptable amb unes sòlides bases metodològiques i ontològiques.

L'intent més conegut de Richard Mattessich fou el de dur a terme una formalització axiomàtica— a la seva obra *Accounting and Analytical Methods* (1964)—, intent que l'autor ja ha abandonat pel que fa a la recerca d'una base absoluta i única per a la ciència comptable.

A partir d'aquest abandonament pren un enfocament més sistèmic, cercant sobretot la interrelació de la comptabilitat i tots els conjunts de coneixements econòmics, i fonamentant la comptabilitat com una ciència aplicada que ha de seguir un apropament a la realitat social de tipus empíric i positiu.

La manera d'introduir els aspectes normatius a l'àmbit comptable es pot fer d'acord amb les alternatives següents:

- 1) Fent servir les consideracions de la normativa tradicional o normativa pragmàtica que es va fer present a la dècada dels seixanta. Significa la implantació de judicis de valors absoluts i pragmàtics, com és per exemple l'acceptació d'un únic procediment de valoració, on cada teoria se situa dins d'una hipòtesi de valoració concreta. Aquesta metodologia es basa en un sol mitjà de valoració per a l'acompliment dels objectius i, per tant, els judicis de valor es troben precisament en l'elecció del mitjà únic de valoració.
- 2) En lloc de les normes pragmàtiques anteriors es determinen normes ètiques, particularment aquelles que estiguin d'acord amb els objectius socials.
- 3) Elaboració d'una teoria comptable en termes positivistes: *positive accounting theory* (PAT).

⁴⁴ Per escriure aquest apartat he seguit el capítol tercer de l'obra següent: CUADRADO EBRERO, Amparo i VALMAYOR LÓPEZ, Lina. *Teoría contable. Metodología de la investigación contable*. Madrid: McGraw-Hill, 1998.

- 4) La darrera alternativa fóra la del professor Mattessich, coneguda en anglès amb el nom de *Conditional-normative accounting methodology* (CoNAM), que promou la inclusió dels judicis de valor a la pròpia teoria i ofereix una àmplia gama de models alternatius en funció dels objectius comptables especificats.

La metodologia CoNAM estableix com a major dilema de la comptabilitat el següent:

Diferents combinacions de principis que arribin a satisfer diferents objectius informatius, i com a problema principal derivat d'aquí el fet de determinar quin conjunt de principis cal escollir per a cada situació específica.

En aquest respecte subscriu plenament una afirmació que el mateix professor Mattessich feia en un article de reflexió sobre la seva trajectòria professional i intel·lectual:

“[...] la filosofía casi nunca proporciona soluciones prácticas; su propósito es, más bien, clarificar los problemas que se están tratando. Y no estoy nada seguro de que el método de contabilidad condicional-normativo (CoNAM) propuesto por mí como una posible solución de futuro, resulte finalmente ser el correcto. Pero sí estoy seguro de que el problema medios-fines es básico para la contabilidad, y de que el enfoque actual, que desatiende este problema fundamental, tendrá que revisarse tarde o temprano.”⁽⁴⁵⁾

Més endavant el mateix autor planteja una reflexió que en una tesi com aquesta crec que fóra imperdonable no reproduir:

“La única meta primordial que parece que, por lo general, se acepta es la de la maximización de beneficios (y de la consiguiente maximización del valor neto actual, de la utilidad en una interpretación estrecha de la palabra, del crecimiento económico y poblacional, etc.). Esta meta es la preferida de los economistas y los contables analíticos. Pero no es posible que la elegancia matemática y la relativa facilidad a la hora de encontrar soluciones puedan ser el criterio decisivo a la hora de elegir tal objetivo. **¿No hay otras metas más importantes que considerar, tales como objetivos sociales, morales y medioambientales?** (la negreta és de l'autor de la tesi). Me cuesta comprender porqué muchos estudiosos—algunos muy religiosos o de un alto nivel cultural— quienes, en sus vidas personales, nunca aceptarían la maximización de beneficios como su meta principal, sí la aceptan en sus investigaciones y sus enseñanzas como objetivo básico y predominante. [...] los tiempos están cambiando, y no es ninguna coincidencia que, este año (nota aclaradora de l'autor de la tesi: es refereix a l'any 1998), un economista *normativo* o incluso *condicional-normativo* recibiera el Premio Nobel; concretamente el *economista del bienestar* hindú, Armatya Sen de la Universidad de Cambridge. Él también cree que la humanidad necesita imperiosamente una sociedad más responsable y, añadiría yo, ‘por tanto, una contabilidad más responsable’.”⁽⁴⁶⁾

⁴⁵ MATTESSICH, Richard. “Acerca de lo que he intentado hacer en mi labor de investigación, dónde puede que haya acertado y dónde he fracasado”. (1998) A: *Revista de Contabilidad*, vol. 1, núm. 2, juliol-desembre, pàg. 121-122.

⁴⁶ MATTESSICH, Richard, art. cit., pàg. 123.

No sé si aquest article, que el professor va redactar originàriament per al discurs de la seva investidura com a doctor *honoris causa* per la Universitat Complutense de Madrid, té el caràcter de testament professional, però certament té un to de consell d'aquell que en el seu camí vital ja li escau plenament aquella dita que diu: “sabe más el diablo por viejo que por diablo”: “Lo más importante para el trabajo creativo —y aquí está mi consejo al lector— es ser fiel a uno mismo y no agacharse ante los credos y los intereses de otros. Es mejor librar una batalla aparentemente perdida que luchar por algo de lo que uno no está convencido; ninguna persona auténtica puede escapar de correr los riesgos inherentes a sus propias convicciones. A pesar de esto —si eres científico, artista o filósofo— tu trabajo, a la larga, se apreciará mucho más si encuentras tu camino a través de tu propia esencia; es decir, tu propia experiencia, creencias y pasiones.”⁽⁴⁷⁾

Una reflexió com aquesta —i que tampoc no m'he pogut resistir d'incloure a l'inici d'aquest treball d'investigació— podria ser un motiu d'interessant reflexió per a tots aquells que treballem en una institució que llueix com a divisa —ja fa uns quants anys plenament recuperada— aquella expressió llatina de: *libertas perfundet omnia luce*.

9. BASES PER A FUTURES INVESTIGACIONS SOBRE UNA LÍNIA METODOLÒGICA PER A LA COMPTABILITAT SOCIAL

Dintre de l'escola normativa —que es la que de partida s'apropa més a la comptabilitat i a l'auditoria social— es pot fer una classificació del pensament comptable en cinc línies: comptabilitat ètica, sociològica, orientada vers els diversos col·lectius d'usuaris, pragmàtica i determinada pels objectius o *conditional-normative*. Aquesta darrera ja ha estat comentada anteriorment segons l'enfocament del professor Richard Mattessich.

El fonament d'aquesta concepció es basa en un enfocament teleològic on els conceptes d'ètica i benestar, relacionats amb la determinació dels objectius, necessitats dels usuaris i interpretació de la informació comptable, prenen un paper rellevant. En aquest corrent de pensament l'elaboració de les teories es construeix partint d'una investigació a priori on s'estableixi els judicis de valor en la determinació dels postulats bàsics comptables o hipòtesis instrumentals que han de constituir el suport bàsic comptable.

Una altra línia normativa de pensament apela als valors socials establerts, i destaquen primordialment els conceptes d'*utilitat* i d'*equitat*. Aquests valors socials constitueixen per als seguidors d'aquest enfocament els criteris que han de guiar en la determinació dels objectius comptables en considerar la comptabilitat com un instrument vàlid al servei dels interessos de la societat. Aquest enfocament pot ser més proper a la línia de la comptabilitat ètica dels països nòrdics que estableix com a base fonamental del seu treball el diàleg sobre els valors compartits amb els *stakeholders*.

El corrent de la comptabilitat ètica, que representaria l'esperit pur normatiu, se centra en el *fairness* on els conceptes de *justícia*, *equitat* i *veritat* en constitueixen el nucli. Tot i que pot condicionar les pràctiques de comptabilitat i auditoria social, entenem que no constitueix el nucli del que en el món anglosaxó es coneix com a *Corporate Social Reporting*.

⁴⁷ MATTESSICH, Richard, art. cit., pàg. 125-126.

Aquest enfocament té en compte els valors socials com unes dades que serveixen als investigadors com a una guia en la determinació dels objectius comptables en considerar la comptabilitat com un instrument vàlid al servei dels interessos de la societat.

A més a més aquest corrent considera que els valors socials vénen donats de l'observació de l'àmbit socioeconòmic i aquest sistema determina bàsicament els objectius i els continguts de la informació comptable.

Chua, en un treball publicat en una revista més aviat no gaire inclinada vers els enfocaments crítics (⁴⁸), va fer una anàlisi de la comptabilitat sociològica a partir de la classificació següent:

- 1) Premisses dominants de la perspectiva interpretativa (derivada de la filosofia alemanya que subratlla el paper del llenguatge, de la interpretació i de la comprensió de les ciències socials):
 - a) Creences sobre el coneixement. Se cerquen explicacions científiques del comportament humà. Per a la seva valoració apropiada s'utilitza la consistència lògica, interpretació subjectiva i acords amb la interpretació ordinària dels fets.
 - b) Creences sobre la realitat física i social. La realitat social és emergent, creada subjectivament i objectivitzada mitjançant la interacció humana. Totes les accions tenen un significat i una intencionalitat dotats retrospectivament, i estan basades en pràctiques socials i històriques. Se suposa que hi ha un ordre social on els conflictes es resolen mitjançant esquemes comuns amb un significat social.
 - c) Relacions entre la teoria i la pràctica. La teoria només cerca explicar l'acció i comprendre com es produeix i desenvolupa l'ordre social.
- 2) Premisses dominants de la perspectiva criticosocial (fonamentada en el treball filosòfic i/o sociològic d'autors com Nicos Poulantzas (1936–1979), György Lukacs (1885–1971), Jürgen Habermas (n. 1929) i Michel Foucault (1926–1984)):
 - a) Creences sobre el coneixement. El criteri per judicar els temes és temporal i determinat per un context. La metodologia emprada és la investigació històrica, etnogràfica i el cas per cas individualitzat.
 - b) Creences sobre la realitat física i social. L'ésser humà té certs potencials interns que són alienables (no tots) mitjançant mecanismes restrictius. Els fets únicament es poden comprendre mitjançant un estudi de la seva evolució històrica dins de la totalitat de les relacions. La realitat empírica es caracteritza per unes relacions objectives i reals que es transformen i es reproduïxen mitjançant una interpretació subjectiva. S'accepta la intencionalitat humana, la racionalitat i l'agència, però s'analitzen d'una manera molt crítica.
 - c) Relacions entre la teoria i la pràctica. La teoria té un imperatiu crític que ha de pretendre sobretot identificar i eliminar les relacions de domini i les pràctiques ideològiques.

⁴⁸ CHUA, W.F. "Radical developments in accounting thought". A: *The Accounting Review*, 1986, vol. 61, núm 4, pàg. 601-632.

La comptabilitat social té davant seu reptes molt forts. De forma sintètica, els reptes que es deriven de qualsevol cos legal que pel que fa al substantiu inclou un caràcter essencialment conservador —el que sempre es diu que la realitat social va per davant de les normatives legals— i un altre possible caràcter reactiu —les normes legals estan influïdes més fàcilment per les grans empreses que no pas per les comunitats locals, els treballadors o els implicats en la conservació del medi ambient.

Com a base metodològica per a una possible línia per a la comptabilitat social entenem que la seva formulació hauria d'anar a cavall entre la metodologia comptable condicional-normativa de Richard Mattessich (CoNAM) i la teoria general de sistemes.

Per les pròpies limitacions que esmentàvem de partida no ens trobem capacitats per poder concretar més en la formulació d'aquesta línia. Probablement la situació actual de la comptabilitat i auditoria social dels investigadors que hi treballen des de fa uns quants anys apunta més aviat cap a l'elaboració de recursos avaluadors de les pràctiques que es duen a terme de forma força independent pel que fa als diversos enfocaments.

El que aquí pretenem exposar és el plantejament de quins són els enfocaments metodològics de la comptabilitat que poden estar més en sintonia amb els plantejaments i perspectives que persegueixen la comptabilitat i l'auditoria social.

Finalment cal esmentar que, sobretot al Regne Unit, la investigació en comptabilitat social apunta cap a una necessitat bàsica per a la construcció d'una millor comprensió de la comptabilitat social pel que fa a la formació impartida i l'anàlisi dels valors transmesos tant per activa com per passiva. De forma sintètica els reptes per a la professió comptable els podem resumir de la manera següent:

- ⇒ Preparar els professionals d'aquesta àrea per assumir perspectives més abstractes i de reflexió sobre els objectius de la matèria. Superar la formació entesa com un ensinirament en el domini d'habilitats tècniques. En aquest apartat més d'un de nosaltres, i sens dubte un servidor el primer, hauria d'entonar el seu personal *mea culpa* en una matèria tant propícia a això com és la comptabilitat.
- ⇒ La professió ha de servir els interessos públics, que es resumeixen en el terme de l'*accountability* (rendició de comptes en la tradició anglosaxona) més que no pas en la perspectiva *decision-usefulness*. Tot i que el treball dels professionals comptables vindrà delimitada pel que les normes socials n'esperin respecte del tema.
- ⇒ Posar l'èmfasi sobre l'acompliment de les organitzacions vers les seves responsabilitats socials i mediambientals. Aquest aspecte, segurament s'anirà imposant més per un canvi —que sens dubte també va arribant a les nostres contrades— de valors socialment acceptats que no només per un tema de pura formació.

PLANTEJAMENT I EVOLUCIÓ DELS DIVERSOS ENFOCAMENTS ENGLOBATS A LA COMPTABILITAT I L'AUDITORIA SOCIAL (CAS)

1. INTRODUCCIÓ

En aquest apartat introductori començarem a establir les primeres fites que permetin intuir el plantejament d'un marc més ampli d'actuació i d'informació de les entitats que l'estrictament circumscrit al seu grau d'acompliment financer.

Tot seguit veurem que el concepte de responsabilitat social de les empreses es troba als orígens històrics de les primeres iniciatives enfocades cap a la necessitat d'establir un sistema d'informació de comptabilitat social. En aquest moment introductori hem de deixar clar que pocs termes han estat enfocats de maneres tan diferents com el de responsabilitat social. Un mostrari dels més àmpliament difosos podria incloure: *només la recerca del benefici, anar més enllà de la recerca del benefici, activitats voluntàries, implicació amb l'entorn social i interès social*. Com acostuma a passar en el debat de qüestions amb implicacions sociopolítiques, les postures es poden radicalitzar al voltant de les posicions extremes.

D'una banda, hi ha hagut l'enfocament clàssic —o purament econòmic— que afirmava que l'única responsabilitat social dels gerents era la recerca del màxim benefici. A l'altre extrem hi podíem trobar posicions extremament *socials* que en la seva fixació en objectius d'acord amb unes determinades opcions ideològiques podien difuminar la necessitat d'un manteniment de l'obtenció dels beneficis per assegurar la supervivència a llarg termini de l'organització.

En els anys setanta es començava a plantejar als EUA el conflicte entre el fet d'aconseguir un alt nivell de motivació per a empreses lucratives, i poder alhora assegurar que el seu impacte sobre la societat era consistent amb els interessos globals de la societat on les organitzacions desenvolupaven la seva actuació.

En aquell context es podien plantejar qüestions —i per començar a posar-nos en situació— de l'abast i les múltiples implicacions com les següents:

Era irresponsable l'empresa Dow Chemical de fabricar el napalm emprat a la guerra del Vietnam, tot i ser un producte que sens dubte era financerament rendible per a la companyia?

Eren irresponsables les grans corporacions de la discriminació vers les dones i les minories racials, tal com es feia evident a partir de la seva destacada absència en els corresponents llocs directius?

No cal dir que tots aquests temes es plantejaven en un context social molt concret, i alhora divers, com és el dels EUA, i que a la vella Europa els debats anaven per altres viarany potser en el fons més conformistes —tot i que en algun moment com en el maig parisenc del 68 i en les seves seqüeles es revestissin d'un cert *gauchisme* més intel·lectual que cap altra cosa— i potser també com a fruit d'unes societats menys imbuïdes d'esperit competitiu i, per tant, amb menys mobilitat interclassista.

Cap a mitjan els anys seixanta, una figura ben respectada dins del *management* empresarial com Peter F. Drucker alertava sobre l'existència d'amplis sectors socials que es trobaven descontents amb el nivell de responsabilitat assolit per les corporacions nord-americanes.⁽⁴⁹⁾

Aquest darrer ha estat, a més a més d'un dels gurus més citats en el camp del *management*, un autor que a la seva obra *Managing in a Time of a Great Change* (1995) ha accentuat el repte que les organitzacions tenen en l'assumpció de la seva plena responsabilitat social i que, per tant, s'ha de citar inexcusablement en un tema com el que aquí estem tractant.

Cap a finals dels anys seixanta el debat sobre la responsabilitat social de les empreses es trobava en plena emergència als EUA i debats similars s'iniciarien de forma més tímida a l'Europa continental.

Mentrestant altres plantejaments es trobaven en preparació. El més important probablement —a escala planetària i no solament per a les organitzacions i els seus sistemes comptables— era en aquell moment l'emergent moviment mediambiental, el qual va posar els fonaments del fort moviment posterior de finals dels vuitanta.

Al mateix temps, i en un terreny més polític, el moviment sindical guanyava prerrogatives en el seu pes dins de l'empresa. Per primer cop es planteja si els treballadors tenen uns drets semblants als que tenen els socis. Sobre això més endavant farem l'esment inevitable de l'experiència francesa del balanç social.

En un altre terreny la informació comptable veu com augmenta el seu paper no sols des d'una perspectiva econòmica, sinó també dins del terreny polític. És en aquells moments quan a l'escena internacional el tema de la normalització esdevé objecte de debat. Com a exemple d'això, l'any 1967 la Companies Act al Regne Unit va introduir l'obligació d'informar sobre les donacions amb finalitats benèfiques i les realitzades en favor dels partits polítics.

Tornant a l'altra banda de l'Atlàntic, el robust pragmatisme dels americans va fer que als anys setanta es preocupessin més dels fets que de les institucions. Allà la iniciativa de les reflexions no ha estat encapçalada pels universitaris o els teòrics de les relacions humanes sinó pels responsables de les empreses més conegudes.

La inclinació pels negocis de la cultura americana, primer indici de l'internacionalment conegut com a *american way of life*, es veu qüestionat entre els anys 1966 i 1967. Es produeix un moviment social estès entre estudiants, polítics liberals (en el sentit de *progressista* que aquest qualificatiu té als EUA), periodistes, organitzacions de consumidors i ecologistes. Des del punt de vista d'aquest ampli i divers ventall social, havien estat la política d'industrialització a ultrança, l'explotació exhaustiva dels recursos naturals i la publicitat agressiva duta a terme per la cultura existent dels negocis, les principals responsables de la crisi social que vivia el país, i que adquiria una especial virulència a les grans concentracions urbanes.

⁴⁹ DRUCKER, Peter F. "Is business letting young people down?" A: *Harvard Business Review*, novembre-desembre de 1965, pàg. 54.

L'any 1970 un representant destacat del món financer de Nova York es va veure acorralat i amenaçat violentament a la Harvard Business School pels estudiants que havien d'ocupar en el futur els llocs de màxima responsabilitat a les empreses. La situació contradictòria havia arribat a un punt marcadament crític.

De totes maneres era ben clar que si l'empresa capitalista es veia atacada era més pel seu comportament que no pas per la seva organització o per motius ideològics de tipus polític en el cas dels EUA. En aquell país començava de prendre cos un nou enfocament anomenat *corporate social responsibility* o responsabilitat social de les empreses.

A finals de 1971 la revista *Time Magazine* va dur a terme, a prop dels principals responsables d'empreses nord-americanes, una enquesta sobre el tema de les noves responsabilitats socials. D'aquelles preguntes s'extreien els comentaris següents que reflectim ja traduïts:

"La indústria americana, que és àmpliament responsable dels nostres importants assoliments econòmics, en aquests moments ha de treballar amb una determinació més gran per tal de resoldre els problemes socials que suposen un repte per a la nostra societat. Com a col·lectiu hem de contribuir al canvi de l'ordre social. [...] A hores d'ara sabem que, com a institució social fonamental, el nostre sistema de negocis ha de sentir-se implicat en la resolució de les inadaptacions i punts febles del nostre sistema social ...". I si cap encara amb més contundència: "No hi ha res en els deu manaments de la llei de Déu ni a la Constitució dels Estats Units que garanteixi el nostre sistema social. No hi ha res a la història o a la condició actual de l'home que ens doni garanties sobre l'estabilitat de la nostra moneda o sobre la perennitat del nostre sistema econòmic. Si en algun moment la majoria dels nostres conciutadans arribessin a la conclusió que es trobarien millor sota un altre règim econòmic, acabarà sent el nostre sistema econòmic el que canviarà."

Aquest clima de contestació, en el terreny pràctic, va incitar els responsables d'empreses a actuar. En un país amb una tradició de més puixança del que aquí anomenem societat civil i no tan acostumat a esperar que l'Administració de torn intervingui per treure les castanyes del foc, la iniciativa privada va tirar endavant les iniciatives següents:

- la *Urban Coalition*, de David Rockefeller i de Henry Ford,
- i l'*Alliance of Businessmen* de David Kendall, president aleshores de Coca-Cola.

Es proposaven estudiar les condicions que permetessin una millora en l'ocupació de les minories racials i alhora poder desenvolupar un paper més actiu a l'Administració local de les grans ciutats industrials. Com calia esperar, un cop rebaixats els moments forts de la crisi, els plantejaments de partida van diluir la seva intensitat.

Els criteris tradicionals per a les empreses lucratives han emfasitzat l'assoliment de resultats a curt termini, que a més a més de conflictes amb visions estratègiques de llarg termini, poden comportar contradiccions amb les aspiracions col·lectives de la societat.

El punt de vista tradicional de mesura de l'acompliment ha estat la maximització dels beneficis, almenys fins als anys setanta. Era un conveni generalment admès que l'única responsabilitat social

d'una empresa en un sistema de lliure mercat era la maximització dels beneficis, si això s'assolia l'empresa havia maximitzat la seva contribució a la societat.

L'evolució econòmica general dels anys setanta amb situacions d'inflació i de desocupació dels recursos humans, l'augment de disparitats en la renda i en l'ocupació entre les diferents classes socials, i la sostinguda erosió de la qualitat del medi ambient va portar a l'aparició de crítiques per l'ús exclusiu dels beneficis com un criteri universal per mesurar el grau d'acompliment de les responsabilitats socials de l'empresa.

Els aleshores nous plantejaments és clar que comportaven una necessària ruptura amb la concepció tradicional sobre els objectius empresarials que propugnava com a únic objectiu per a l'empresa el consistent en la maximització del benefici.

2. EL PLANTEJAMENT CLÀSSIC DEL DEBAT SOBRE LA RESPONSABILITAT SOCIAL DE LES ORGANITZACIONS

Tot seguit farem una síntesi d'aquests dos enfocaments, si bé la línia decididament favorable a l'actuació social de les organitzacions no el presentarem en la seva opció més extrema sinó en un enfocament que anomenarem socioeconòmic.

2.1 L'ENFOCAMENT CLÀSSIC

La forma més lapidària de sintetitzar aquest enfocament és la que expressa aquesta afirmació de Milton Friedman: "*a corporation's social responsibility is to make a profit*".⁽⁵⁰⁾

Aquest conegut economista i professor de la Universitat de Chicago s'ha destacat com el defensor principal del punt de vista clàssic pel que fa a la visió de la responsabilitat social de l'empresa.

Va néixer l'any 1912 i ha estat un formador de moltes generacions d'economistes que, amb un to informal, en l'argot econòmic internacional són anomenats com els *Chicago boys*. Ha estat un gran admirador de l'economista austríac i també Premi Nobel d'Economia Friedrich August von Hayek (1899–1992), i ha realitzat importants aportacions en el terreny de la teoria monetària.

En el terreny ideològic ha estat un crític furibund del model keynesià i de la seva aplicació a les polítiques econòmiques de les potències capitalistes després de la Segona Guerra Mundial.

Les seves opcions ideològiques radicalment liberals s'han fet cèlebres en dues obres àmpliament traduïdes i difoses *Libertad de elegir* i *La tiranía del status quo*, escrites ambdues en col·laboració amb la seva esposa Rose. L'any 1976 se li va atorgar el premi Nobel d'Economia. Les seves opcions ideològiques marcadament liberals, que hem comentat abans, fan que s'oposi a un plantejament de la responsabilitat social que no sigui la de maximitzar el benefici.

⁵⁰ FRIEDMAN, M. "The Social Responsibility of Business Is to Increase its Profits". A: *New York Times Magazine*, 13 de setembre de 1970, (reimprès de 1962).

La seva línia argumental es fonamenta d'una banda en la teoria de l'agència —àmpliament difosa en el món acadèmic de la comptabilitat i del *management*. Com ja hem dit anteriorment aquesta teoria considera el directiu com un agent dels accionistes o propietaris i, per tant, són professionals contractats; això vol dir que no són propietaris dels negocis que gestionen ⁽⁵¹⁾. Formen part de la plantilla i són responsables davant dels socis. La seva primera responsabilitat és portar els negocis d'acord amb els interessos d'aquests socis. I, quins són aquests interessos?

Friedman argumentava que respecte dels socis tenien una obligació molt concreta: **obtenir resultats**. Quan els gerents tenen la intenció d'emprar els recursos de l'organització per obtenir algun *bé social*, estan minant el mecanisme de mercat. Si actuen d'aquesta manera, algú haurà d'acabar pagant per aquesta redistribució d'actius. Si les actuacions, segons un enfocament de responsabilitat social, redueixen els beneficis i, per tant, els dividendes, els accionistes són els perdedors. Si els salaris i els beneficis s'han de reduir per finançar actuacions socials, els treballadors són els perdedors. Si els preus s'han d'augmentar per cobrir actuacions socials, els consumidors són els perdedors. Si els increments de preus no són acceptats pel mercat i les vendes cauen, això pot afectar la supervivència de l'organització —i en aquest cas són tots els membres de l'organització els qui resulten perdedors.

D'altra banda, la línia argumental de Friedman es fonamentava en el que es coneix com a teoria de l'efecte impositiu. De manera sintètica aquest enfocament afirmava que quan els mànagers professionals es dedicaven a la consecució d'altres objectius que no fossin els beneficis, de forma implícita s'atorgaven unes funcions de polítics no elegits, pel fet d'estar imposant una forma d'impost per finançar les activitats de responsabilitat social. Ell qüestionava si els gerents de les entitats lucratives tenen la preparació adequada per decidir quines són les preferències socials. Per tant Friedman conclouia que eren els representants polítics democràticament elegits els qui havien de decidir. ⁽⁵²⁾

En el terreny de la microeconomia és on l'argumentació de Friedman és més forta intel·lectualment. Si les actuacions des d'una perspectiva de responsabilitat social s'afegeixen als costos habituals de les organitzacions, aquests costos o bé hauran de repercutir als clients via preus incrementats o bé hauran de ser absorbits pels accionistes a través d'uns menors beneficis. En un mercat amb competència, si l'organització incrementa els preus això comportarà una pèrdua en les vendes, sempre però, que no hi hagi unes opcions socials que estiguin d'acord amb aquestes actuacions de responsabilitat social.

L'enfocament clàssic també argumenta en els termes de les pressions dels fons d'inversió per tal d'aconseguir les més altes rendibilitats. Si les organitzacions amb actuacions de responsabilitat social no poden repercutir les seves actuacions en aquesta línia als clients i els han d'absorbir internament sobre la base d'obtenir uns menors beneficis, es produirà una caiguda en la taxa de rendibilitat d'aquestes organitzacions. Amb el transcurs del temps, els fons d'inversió abandonaran les seves posicions en aquest tipus d'entitats i aniran cap a aquelles que no tenen aquests tipus

⁵¹ Cal no oblidar els anys en què Milton Friedman va escriure les seves aportacions: 1962 i 1970. En aquells moments no era una pràctica tan estesa la retribució dels directius amb accions, o opcions sobre accions, de la mateixa empresa, com una manera d'incentivar-ne la motivació i alhora intentar augmentar-ne la fidelitat.

⁵² L'article següent ofereix una anàlisi detallada de les fonamentacions conceptuals i de les crítiques a l'argumentació de Friedman:

VAQUERO LAFUENTE, María E. "Aproximación a la teoría de la responsabilidad social de la empresa". A: *Técnica Económica*, any LXIII, juliol de 1997, núm. 59, pàg. 30-34.

d'actuacions ja que produiran una rendibilitat més alta en els seus títols. Finalment, com no podia deixar de sortir en una argumentació típicament nord-americana en la qual no pot faltar mai l'enemic exterior, pot ser que totes les empreses del país que incorrin en aquest tipus de costos socials addicionals vegin perillar la seva posició per part dels competidors foranis (⁵³).

Abans de cloure aquest apartat sobre l'autor que probablement ha estat més bel·ligerant vers la responsabilitat social de l'empresa no em puc estar de recollir la síntesi que en fa el professor Josep M. Lozano (ho cito excloent les cites bibliogràfiques, que es poden trobar al text referenciat):

"S'ha assenyalat que l'economicisme de Friedman no és tan sols l'expressió d'una filosofia social inadequada (que pot ser deguda no únicament a una qüestió de ciència econòmica, sinó també a determinats pressupòsits assumits des de determinats contextos culturals); també s'ha posat en relleu que l'atracció del text de Friedman s'ha assolit al preu de desfigurar els mateixos negocis. Aquest és el primer dels seus errors empírics. La seva caracterització dels negocis com una activitat autònoma és simplement falsa empíricament. Les empreses no actuen en un isolament real, totalment desconnectades dels altres àmbits de la vida.[...] Una cosa és el reconeixement que, en el mercat, les empreses no existeixen sense beneficis i, per tant, que ningú no ha demostrat que el benefici no hagi de ser una prioritat empresarial i una altra, ben diferent, és reduir tota la comprensió de l'empresa a una funció maximitzadora de beneficis." (⁵⁴)

Finalment, un altre autor que ha sabut fer evident les limitacions dels plantejaments ideològics de Milton Friedman —i fer-ho podríem dir que des de dins de la respectabilitat generalment acceptada per l'*establishment*— és Peter F. Drucker. Aquest autor uneix a la seva condició de guru en el camp del *management* la de coneixedor del món de les organitzacions no lucratives. Pel seu interès reproduïm la seva crítica als plantejaments de Friedman, així com els seus plantejaments sobre els límits de les actuacions socialment responsables:

“És inútil argumentar, com ho fa Milton Friedman, l'economista i premi Nobel nord-americà, que una empresa només té una única responsabilitat: l'obtenció de resultats. La rendibilitat econòmica és la primera responsabilitat d'una empresa; i encara podem anar més lluny, una empresa que no assoleixi un benefici si més no igual al seu cost del capital és irresponsable i malbarata els recursos esmerçats de la societat. L'obtenció d'una rendibilitat suficient és la base sense la qual una empresa no pot pensar en l'acompliment d'altres responsabilitats, no pot ser una bona contractadora laboral, una bona ciutadana ni un correcte membre de la comunitat local. Però el rendiment econòmic no és l'única responsabilitat d'una empresa, ni tampoc l'assoliment d'un correcte rendiment educatiu és l'única responsabilitat d'una institució educativa, ni la correcta cura dels pacients ho és per al cas d'un hospital. [...]

Sortosament, també sabem, tot i que sigui en línies generals, com cal respondre al problema de la responsabilitat social. Cada organització ha d'assumir la seva plena responsabilitat pel que fa a les conseqüències de la seva activitat sobre els seus

⁵³ Aquesta síntesi de l'enfocament clàssic de Milton Friedman l'he extreta de les obres següents:

FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and Freedom*. Chicago: Edicions de la Universitat de Chicago. 1962.

FRIEDMAN, M. "The Social Responsibility of Business Is to Increase its Profits". A: *New York Times Magazine*, 13 de setembre de 1970, (reeditat d'una edició de 1962), (op. cit.).

⁵⁴ LOZANO, Josep M. *Ètica i empresa*. Barcelona: Edicions Proa, 1997, pàg. 103-104.

treballadors, en l'entorn natural, en els clients o en qualsevol altra persona o cosa afectada. Això és el que entenem per responsabilitat social. Però també sabem que la societat cada cop esperarà més sobretot de les organitzacions més importants, tan si són lucratives com si no ho són, a l'hora de resoldre els principals problemes socials. I aquí és on cal ser vigilant, perquè les bones intencions no sempre són socialment responsables. És irresponsable que una organització accepti —i encara menys que persegueixi— responsabilitats que puguin obstaculitzar la seva capacitat per realitzar la seva tasca i missió primordials, o que la puguin dur a actuar en camps que no li pertocuen.”⁽⁵⁵⁾

He recollit la citació sencera, malgrat la seva extensió, ja que Drucker introdueix al final un dels temes necessaris de debat com és el dels límits a les actuacions socialment responsables per part de les organitzacions.

2.2 L'ENFOCAMENT SOCIOECONÒMIC

Aquest enfocament té en compte els canvis en les expectatives de la societat vers les organitzacions en general i les empreses lucratives en concret. No se les veu com a entitats independents i aïllades, responsables només respecte dels seus socis, sinó que se les veu com a organitzacions amb una responsabilitat més àmplia vers la societat amb la qual s'interrelacionen.

Un autor situat dintre d'aquest enfocament afirmava que "la maximització dels beneficis és la segona prioritat d'una empresa, no la primera. La primera és assegurar la seva supervivència".⁽⁵⁶⁾

L'evolució de la realitat social ha comportat que les empreses actuals no siguin únicament institucions econòmiques. Intenten influir en les esferes del poder polític ja sigui directament o per mitjà d'associacions, amb el que es coneix com a *lobbying* o política de corredors, i es comprometen amb activitats socialment valorades per influir al poder polític en el seu propi benefici. La societat accepta i encoratja aquest fet d'involucrar-se.

Probablement la percepció en el moment que Friedman va fer el seu plantejament sobre la limitació de l'actuació al camp econòmic era diferent de l'actual, però l'evolució d'aquests trenta anys ha estat més en aquesta línia que no en la defensada per l'enfocament clàssic.

De tota aquella situació se'n va derivar un gran nombre d'estudis sobre el *corporate social accounting*, el qual en l'adaptació al cas francès va donar lloc a la línia del balanç social.

⁵⁵ DRUCKER, Peter F. *La gestión en un tiempo de grandes cambios*. Barcelona: Edhasa, 1996, pàg. 82-83.

⁵⁶ GELLERMAN, Saul W. "Why 'Good' Managers Make Bad Ethical Choices". A: *Harvard Business Review*, juliol-agost de 1986, pàg. 89.

3. UNA DE LES PRIMERES PASSES VERS UN SISTEMA D'INFORMACIÓ SOCIAL: EL CORPORATE SOCIAL ACCOUNTING

La línia del *corporate social accounting* va centrar-se en els aspectes d'estudis de comportament (mediambiental, integració de les minories racials, acció sobre els consumidors). En canvi, allò que podia afectar les estructures i l'organització social no eren percebudes com a integrants dels problemes plantejats.

La imprecisió dels temes a tractar i la seva subjectivitat són poca cosa en comparació de la dificultat que presentava l'avaluació en termes quantitius, la qual cosa vol dir al cap i a la fi en dòlars.

En un programa de promoció d'habitatges per al personal de la mateixa companyia, hom pot limitar-se a sumar-ne les despeses directament suportades per l'empresa. L'alternativa anterior no és financerament massa complexa, però com es pot mesurar el grau de satisfacció de les persones que s'han beneficiat del programa?

Encara més, en relació amb quines normes cal establir la comparació: la marcada per la possible legislació vigent, la mitjana de les realitzacions a escala regional o estatal, o respecte d'unes obligacions ideals de caire ideològic o moral?

D'entrada podríem determinar dos objectius possibles a l'hora d'establir una comptabilitat social.

Una primera de caire justificatiu, que permeti a una empresa de fer una exposició a través d'un balanç quantificat dels seus assoliments en aquest àmbit. Un tipus d'informació com aquest en la línia del *bilan social* francès, tindria la seva ubicació natural en un document adjunt als comptes anuals.

D'una banda, pot plantejar-se la comptabilitat social com a una eina útil per a la construcció d'un autèntic pla social. En aquesta línia va aparèixer el gener de 1973 a la *Harvard Business Review* un article titulat "*What is a corporate social audit?*", el qual fou una primera mostra sobre la preocupació en aquesta línia, i en el qual es reconeixia la necessitat d'una auditoria social tot i que es reconeixia que els esquemes proposats en aquells moments encara eren força incomplets.

Posteriorment, l'article de Ramanathan ⁽⁵⁷⁾ fou considerat una contribució seminal a la literatura encara que amb la perspectiva actual podem veure que la contribució va anar més en la línia de desenvolupament del concepte, més que no pas un treball en la línia de la pràctica de la comptabilitat social. A l'article es proposava un conjunt d'objectius i conceptes per a la comptabilitat social, alguns dels quals s'introduïen en les qüestions del medi ambient. Les externalitats que afectaven diferents segments socials eren identificades i mesurades, i s'inclouen en la contribució social de cada període de les empreses individuals. Es desenvolupava el concepte de despeses generals de caire social i es presentava com una compensació vers les maneres tradicionals de mesurar la renda "*social overhead is the measured value of a firm's negative externalities, and social return is the measured value of its positive externalities*" (p. 527).

⁵⁷ RAMANATHAN, Kavasseri V. "Towards A Theory of Corporate Social Accounting". A: *The Accounting Review*, vol. LI, núm. 3, juliol de 1976, pàg. 516-528.

Malauradament, Ramanathan no ha aportat des d'aleshores cap més informació sobre com podrien ser calculats aquests valors.

Com a matèria en procés de formació d'altres disciplines han exercit la seva intensa influència sobre la investigació que es realitzava sobre comptabilitat social. Concretament els primers autors acadèmics provenien del camp del *management*. Per exemple Bowen (1953) (Bowen, H.R. (1953), *Social Responsibilities of the Businessman*, Harper and Row, Nova York, NY.)

Recollint textualment l'opinió dels autors en aquell moment:

"L'ús balder del terme *audit* ha caracteritzat les discussions de les auditories socials de les corporacions i no ha estat sancionat ni pels diccionaris ni per la professió comptable. Una auditoria vol dir una opinió professional independent del que s'audita per part d'algú extern, però no està clar que aquesta opinió independent sigui un pas que encara es trobi lluny en el camí." ⁽⁵⁸⁾

És interessant establir les necessitats que en aquells moments ja es feien sentir (1973) d'emprendre una auditoria social per poder-les contrastar amb les necessitats que hi poden empènyer actualment, i que per descomptat no han de ser plenament coincidents.

4. LA SEMPRES NECESSÀRIA PERSPECTIVA D'EVOLUCIÓ HISTÒRICA

4.1 EL PERÍODE 1971–1980

En aquesta època tenen lloc les aportacions que pretenien enfocar el procés de la comptabilitat i auditoria social (CAS) com si es tractés d'un procés de recollida de costos. L'objectiu era especificar els costos associats amb les activitats anomenades socials, i establir-ne un compte que reflectís les contribucions de les organitzacions. El principal inconvenient d'aquest enfocament era que la suma de costos monetaris esmerçats donava poca informació sobre el valor dels efectes assolits. En una de les valoracions d'aquest mètode s'afirmava: "ja que l'enfocament dels costos monetaris no se centra en la mesura dels beneficis per a l'entitat i als seus associats que les anteriors despeses han comportat i, per tant, proporciona poca informació per al públic." ⁽⁵⁹⁾

⁵⁸ Una qüestió que l'autor de la tesi no pot afrontar ara, i que animaria per tant a algun investigador a emprendre, és sobre l'ampli ús del terme *auditoria* en el llenguatge empresarial actual. Sense pretendre cap relació exhaustiva, gosaria recollir només com a mostrari les classes d'auditories que m'han arribat a l'oïda: auditoria (*tout court*, com a rendició financera de comptes tant individual —qui no recorda el que l'expressió popular ha anomenat com "las cuentas del Gran Capitán"?— com d'una organització o projecte, i que entenc que històricament és l'accepció originària), a partir d'aquí: auditoria de comptes anuals, auditoria interna, de qualitat, de factor humà, de riscos mediambientals, de seguretat i higiene, de *management*, d'informàtica i *and last but not least* social. No està gens malament! Queda per a algú amb ganes d'aprofundir en aquest aspecte de la gestió empresarial, i investigar sobre els motius i les conseqüències d'aquestes àmplies i diverses necessitats auditories. Sobre aquest tema tinc referències de l'obra següent, que estudia el tema: POWER, Michael. *The Audit Explosion*. Londres: Demos. Paper núm. 7, 1994.

⁵⁹ US DEPARTMENT OF COMMERCE. *Corporate Social Reporting in the United States and Western Europe: Report of the Task Force on Corporate Social Performance*. Washington, DC, pàg. 6, 1979.

Malgrat aquesta limitació que comentàvem, la fàcil disponibilitat de les dades financeres que es desprenen dels registres comptables i de gestió ha afavorit el fet que aquesta perspectiva es vagi mantenint al llarg dels anys. Moltes organitzacions informen, per exemple, sobre la quantitat de donacions fetes a entitats o causes benèfiques, i això expressat tant en magnituds absolutes com en magnituds percentuals sobre els beneficis abans d'impostos o benefici brut en alguns casos. Un exemple d'aquests enfocaments és l'anomenat balanç social, que consistiria en un registre dels costos d'aquelles accions més orientades a uns principis d'actuació social que no pas als objectius financers de l'organització.

La comptabilitat social va ser un tema que es va començar a tenir en consideració a principis d'aquesta dècada, però cap a finals de la dècada la crisi econòmica va fer caure aquest tema de l'agenda dels polítics i de les organitzacions —i no va ser fins a la meitat dels noranta quan els temes mediambientals van portar de nou la comptabilitat social a la temàtica viva i concreta de les empreses.

En el terreny acadèmic en aquest període la literatura sobre comptabilitat social i mediambiental (LCSM) es troba encara en hores baixes. Publicacions que avui són considerades bàsiques en el camp acadèmic encara no existien, com es desprèn del breu llistat següent amb els corresponents anys d'aparició:

- ✓ *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (AAAJ, 1988);
- ✓ *Critical Perspectives in Accounting* (CPA, 1990);
- ✓ *Journal of Accounting and Public Policy* (JAPP, 1982)

Una altra publicació a destacar com és ara *Accounting, Organizations and Society* (AOS, 1975), encara que veïés amb bons ulls els plantejaments de la LCSM també s'enfocava vers els problemes de les organitzacions i del comportament humà. Les publicacions punteres no eren accessibles a la LCSM —no sabem si per prejudici ideològic o per manca d'aportacions rellevants— amb l'excepció de l'article de Ramanathan anteriorment citat.

En un altre àmbit, més centrat en les aplicacions pràctiques, aquest període va incloure alguna aplicació pràctica en el món anglosaxó. Es tracta de Social Audit Ltd, una de les iniciatives més conegudes en aquell moment històric encara poc abundant d'aplicacions pràctiques. Aquesta organització va ser fundada el 1971 per Michael Young, un conegut activista que anteriorment havia fundat el Consumer's Association (CA) als EUA.

Aquesta organització es descrivia a si mateixa de la manera següent:

“An independent non-profit-making body concerned with improving government and corporate responsiveness to the public generally” i que definia els seus objectius de la manera següent: “it will be one of our objectives to illustrate the feasibility of progress towards the day when reasonable safeguards for economic democracy will be embodied in law and social audits universal.” (*Social Audit*, núm. 1, 1973, pàg. 3)

El seu treball es va concretar entre els anys 1973–76 en la publicació dels *Social Audit Quarterlies*, que contenia articles sobre la indústria de l'armament, els costos socials de la publicitat i les seves conegudes auditories de companyies com ara Tube Investments Ltd i Avon Rubber Co Ltd. Aquests informes eren documents llargs i detallats i, per tant, de lectura no gaire fàcil. Aquesta organització ha comptat amb figures reconegudes com per exemple Charles Medawar i Ralph Nader, aquest darrer el degà del moviment social de consumidors als EUA i fins i tot candidat a la presidència del govern federal.

La firma Ernst and Ernst va realitzar una sèrie d'anàlisis dels comptes anuals de les companyies incloses en el famós recull *Fortune 500* entre els anys 1972 i 1978 (corresponents als comptes anuals dels exercicis 1971–1977). Cap al final del període anterior el grau d'ocurrència de subministrar informació sobre comptabilitat social era proper al 90% dels casos, però el nombre mitjà de pàgines dedicades al tema només arribava a mitja pàgina d'extensió.

Els típics resultats de molts dels estudis era del tipus *sí* o *no* respecte de l'existència de divulgació d'informació relacionada amb la dimensió social de la comptabilitat, la majoria de les ocasions relacionada amb els treballadors o els productes (Ernst and Ernst, 1972-1978).

Els aspectes mediambientals eren *invisibles* en aquell moment tant per als mànagers com per als comptables, i per a la majoria d'altres observadors; els informes de l'aleshores companyia d'auditoria Ernst i Ernst incloïen tres categories mediambientals d'un total de 27 categories.

Aquestes anàlisis del tipus *sí* o *no* van evolucionar amb el temps per mesurar la quantitat d'informació subministrada (pàgines, línies, paraules, etc.) per àrees concretes, i això també comportava problemes de subjectivitat (amb quin criteri s'establia el que s'havia d'incloure o no com a informació, i els temes connexos de reproducció de fons documentals ja utilitzats). La quantitat d'informació subministrada també s'havia de relacionar amb el grau de divulgació d'informació per part de les organitzacions, condicionat per la dimensió de l'entitat, la seva rendibilitat o el seu recurs als mercats de capitals.

En aquest període hi ha hagut poca activitat en la publicació d'informació, amb l'excepció potser de l'àrea mediambiental, que havia de prendre volada sobretot en el següent període a analitzar.

Pel que fa a la literatura de *management* incloïa oportuns recordatoris sobre la necessitat de les organitzacions d'implicar-se en les qüestions socials. Aquesta àrea encara no es troba present en aquells moments en els estudis universitaris de *management* de caire general i no hi havia disponibles textos introductoris en aquests terrenys.

Una de les fites més rellevants en aquest període és l'estudi dels comptes anuals de 298 empreses de les 500 del *Fortune* que industrial presentaven alguna mena d'informació de *corporate social accounting*. La majoria mostrava informació sobre qüestions mediambientals. En aquest anomenat informe Beresford també es constata la presentació d'informació sobre contractació de persones pertanyents a grups minoritaris, responsabilitat vers els treballadors, activitats d'interès per a la comunitat i mesures de millora de productes. ⁽⁶⁰⁾

⁶⁰ BERESFORD, D. *Compilation of Social Measurement Disclosures in Fortune 500 Annual Reports - 1973*. Ernst & Ernst, 1973.

Els reptes que el *corporate social accounting* comportava van fer centrar l'atenció de les principals institucions d' EUA. El grup d'estudi sobre els objectius dels estats financers ⁽⁶¹⁾ proposava com un objectiu dels estats financers donar informació sobre aquelles activitats de l'empresa que tinguessin més impacte social. Un comitè dels anys 70 de l'aleshores American Institute of Public Accountants va estudiar els problemes de desenvolupar sistemes de mesura per al *corporate social accounting* ⁽⁶²⁾. L'aleshores anomenada National Association of Accountants va constituir un comitè que treballava sobre *Accounting for Corporate Social Performance* i que va publicar el seu informe el febrer de 1974 a la revista *Management Accounting*.

Diversos comitès de l'*American Accounting Association* van treballar sobre l'àmplia àrea de la comptabilitat social ⁽⁶³⁾, i a l'altra banda de l'Atlàntic va obtenir molt de predicament la publicació del *The Corporate Report* (1975) feta per l'*Accounting Standards Steering Committee*.

En aquest document s'intentava establir un programa per al desenvolupament de la comptabilitat que permetés donar resposta a un camp més ampli que el financer estricte, com és el cas dels temes al voltant de la responsabilitat social de les organitzacions.

L'anterior treball va tenir una àmplia repercussió i en l'àmbit espanyol fou recollit a l'obra, que gairebé gosaria qualificar d'enciclopèdica en la seva especialitat, que el professor Tua Pereda va publicar com a ampliació de la seva tesi doctoral. ⁽⁶⁴⁾

El professor Tua Pereda inclou el treball anterior dintre de les construccions del subprograma teleològic, i remarca que en el cas del Regne Unit es recolzen en un concepte netament social de l'empresa. En aquest sentit remarca les diferències vers el *Trueblood Report* (octubre del 73) que havia de fixar les normes i regles que havia de començar a dictar-se per l'aleshores recentment creat Financial Accounting Standards Board (FASB); l'ampliació del contingut de la informació financera es realitza a favor de propietaris, inversors i creditors, suposant que els interessos

⁶¹ AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) Informe del grup d'estudi sobre "Objectives of Financial Statements". American Institute of Certified Public Accountants, octubre 1973.

⁶² AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). *The Measurement of Corporate Social Performance*. Nova York, 1977.

⁶³ AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA), COMITÈ SOBRE EFECTIVITAT DE MESURES NO-FINANCERES. "Report of the Committee on Nonfinancial Measures of Effectiveness". A: *The Accounting Review*. Suplement al volum XLVI. 1971, pàg. 164-211.

AAA, COMITÈ SOBRE MESURES D'EFECTIVITAT DELS PROGRAMES SOCIALS. "Report of the Committee on Measures of Effectiveness for Social Programs". A: *The Accounting Review*. Suplement al volum XLVII. 1972, pàg. 336-396.

AAA, COMITÈ SOBRE EFECTES MEDIAMBIENTALS DEL COMPORTAMENT DE LES ORGANITZACIONS. "Report of the Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior". A: *The Accounting Review*. Suplement al volum XLVIII. 1973, pàg. 73-119.

AAA, COMITÈ SOBRE MESURES DE COSTOS SOCIALS. "Report of the Committee on Measurement of Social Costs". A: *The Accounting Review*. Suplement al volum XLIX. 1974, pàg. 98-113.

AAA, COMITÈ SOBRE COSTOS SOCIALS. "Report of the Committee on Social Costs". A: *The Accounting Review*. Suplement al volum XLX. 1975, pàg. 50-89.

AAA, COMITÈ SOBRE COMPTABILITAT PER A L'ACOMPLIMENT SOCIAL. "Report of the Committee on Accounting for Social Performance". A: *The Accounting Review*. Suplement al volum LI. 1976.

⁶⁴ TUA PEREDA, Jorge. *Principios y normas de Contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1983.

d'aquests agents coincideixen bàsicament amb la resta dels grups d'usuaris. La regulació britànica, en canvi, parteix de la premissa de negar la coincidència entre necessitats convergents d'informació a l'empresa.

A. *ELS PRINCIPIS BÀSICS DE THE CORPORATE REPORT (1975)*

El concepte d'entitat econòmica en l'informe era àmplia i s'hi incloïa qualsevol tipus d'organització lucrativa i no lucrativa, privada o pública. El concepte de contracte d'agència feia que l'agent fos responsable no només pels recursos confiats, sinó també de la subsistència present i futura dels seus empleats.

El concepte d'usuari era ampli i incloïa fins al públic en general i les associacions de consumidors, i aquest mateix fet li feia plantejar que no semblava raonable esperar que totes les necessitats dels usuaris poguessin cobrir-se amb uns estats financers de propòsit general.

El professor Tua Pereda conclou que la visió dels autors del *The Corporate Report* era eminentment social, i l'expressa a l'apartat que dedica sobre el judici global:

"Nótese que el *Corporate Report* maneja, como se hace notar en sus páginas, una visión amplia de la información financiera, que poco tiene que ver con la información contable tradicional: diríase que entre el concepto de contabilidad clásica y el que subyace en el *Trueblood* y en el *Coporate Report*, existen claras diferencias que incluso son notables entre estos dos últimos documentos, aun cuando sigan una línea similar en pos de la determinación del punto de utilidad máxima de la información financiera, de acuerdo con las necesidades de los usuarios. La medición del resultado y de la situación patrimonial, como concepto básico de la contabilidad, se complementa en el *Trueblood* con datos adicionales, que permiten que esas mediciones sean más útiles a inversores y acreedores; en cambio, en el *Coporate Report* parece que estos conceptos ocupan un lugar menos preponderante, no tanto por el olvido o renuncia a su importancia, sino *por el rango al que se eleva la información complementaria*, cuya trascendencia deriva del equiparamiento y similar trato con el que se contemplan los diferentes grupos de usuarios. El *Coporate Report* responde, en consecuencia, a una versión eminentemente social del postulado de entidad contable y puede considerarse un claro exponente de las tendencias actuales, incluso futuras, por las que discurre la regulación y, en consecuencia, el concepto de contabilidad."⁽⁶⁵⁾

Com a mostra d'aquesta amplitud de mires resumim al quadre de la pàgina següent els usuaris de la informació comptable i els documents requerits a la informació complementària segons l'informe:

⁶⁵ TUA PEREDA, Jorge, op. cit., pàg. 809.

Quadre 3. *The Corporate Report* (1975).**Grups d'usuaris:**

- Socis.
- Creditors.
- Treballadors.
- Analistes i assessors.
- Usuaris vinculats per raons comercials.
- Autoritats governamentals locals i estatals.
- Públic en sentit ampli.

Documents complementaris als tradicionals de caire financer:

- Estat de valor afegit.
- Estat d'ocupació.
- Estat de transaccions monetàries amb el govern.
- Estat de transaccions en moneda estrangera.
- Estat de perspectives de futur.
- Estat d'objectius de l'empresa.

Malgrat l'anterior conjunt d'estudis i publicacions respecte del *corporate social accounting*, el progrés va ser lent i poc continuat.

Només subratlarem per al cas que ens ocupa del *Corporate Report*, que la reacció de dos organismes britànics prou rellevants com l'Stock Exchange i la Confederation of British Industry (CBI) fou d'un rebuig clar.

En concret la CBI va publicar un informe on es reconeixia un dret dels interessats —podríem dir-ne *stakeholders*— en general a sol·licitar informació a l'empresa, però es qüestionava obertament l'obligació a subministrar-la per imperatiu normatiu. Posteriorment, l'arribada el 1979 del primer govern de Margaret Thatcher (n. 1925) —i que es va mantenir amb reeleccions successives fins a 1990— va comportar, com calia esperar per la seva posició ideològica d'un liberalisme extremat, un refredament de qualsevol intent d'aplicació de normes que intentessin d'augmentar la rendició de comptes de les empreses britàniques.

Com a mostra de l'escàs seguiment pràctic de les recomanacions de *The Corporate Report* indicarem que un estudi del ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) realitzat l'any 1979 va posar de manifest que de 300 companyies analitzades només tretze incloïen alguna mena d'informació de comptabilitat social.

En resum, el període 1971-1980 no es va caracteritzar per una gran preocupació, ni per part dels acadèmics de la comptabilitat ni dels polítics, pels temes del medi ambient i, en canvi, els qui s'ocupaven de temes socials enfocaven temes que afectaven treballadors i productes.

Hi va haver un cert nombre de declaracions normatives i/o models que incloïen tècniques per mesurar i valorar la divulgació d'informació sobre externalitats i l'impacte mediambiental.

4.2 EL PERÍODE 1981–1990

Aquest segon període va estar marcat per la seva complexitat i es pot dividir en dues fases. La primera part de la dècada va donar pas a una major sofisticació dintre de la comptabilitat social, i en una segona part aparegué una clara orientació vers els temes mediambientals. També com a diferència respecte de l'altre període s'ha de remarcar un major interès en el camp formatiu per aquests temes.

En aquest període els intents per fer models normatius gairebé desapareixen, excepte pel que fa a les qüestions mediambientals.

L'augment de la quantitat va portar, com calia esperar, un augment de les crítiques pel que fa als continguts dels informes de comptabilitat social. Les crítiques es referien als fets següents:

- ◆ Massa contingut estrictament descriptiu.
- ◆ Manca de referències a aspectes normatius.
- ◆ Manca de marcs de referència teòrica.
- ◆ Orientació descaradament propagandística de millora de la imatge.
- ◆ No posada en qüestió de l'existent *status quo* social. ⁽⁶⁶⁾

En aquest període es plantegen dues àrees de debat filosòfic sobre els esquemes a aplicar a l'anàlisi de la comptabilitat social.

Un primer enfocament proposava limitar l'abast d'implicació dels comptables en aquesta àrea. ⁽⁶⁷⁾

⁶⁶ Burke, R.C. *Decision Making in Complex Times: The Contribution of a Social Accounting Information System*, Societat de *Management Accountants* de Canadà, 1984, Toronto.

Wiseman, J.W. "An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports". A: *Accounting, Organizations and Society*, vol. 7, 1982, núm. 1, pàg. 53-63.

⁶⁷ Benston, G.J. "Accounting and corporate accountability". A: *Accounting, Organizations and Society*, vol. 7, 1982, núm. 2, pàg. 87-105.

Benston, G.J. "An analysis of the role of accounting standards for enhancing corporate governance and social responsibility". A: *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 1, 1982, núm. 1, pàg. 5-17.

Benston, G.J. "Rejoinder to 'Accounting and corporate accountability: an extended comment'". A: *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, 1984, núm. 3/4, pàg. 417-419.

Schreuder, H. and Ramanathan, K.V. "Accounting and corporate accountability: an extended comment". A: *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, 1984, núm. 3/4, pàg. 409-15.

Una altra àrea mirava d'obrir-se cap a altres perspectives i prenia conceptes com els de contracte social i la legitimitat de les organitzacions per tal de justificar el desenvolupament que experimentava la comptabilitat adreçada sobretot a usuaris no tradicionals. ⁽⁶⁸⁾

Un tema recurrent en la literatura comptable és l'estudi dels efectes sobre el medi ambient de les decisions de gestió a curt termini, realitzades amb el suport de la informació financera tradicional, que no té en compte l'efecte sobre les externalitats.

Les externalitats són uns certs tipus d'interdependències que es donen entre els agents econòmics. Concretament existeix una externalitat quan alguna de les variables que afecten la utilitat o el benefici de l'agent que pren les decisions es troben sota el control d'un altre agent decisor. Per exemple, una explotació agrària situada aigües avall d'una fàbrica paperera que verteix residus tòxics a l'aigua del riu es trobarà que el rendiment dels seus conreus dependrà de les decisions que prenguin els responsables de la paperera sobre el nivell de producció, la combinació de factors i la quantitat de residus abocats al riu. És obvi que en aquest cas parlarem d'una externalitat perjudicial.

En altres casos, els agents afectats per l'agent extern són molt més nombrosos, i la internalització del cost de cada afectat és molt més difícil de precisar. L'exemple més significatiu d'aquest cas és el de la contaminació mediambiental. Aquí l'externalitat prové de variables afectades per agents que no tenen cap motiu a priori per prendre en consideració l'efecte que la seva decisió genera.

En un sistema d'economia de mercat on les relacions es canalitzen a través dels preus, no hi ha raó perquè els agents que actuen en el seu propi interès tinguin sempre en compte els efectes que les seves accions ocasionen sobre altres agents.

L'anàlisi de les externalitats es troba ja en les primeres aportacions acadèmiques a la comptabilitat social (Ramanathan, 1976). En aquest moment només subratllarem que l'evolució posterior no ha incorporat aquesta línia dintre de l'àmbit de la comptabilitat social i que, en canvi els qui han proposat un treball en aquesta línia han anat més lluny, i han plantejat que les autèntiques externalitats són les que quedarien incloses dins de la sostenibilitat que pot incloure una anàlisi en termes socials (ecojustícia) i en termes mediambientals (ecoeficiència). ⁽⁶⁹⁾

La legislació relacionada amb la protecció del medi ambient ha tingut repercussió durant aquest període en el desenvolupament de les auditories mediambientals. L'exemple legislatiu més ambiciós durant aquest període va tenir lloc als EUA i intentava determinar les responsabilitats

⁶⁸ Donaldson, T. *Corporate Morality*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Richardson, A.J. "Symbolic and substantive legitimation in professional practice", A: *Canadian Journal of Sociology*, vol. 10, 1985, núm. 2, pàg. 139-52.

Richardson, A.J. "Accounting as a legitimating institution". A: *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, 1987, núm. 4, pàg. 341-55.

Richardson, A.J. i Dowling, J.B. "An integrative theory of organisational legitimation". A: *Scandinavian Journal of Management Studies*, 1986, pàg. 91-109.

⁶⁹ Vegeu una breu exposició del tema a: GRAY, Rob; OWEN, Dave i ADAMS, Carol. *Accounting & Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Hertfordshire: Prentice Hall, 1996, pàg. 61-62.

financeres involucrades a l'hora de reclamar per la contaminació del sòl, i va ser coneguda aquesta normativa amb el nom de *Comprehensive Environmental Response Compensation and Liability Act* (CERCLA), la qual es va veure reforçada pel *Superfund Amendment and Reauthorization Act* (SARA) de 1986.

Aquesta normativa fou un esforç per obligar els usuaris del sòl a depurar els llocs on duguessin a terme les seves activitats, fins i tot en el cas que no haguessin estat directament responsables de la contaminació. En aquest darrer cas l'actual propietari podia recuperar els costos reclamant als anteriors propietaris que haguessin estat responsables de la contaminació, i en el cas que no fos possible podia adreçar-se a un *superfons* constituït per les empreses industrials. Aquest exemple legislatiu concret ha tingut influència sobre altres països com el Canadà i el Regne Unit.

La raó evident de la normativa anterior és que bona part de la terra que s'hagi vist involucrada en activitats industrials pot contaminar-se per l'efecte del vessament, abocament o emmagatzematge de substàncies tòxiques, des d'olis residuals fins a productes químics altament perjudicials. S'ha anat produint un reconeixement que aquest tipus de contaminació té un impacte important en els hàbitats naturals, freqüentment poden afectar els aqüífers i repercutir sobre la qualitat de vida; d'aquí els intents decidits de procedir a la neteja d'aquests sòls i regular unes actuacions que impliquen uns costos importants.

4.3 EL PERÍODE 1991–1995

En aquest període es produeix el gran avenç dels temes mediambientals. Bona prova d'això és el concepte de sostenibilitat, que es pot considerar un d'aquells conceptes del qual tothom vol presumir, ja siguin les organitzacions més diverses fins als polítics de tots els colors en les seves campanyes. Com s'esdevé en molts conceptes d'ús altament inflacionari, podríem dir que hi ha una relació directament proporcional entre la freqüència d'utilització i la diversitat de significats precisos que s'amaguen al darrere d'una mateixa denominació.

L'origen comunament acceptat del terme es troba a l'informe Brundtland elaborat per la Comissió de les Nacions Unides per a la Cooperació i el Desenvolupament.

Posteriorment la Cimera de la Terra de Rio de Janeiro (1992) —oficialment anomenada *UN Conference on Environment and Development*— i l'elaboració de l'Agenda 21 va arribar a la concreció d'una crida a les organitzacions, sobretot multinacionals, òbviament no coercitiva, per a l'elaboració d'informes mediambientals i l'establiment de codis de conducta.

Com a conseqüència d'un estat d'opinió que arrenca del que acabem de referir s'arriba a constituir el *World Business Council for Sustainable Development* (1992), que agrupa 120 companyies internacionals i promou la implantació de polítiques mediambientalment sostenibles i acceptables per aquest tipus de grans companyies multinacionals.

Aquest període també ve marcat per l'abandonament de les qüestions socials en favor dels temes mediambientals.

Des del punt de vista acadèmic el concepte de sostenibilitat es pot veure amb una certa suspicàcia, com un dels molts casos en els quals el llop es revesteix amb la pell del xai.

Primerament, tot i que el concepte de sostenibilitat es limita a l'àmbit mediambiental, té unes evidents connotacions d'organització social i de distribució del poder dins de les societats.

Una àrea que ha estat darrerament promocionada és la de la consultoria mediambiental, ja sigui per convenciment o obligació normativa per a les entitats. Com a mostra d'això presentarem l'activitat i les aportacions d'una organització anomenada *SustainAbility*. Va ser fundada el 1987 i està enfocada a l'assessoria empresarial d'aquelles organitzacions que volen incorporar a les seves actuacions la marca de la sostenibilitat.

L'aportació conceptual més coneguda d'aquesta firma és la que es coneix com a *The Triple Bottom Line*. Aquesta triplicitat s'entén pel que fa als àmbits de la responsabilitat social, la no-agressivitat mediambiental i la sempre necessària viabilitat econòmica. *SustainAbility* ha arribat, a partir de la seva praxi, a la conclusió que cap comunitat local, i de forma particular si es troba en un elevat nivell de pobresa material, no es comprometrà en principi amb cap actuació mediambientalment sostenible si no creu que els aspectes socials i de rendibilitat econòmica també són garantits.

Entre les companyies multinacionals que de moment reflecteixen les aportacions d'aquesta firma de consultoria es troben GrandMet (Diageo) i BP (British Petroleum).

Una línia particularment prometedora d'aquesta entitat és l'aplicació de la sostenibilitat en el context del govern de les entitats (*corporate governance*) i en el funcionament dels mercats financers.

Una altra línia amb futur, que es comença a insinuar en aquest període, és la que veu el desenvolupament de la comptabilitat i l'auditoria social com a formant part d'un procés de compromís amb la qualitat en línia amb el que es coneix com a TQM (*Total Quality Management*). Aquesta línia la considero particularment prometedora, com més endavant ja comentaré, perquè ja compta amb precedents en els premis Malcolm Baldrige. A les edicions corresponents d'aquests premis corresponents als anys 1995 i 1996 els criteris anomenats en l'específica terminologia nord-americana *Public Responsibility and Corporate Citizenship* puntuaven vint punts sobre un total de 1.000. A l'edició corresponent a l'any 1999 la ponderació ja era de 40 sobre 1.000.

Una altra mostra que va en la mateixa línia és el model de qualitat de l'*European Foundation for Quality Management*. Dintre dels vuit conceptes fonamentals per a l'excel·lència inclouen els següents:

- ✓ *Results Orientation*
- ✓ *Customer Focus*
- ✓ *Leadership & Constancy of Purpose*
- ✓ *Management by Processes & Facts*

- ✓ *People Development & Involvement*
- ✓ *Continous Learning, Innovation & Improvement*
- ✓ *Partnership Development*
- ✓ *Public Responsibility*

És precisament aquest darrer fonament el que cauria de ple dins l'àmbit de la comptabilitat social.

4.4 EL PERÍODE 1996–2001

En aquest període comencen a produir-se casos concrets de companyies que operen en sectors de producció amb forta presència de mà d'obra —tèxtil i articles esportius, per exemple— que han hagut de fer front a campanyes de grups de pressió i ONG pel que fa a les condicions laborals amb què operaven en països sotsdesenvolupats.

El primer intent en aquesta línia va ser el de la norma SA-8000 promoguda per l'agència acreditadora *Council on Economic Priorities*, organització no lucrativa afincada a Nova York i que té per objectiu proporcionar —als consumidors i inversors— informació sobre la responsabilitat social i mediambiental de les empreses, de la qual parlarem més endavant.

Una altra norma —amb vocació més àmplia en aquest cas— és la norma AA1000, que s'ha aprofitat del treball pioner de la *New Economics Foundation*, i que demanarà una anàlisi molt més detallada en l'apartat corresponent que li dedicarem.

En aquest moment, i després de més de vint-i-cinc anys d'evolució, podem constatar l'important volum de producció científica en el camp de la comptabilitat social i mediambiental.

Aquestes contribucions s'han concretat des de les aportacions més en sintonia dins d'una certa ortodòxia de tipus no rupturista —per exemple en el cas de les regulacions legals del balanç social com en el cas belga—, fins a les aportacions menys convencionals recollides a les pàgines de revistes com ara *Accounting Auditing and Accountability Journal*, *Accounting Forum*, *Accounting Organizations and Society* i, més recentment, *Critical Perspectives on Accounting* i *Advances in Public Interest Accounting*.

Es produeix algun intent en l'àmbit acadèmic de plasmar alguna iniciativa pel que fa als recursos humans —l'àmbit tradicionalment més clàssic dins de la comptabilitat social—, com és el cas de la publicació titulada *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, promoguda pel *Personnel Economics Institute* de la *School of Business*, de la Universitat d'Estocolm. Aquesta publicació va aparèixer l'any 1996, tot i que l'institut que la promovia es va constituir l'any 1980.

4.5 CONCLUSIONS DE L'EVOLUCIÓ

Hi ha hagut intents per modificar la tradició informativa de la comptabilitat financera i poder trobar mesures financeres per a noves realitats d'estudi, i una altra línia que ha pres un camp d'anàlisi més ampli que pretenia arribar a l'elaboració d'indicadors no financers.

Amb la perspectiva del pas del temps, podem veure com la majoria d'aquests models han estat substituïts per enfocaments basats en regulacions i estàndards d'actuació, així com millores en el *reporting*, fent servir tot sovint indicadors no financers.

En observar tot aquest procés, i com a conclusió d'aquest panorama evolutiu, podríem plantejar-nos per quin motiu la comptabilitat social no acaba de trobar el seu lloc en el conjunt de coneixements generalment establerts dins del camp de la gestió d'empreses, com sens dubte han assolit moltes de les conegudes i difoses especialitzacions del coneixement comptable.

Respecte d'això podríem presentar almenys dos factors explicatius:

- El vigent paradigma normatiu/deductiu, que Belkaoui anomena paradigma antropològic/inductiu, a escala acadèmica i professional des d'on es formulen els principis de comptabilitat generalment admesos (PCGA) com a pràctiques generalment acceptades, no ha considerat una qüestió prioritària els temes socials i mediambientals. Aquesta marcada tendència només s'ha vist alterada per alguna iniciativa molt concreta i localitzada com per exemple en el cas de la *National Association of Accountants*, que va constituir un comitè que va treballar sobre *Accounting for Corporate Social Performance* i que va publicar el seu informe el febrer de 1974 a la revista *Management Accounting*, tal com hem dit en pàgines anteriors.
- El fenomen de la comptabilitat social i mediambiental es troba en una fase de limitades aplicacions empíriques i tot just s'anuncien intents per avaluar —en forma de rànquing, i amb alguna tímida incorporació d'indicadors que permetin un cert *benchmarking* o referenciació comparativa— les línies empíriques que ja compten amb una mínima consolidació que permet considerar-les com a experiències no només ocasionals, per altra banda força habituals en aquest camp. Aquest panorama fa que les eines avaluadores i generalitzadores encara presentin un camí força incipient i lluny de poder-les aplicar amb caràcter general.

5. LA DIVERSITAT DE CONCEPCIONS AL VOLTANT DE LA RESPONSABILITAT SOCIAL DE L'EMPRESA

En aquest moment encara introductorï només pretenem fer evident la diversitat d'aproximacions sobre un concepte ampli i genèric com és el de la responsabilitat social de les organitzacions, i deixem per més endavant el fort component ideològic que tot sovint queda com a substrat.

La perspectiva més adequada per visualitzar la responsabilitat social de l'empresa és la que permet veure-la sota la forma d'uns cercles concèntrics que van ampliant el nombre d'afectats per l'actuació empresarial que cal tenir en compte, ja que de partida el significat del concepte té una indubtable diversitat d'aproximacions. ⁽⁷⁰⁾

El primer nivell d'aquests cercles concèntrics és el que correspondria als agents amb els quals la companyia interactua de manera que queda recollida a la informació financera dels comptes anuals. Estaria format pels clàssics destinataris d'aquest tipus d'informació: socis, tercers, treballadors, administracions públiques i entitats financeres, entre altres. Alguns d'aquests col·lectius —per exemple, les administracions públiques en els seus diferents àmbits— poden requerir nivells d'informació que no es vegin satisfets amb tan sols la informació inclosa als comptes anuals.

El segon nivell d'aquests cercles inclou les interrelacions de l'organització amb aquells agents que poden coincidir amb alguns dels del primer nivell, però en aquest cas la interactuació va més enllà de la que pot quedar recollida en la informació financera. Per exemple els clients, però pel que fa al seguiment de les seves preferències i les relacions de fidelització que s'hi poden establir; els treballadors i el seu grau de satisfacció i benestar dins de l'organització; els grups de pressió que poden anar des de les associacions de consumidors fins a les ONG. Sobre aquests col·lectius és on s'ha centrat l'anàlisi dels *stakeholders* emprat en el *management* i en la planificació estratègica de les entitats.

Finalment, el tercer nivell d'interactuacions seria aquell que representaria la interactuació entre l'organització i el seu entorn social, cultural i mediambiental, però des d'una perspectiva de sistemes oberts en interrelació. En aquest nivell ja no s'identifiquen agents o col·lectius interactuants, sinó que s'assumeix una perspectiva que es trobaria propera a la teoria general dels sistemes oberts. Un exemple concret d'aquest nivell d'interactuació és el que ha posat en evidència el debat de la sostenibilitat pel que fa al comportament —sostenible o no— de les organitzacions.

Podríem dir que hi ha dues grans orientacions pel que fa a plantejar la necessitat de la responsabilitat social de l'empresa:

- ✓ **Via negativa.** Que afirma la responsabilitat social de l'empresa fonamentalment a partir de la negació que s'hagi de moure només per criteris econòmics.

⁷⁰ El terme no significa la mateixa cosa per a tothom. Per a uns remet a la idea de responsabilitat legal, per a altres significa comportament socialment responsable en un sentit ètic; encara que per a uns altres el significat que transmet és el de *responsable vers* en sentit causal; alguns simplement el fan equivalent a *contribucions caritatives*; molts dels qui l'adopten el veuen simplement com un sinònim de legitimitat; uns quants el veuen com una mena de deure fiduciari. Fins i tot els antònims *socialment irresponsable* i *no responsable* tenen múltiples interpretacions.

- ✓ **Via positiva.** Que afirma el contingut positiu de la responsabilitat social de l'empresa tot distingint entre responsabilitat social de l'empresa (*social responsibility*, en anglès) i responsivitat social de l'empresa (*social responsiveness*, en anglès).

La via negativa d'afirmació de la responsabilitat social de l'empresa es caracteritza per negar que l'empresa es pugui reduir a una mera funció econòmica de maximització dels beneficis. De fet, és la forma que pren molt sovint l'oposició polèmica als enfocaments de Milton Friedman, i per això també es pot considerar una transició entre aquests enfocaments i els que són propis de la responsabilitat social de l'empresa. Planteja, per tant, que és imprescindible atendre també contextualitzadament el que l'empresa fa i com ho fa i, consegüentment, proposa una visió més àmplia i complexa de l'empresa com a institució i adopta una perspectiva específicament organitzativa. Però això no vol dir que, des d'aquesta perspectiva, el seu discurs sobre la responsabilitat social de l'empresa no vagi molt més enllà de l'afirmació i la justificació de la seva necessitat.

Es tracta, doncs, d'adoptar una perspectiva estrictament organitzativa no limitada a la que poden tenir els propietaris o accionistes (perspectiva que, en darrer terme, sols és la cara interna d'un enfocament que només està preocupat pel manteniment d'una determinada interpretació de l'economia de mercat). Això, evidentment, no vol dir menystenir ni abandonar l'exigència de rendibilitat lligada als criteris d'eficàcia i d'eficiència (cosa, altrament, necessària si hom vol sobreviure en el mercat), però sí que comporta tant el fet de no limitar-s'hi com el fet de preguntar-se com s'assoleix aquesta rendibilitat i amb quin cost social, i no tan sols financer.

El que caracteritza els intents d'explicació conceptual de la responsabilitat social de l'empresa és justament superar la unidimensionalitat de la rendibilitat i de l'economicisme i d'anar bastint una comprensió de l'empresa que expliqui la seva complexitat i tingui en compte tots els factors que hi conflueixen des d'una perspectiva organitzativa. Aleshores és quan es planteja que l'empresa no és una institució o organització neutra i, per tant, independent de l'estructura de la societat. Ningú no pot negar a l'empresa, a més de la seva dimensió sociotècnica, una seriosa influència en el model de societat en el qual vol viure i desenvolupar-se. Les diverses conceptualitzacions de la responsabilitat social de l'empresa no són altra cosa que l'explicitació més sistemàtica d'aquesta no-neutralitat en termes positius i integrats, i no una mena d'afegit optatiu.

Quan es planteja la qüestió de la responsabilitat social de l'empresa en aquests termes hi ha dues preguntes clau:

Han de tenir les empreses responsabilitat social?; si és així, quanta i de quina mena?

Les respostes en positiu a aquesta pregunta s'han confegit a partir de la distinció, que anteriorment hem referenciat, entre responsabilitat social de l'empresa i responsivitat social de l'empresa.

La responsabilitat social de l'empresa es refereix primàriament a assolir resultats amb decisions organitzatives sobre qüestions o problemes específics que (sota algun estàndard normatiu) tenen efectes positius més que no pas negatius sobre els *stakeholders* ⁽⁷¹⁾ empresarials pertinents. La correcció normativa dels productes de l'acció empresarial ha estat el centre de la responsabilitat

⁷¹ Sobre aquest concepte, la seva problemàtica traducció i el paper que juga no només a la comptabilitat social sinó a les teories sobre el *management* vegeu la part següent de la tesi.

social de l'empresa. Des d'aquesta perspectiva l'objectiu fonamental és discernir les expectatives i les demandes socials de tota mena que s'adrecen a l'empresa, que l'afecten i que comporten modificacions en els productes de l'acció empresarial. Per tant, la responsabilitat social implica portar la conducta empresarial a un àmbit on sigui congruent amb les normes, els valors i les expectatives socials que prevalguin. És simplement donar un pas abans que les noves expectatives socials siguin codificades en els requeriments legals. Mitjançant l'adaptació feta abans que no sigui obligada legalment, les empreses poden ser més flexibles en les seves pautes de resposta, assolir més congruència amb les normes socials i, per tant, legitimitat a un cost institucional i social baix.

En canvi, la responsivitat social de l'empresa es refereix principalment al desenvolupament de processos organitzatius de presa de decisions per mitjà de les quals, d'acord amb les limitacions d'informació incompleta i imperfecta, els qui prenen les decisions col·lectivament anticipen, responen i gestionen totes les ramificacions de les polítiques i pràctiques organitzatives. El concepte, segons això, està decididament orientat a processos. La responsivitat social de l'empresa ha impulsat les empreses a deixar-se de preguntes filosòfiques sobre la responsabilitat social i a concentrar-se en la manera de respondre efectivament a les demandes de l'entorn. Una manera de fer-ho és desenvolupant les diverses eines de resposta social i integrant els factors socials en la planificació estratègica, una altra és incrementant la implicació de l'empresa en els afers públics.

Des d'aquesta perspectiva, l'objectiu fonamental és el desenvolupament de processos a fi de determinar i avaluar la capacitat de la companyia per anticipar, respondre i gestionar les qüestions i els problemes que sorgeixen davant les diverses exigències i expectatives dels *stakeholders* interns i externs. La qüestió, en termes de responsivitat social, no és com les empreses haurien de respondre a les pressions socials, sinó quin hauria de ser el seu paper en un sistema social dinàmic. Aquí s'espera que l'empresa s'avanci als canvis que probablement tinguin lloc en el futur.

Des d'aquesta perspectiva la conducta empresarial és un fenomen de tres nivells basat en el canvi de la noció de legitimitat, cada cop de més abast. La legitimació inclou no tan sols les diverses classes d'activitats empresarials, sinó també el procés intern de preses de decisió, la percepció de l'entorn exterior, la modificació d'aquest entorn —físic, social i polític— per fer-lo més receptiu a les activitats empresarials i la forma de donar compte a les altres institucions socials del sistema. La conducta empresarial així determinada es pot definir com una obligació social, responsabilitat social o responsivitat social. A continuació reproduïm una síntesi esquemàtica de les tres expectatives on es mostra aquest procés evolutiu.

Taula 1. Comparativa de les tres perspectives ⁽⁷²⁾

DIMENSIÓ	1. OBLIGACIÓ SOCIAL	2. RESPONSABILITAT SOCIAL	3. RESPONSIVITAT SOCIAL
Recerca de legitimitat	Criteri econòmic i complir les lleis	Accepta més criteris de mesura i avaluació	Es veu des de la perspectiva del sistema social
Normes ètiques	Els negocis són neutrals; la moral és un afer privat	Les normes es defineixen en termes comunitaris	Hi ha criteris ètics més enllà dels que prevalen de fet
Forma de donar compte	Només als accionistes	Inclouen els grups afectats	Voluntat d'anar fins als no afectats directament
Estratègia	Adaptació defensiva i explotadora; màxima externalització	Adaptació reactiva	Adaptació proactiva
Resposta a pressions socials	Reacciona atacant, criticant o fent relacions públiques	Accepta responsabilitats i es remet a les normes existents	Dialoga amb els grups exteriors
Amb relació als governs	Es resisteix a la regulació	Coopera per millorar els nivells del sector	Relació oberta i crítica si cal
Activitats polítiques	Manteniment de l' <i>status quo</i> ; les pressions en secret	Coopera amb altres grups per al canvi legislatiu; menys secret	Coopera amb el legislatiu en el que pot; promou l'honestedat pública
Filantropia	Només quan beneficia clarament	Contribueix a causes sense polèmica	A més, coopera amb grups de tota mena quan creu que ho necessiten

⁷² LOZANO, Josep M. *Ètica i empresa*. Barcelona: Edicions Proa, 1997, pàg.120.

6. L'ENFOCAMENT DEL *CORPORATE SOCIAL REPORTING* (CSR) SEGONS EL CENTER FOR SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING RESEARCH (CSEAR)

Aquest centre és el capdavanter a escala acadèmica i europea —i amb una major influència a l'àrea de cultura anglosaxona— sobre els temes de comptabilitat social i mediambiental. Constitueix, de fet, una xarxa de grups de persones estesos en uns vint països i que es troben implicats en la docència, la investigació i la pràctica d'aquestes àrees. Es troba incardinat a la Universitat de Glasgow, a Escòcia.

Rob Gray, director d'aquest centre d'investigació, definia l'any 1987 el CSR de la manera següent:

“[...] el procés de comunicar els efectes socials i mediambientals de les accions econòmiques de les organitzacions sobre els interessos dels grups de la societat i sobre tota ella en sentit ampli. Parlant amb propietat, inclou l'extensió de la rendició de comptes de les organitzacions més enllà del tradicional paper de subministrar només informació financera als propietaris del capital. Aquesta perspectiva més àmplia parteix de la base que les empreses tenen unes responsabilitats més àmplies que la de només fer diners per als seus accionistes.”

A partir d'aquí tocava mirar de delimitar els continguts del CSR, i més quan fem front a un fenomen només parcialment regulat i sobre el qual es produeixen variacions molt significatives d'un país a un altre, ja que de fet pot ser objecte de la seva atenció qualsevol àrea d'activitat de l'organització. Tot seguit reflectim aquesta amplitud a la taula de la pàgina següent:

Taula 2. Alguns aspectes del *corporate social reporting* (CSR)

Tema	Públic destinatari	Contingut	Motivació	Veracitat
<ul style="list-style-type: none"> • Accionistes • Inversions • Treballadors • Consumidors • Comunitat local • Medi ambient • Política general • Impacte global • Ètica i normes • Governos nacionals i locals • Relacions amb altres països 	<ul style="list-style-type: none"> • Accionistes • Mercats i intermediaris financers • Treballadors • <i>Management</i> • Sindicats • Treballadors potencials • Comunitats locals • Grups de pressió • Mitjans informatius • Governos estatals • Autoritats reguladores • Competidors • Organitzacions del mateix sector • Consumidors • Proveïdors • Societat en general 	<ul style="list-style-type: none"> • Declaració narrativa d'intencions • Comparacions entre objectius i assoliments reals • Despeses compromeses i valoració de possibles passius 	<ul style="list-style-type: none"> • Ètica • Encàrrec individual • Rendició de comptes • Legal • Codi de pràctiques • Avançament a una futura regulació • Màrqueting • Imatge pública • Defensa • Distracció de l'atenció • Influir en les percepcions • Resposta a pressions • Posar-se a l'alçada dels competidors • Desig d'innovació • Compromís assolit prèviament • Inversors ètics • Vèncer rumors de secretisme • Mantenir una posició preminent • Legitimació 	<ul style="list-style-type: none"> • Dades parcials i estimatives • Auditoria interna i dels sistemes d'informació • Preparació externa de l'auditoria • Tot el procés auditor fet externament

A continuació comentem alguns dels aspectes de la taula anterior:

Tema. Les àrees sobre les quals tracta el CSR han tendit a versar sobre empleats. Una altra de les àrees és la que té a veure amb els temes ètics (vers la comunitat local i els consumidors) i el medi ambient. De totes maneres, i com es desprèn de la taula, s'hi poden incloure temes com les relacions amb altres països o la política d'inversions de les entitats.

Públic destinatari. Mentre que algunes de les mostres de CSR van clarament adreçades a un públic molt concret (informes sobre els treballadors, informació sobre negociació col·lectiva, informació a les autoritats locals sobre impacte mediambiental, informació adreçada a escoles o documents interns per a ús de la gestió), n'hi ha exemples en què costa de perfilar inequívocament els destinataris de la informació. És cert, però, que en moltes ocasions els informes van junts amb els comptes anuals i, per tant, els primers destinataris són els accionistes. Això ens permet deduir que si bé la comptabilitat social de caire general es troba en una fase encara de desenvolupament primerenc, la divulgació específicament adreçada als accionistes ha experimentat un procés continu d'increment al llarg del temps. El caire d'aquests informes se centra en informació de tipus no financer o, almenys, sobre àrees d'interès no tradicionalment financeres.

Contingut. Quan es parla d'informació comptable convencional hom espera alguna mena de compte de resultats o de balanç, però aquesta expectativa és diferent quan parlem de comptabilitat social o mediambiental. Exemples concrets del que s'anomena CSR poden ser des

d'una declaració d'intencions del president del consell d'administració —en la línia dels anglosaxons *mission statement*— fins als escassos intents d'una informació comptable social o mediambiental completa.

Motivació. Aquest aspecte és fonamental a l'hora de conèixer per què una organització tria iniciar un procés de comptabilitat social. Els motius són clarament complexos com per deduir-los de manera justa i exacta i suposar només un interès propi és alhora banal i ofensiu en relació amb els components de l'organització informant. De tota la llista de motivacions exposada a la taula anterior el que podem suposar és que en la majoria de casos les motivacions no són úniques, sinó una combinació de més d'una.

Veracitat. Com en qualsevol altra mena d'informació, cal conèixer el grau en què se subministren unes dades completes, imparcials, equilibrades i verídiques sobre els temes abordats. Sens dubte que un informe preparat per l'organització i no auditat no vol dir que contingui una pila de mentides, com tampoc un de preparat externament hagi de ser forçosament un informe complet i equilibrat. De totes maneres, però, la font i la confiança de qui prepara la informació s'ha de tenir present quan es llegeixen els informes sobre comptabilitat social i mediambiental —sobretot entre els professionals de les finances, que acostumen a assignar una gran importància a l'auditoria dels comptes anuals.

El concepte clau que aquí està en joc és el d'*accountability* (rendició de comptes), que pren el seu sentit més ampli si partim de la base que els objectius de l'organització van més enllà de l'estricta obtenció de beneficis, tot i que, sense un mínim d'aquests, la supervivència de l'entitat sigui difícil.

La pràctica de les organitzacions ens permet sintetitzar aquesta *accountability* en els aspectes següents:

- Informació comptable de tipus formal, en oposició amb sistemes no formals d'informació.
- Aquests comptes formals són preparats per les pròpies organitzacions, i poden tenir per destinataris les mateixes entitats o ser revelats per a coneixement general.
- La literatura que acostuma a contenir els informes sobre comptabilitat social té unes àrees habituals d'interès que són:
 - El medi ambient.
 - Els treballadors.
 - Els consumidors i els productes, des d'una perspectiva ètica.
 - Les comunitats, en alguns casos en l'àmbit local i en altres, internacional.

Només com a mostra de la possible amplitud de temes que cal incloure en els informes de comptabilitat social fem a continuació la llista que presenta l'organització *Ethical Consumer*:

- Experiments amb animals.
- Relacions amb la indústria armamentista.
- Efectes sobre l'entorn en sentit ampli.
- Màrqueting irresponsable.
- Efecte sobre el sòl.
- Energia nuclear.
- Relacions amb països amb règims no democràtics.
- Relacions amb els sindicats.
- Condicions laborals i salaris.

En aquestes síntesis no s'especifica per què una organització es llençarà o no a informar sobre ella mateixa, sobre quins aspectes s'informarà i a quins destinataris s'adreçarà aquesta informació. Concretament, les grans companyies multinacionals no comunicaran a tothom el detall dels seus impactes mediambientals, l'efecte de les seves actuacions sobre les comunitats dels països sotsdesenvolupats o sobre els seus intents de convèncer els governs per no aprovar lleis que puguin restringir les seves activitats comercials. Per tant, han d'informar d'alguna cosa les organitzacions, i més específicament, per què no haurien d'informar i per què haurien d'informar?

Aquestes qüestions estan estretament lligades amb temes ètics, socials i polítics —així com econòmics. De fet, tot l'ampli camp del CSR toca de molt a prop qüestions que tenen a veure sobre l'estructura del poder a la societat, l'àmbit econòmic com a oposat als àmbits social i polític.

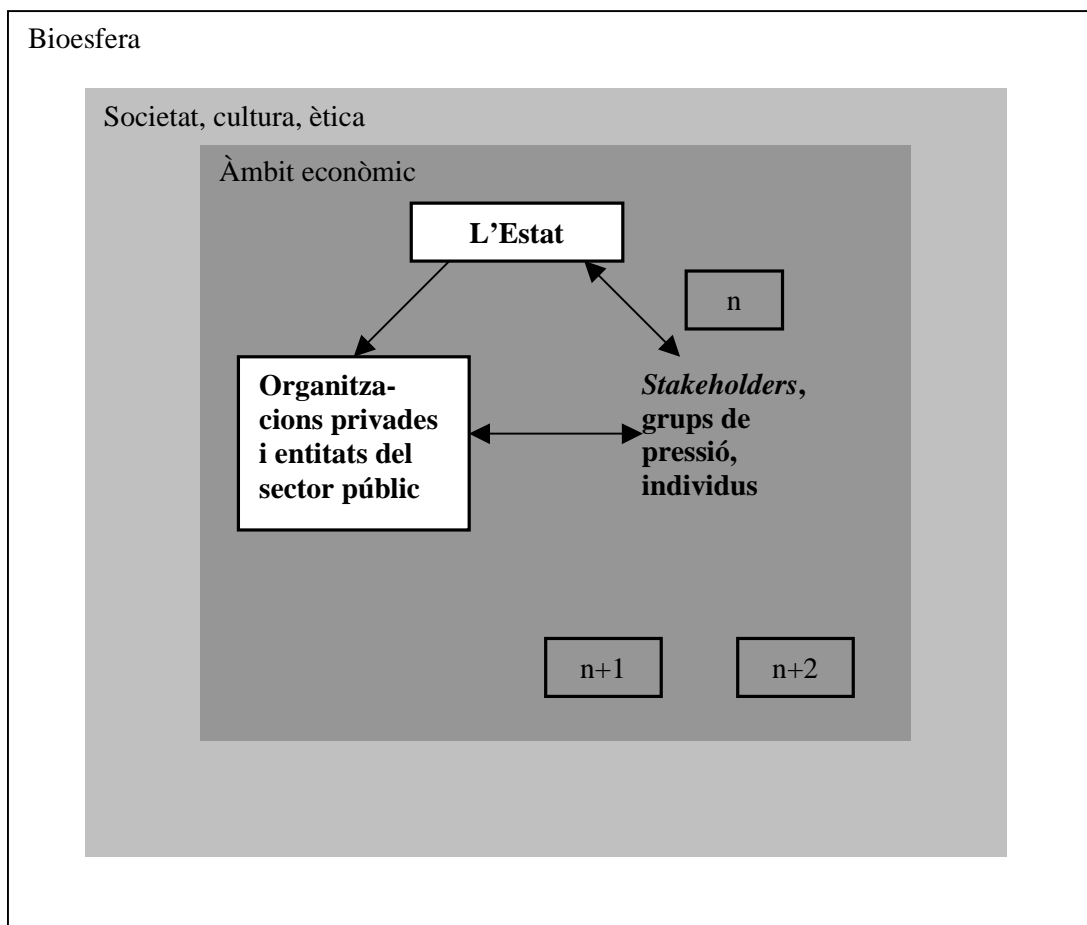
Els pressupòsits ideològics que permetin respondre a les difícils qüestions del tipus: *qui escull el que és correcte?*; són abordats pel CSEAR d'acord amb els principis següents:

- **Pragmatisme.** Les pràctiques de CSR es troben clarament arrelades en l'entorn de societats amb principis econòmics liberals i règims polítics democràtics i des d'un punt de vista pragmàtic cal tenir-ho present. També cal tenir present la sintonia dels polítics i del món acadèmic amb l'actual *establishment*, els quals sempre miraran amb recels plantejaments alternatius fonamentats ja sigui en una anàlisi ecologista radical o ja sigui en un enfocament polític de caire marxista. El desenvolupament del CSR porta una potencialitat de canvi de les estructures vigents i un projecte practicable dins dels actuals paràmetres i que permet interrelacionar amb les tasques habituals del món de la comptabilitat.
- **Estratègia.** Es pot aconseguir molt més a curt termini en el treball amb els qui tenen el poder de decisió en el camp econòmic i polític, i dintre dels seus termes de joc mirar d'aconseguir els petits canvis precisos. El CSEAR opta per jugar i no trencar la baralla abans de començar, tal com de fet fan altres línies més radicals en termes polítics.

- **Democràcia.** Escollir un altre sistema polític i econòmic requeriria una decisió molt difícil i gairebé irresoluble com és la d'establir els paràmetres d'elecció. En aquest apartat s'ha de recordar la famosa dita de Sir Winston Churchill (1874–1965): “It has been said that democracy is the worst form of government except for all those other forms that have been tried from time to time”.

L'opció ideològica neopluralista es refereix a la idea que hi ha moltes fonts de poder i d'influència a la societat. Des d'aquest enfocament es reconeix que el poder no està del tot concentrat en uns grups concrets (ja sigui l'Estat, els propietaris del capital, o qualsevol elit existent), però que tampoc no es troba uniformement distribuït. Dintre del sistema social amb àmbit econòmic, cultural i ètic s'identifiquen les organitzacions, l'Estat i la pluralitat d'individus, grups i *stakeholders* que són els agents principals de l'àmbit econòmic. Tradicionalment la comptabilitat s'ha centrat en un àmbit molt concret de *stakeholders* limitats al terreny econòmic —ignorant aquells que poden interactuar en els aspectes ètics, culturals o mediambientals. D'aquesta manera no només la comptabilitat ha ignorat els efectes que la seva actuació pot tenir en aquests àmbits sinó que també ha deixat fora els efectes que des d'aquests àmbits es pot produir sobre les organitzacions.

Gràfic 1. Esquematzació d'un enfocament neopluralista



Un dels aspectes importants en l'elaboració d'informació comptable d'aquest tipus és el seu caràcter d'obligatòria o voluntària. A continuació recollirem com a mostra, i fins i tot per contrastar respecte del nostre àmbit, una relació comparativa de temes sobre els quals s'informa de forma voluntària o obligatòria legalment en el cas del Regne Unit.

Voluntària	Obligatòria
<ul style="list-style-type: none"> • Protecció del medi ambient. • Estalvi energètic. • Protecció dels consumidors. • Seguretat dels productes. • Implicació en activitats de la comunitat. • Estat de valor afegit. • Seguretat i higiene. • No discriminació ni racial ni sexual. • Excessos de personal. • Formació del personal. • Declaració de responsabilitat social. 	<ul style="list-style-type: none"> • Donacions benèfiques. • Informació sobre ocupació. • Suficiència dels fons de pensió. • Consultes amb els treballadors. • Esquemes de propietat d'accions per part dels treballadors. • Ocupació a la República de Sud-àfrica. • Ocupació de discapacitats. • Passius contingents i provisions per seguretat i higiene, i per recuperació del medi ambient danyat.

La part voluntària de la llista anterior, que sens dubte hauria pogut ser més llarga, variaria molt en funció de l'organització, del país i del procés concret que hagi dut a la publicació d'informació social i/o mediambiental.

Pel que fa als destinataris dels informes, el més freqüent és que els destinataris siguin o bé els usuaris interns de la mateixa organització, ja sigui per una necessitat vers alguna autoritat pública que sol·licita informació, ja sigui per fer arribar a consultors externs que se'ls ha contractat per algun treball.

7. L'ENFOCAMENT DEL *CORPORATE SOCIAL PERFORMANCE*

Aquest enfocament ha combinat la necessitat d'analitzar conjuntament la responsabilitat social de l'organització i l'anàlisi financera clàssica de la rendibilitat, i ha donat peu a la realització d'abundants estudis empírics respecte d'aquesta qüestió. ⁽⁷³⁾

Tots aquests estudis tenen les mateixes limitacions metodològiques pel que fa a mesurar el grau de *responsabilitat social* i el *grau d'acompliment*. La majoria constata el grau d'acompliment social per mitjà d'una anàlisi del contingut dels comptes anuals, uns quants retalls de premsa sobre actuacions socials de la companyia, o bé amb la citació d'algun índex *reputat* sobre la percepció per part de l'opinió pública de la companyia. Uns criteris com aquests tenen defectes pel que fa a la seva objectivitat com a indicadors fiables del grau de responsabilitat social.

Mentre que els indicadors del grau d'acompliment de la gestió econòmica (resultats sobre fons propis, o sobre valor de les accions, conegut com a *price-earnings ratio*) sens dubte són més objectius, tenen l'inconvenient de patir d'un problema d'abast temporal. La majoria d'estudis se centren en els resultats a curt termini. És ben probable que l'impacte d'un programa d'accions de responsabilitat social sobre els resultats de l'organització —tant si és favorable com desfavorable— tardi un cert nombre d'anys a deixar notar els seus efectes. Per tant, si els estudis empírics no prenen aquest abast temporal, pot ser no massa agosarat dubtar de la seva fiabilitat.

Un cop fets aquests advertiments, quines són les conclusions dels estudis? La majoria conclou que hi ha una relació positiva entre l'aplicació de programes de responsabilitat social i els indicadors econòmics del grau d'acompliment. D'un repàs de tretze estudis només un trobava una relació negativa —en aquest cas, el preu de les accions de la companyia estudiada no havia evolucionat igual de bé que el corresponent índex borsari emprat.

Podria haver una altra manera d'apropar-se a una anàlisi d'aquest tema. Seria el d'examinar un conjunt de fons d'inversió amb conscienciació social —vol dir amb criteris d'inversió en societats que practiquin alguna mena de responsabilitat social— i comparar la seva evolució de la rendibilitat amb la general del mercat. En el quadre següent relacionem els fons més coneguts als EUA. En els darrers anys aquest tipus de fons no han invertit en cap companyia relacionada amb la República de Sud-àfrica (el règim d'*apartheid* fou pràcticament vigent fins a les primeres eleccions generals de 1994 arran de les quals fou nomenat president Nelson Mandela), armament nuclear, begudes alcohòliques, activitats de jocs d'apostes i tabac.

⁷³ Només com a mostra cito alguns d'aquests estudis i una referència relativament actualitzada d'aquest enfocament:

COCHRAN, Philip ; WOOD, Robert A. "Corporate Social Responsibility and Financial Performance". A: *Academy of Management Journal*. Març, 1984, pàg. 42-56.

AUPPERLE, Kenneth, CARROLL, Archie B. i HATFIELD, John D. "An Empirical Examination of the Relationship Between Corporate Social Responsibility and Profitability". A: *Academy of Management Journal*. Juny, 1985, pàg. 446-463.

PAVA, Moses L.; KRAUSZ, Joshua. *Corporate Responsibility and Financial Performance. The Paradox of Social Cost*. Westport: Greenwood Publishing Group, Inc., 1995.

Quadre 4 . Evolució de la rendibilitat dels darrers dotze mesos dels fons amb conscienciació social comparats amb el mercat (dades a 30 de juny de 1988).

Dreyfus Third Century	18,1
Pax World	27,9
Pioneer Fund	24,2
Pioneer II	26,2
Pioneer Three	30,3
Standard & Poor's 500-stock average	35,8
Forbes's stock fund composite	32,4

Com es pot veure tots aquests fons amb conscienciació social van quedar per sota de la rendibilitat del mercat.

Els resultats són una mica de cada color. Els estudis sobre accions de companyies en concret semblen afavorir a les entitats amb responsabilitat social. Els estudis dels fons d'inversió col·lectiva semblen demostrar que invertir en aquests tipus d'empreses comporta un cost extra en forma de menor rendibilitat, però en força casos només menor en unes quantes dècimes. Potser la conclusió més raonable és que, fins al moment present, resulta difícil afirmar que una companyia compromesa amb programes de responsabilitat social vegi significativament reduïda la seva rendibilitat a llarg termini.

En canvi, cada cop és més clara, almenys als EUA, la forta pressió sobre les organitzacions per tal que duguin a terme programes de compromís social, i aquest corrent d'opinió és l'aspecte més significatiu a l'hora de plantejar-se la repercussió de l'adopció o no de programes de responsabilitat social sobre el *management* de les organitzacions.

Si la responsabilitat social no afecta negativament la rendibilitat de les companyies, potser tot el plantejament sobre la responsabilitat social és només un joc d'aparences per part dels departaments de relacions públiques —i en molts casos dels corresponents gabinets externs d'assessorament— que permet a les corporacions de guanyar una imatge d'entitats conscients socialment parlant, mentre que l'objectiu únic i veritable és l'obtenció del corresponent benefici al compte de resultats? És a dir, que la darrera responsabilitat social sols és la poc o molt maquillada recerca del benefici econòmic. Mentre que en aquesta línia argumental li és del tot escaient el qualificatiu de cínica —fins i tot filosòficament parlant—; hi ha als EUA prou precedents de grups socials i mitjans periodístics plenament convençuts de l'escàs altruisme en les motivacions de moltes organitzacions pretesament responsables des del punt de vista social.

Queda més enllà de qualsevol dubte raonable que el centre d'atenció de moltes companyies en els seus programes de responsabilitat social no és gaire lluny del compte de resultats. Al món empresarial, sempre atent a qualsevol nou fenomen, aquesta pràctica ja ha tingut el corresponent bateig terminològic amb el nom anglès de *cause-related marketing*. Empreses com ara American Express, Coca-Cola i General Foods entre altres, tot sovint duen a terme campanyes de conscienciació social que de retruc millorin la seva imatge davant el públic. Tal com deia un executiu de la companyia American Express: "*social responsibility is a good marketing hook*" (⁷⁴), ("la responsabilitat social es un bon ganxo per al màrqueting").

⁷⁴ WIEGNER, Kathleen K. "A Cause on Every Carton". A: *Forbes*, 18 de novembre de 1985, pàg. 248.

Com a mostra del que acabem d'afirmar passem a comentar alguns exemples concrets:

L'any 1986 *American Express* va patrocinar una gran part de la restauració de l'estàtua de la Llibertat i de l'illa Ellis. La companyia va prometre de contribuir amb una certa quantitat de diner al fons de la restauració cada vegada que un consumidor obrís una nova targeta, o si ja la tingués quan comprés xecs de viatge, o comprés un paquet de viatge superior a 500\$. La companyia va aconseguir un increment del 30% d'operacions amb les seves targetes de crèdit durant la campanya. Els quatre milions de dòlars invertits en la publicitat de la campanya van sortir del seu pressupost de màrqueting. ⁽⁷⁵⁾

Coca-Cola va posar cinc milions de dòlars en efectiu i va gastar més de dos milions de dòlars en publicitat per donar a conèixer el seu patrocini de la campanya *Hands Across America*, la qual anava destinada a recaptar fons per a les persones sense llar i mal alimentades dels EUA. El director de relacions públiques de Coca-Cola va explicar en aquell moment el següent:

"La campanya 'Hands Across America' és un objectiu escaient amb l'estratègia de la marca Coca-Cola, un concepte únic i global, i no obstant això impregnat de la tradició nord-americana de solidaritat, família i de gran esdeveniment."

General Foods va promoure en el seu producte Tang (un combinat de begudes per als esmorzars) el patrocini d'una marxa a través dels Estats Units amb el nom de *Mothers Against Drunk Driving* (MADD) (mares contra la conducció sota els efectes de l'alcohol). General Foods va oferir donar deu centaus per la marxa MADD per cada comprovant de compra de Tang que els consumidors li enviessin al llarg de la campanya. Durant els quatre mesos que va durar la promoció la quantitat servida als minoristes de Tang va incrementar-se en un 13%, i els mateixos detallistes van respondre a la campanya retornant al producte Tang l'espai perdut temps enrere en els expositors de les botigues. El responsable corporatiu de relacions amb la premsa de General Foods va afirmar:

"Podíem haver gastat els diners destinats a la campanya MADD en descomptes als botiguers, però mai no hauríem obtingut la mateixa resposta." ⁽⁷⁶⁾

Els treballs d'investigació denoten que els exemples anteriors no són atípics. La filantropia de les corporacions ha trobat la manera de complementar les campanyes publicitàries i anar orientada cap a l'assoliment de beneficis comptables.

Quina és la conclusió que se'n pot extreure? Els programes de responsabilitat social només es duen a terme per consideracions de maximització del benefici?

És evident i obvi que no es pot donar una resposta de les motivacions de totes i cadascuna de les campanyes de contingut social. El que fan evident els estudis realitzats és que més d'una d'aquestes accions estan orientades a augmentar els beneficis i per tant estan d'acord amb l'objectiu clàssic de la maximització dels resultats, objectiu aquest darrer més difícil de sostenir en

⁷⁵ *Ibidem*, pàg. 248.

⁷⁶ *Ibidem*, pàg. 80.

una perspectiva estratègica a llarg termini. Potser aquesta darrera constatació serviria per explicar per què tants dels estudis empírics troben una relació positiva entre els programes de responsabilitat social i el nivell de beneficis!

8. L'ENFOCAMENT DEL *CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY* I EL SEU DEBAT IDEOLÒGIC

El concepte de responsabilitat social de l'empresa s'originà en els anys cinquanta, lligat al ràpid increment de mida i de poder de les empreses nord-americanes. I el concepte continuà figurant preeminentment en el debat públic durant els anys seixanta i setanta mentre la nació afrontava problemes socials urgents, com són ara la pobresa, l'atur, les relacions entre races, la degradació urbana i la contaminació. La responsabilitat social de l'empresa esdevingué un clam compartit per diversos grups que ja hem referenciat en l'apartat sobre els orígens del *Corporate Social Accounting*.

Una rel dels plantejaments de la responsabilitat social de l'empresa es troba en els passos que es comencen a fer a l'inici dels anys vint amb el que es podria anomenar filantropia empresarial. La filantropia no es considerava un afer individual sinó un afer de l'empresa com a tal. Aquest principi de caritat es va complementar amb el *principi d'administració*, segons el qual s'obria pas a la creença que les empreses —i, sobretot, els directius—, a més de generar beneficis per als seus propietaris, també eren administradors de recursos socials i, per tant, haurien de tenir en compte les conseqüències de les seves decisions vers tots els afectats.

“Aquests dos principis, el de caritat i el d'administració, esdevingueren el fonament de la responsabilitat social de l'empresa. El principi de caritat instava les empreses perquè donessin voluntàriament ajut als grups socials desafortunats o necessitats. El principi d'administració les instava perquè es fessin càrrec de l'interès públic, cosa que significava que haurien d'actuar en interès de tots els membres de la societat que estiguessin afectats per les operacions empresarials.”
(⁷⁷)

Tot seguit repassarem les principals alternatives ideològiques que es plantegen en relació amb això:

1. Les posicions *capitalistes estrictes* que plantegen la democràcia econòmica de tipus liberal com el millor sistema de funcionament per al món i, des d'un punt de vista normatiu, de com hauria de funcionar. No cal dir que aquesta posició ha estat àmpliament estesa en el que habitualment coneixem com el món dels negocis.
2. Alternativament es podria plantejar un punt de vista *oportunista*. En aquest cas es considera que l'estabilitat i el benestar a llarg termini només pot ser assolit mitjançant algunes —més aviat minses— responsabilitats socials. Vindria a ser una mena de pensament il·lustrat, que tenint en compte l'interès propi, estaria disposat a acceptar una legislació social limitada i un reconeixement a l'anomenat *business ethics*.
3. Els que proposen la necessitat d'un *contracte social*, en contrast amb els anteriors, consideren que les organitzacions existeixen en funció d'un voler social i, per tant, en un cert grau

⁷⁷ FREDERICK, W.C. et al. *Business and Society. Corporate Strategy, Public Policy, Ethics*. Nova York: Ed. McGraw-Hill, 1988, pàg. 30.

miraran d'adaptar-se als desitjos socials. Des d'aquesta perspectiva s'acceptaria una rendició de comptes, però no queda clar l'amplitud amb què s'entendria aquesta responsabilitat social.

4. L'opció ideològica següent podria ser anomenada *social ecologista*, els seus seguidors plantegen els greus efectes que sobre el medi ambient es produirà si continua el sistema vigent de desenvolupament, i consideren les grans organitzacions causants d'aquests problemes socials i mediambientals i, per tant, s'haurien d'implicar també en la seva solució. La majoria d'empreses amb consciència ecològica sorgides a l'ombra dels debats de principis i mitjans dels anys noranta estarien en aquesta línia.
5. Els *socialistes* —tot i que aquest sigui un concepte molt general i on caben opcions ideològiques força diverses— estan en la línia de considerar hostil l'actual sistema de dominació social, econòmica i política fonamentada en el capital. Per tant, defensaran la necessitat d'un reajustament en la propietat i en les estructures de la societat. En el món anglosaxó hi ha una línia acadèmica en el camp de la comptabilitat que manté aquest enfocament, i que contempla amb recel i desconfiança les pràctiques existents de comptabilitat social i mediambiental.
6. Una altra veu que es deixa sentir prové del feminisme i podria ser anomenada *feminista radical*. El seu punt de vista és que el sistema de negocis existent és essencialment masculí i accentua termes com ara l'agressió, l'èxit, l'assoliment, el conflicte i la competició, entre altres. El sistema no inclou termes com per exemple la compassió, l'amor, la reflexió, la cooperació i altres valors considerats "femenins".
7. Els *ecologistes radicals*, en molts aspectes, mantenen opcions més properes als feministes radicals que no pas als *social ecologistes*. Això és així perquè aquests ecologistes mantenen que els éssers humans no tenen un dret a la vida per sobre de les altres espècies vivents. Aquest és el punt de vista de les associacions d'activistes per als drets dels animals.

Després d'aquest repàs a corrents establertes sobretot al món anglosaxó, pot ser un bon moment per introduir un dels conceptes clau que es debaten en totes aquestes opcions: la **sostenibilitat**. Potser m'atreviria a afirmar que després del terme de competitivitat aquest és un dels de més actualitat en els mitjans polítics i econòmics. Aquest concepte, que ha tingut tanta fortuna, es va aplicar per primer cop a l'informe Brundtland: "meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs" (afrontar les necessitats del present sense comprometre les possibilitats de les generacions futures d'afrontar les seves).

La idea essencial darrere la sostenibilitat és que les conductes actuals —particularment a l'anomenat món desenvolupat— no són sostenibles i, per tant, amenacen la vida de les generacions actuals i sobretot futures. El concepte de sostenibilitat és important per dos motius: primer, ha incorporat a les agendes dels polítics i dels homes de negocis que el sistema actual de funcionar té unes clares externalitats negatives; i segon, ha assolit un consens molt ampli a escala internacional. Això permet seure per debatre al voltant d'un concepte on, almenys de partida, tothom hi està d'acord.

No s'escapa, però, que aquest concepte de sostenibilitat amaga opcions ideològiques molt diverses, i segurament fins i tot oposades. Per exemple, a més de referir-se a qüestions mediambientals a escala planetària, també té uns inexcusables continguts socials. Autors com Rob Gray i Thomas Gladwin distingeixen entre ecojustícia (a l'àmbit social) de l'ecoeficiència (a

l'àmbit mediambiental). Per tant, no només s'ha de parlar sobre el consum de recursos escassos, i en molts casos no renovables, sinó també sobre la distribució actual d'aquest consum entre els grups socials (justícia intrageneracional), així com sobre el benestar de les generacions futures (justícia intergeneracional). Aquests enfocaments posen en qüestió temes relacionats amb la distribució de la riquesa, l'elevat consum energètic en termes comparatius del món desenvolupat, el creixement de la població mundial i l'accés del món sotsdesenvolupat als suposats nivells de benestar de les economies avançades. Fàcilment es comprèn que la càrrega ideològica d'un debat sobre tots aquests punts supera en molt els més aviat escassos continguts ideològics del debat polític actual.

En el cas concret dels EUA el debat va tenir una sèrie d'elements característics que van configurar el que alguns autors han titulat *social responsibility mode*:

- a) La responsabilitat social és una conseqüència de l'augment de poder, en sentit social, de les corporacions. Com a exemples d'aquest poder, i molt pròpies del cas nord-americà trobaríem l'ocupació de minories ètniques i la pol·lució mediambiental. Les interrelacions entre l'organització i la societat es veuen des d'una perspectiva de teoria general de sistemes.
- b) La segona proposició bàsica és que les organitzacions han d'actuar com a sistemes oberts amb un doble canal, per una banda els *inputs* provinents de la societat i els *outputs* que l'organització envia a la societat sobre les seves operacions. Com a procés comunicacional caldrà sobretot en la informació de sortida establir les corresponents auditories.

Com a exemple de l'extensió incorpore una llista d'empreses nord-americanes que una consultora de Midland anomenada *Michael Jantzi Research Associates Inc.* ofereix. Aquesta empresa ha realitzat una feina de recopilació d'informació per a tota mena d'usuaris interessats a obtenir exemples d'informes comptables en la línia del *Corporate Social Responsibility*:

AL Van Houtte Ltd.
 Abacan Resource Corporation
 Aber Resources Ltd.
 Abitibi-Consolidated Inc.
 Acktion Corp.
 AGF Management Limited
 Agnico-Eagle Mines Limited
 AGRA Inc.
 Agrium Inc.
 Air Canada
 Alberta Energy Company Ltd.
 Alcan Aluminium Limited
 Algoma Steel Inc.
 Allelix Biopharmaceuticals Inc.
 Alliance Forest Products Inc.
 Amber Energy Inc.
 Anderson Exploration Ltd.
 Archer Resources Ltd.
 Asia Pacific Resources Ltd.
 Astral Communications Inc.
 AT Plastics Inc.
 ATCO Ltd.
 ATI Technologies Inc.
 ATS Automation Tooling Systems Inc.
 Aur Resources Inc.
 Avenor Inc.
 Ballard Power Systems Inc.
 Bank of Montreal
 Bank of Nova Scotia, The

Barrick Gold Corporation
 Barrington Petroleum Ltd.
 Baton Broadcasting Incorporated
 Battle Mountain Canada Ltd.
 Baytex Energy Ltd.
 BC Gas Inc.
 BC Telecom Inc.
 BCE Inc.
 BCE Mobile Communications Inc.
 Beau Canada Exploration Ltd.
 Bema Gold Corporation
 Berkley Petroleum Corp.
 BioChem Pharma Inc.
 Biomira Inc.
 Biovail Corporation International
 Blue Range Resource Corporation
 Boardwalk Equities Inc.
 Bombardier Inc.
 Breakwater Resources Ltd.
 Brookfield Properties Corp.
 Bruncor Inc.
 C-MAC Industries Inc.
 CI Fund Management Inc.
 Cabre Exploration Ltd.
 CAE Inc.
 Caledonia Mining Corporation
 Call-Net Enterprises Inc.
 Cambior Inc.
 Cambridge Shopping Centres Limited

Cameco Corporation
 Campbell Resources Inc.
 Canadian 88 Energy Corp.
 Canadian Airlines Corporation
 Canadian Fracmaster Ltd.
 Canadian Imperial Bank of Commerce
 Canadian Marconi Company
 Canadian National Railway Company
 Canadian Natural Resources Limited
 Canadian Occidental Petroleum Ltd.
 Canadian Pacific Limited
 Canadian Tire Corporation, Limited
 Canadian Utilities Limited
 Canfor Corporation
 CanWest Global Communications Corp.
 Cascades Inc.
 CCL Industries Inc.
 Celanese Canada Inc.
 Central Fund of Canada Limited
 CFM Majestic Inc.
 CGI Group Inc., The
 Chauvco Resources Ltd.
 Chieftain International, Inc.
 CHUM Limited
 CINAR Films Inc.
 Cinram International Inc.
 Clearnet Communications Inc.
 Co-Steel Inc.
 Cognos Incorporated
 COM DEV International
 Cominco Ltd.
 Computalog Ltd.
 Corby Distilleries Limited
 Corel Corporation
 Cott Corporation
 Counsel Corporation
 Crestar Energy Inc.
 Dayton Mining Corporation
 Delrina Corporation
 Denbury Resources Inc.
 Dia Met Minerals Ltd.
 Dofasco Inc.
 Doman Industries Limited
 Domtar Inc.
 Donohue Inc.
 Dreco Energy Services Ltd.
 Dundee Bancorp Inc.
 DuPont Canada Inc.
 Dylex Limited
 E-L Financial Corporation Limited
 Echo Bay Mines Ltd.
 EdperBrascan Corp.
 Eicon Technology Corporation
 Eldorado Gold Corporation
 Empire Company Limited
 Encal Energy Ltd.
 Enerflex Systems Ltd.
 Ensign Resource Service Group Inc.
 Euro-Nevada Mining Corporation Limited
 Extendicare Inc.
 Fahnstock Viner Holdings Inc.
 Fairfax Financial Holdings Limited
 Falconbridge Limited
 Finning International Inc.
 First Marathon Inc.
 Fletcher Challenge Canada Limited
 FONOROLA Inc.
 Fortis Inc.
 Four Seasons Hotels Inc.
 Franco-Nevada Mining Corporation Limited
 GTC Transcontinental Group Ltd.
 Geac Computer Corporation Limited
 Gennum Corporation
 Gentra Incorporated
 George Weston Limited
 Glamis Gold Ltd.
 Goldcorp Inc.
 Golden Star Resources Ltd.
 Great-West Lifeco Inc.
 Greenstone Resources Ltd.
 Gulf Canada Resources Limited
 Gulfstream Resources Canada Limited
 Harmac Pacific Inc.
 Hollinger Inc.
 Hudson's Bay Company
 Hummingbird Communications Ltd.
 Hurricane Hydrocarbons Ltd.
 Hyal Pharmaceutical Corporation
 Imasco Limited
 Imax Corporation
 Imperial Oil Limited
 Inco Limited
 Indochina Goldfields Ltd.
 Inmet Mining Corp.
 International Comfort Products
 International Curator Resources Ltd.
 International Forest Products Limited
 Intertape Polymer Group Inc.
 Intrawest Corporation
 Investors Group Inc.
 IPL Energy Inc.
 IPSCO Inc.
 Ivaco Inc.
 Jannock Limited
 JDS Fitel Inc.
 Jean Coutu Group (PJC) Inc., The
 Kingsway Financial Services Inc.
 Kinross Gold Corporation
 Lafarge Canada Inc.
 Laidlaw Inc.
 Laurentian Bank of Canada
 Le Groupe Vidéotron Ltd
 Leitch Technology Corporation
 Linamar Corporation
 LionOre Mining International Ltd.
 Loblaw Companies Limited
 Loewen Group Inc., The
 Lumonics Inc.
 Lytton Minerals Limited
 MAAX Inc.
 Mackenzie Financial Corporation
 MacMillan Bloedel Limited
 Magellan Aerospace Corporation
 Magna International Inc.
 Manitoba Telecom Services Inc.
 Maple Leaf Foods Inc.
 Maritime Telegraph and Telephone Company
 Limited
 Mark's Work Warehouse Ltd.
 MDS Inc.
 Meridian Gold Inc.
 Methanex Corporation
 Metro-Richelieu Inc.
 Midland Walwyn Inc.
 Milltronics Ltd.
 Miramar Mining Corporation
 Mitel Corporation
 Molson Companies Limited, The

Moore Corporation
 National Bank of Canada
 Newbridge Networks Corporation
 Newcourt Credit Group Inc.
 Newport Petroleum Corporation
 NewTel Enterprises Limited
 Noma Industries Limited
 Noranda Forest Inc.
 Noranda Inc.
 Northern Telecom Limited
 Northrock Resources Ltd.
 Northstar Energy Corporation
 NOVA Corporation
 Nova Scotia Power Inc.
 Numac Energy Inc.
 Ocelot Energy Inc.
 Onex Corporation
 Orvana Minerals Corp.
 Oshawa Group Limited, The
 Oxford Properties Group Inc.
 Pacalta Resources Ltd.
 Pan American Silver Corp.
 Pan East Petroleum Corp.
 PanCanadian Petroleum Limited
 Paramount Resources Ltd.
 PC DOCS Group International Inc.
 Pegasus Gold Inc.
 Penn West Petroleum Ltd.
 Petro-Canada
 Philip Services Corp.
 Phoenix International Life Sciences Inc.
 Pinnacle Resources Ltd.
 Placer Dome Inc.
 Poco Petroleums Ltd.
 Potash Corporation of Saskatchewan Inc.
 Power Corporation of Canada
 Power Financial Corporation
 Precision Drilling Corporation
 Premdor Inc.
 Prime Resources Group Inc.
 Provigo Inc.
 Prudential Steel Ltd.
 QLT PhotoTherapeutics Inc.
 Quebecor Inc.
 Quebecor Printing Inc.
 Queensway Financial Holdings Limited
 Quest International Resources Corporation
 QuébecTel Group Inc., The
 Rand A Technology Corporation
 Ranger Oil Limited
 Rayrock Resources Inc.
 Remington Energy Ltd.
 Renaissance Energy Ltd.
 Repap Enterprises Inc.
 Rigel Energy Corporation
 Rio Algom Limited
 Rio Alto Exploration Ltd.
 Rio Narcea Gold Mines Ltd.
 Rogers Cantel Mobile Communications Inc.
 Rogers Communications Inc.
 Rothmans Inc.
 Royal Bank of Canada
 Royal Group Technologies Limited
 Royal Oak Mines Inc.
 Russel Metals Inc.
 Saskatchewan Wheat Pool
 Sceptre Investment Counsel Limited
 Seagram Company Ltd., The
 Sears Canada Inc.
 Semi-Tech Corporation
 Shaw Communications Inc.
 Shaw Industries Ltd.
 Shell Canada Limited
 Sherritt International Corporation
 Slater Steel Inc.
 Slocan Forest Products Ltd.
 SNC-Lavalin Group Inc.
 Southam Inc.
 SouthernEra Resources Limited
 Southwestern Gold Corporation
 Spar Aerospace Limited
 SR Telecom Inc.
 St. Laurent Paperboard Inc.
 St. Lawrence Cement Inc.
 Stelco Inc.
 Suncor Inc.
 Talisman Energy Inc.
 Tarragon Oil and Gas Limited
 Teck Corporation
 Teleglobe Inc.
 Telesystem International Wireless Inc.
 TELUS Corporation
 Tembec Inc.
 Tesco Corp
 Thomson Corporation, The
 TLC The Laser Center Inc.
 Toromont Industries Ltd.
 Toronto-Dominion Bank, The
 Torstar Corporation
 TransAlta Corporation
 Transat A.T. Inc.
 TransCanada PipeLines Limited
 Tri Link Resources Ltd.
 Trilon Financial Corporation
 Trimac Corporation
 Trimark Financial Corporation
 TrizecHahn Corporation
 Trojan Technologies Inc.
 TVX Gold Inc.
 Ulster Petroleums Ltd.
 Unican Security Systems Ltd.
 United Dominion Industries Limited
 Viceroy Resource Corporation
 West Fraser Timber Co. Ltd.
 Westaim Corporation, The
 Westburne Inc.
 Westcoast Energy Inc.
 Western Star Trucks Holdings
 WIC Western International Communications Ltd.
 William Resources Inc.
 YBM Magnex International Inc.
 ZENON Environmental Inc.

Demano disculpes per la tirallonga de més de 300 empreses llistades, però espero que l'impacte visual ajudi a fer-se una idea de l'ampli seguiment que aquest enfocament representa en el cas nord-americà.

9. L'ENFOCAMENT DEL *BUSINESS ETHICS*

Després de la línia d'auditoria mediambiental aquest ha estat l'enfocament dins de la comptabilitat social que a escala internacional ha comptat amb més predicament.

Com a indicador més o menys fiable, en l'àmbit europeu hi havia una única càtedra d'ètica empresarial cap a mitjan els anys vuitanta, i avui dia podríem comptar-ne més de vint. ⁽⁷⁸⁾

Un punt de partida per a aquesta aproximació és l'eterna pregunta: per què la qüestió ètica?"

Una resposta possible és l'incipient reconeixement per part del món dels negocis del valor d'assolir, a més de la rendibilitat financera corresponent, un correcte nivell d'acompliment ètic. L'estudi de la *Royal Society for the Arts* titulat *Tomorrow's Company* analitzava la mena de companyies que en l'evolució previsible de l'entorn dels negocis tenien més probabilitats de reeixir. ⁽⁷⁹⁾ La conclusió de l'estudi fou que el futur de les companyies anirà per la seva definició amb caràcter *inclusiu*, aquesta inclusivitat vindrà definida per unes relacions més estretes amb els *stakeholders* claus. Aquest enfocament —ras i curt— afirma que la companyia que ignori els seus *stakeholders* pot trobar-se en una situació arriscada i que, en canvi, aquelles que els prenen en consideració formaran la base sòlida d'un model inclusiu de societat.

Aquest enfocament coincideix amb altres nombrosos estudis sobre els motius d'èxit de les organitzacions, ja es tracti d'una multinacional o de la botiga de la cantonada, que el fonamenten en l'anomenada i la reputació com a valors que compten i que, per tant, són vitals.

En línies generals es pot dir que el salt endavant en la dinamització de la BE s'ha vist impulsada per dues ampliacions fonamentals: l'una, interna i l'altra, externa.

L'ampliació interna ha consistit en el fet que, progressivament, la BE ha deixat de ser una qüestió merament acadèmica o una qüestió merament empresarial, i de mica en mica ha esdevingut una preocupació que s'ha considerat incompleta si s'abordava només des de dins del món universitari o només des de dins del món empresarial (per bé que cada aproximació encara prioritza temàtiques i metodologies pròpies). En aquest sentit, per tant, l'enriquiment ha estat paral·lel a l'aparició d'una tendència que fa de la BE, cada cop més, un objecte de reflexió compartit des del món universitari i des del món empresarial.

⁷⁸ Vegeu l'obra del professor Josep M. Lozano *Ètica i empresa*. Barcelona: Edicions Proa, 1997, pàg. 43-49. Presenta una visió sintètica sobre el desenvolupament de la BE (*business ethics*) als EUA i a Europa.

⁷⁹ ROYAL SOCIETY FOR THE ENCOURAGEMENT OF ARTS MANUFACTURE & COMMERCE. (RSA) *Tomorrow's Company: The Role of Business in a Changing World*. Londres: Ed RSA, 1996.

L'ampliació externa és de caire geogràfic: en els darrers anys la BE ha deixat de ser una preocupació fonamentalment americana per passar a ser també europea, amb el que això comporta de tenir com a referència una realitat social i econòmica més ampla i més complexa. Si bé la preeminència continua sent nord-americana, les aproximacions europees cada cop més busquen anar més enllà del simple mimetisme o reproducció d'aquestes aportacions nord-americanes que quantitativament continuen sent majoritàries.

També hi ha una diferència crucial de tarannà a l'hora d'abordar aquests problemes: mentre que la tradició nord-americana tendeix a donar per bo el sistema econòmic (i sol cercar la pregunta pels valors ètics amb relació al funcionament de les empreses i de les organitzacions), la tradició europea sol tendir més aviat a preguntar-se críticament pels valors ètics del sistema econòmic (sovint amb la consideració implícita que, un cop aclarit aquest punt, només resta un problema pràctic de segon ordre: la seva aplicació).

Cap al final dels anys setanta havien aparegut noves perspectives i preocupacions. Per això s'ha pogut afirmar que la primera meitat dels anys vuitanta va ser l'inici de la consolidació de la BE, i que no va ser fins cap al 1985 quan es va definir i consolidar com a especialitat. En definitiva, durant els anys vuitanta es produeix una veritable explosió d'iniciatives que posen en relleu l'existència consolidada d'una àmplia dedicació a un objecte d'estudi que es qualifica explícitament de BE.

Dos estudis del *Center for Business Ethics* (una de les entitats de més reconegut prestigi en aquesta temàtica) ho confirmen. Un d'aquests estudis es referia a la docència de la BE: gairebé una tercera part de les 1200 escoles i universitats més importants oferien cursos sobre la matèria, dels quals dues tercers parts responien al títol de la BE (val a dir que això representava, en relació al 1973, un increment del 500%). L'altre estudi es referia a l'assumpció, per part de les mil companyies més importants dels EUA, d'algun referent ètic: una cinquena part havia pres alguna iniciativa per institucionalitzar l'ètica, si bé la gran majoria es referia únicament a la redacció d'algun codi d'ètica.

Hi ha una llarga tradició, que arriba fins als nostres dies, que consisteix a rebutjar la BE o la responsabilitat social de l'empresa en nom, justament, de la defensa dels valors propis de les pràctiques empresarials. I, simultàniament, també hi ha una llarga tradició de justificar la BE com una perspectiva adequada als valors propis de les pràctiques empresarials (en la mesura en què hi coincideix). En tots dos casos se'ns planteja la pregunta següent: fins a quin punt la BE, en el context nord-americà, només es considera justificada, en darrer terme, un cop ha pagat el peatge de demostrar que no pretén ser o esdevenir una deslegitimació dels valors propis de les pràctiques econòmiques americanes (que esdevindrien, així, implícitament inqüestionables).

El que sovintaja és una justificació de la BE des dels mateixos paràmetres de referència que els valors del sistema econòmic, i sotmesa a aquests. En un enfocament com aquest, el discurs de la BE, en la mesura en què va lligat a la reconstrucció de la legitimitat de l'empresa (i de les empreses), s'identifica —i es justifica— sovint amb una manera de viure que es considera prou arrelada socialment i, en canvi, no cerca tant fonamentar-la en un discurs específicament ètic. Creiem que aquesta interpretació és decisiva per comprendre la BE, perquè té una conseqüència que per regla general es pren molt poc en consideració: per dir-ho simplificadament, la BE tendeix a usar les teories ètiques i a remetre-s'hi, però tendeix —sobretot— a justificar-se predominantment en el marc del que podríem anomenar el projecte social nord-americà, i no tant en el marc d'una reflexió ètica.

L'empremta nord-americana de la BE no pren tan sols la forma d'una acceptació del sistema de l'economia de mercat (cosa que fins a cert punt podríem considerar comprensible), sinó que tendeix fortament a la seva identificació axiològica amb la forma pràctica que aquesta ha pres als EUA, i amb la lectura de determinats valors com a típicament americans (és a dir, com a inqüestionablement normatius). Creiem que això és el que explica el dèficit que, en el marc de la BE, trobem amb relació al desenvolupament de la connexió amb una ètica econòmica que, per la seva banda, tingui una perspectiva més global en les seves referències geogràfiques

En la BE encara hi ha una tensió no resolta entre el sentit ètic i el sentit empresarial. Que aquesta tensió no estigui resolta es correspon amb una realitat dominant en el món de les empreses i de les organitzacions i, en un cert sentit, es reflecteix com si fos en un negatiu fotogràfic. Moltes activitats presentades com a BE (tant a les escoles de negocis com a les empreses) estan fonamentalment orientades a inculcar determinats valors que adaptin millor els subjectes als objectius de les companyies i a les pràctiques econòmiques. En aquest sentit el mateix ús de les teories ètiques i els materials de formació estan més orientats a promoure la integració que no pas a promoure l'anàlisi crítica, sovint amb l'argument que així s'està més a prop de la realitat de les empreses i defuig l'abstracció o la pura teoria. Un dels perills més importants que assetja la BE consisteix a acabar diluint la moral en la cultura organitzativa. O a identificar-la amb aquesta si s'entén com una mena de gestió dels valors de l'organització. Aquests valors es poden reduir a l'expressió pragmàtica dels propis interessos o a l'assumpció acrítica dels valors que l'entorn més immediat transmet o assigna a l'organització i als seus directius.

La BE comporta posar en joc una perspectiva integradora, i aquesta perspectiva és quelcom més que complementar amb l'ètica les tècniques analítiques derivades de la comptabilitat, l'economia, les finances, el *management* i el màrqueting. La integració demana, certament, algun grau d'institucionalització organitzativa, però, sobretot, també demana l'accent procedimentalista i constructivista, que assumeix que les qüestions ètiques no es manifesten sota la forma d'una dicotomia entre dues alternatives perfectament conegudes, sinó sota la forma d'opcions que posen en joc un aiguabarreig de valors. Mai no decidim entre opcions clares i distintes o entre valors immaculats, sinó entre possibilitats limitades que posen en joc diversos valors, sovint en conflicte entre ells.

10. LA COMPTABILITAT SOCIAL I L'ACCOUNTABILITY SEGONS EL CENTRE FOR SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING RESEARCH (CSEAR)

El terme *accountability* es pot definir de la manera següent:

“El deute de subministrar un compte (que no ha de ser necessàriament financer) o un càlcul d'aquelles accions de les quals el subministrador és responsable”.

Accountability implica, però, dues responsabilitats o deures: la responsabilitat de dur a terme certes accions (o d'abstenir-se de fer-les) i la responsabilitat de subministrar un compte d'aquestes accions. En el cas més simple —entre els socis i la companyia— els gestors de l'empresa tenen la responsabilitat de gestionar els recursos (financers i no financers) que els han confiat els socis i tenen la responsabilitat de presentar un compte de la seva gestió. Per tant podem veure els comptes anuals i els estats financers com un mecanisme de complir amb l'*accountability* (el grau de correcció d'aquests comptes anuals és un altre tema en què ara no s'hi entra). Els elements essencials d'aquest procés sorgeixen de la relació entre els directius i els socis, relació que defineix la societat i que atorga als accionistes un dret a la informació.

Ara enfocarem les teories que estudien el paper de la informació i de la seva sortida a la llum pública en l'entramat de relacions entre les organitzacions, l'Estat, els individus i els grups. A la literatura comptable, les teories més utilitzades són: la teoria dels *stakeholders*, la teoria de la legitimitat i la teoria de l'economia política.

La teoria dels *stakeholders*

El diàleg entre *stakeholders* i organització pot ser vist com una relació socialment fonamentada que implica responsabilitat i rendició de comptes.

Una altra perspectiva és la que utilitza la relació amb els *stakeholders* no com una rendició de comptes sinó com una manera de gestionar millor els interessos propis de l'organització. Aquesta perspectiva està, per tant, plenament centrada en els interessos de la pròpia organització, que informa sobre el seu procés de comptabilitat social.

Sobre els continguts d'aquesta teoria dedicarem un apartat en exclusiva més endavant.

La teoria de la legitimitat

Argumenta que les organitzacions només poden continuar existint si la societat que les envolta les percep com a obertes a un sistema de valors que es troba d'acord el sistema de valors de la societat.

Mentre que hi ha molts casos de publicació d'informes per raons de rendició de comptes i de responsabilitat social, també n'hi ha molts altres que posen en evidència que la seva motivació rau en el manteniment de la legitimitat de l'organització. Segons aquesta línia argumental, el CSR pot emprar-se tant per explicar sobre nous canvis en les relacions entre l'organització i els treballadors, que a primer cop d'ull es pot veure com un intent per educar un grup de *stakeholders* en concret, però que es pot interpretar com un intent de cobrir una tàctica d'afebliment dels sindicats de treballadors. De manera semblant es podrien interpretar, segons aquest punt de vista, els intents de creació d'opinió vers la importància d'alguna companyia en concret com un sistema de *creació de riquesa* i de *llocs de treball*.

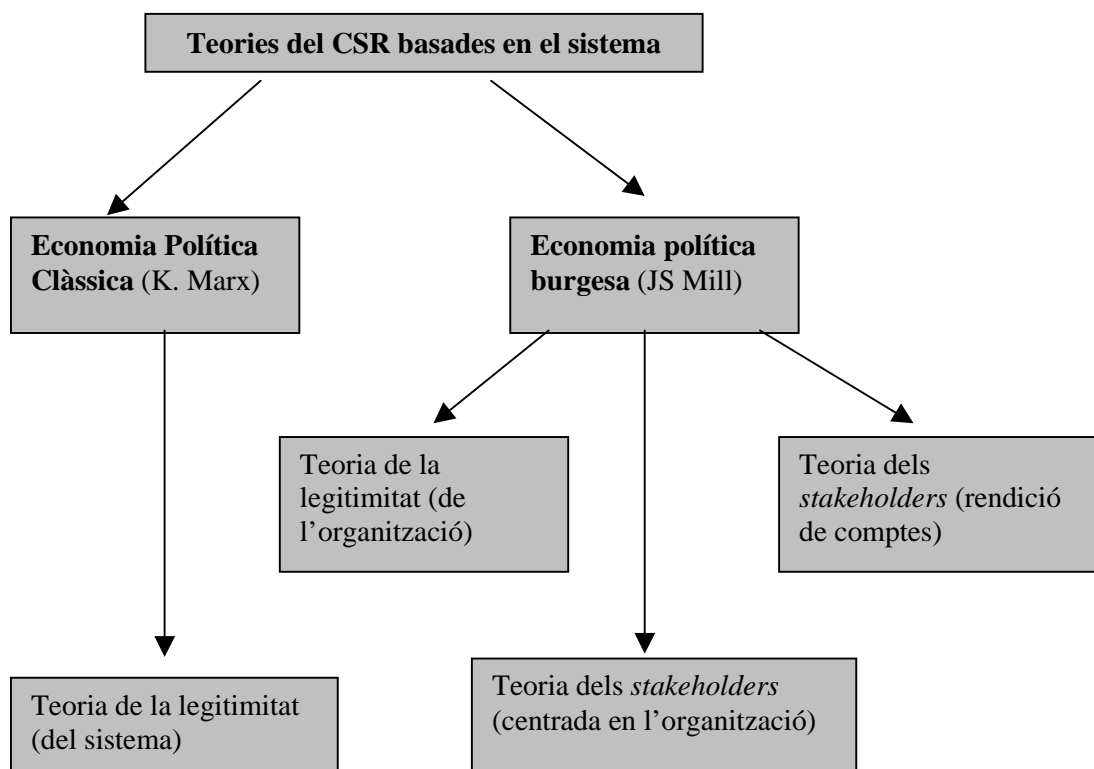
La teoria de l'economia política

Pot tenir dues variants, que presenten una anàlisi més àmplia en la interpretació del fenomen del CSR. La primera variant es podria anomenar *clàssica* —la majoria de vegades associada a la figura de Karl Marx (1818–1883). L'altra variant anomenada *burgesa* —vinculada amb el filòsof i economista John Stuart Mill (1806–1873) i els seus continuadors.

Les diferències entre les dues variants anteriors provenen del lloc que se li reserva a l'anàlisi del conflicte estructural, de la desigualtat i del paper de l'Estat, que en el cas clàssic se situen en el centre de l'anàlisi i en canvi en la perspectiva burgesa es considera com a variables donades i s'exclouen. En la perspectiva clàssica es manté que les pràctiques voluntàries de CSR només

són les engrunes de legitimació que cauen de la taula del capitalisme i, per tant, irrellevant com els altres mecanismes gràcies als quals el capital protegeix els seus propis interessos.

Podríem establir l'esquema següent de les teories basades en el sistema i de les basades en el fet polític del CSR (⁸⁰):



11. TREBALLADORS I SINDICATS

Aquesta ha estat probablement l'àrea de la comptabilitat social que durant els anys setanta va experimentar un auge important, sobretot al Regne Unit. Com ja hem dit abans, cap a finals dels vuitanta tot va quedar força aturat. La crisi econòmica va portar una davallada del poder sindical, i es va produir ràpidament una recerca per part de les corporacions dels països en desenvolupament per produir-hi part dels seus processos industrials, i on no cal dir quin tractament rebien els temes de responsabilitat social.

De tota manera va quedar alguna cosa del que ja s'havia avançat. Es va promocionar la implicació dels treballadors en l'accionariat de les empreses (*employee share ownership schemes*, ESOP) i la

⁸⁰ GRAY, Rob et al. *Accounting & Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Hertfordshire: Prentice Hall, 1996, pàg. 49.

legislació, que imposava una major contractació de discapacitats, un major èmfasi en la no-discriminació per motius de sexe o de raça i la necessitat d'informar i consultar els treballadors.

Mentre que freqüentment la legislació estableix responsabilitats d'accions a acomplir, rarament estableix l'obligació de donar informació comptable sobre aquestes accions —el que seria l'*accountability*. Per exemple, en el cas del Regne Unit, les companyies són legalment responsables de protegir la salut i la seguretat dels seus treballadors, d'atorgar les mateixes oportunitats a tots els membres de la companyia i de prestar una atenció especial a la contractació de minusvàlids. Només en aquest darrer cas de contractació de persones minusvàlides hi ha l'obligació de publicar-ne informació als comptes anuals. De totes maneres la informació que cal subministrar no és gaire explícita i no permet afirmar de forma concloent sobre el grau d'acompliment de l'obligació de contractació.

En el cas espanyol també hi ha una legislació sobre aquest punt, però en desconeixem el grau d'acompliment.

Quant a l'accés dels minusvàlids a l'ocupació ordinària, que de fet esdevé l'objectiu essencial de la inserció laboral de tot el col·lectiu, hi ha dos apartats generals: l'ocupació selectiva i les mesures especials de foment de l'ocupació.

En relació amb l'ocupació selectiva es planteja la reserva de certs llocs de treball per a treballadors minusvàlids i les condicions de readmissió per a les empreses dels seus propis treballadors un cop conclusos els processos de recuperació.

Pel que fa a determinats llocs de treball, es fixa que les empreses públiques i privades amb més de 50 treballadors fixos estaran obligades a ocupar un nombre de treballadors minusvàlids no inferior al 2% de la plantilla, entre les persones inscrites en el registre de treballadors minusvàlids de les oficines d'ocupació.

Les referències legals són les següents:

- Llei 13/1982, de 7 d'abril, d'integració social dels minusvàlids. Coneguda com a Llei LISMI. (BOE de 30-04-82).
- Reial decret 1451/1983, d'11 de maig, pel qual es regula la contractació selectiva i les mesures de foment de l'ocupació dels treballadors minusvàlids (BOE de 4-06-83).
- Reial decret 1368/1985, de 17 de juliol, pel qual es regula la relació laboral de caràcter especial dels minusvàlids que treballen en centres especials d'ocupació (BOE de 8-8-85. Correcció d'errades al BOE de 3-9-85).
- Reial decret 2273/1985, de 4 de desembre, pel qual s'aprova el reglament dels centres especials d'ocupació (BOE de 9-12-85).

En relació amb la legislació anterior només voldria recollir l'opinió d'un empresari espanyol, Francisco Martín Frías (director general del Grup MRW). En una entrevista publicada al número 324 de *Voces*, que és una publicació promoguda per la Confederación Española de

Organizaciones en Favor de las Personas con Retraso Mental (FEAPS), corresponent als mesos de setembre-octubre del 2000 afirma el següent:

“Nunca he visto que la Administración se haya preocupado de hacer cumplir la reserva del 2% de la plantilla que establece la LISMI. Ningún inspector de trabajo lo ha verificado. Yo creo que no lo hacen porque los primeros en incumplir la Ley son ellos.”

El reconeixement de drets a les empreses espanyoles més proclius a mantenir una ocupació més estable no ha estat un tema de fàcil plantejament. Com a mostra d'això el 21-12-98 la Comissió Europea va obrir un expedient a la Comunitat Autònoma de Madrid arran d'una denúncia que la Asociación de Empresas de la Construcción de Madrid havia presentat contra l'Acord per la Qualitat de l'Ocupació que aquesta Administració havia subscrit amb els sindicats UGT i Comissions Obreres.

En aquest acord s'establia que en els concursos públics les empreses amb més plantilla fixa tindrien un 20% més de punts. També s'asseguraven punts addicionals per a les empreses que contractessin un major nombre de treballadors discapacitats. De moment, la Comissió Europea ha considerat que aquest tipus de discriminacions positives no són admissibles perquè no respecta el principi d'igualtat de tracte a totes les empreses.

Aquest acord va assolir en el seu dia el dictamen favorable del Consell d'Estat espanyol (4 de juny de 1998), de manera que va entrar en vigor el 6 de juliol.

La situació a principis de 1999 era que els Serveis Jurídics de la Comunitat Autònoma de Madrid estaven elaborant el corresponent escrit d'al·legacions, i amb posterioritat no he trobat més informació sobre l'evolució del cas.

12. LA COMPTABILITAT SOCIAL I EL SISTEMA D'INFORMACIÓ PER A LA GESTIÓ (SIG)

Es pot recollir informació social o mediambiental no només per als agents externs o *stakeholders* sinó també per a l'ús dels mànagers i treballadors.

Tractem ara d'identificar quatre grans temes pel que fa a la comptabilitat social interna:

- (a) Qualsevol organització que vulgui dur a terme una publicació d'informació social haurà de tenir un suport d'informació interna que recolzi la informació externa.
- (b) Els mànagers han de tenir present que controlar certes variables socials i mediambientals té plena relació amb l'assoliment de l'eficiència per part de l'organització. Per exemple, la informació sobre l'absentisme dels treballadors o la identificació de l'energia desaproveitada. Per tant, hi ha àrees on la comptabilitat social i mediambiental és complementària amb els aspectes convencionals de recerca del benefici econòmic.

- (c) Per a la gestió de les entitats és important tenir una visió estratègica a llarg termini que permeti preveure possibles pressions dels *stakeholders*, i permetre no ser agafats per sorpresa per actuacions d'aquests agents que podrien comprometre l'èxit econòmic de l'organització (exemples d'això són l'impacte mediambiental i el treball infantil).
- (d) Els sistemes interns de gestió orientats a la informació social i mediambiental poden ser capdavanters en els processos de canvis de cultura de l'organització. Aquest és un aspecte força controvertit en les investigacions aplicades. D'una banda, sembla que aconseguir una cultura més orientada cap al camp social i mediambiental —amb un major èmfasi en els *valors* i amb una organització més ètica— no es pot assolir sense que els nous *valors* no s'internalitzin i s'integrin en els sistemes d'avaluació existents. D'altra banda, sembla haver-hi evidències que permeten afirmar que les organitzacions basades en els valors, compten amb un paper dels sistemes comptables convencionals molt menys dominant que en les organitzacions convencionals no orientades cap als valors.
- (e) Com una mostra d'aquesta imbricació es pot esmentar, per exemple, l'*Excellence Model* de l'European Foundation for Quality Management, el qual dintre dels seus conceptes bàsics inclou la presa en consideració de les necessitats manifestades per tots els *stakeholders* rellevants per a l'organització.

Kaplan i Norton, al *Balanced Scorecard*, mostren que les organitzacions més exitoses evolucionen des dels estrictes criteris financers d'estalvi de costos i recerca del benefici cap a criteris més amplis que incloguin indicadors sobre la qualitat i la satisfacció del clients dins del seu procés de seguiment de l'estratègia de l'entitat.

El tema que cal estudiar és si la implantació d'aquests objectius socials, que van més enllà de la recerca de la rendibilitat, impliquen una subversió o no dels plantejaments tradicionals. L'únic organisme que he trobat que s'inclina cap a aquesta inclusió del *Balanced Scorecard* és el World Business Council for Sustainable Development. En un capítol titulat *Managing, Measuring, Monitoring and Assessing* dintre d'un document elaborat a principis de l'any 1999 i anomenat *Corporate Social Responsibility*, s'esmenta el *Balanced Scorecard* com una de les eines possibles per a l'avaluació de la responsabilitat social. Com que aquesta coalició de multinacionals no és cap institució acadèmica deixen sense concretar la possible metodologia a emprar. Més endavant tornarem a esmentar alguna altra referència sobre la relació del *Balanced Scorecard* amb indicadors propis de la comptabilitat social, quan parlarem de la norma AA1000 de comptabilitat i auditoria social.

12.1 EL SIG I EL MEDI AMBIENT

El principi de *qui contamina que pagui* que es desprèn de molta de la legislació mediambiental dels països industrialitzats ha comportat una resposta sobre les forces de mercat per encoratjar les companyies a millorar els seus sistemes de protecció mediambiental. La idea de partida era que les companyies registrades podien emprar l'etiqueta ecologo, la qual cosa seria una recompensa d'imatge de cara als *stakeholders*.

En el cas de la normativa de l'*European Union's Environmental Management and Audit Scheme* (EMAS), que va ser aprovada el 1993, ha jugat un paper important en l'increment d'informació mediambiental, i alguns autors sostenen que ha estat més gran que si la normativa

hagués estat directament obligatòria. De totes maneres el que sí que estableix la norma és la necessitat de contrastació de la informació subministrada per part de verificadors externs, més habitualment anomenats auditors.

Dintre de la informació que la normativa europea requereix de subministrar hi ha la següent:

- Especificar els objectius propis de l'organització sobre el seu grau d'acompliment mediambiental i desenvolupar els sistemes de gestió que hagin de permetre el seu assoliment.
- Iniciar un procés d'ecoauditoria per assegurar el nivell d'acompliment i proveir la informació necessària per desenvolupar els propis sistemes de gestió mediambiental.
- Demostrar el compromís d'avaluació externa del grau de progrés en l'assoliment dels objectius fixats; i fer pública aquesta informació d'una manera concisa i comprensible.

Com que la normativa va adreçada sobretot a verificar les actuacions mediambientals en cada lloc on l'organització dugui a terme activitats industrials, també s'analitza el fet que la declaració mediambiental inclogui:

- Una descripció de les activitats de la companyia al lloc considerat.
- Una relació dels temes mediambientals que siguin rellevants amb les activitats dutes a terme.
- Una presentació de la política mediambiental de l'organització, del seu programa i del seu sistema de gestió en el lloc considerat.
- La data límit de realització de la nova declaració mediambiental.
- Un quadre resum amb les quantitats d'emissions contaminants, generació de residus, consum de matèries primeres, energia, aigua i emissions acústiques.
- Altres aspectes qualssevol que siguin significants pel que fa a les qüestions mediambientals.
- El nom de l'organisme internacional verificador.

EL DESENVOLUPAMENT DE LA COMPTABILITAT SOCIAL A LA PRÀCTICA. PRIMERES APORTACIONS I EVOLUCIÓ PER PAÏSOS

En un tema com aquest no es pot esperar cap mena d'evolució sistemàtica, ni pel que fa als orígens ni tampoc als desenvolupaments posteriors.

La manera com ens hi aproparem és el de fixar i comentar algunes de les principals fites del procés evolutiu.

Dintre del *Corporate Social Reporting* inclourem aquells tipus d'informes elaborats internament de cara a usuaris externs, i agrupats en els següents apartats habituals d'anàlisi en aquests estudis, que són:

- informes de responsabilitat social;
- consumidors i comunitat local;
- treballadors i medi ambient.

1. ELS INFORMES DE RESPONSABILITAT SOCIAL

Aquests tipus d'informes estan adreçats a presentar d'una forma general tot el conjunt d'interaccions entre l'organització i el seu entorn. Tot i que aquest pugui semblar un objectiu excessivament ampli, els primers intents van ser particularment útils i il·lustratius d'aquests tipus de plantejaments. Tots dos són de l'exercici de 1972 i provenen dels EUA.

El primer és l'informe de Clark C. Abt and Associates i l'altre el de Eastern Gas and Fuel Associates. A més, cal dir que tots dos són prou diferents l'un de l'altre.

Clark C. Abt, coneguda més com a Abt, era una firma d'assessoria que va iniciar i desenvolupar un conjunt de *comptes socials*, la intenció bàsica dels quals era la de mostrar l'impacte social de la companyia en termes financers. Aquests comptes formaven part d'un programa general de relacions públiques, i es van mantenir al llarg de la dècada dels setanta.

Tot i que els comptes anaven acompanyats d'un ampli aparell de notes, en les quals es volia fer evident com havien estat tractats temes com per exemple la contaminació o la remuneració dels treballadors, s'arribava a la conclusió que era força difícil —si no impossible— recollir totes les interaccions socials i mediambientals en termes financers i emprant la mateixa base de valoració. Aquest tipus d'enfocament també es va aplicar en el cas de la companyia Cement Corporation of India Ltd.

Els dos assoliments més importants de l'experiència d'Abt foren:

- La promoció de l'experimentació a l'àrea de la comptabilitat social, experimentació poc habitual i en canvi molt necessària en aquesta àrea innovadora.
- L'intent d'integrar les activitats econòmiques i socials de la companyia.

Un principi essencial de la comptabilitat social és que pretén representar que l'activitat econòmica i la recerca del benefici no és una activitat sense costos per a la societat que envolta l'organització. La fita establerta per Abt es movia, tot i que singularment en aquells moments, en aquesta direcció.

Un plantejament força diferent fou el d'Eastern Gas and Fuel. Aquell informe estava molt més a prop del que posteriorment s'ha considerat una informació social, fent servir una combinació d'informació descriptiva i quantitativa. L'informe estava clarament adreçat als accionistes i intentava cobrir aquells aspectes que es considerava de més interès per a ells. No podem oblidar que els mànagers tenen un control complet de tot allò sobre el que s'informa o es deixa d'informar. En aquest sentit l'informe de la companyia tenia una omisió notòria ja que l'activitat de l'empresa tenia un gran impacte sobre la contaminació de l'aire i del sòl, i sobre això l'informe no deia res de res.

Acabarem amb dos altres exemples primerencs en aquesta àrea. El primer que mencionarem és l'informe de Deutsche Shell de l'any 1975. Es tractava d'una combinació entre un conjunt de comptes socials i una sèrie d'altres comptes més generals. Es volia fer evident sobretot l'aportació de la companyia al benestar social. A l'informe s'establien uns estàndards respecte dels quals es comparaven les fites assolides. En el seu moment va ser un punt de referència important, i cal dir en aquest moment que el grup Shell s'ha mantingut com a pioner en el terreny del *social accountability*, on manté des de fa anys un grup intern de treball.

L'altre cas a referenciar és l'informe de The Atlantic Richfield Company de l'any 1977. Tenia una extensió de més de seixanta pàgines, d'un contingut preferentment narratiu però amb una selecció d'informació quantitativa. Abans de publicar l'informe la companyia va preparar-ne un resum i va demanar a Milton Markowitz, un conegut periodista de l'època, que en fes una crítica. La seva opinió es va publicar conjuntament amb l'informe final i venia a fer-ne les funcions d'auditoria.

Aquest darrer cas il·lustra dos punts particularment significatius. Primerament, l'estesa opinió sobre el paper de l'auditor com aquell que posa en evidència el grau de parcialitat i de biaix que pot tenir un informe social o mediambiental no auditat. Amb el que històricament ha passat en molt informes de CSR, no és gens estranya l'afirmació que algun autor els ha dedicat de *descaradament autocomplaents i incomplets, defensius i esquitxats de propaganda* ⁽⁸¹⁾. Aquest és un punt que cal tenir sempre present.

Segonament, el cas d'Atlantic Richfield també il·lustra una trista característica relacionada amb els motius per publicar informació social i/o mediambiental. Aquesta empresa havia estat responsable d'una catàstrofe mediambiental que va comportar la filtració cap a aigües subterrànies de residus radioactius. L'elaboració de l'informe social —on no es mencionava el

⁸¹ ESTES, R.W. *Corporate Social Accounting*. Nova York: Wiley, 1976, pàg. 55.

fet— en aquest cas donava suport a la hipòtesi que la publicació d'aquest tipus d'informes sovint té la finalitat de distreure l'atenció d'aquells temes que es consideren més greus.

Lamentablement —però potser no de forma sorprenent—, si hom revisa uns quants d'aquests informes és habitual trobar-hi coincidències entre alguna mena de crisi social o mediambiental amb la presentació de l'informe corresponent. Aquesta mena d'evidència ha dut a l'ús de les teories de la legitimitat i de l'economia política, anteriorment exposades, per explicar el CSR.

Mentre que hi ha molts casos de publicació d'informes per raons de rendició de comptes i de responsabilitat social, també n'hi ha molts altres que posen en evidència que la seva motivació rau en el manteniment de la legitimitat de l'organització.

2. LA INFORMACIÓ PER A LA COMUNITAT LOCAL I ELS CONSUMIDORS

A part de les activitats dels moviments de consumidors dels EUA, les organitzacions en general han prestat poca atenció a la generació d'informes sobre el benestar dels seus consumidors. Una excepció important a aquesta poca atenció és el desenvolupament en el sector públic del Regne Unit d'informes externs sobre rendició de comptes.

Exceptuant-ne les empreses nacionalitzades al Regne Unit, aquests informes del sector públic tendien a ignorar en general els temes socials i mediambientals, i miraven de ressaltar el que tingués relació amb la qualitat i quantitat dels serveis prestats per la institució, sobretot locals i educatives.

A l'altre país precursor, els EUA, els informes d'aquest tipus es van orientar cap a uns primers intents de *community accounting* (comptabilitat per a la comunitat). Dos dels més coneguts exemples d'informes són els de dues institucions financeres, el The First National Bank de Minneapolis i el del BankAmerica de l'any 1974.

3. ELS INFORMES RELACIONATS AMB ELS TREBALLADORS

Fins a l'any 1990 un gran nombre d'informes de CSR estaven orientats als treballadors més que a qualsevol altra àrea d'interès —encara que hem de mencionar l'excepció del tema de les minories racials als EUA—, i que és un àmbit predominant al Regne Unit i a l'Europa continental.

Pot haver-hi moltes raons per aquest interès i, sobretot per al cas del Regne Unit, una raó molt important és que tant la informació per a treballadors com la informació sobre treballadors està recollida en el seu cos legal.

Fou a la dècada dels setanta quan va aparèixer la pràctica de la generació d'informes sobre els treballadors a moltes organitzacions. Aquesta mena d'informes no cal dir que no es trobaven

normalitzats i, per tant, cobrien un ampli ventall de temes i d'estils de presentació. Alguns consistien en un mitjà de comunicació per part dels mànagers, d'altres eren un intent de distreure l'atenció de l'activitat industrial, mentre que d'altres formaven part de l'estratègia de la negociació col·lectiva sobretot en el cas del Regne Unit. Els informes podien contenir uns comptes anuals resumits, un repàs dels progressos de l'entitat durant l'any, canvis significatius en la marxa general i, en alguns casos, informació sobre els nous càrrecs executius, i també sobre temes de seguretat i higiene. Quan es va entrar a la dècada dels vuitanta va decaure la publicació d'informació que anés més enllà de la que era legalment obligatòria.

En aquests informes era habitual la presentació d'informació en forma d'estats de valor afegit. Els orígens de l'aplicació d'informació sobre el valor afegit arrenca sobretot de la comptabilitat nacional com a aproximació al càlcul de les rendes generades a escala macroeconòmica. A partir de 1962 l'anàlisi del valor afegit va rebre un gran impuls per part de la Comunitat Econòmica Europea com una forma d'harmonitzar fiscalment la imposició sobre les vendes als diferents estats membres.

Uns altres usuaris destacats foren les centrals de balanços dels respectius bancs centrals europeus preocupats per assolir un millor coneixement de la situació global i sectorial de les empreses del país, i fent servir el valor afegit com una de les dades bàsiques per a aquesta anàlisi.

4. ELS INFORMES SOBRE *CORPORATE SOCIAL REPORTING* (CSR) ALS ESTATS UNITS

En el cas nord-americà les pràctiques d'informes de CSR han vingut condicionades per tres grans àrees d'interès:

- Moviments de consumidors.
- Moviments per a la igualtat de drets.
- Moviment ecologista.

Cap al principi dels anys setanta les organitzacions dels EUA van tenir un paper dominant pel que fa a les pràctiques d'informació social. I en aquesta posició preeminent hi va tenir molt a veure la creació del recull informatiu promogut per la companyia Ernst and Ernst que ja hem citat anteriorment. Aquesta recopilació va permetre la investigació i la contrastació sobre el CSR als EUA durant la dècada dels setanta. Les característiques que se'n poden concloure són les següents:

- Una presència més significativa de les grans empreses.
- Un pes més important d'empreses del sector industrial.
- La falta de continuïtat en el seguiment dels temes sobre els quals s'informava.

En aquest moment cal remarcar el paper capdavanter, sobretot en l'aspecte d'informació sobre comportament ètic, que han tingut algunes companyies nord-americanes. En aquest aspecte són remarcables els informes de les empreses Ben & Jerry's Homemade i Timberland.

Cap a mitjan els noranta va haver una embranzida en els temes mediambientals que, de retruc, va tornar a plantejar els temes de comptabilitat social. El 1992 va promoure's el *Businesses for Social Responsibility*, els membres del qual es lliuraven a la promoció de la responsabilitat social (incloent-hi temes de qualitat, impacte mediambiental i relacions amb la comunitat local) i tractada en peu d'igualtat amb la rendibilitat dels corresponents negocis. El nombre de membres actual és de més de 1.400, ocupen aproximadament cinc milions de treballadors i tenen un volum d'ingressos anuals d'un bilió de dòlars.

La política d'incorporació de membres abasta tant aquelles entitats capdavanteres en la implantació de polítiques i pràctiques de responsabilitat social com d'altres que són al començament del procés d'incorporació d'aquestes polítiques. Entre les empreses conegudes figuren: AT&T, Arthur Andersen, The Coca-Cola Company, DuPont Merck, Federal Express, Levi Strauss & Co., Motorola, Polaroid Corporation, Reebok i Time Warner. També hi figuren petites companyies que han estat significatives per les seves pràctiques innovadores.

Des dels anys vuitanta i mantenint-se en els noranta és la informació mediambiental la que ha dominat els continguts dels informes de CSR.

La informació mediambiental als EUA pot ser de tres classes diferents:

- (a) informació voluntària i quantitativa (comparativament no tan estesa);
- (b) informació mediambiental obligatòria exigida per la normativa específica que regula la protecció del medi natural;
- (c) informació obligatòria que cal incloure en els comptes anuals.

Tanmateix, la generació d'informes mediambientals als EUA ha anat agafant un caire d'informació obligatòria i que cal subministrar conjuntament amb la informació comptable. Concretament ens referim als passius mediambientals que les empreses poden afrontar per la normativa legal coneguda com *Comprehensive Environmental Response Compensation and Liability Act* (CERCLA) per possible contaminació del sòl, normativa de la qual ja hem parlat en un moment anterior.

Les normes del *Financial Accounting Standards Board* (FASB) —organisme encarregat des de 1973 de l'emissió dels principis de comptabilitat generalment admesos— fixen la necessitat d'informar sobre els passius mediambientals.

D'una forma encara més àmplia les normes de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) han fixat guies en referència al reconeixement, la mesura i la publicació de passius mediambientals. Va publicar el *Standard Accounting Bulletin* núm. 92 l'any 1993, el qual cobreix un ampli conjunt de temes relacionats amb la comptabilitat mediambiental.

Concretament es regula la publicació de possibles passius que raonablement puguin tenir un efecte en la situació financera, en els resultats o en la liquiditat.

5. EL BALANÇ SOCIAL DE L'EMPRESA A FRANÇA

El punt de partida per a l'elaboració del balanç social es troba en l'Informe del Comitè d'Estudis per a la Reforma de l'Empresa, més conegut com a Informe Sudreau. Els primers antecedents més remots del balanç social es troben en certs intents de reforma de l'empresa i en la presa de consciència de la importància dels problemes socials per part de determinades associacions patronals. Tampoc no es pot oblidar la influència, sobretot en l'àmbit sociològic, dels esdeveniments del cèlebre maig del 68 i en l'àmbit polític les promeses a la campanya electoral de maig del 74 de Valéry Giscard d'Estaing (n. 1926).

Entre les proposicions més interessants d'aquestes associacions patronals podem citar les següents:

- A. El *tableau de bord* del moviment patronal *Entreprise et Progres*. Era un instrument de gestió de la política social basat en la descentralització de les responsabilitats i destinat als diferents nivells de la jerarquia. S'articulava partint d'una sèrie d'indicadors: un indicador d'estructura (treballadors per categories socioprofessionals), tres indicadors de polítiques (taxes de remuneració, de seguretat i de formació) i dos indicadors de comportament (taxa d'absentisme i de rotació).
- B. Els treballs realitzats per l'Institut de l'Entreprise del Conseil National du Patronat Français (CNPF), organització patronal francesa.

Sobre el projecte en qüestió es va obrir un ampli debat que va obligar a fer successives modificacions fins a arribar a la promulgació de la normativa legal.

Aquesta aprovació es va fer per mitjà de la Llei 77-769 de 12 de juliol de 1977, elaborada pel Ministeri de Treball, i que afectava les empreses amb més de 250 treballadors, tot i que l'any 1982 es va elevar el límit a les empreses de més de 300 treballadors. El contingut a desenvolupar previst a la Llei es desglossava en set capítols:

- Detall dels treballadors per categories com el sexe i l'edat.
- Nivells de remuneració i altres despeses que informin sobre la política de remuneracions de l'empresa.
- Condicions d'higiene i seguretat.
- Altres condicions de treball que afectin els treballadors com són ara els horaris, el treball nocturn i els nivells de soroll.
- Informació sobre les relacions entre l'empresa i els treballadors que permeti conèixer el clima social.

- Altres condicionant que afectin les relacions laborals, com poden ser iniciatives per a un *management* participatiu o ajudes de l'empresa als treballadors.

Com a conclusió es podria destacar la voluntat de tornar més transparents les relacions entre capital i treball, i el paper prioritari que s'assenyalava a la negociació.

L'avaluació dels més de vint anys disponibles d'experiència destaca que l'objectiu d'informació no ha estat més que parcialment assolit. En l'àmbit intern de les empreses el document ha estat poc utilitzat pels comitès d'empresa i pels sindicats, mentre que els assalariats —presentats com un cos únic i sense jerarquies— no acostumen a fer-ne ús tot i que sigui un document que es troba a la seva plena disposició.

A escala externa els analistes financers han renunciat a explotar el balanç social com a font d'informacions rellevants, argumentant-ho en funció de la seva difícil aprehensió.

Per la seva banda, l'objectiu de la concertació no ha aconseguit una millor reeixida. Els sindicats argumenten que els empresaris només han de referir-se a l'elaboració anual del balanç social per no dur a terme una anàlisi més detallada sobre la formació, la millora de les condicions de treball i la higiene i la seguretat en el treball. S'ha de recordar que el caràcter general del balanç social no permet entrar en l'anàlisi detallada de cada un dels tallers o centres concrets de treball.

Finalment cal recordar que no s'incorporà cap disposició que tendís a verificar les dades subministrades.

6. LA INFORMACIÓ SOCIAL A L'EMPRESA ALEMANYA

A la dècada dels anys setanta, la informació social de l'empresa a Alemanya va tenir un gran impuls, tant des de la seva concepció teòrica com des del punt de vista empíric.

Aquesta informació va estar influïda al principi per les pràctiques d'EUA, tot i que després va anar forjant el seu propi estil tant en els estudis teòrics com a la pràctica de les empreses.

En el cas alemany els treballadors ocupen de forma significativa el centre principal d'atenció en el desenvolupament de la informació social, i ha esdevingut una qüestió política de coneixement general i objecte de debats entre els diferents grups amb interessos a les empreses.

Els primers balanços socials els van presentar a Alemanya les grans empreses industrials, i en aquest sentit s'acostuma a citar el cas de l'empresa AEG, que l'any 1939 ja va publicar un balanç social inclòs a l'informe de gestió.

El balanç social, en aquest sentit, és una ampliació del sistema de *management* de l'empresa, representa un complement dels sistemes tradicionals d'informació i permet aclarir la generació i distribució de les rendes de l'entitat en qüestió.

En el cas alemany no s'ha produït, com en el cas francès, un recull normatiu sobre l'obligatorietat de la seva presentació i sobre el seu contingut.

Com indica García Echevarría:

"[...] a Alemanya es pot parlar de tres grans grups de balanços socials, distingint primerament aquells que es basen en un concepte més aviat teòric del benestar, i tracten de reflectir les aportacions realitzades per l'empresa als diferents grups socials; en segon lloc, tots aquells balanços que prenen com a base indicadors socials, magnituds en forma de ràtios que pretenen tipificar o estandarditzar mitjançant una mesura que serveixi de patró per a una avaluació sobre l'actuació empresarial i, finalment, en tercer lloc, aquells plantejaments que tenen una major orientació empresarial i que, per tant, necessàriament fan referència al grau amb què s'han assolit els objectius perseguits." ⁽⁸²⁾

Malgrat aquesta pluralitat existent, des de l'any 1977, ha exercit una particular influència el Grup d'Estudi sobre els Aspectes Pràctics de la Informació Social (*Arbeitskreis Sozialbilanzen Praxis*), grup establert per set empreses capdavanteres en aquest camp i totes elles amb plantilles nombroses. Aquest grup va reconèixer la necessitat d'una estandardització en la informació social i van proposar l'estructura següent:

- Un informe social (*Sozialbericht*), on s'expressen determinats aspectes de la vida de l'empresa relacionats amb els resultats de les activitats socials i utilitzant material estadístic.
- Un estat de valor afegit (*Wertschöpfungsrechnung*). Aquí es posa de manifest l'increment del valor produït per les activitats de l'empresa durant el període i com ha revertit en els principals agents implicats. Coincideix en termes macroeconòmics amb l'aportació de l'empresa al producte nacional.
- Un càlcul social (*Sozialrechnung*). Es presenta un resum de les activitats socials que hagin afectat les despeses o els ingressos.

7. EL BALANÇ SOCIAL A BÈLGICA

L'obligació per a les empreses de dipositar cada any un balanç social es va instaurar per als exercicis tancats després del 31 de desembre de 1995, dins d'un pla plurianual per a l'ocupació de 22 de desembre de 1995.

Un dels objectius que el govern perseguia era el d'estar informat sobre els efectes de les mesures que elaborava a favor de l'ocupació. Una altra característica d'aquest balanç social era que formaria part dels comptes anuals, dels quals constituïria la quarta part.

⁸² GARCÍA ECHEVARRÍA, S. "El balance social como instrumento de gestión empresarial". Primeras Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad. *El balance social de la empresa y las instituciones financieras*. Madrid: Banco de Bilbao, 1982, pàg. 307.

El balanç social havia d'incloure:

1. La relació dels treballadors contractats

- Els que figuressin al llibre de registre de personal.
- Els de caire interí i els posats a disposició a l'empresa per part de tercers.

S'havia d'indicar, per al període en qüestió, el nombre dels efectius ocupats, el nombre d'hores treballades, els costos i els avantatges extrasalarials.

A més a més s'havia d'indicar, a la data de tancament de l'exercici, el nombre de treballadors que figuressin en el llibre de registre de personal, i el nombre dels treballadors amb contracte indefinit, amb contracte de durada fixa i els contractats per a substitucions.

2. Informació sobre els moviments del personal esdevinguts durant el període comptable.

Hauria de reflectir els incorporats de nou (segons sexe i nivell d'estudis), i els qui haguessin abandonat l'empresa (jubilat, prejubilat, acomiadat o altres motius).

3. Informació sobre l'ús de mesures a favor de l'ocupació durant l'exercici comptable.

Aquesta informació s'havia de desglossar entre els avantatges financers (amb menció en aquest cas de l'import) i els altres (estades d'estudis, llocs trampolí).

4. Informació relativa a la formació organitzada per als treballadors durant l'exercici comptable.

El nombre d'hores, els treballadors implicats i el cost de les formacions s'havien d'especificar en aquest apartat.

8. EL CONCEPTE DE COMPTABILITAT DE RECURSOS HUMANS (CRH)

Com a factor primordial la valoració del factor humà és un tema que ha preocupat des de fa segles. Hi ha un precedent a l'obra de Richard Cantillon (?1680–Londres, 1734), economista d'origen irlandès que va escriure l'obra *Essai sur la nature de commerce en général* publicada l'any 1720.

En la tradició de la literatura comptable es poden trobar precedents a l'obra *Accountant's handbook* de l'any 1932, que se centrava en el càlcul del fons de comerç, i com precisament els valors del personal i de les seves destreses tècniques pot influir-hi. Posteriorment als anys seixanta es registren les aportacions de Rensis Likert (1903-1981), psicòleg social i investigador nord-americà que va fundar l'Institute for Social Research de la Universitat de Michigan, sobre el qual ja hem tingut ocasió de parlar anteriorment.

Posteriorment la CRH va trobar suport en la teoria del capital humà amb l'argument que els recursos humans contribuïen a l'obtenció de beneficis tal com ho podien fer els recursos financers i els físics. La CRH en la seva versió més simple pretén valorar els treballadors de l'organització. Aquesta valoració es fa pels motius següents:

- El reconeixement que els treballadors poden ser el principal actiu d'una entitat i que com a conseqüència d'això haurien d'aparèixer en el balanç. Aquesta aproximació, **basada en el valor** d'aquests actius, s'hauria de calcular com a valor present dels rendiments econòmics futurs i potencials dels serveis del personal.
- Dintre d'un altre plantejament conegut com a **mesura del cost**, s'argumenta que els costos de selecció, contractació i formació poden ser tractats com una inversió, i en funció del principi de correlació d'ingressos i despeses no s'haurien de tractar com a cost del període.
- Intentar avaluar si la inversió en treballadors està guanyant o perdent valor de cara a l'organització.
- Com un element més d'avaluació dels mànagers per comprovar si la gestió dels recursos humans està a l'alçada dels altres recursos, i que aquesta gestió no s'acabi en una immediata obtenció de beneficis a curt termini.

9. LA NORMA PIONERA SOCIAL ACCOUNTABILITY 8000 (SA8000)

Ha estat establerta pel Council on Economic Priorities Accreditation Agency i pretén definir un conjunt de normes generals i auditables per una entitat externa sobre la protecció dels drets dels treballadors.

Està basada en les convencions de la *International Labour Organisation* (més coneguda en castellà com a OIT, Organització Internacional del Treball) i en relació amb les declaracions internacionals sobre drets humans — que inclou la Declaració universal dels drets humans (1948) i la Convenció de les Nacions Unides sobre els drets de la infància (1989).

La intenció és que la norma pugui ser aplicada a les entitats que ho sol·licitin i als seus proveïdors sigui quin sigui el país i el sector productiu en qüestió, i s'hi incorporen temes de seguretat i higiene, treball infantil, treball forçat, drets sindicals dels treballadors i horaris de treball i remuneracions.

Es tracta de la primera norma d'auditoria social i pretén arrencar un procés plenament independent tant d'autoritats polítiques com de grups de pressió.

Entre els membres del consell assessor figuren les persones i institucions següents:

Abring (Brasil) Oded Grajew
Amalgamated Bank Jack Sheinkman
Amnistia Internacional (Regne Unit) Sir Geoffrey Chandler
Association Francois-Xavier Bagnoud Miriam Donovan Lyons/Carlos Bauvard (Suïssa)
Avon Bill Kunz / Fitz Hilaire
Body Shop (Regne Unit) Alistair Jackson
Council on Economic Priorities Alice Tepper Marlin Eileen Fisher David Zwiebel
Franklin Research & Development Simon Billenness
Grupo M, SA. (República Dominicana) Joseph Blumberg
International Textile, Garment & Leather Neil Kearney
Workers Federation (Bèlgica)
KPMG Peat Marwick Ian Spaulding / Winthrop M. Swenson
National Child Labor Committee Jeffrey F. Newman / Dorianne Beyer
OTTO-Versand (GmbH & Co.), Dr. Johannes Merck, Hamburg (Alemanya)
Reebok Doug Cahn / Sharon Cohen
Sainsbury's (Regne Unit) Dr. Geoff Spriegel
SGS-International Certification Services Jeffrey L. Horner / John Brookes (Suïssa)
Toys "R" Us Tom DeLuca
Universitat de Texas, Austin Prof. Ray Marshall.

De la norma extraïem un apartat per mostrar els diferents aspectes que abasta:

IV. REQUERIMENTS DE LA RENDICIÓ DE COMPTES SOCIALS

1. TREBALL INFANTIL

1.1. Criteri: la companyia no durà a terme ni donarà suport a l'ús del treball infantil.

2. TREBALL FORÇAT

2.1. Criteri: l'empresa no durà a terme ni donarà suport a l'ús del treball forçat, tampoc no s'obligarà al personal a realitzar dipòsits monetaris o a lliurar la documentació en començar a treballar per a l'empresa.

3. SEGURETAT I HIGIENE

3.1. Criteri: la companyia, tenint present el sector on es troba i altres circumstàncies, disposarà un ambient de treball amb condicions segures i higièniques i prendrà les mesures conduents a la prevenció d'accidents i al manteniment de la salut.

4. LLIBERTAT D'ASSOCIACIÓ I DRET A LA NEGOCIACIÓ COL·LECTIVA

4.1. Criteri: la companyia haurà de respectar el dret de tot el personal per format part de sindicats de la seva elecció i de negociar col·lectivament.

5. DISCRIMINACIÓ

5.1. Criteri: la companyia no durà a terme ni donarà suport a pràctiques discriminatòries a l'hora de contractar, remunerar, permetre accés a la formació, promocionar, finalitzar contractes o jubilar per raons de raça, casta, origen nacional, religió, discapacitat, sexe o orientació sexual, afiliació a sindicats o partits polítics.

6. PRÀCTIQUES DISCIPLINÀRIES

6.1. Criteri: la companyia no durà a terme ni donarà suport a l'ús de càstigs corporals, coerció física o mental, i abusos verbals.

7. HORARIS LABORALS

7.1. Criteri: la companyia haurà de complir les regulacions legals i les normes del sector sobre horaris laborals; en qualsevol cas no es podrà excedir les 48 hores setmanals i s'atorgarà almenys un dia lliure després de cada set dies laborals.

8. REMUNERACIÓ

8.1. Criteri: la companyia haurà d'assegurar que els salaris setmanals compliran els mínims aplicats en el sector i seran suficients per cobrir les necessitats bàsiques i permetre un estalvi mínim.

9. SISTEMES DE GESTIÓ

9.1. Criteris: els alts responsables hauran de definir la política de l'empresa per a la rendició social de comptes i les condicions laborals per assegurar el següent:

- a) La inclusió d'un compromís per complir tots els requeriments de la norma.
- b) La inclusió d'un compromís per complir amb les normes legals del país en qüestió així com les internacionals.
- c) La inclusió d'un compromís vers la millora contínua.
- d) Una efectiva documentació, posada en pràctica, manteniment, comunicació i accessibilitat d'una manera comprensible a tot el personal dels aspectes tractats a la norma.
- e) La pública disposició. ⁽⁸³⁾

⁸³ Extret de: COUNCIL ON ECONOMIC PRIORITIES ACCREDITATION AGENCY. *Social Accountability 8000*. Nova York: Ed. CEPAA, octubre de 1997, pàg. 5-7.