

# LES FONAMENTACIONS ACTUALS DE LA COMPTABILITAT I L'AUDITORIA SOCIAL (CAS)

## ÍNDEX ANALÍTIC DE LA SEGONA PART

### ELS ENFOCAMENTS TEÒRICS DE LA CAS I LES PERSPECTIVES

<b>PRÀCTIQUES D'APLICACIÓ.....</b>	<b>153</b>
1. INTRODUCCIÓ.....	153
2. DENOMINACIONS I PERSPECTIVES METODOLÒGIQUES.....	154
3. RESUM DELS DIFERENTS ENFOCAMENTS A L'ENTORN DEL <i>SOCIAL ACCOUNTING</i> .....	156
4. TRES NIVELLS DE POSSIBLES PERSPECTIVES SOBRE COMPTABILITAT SOCIAL.....	158
4.1 UNA PERSPECTIVA DE <i>STAKEHOLDER</i> .....	158
4.2 UNA PERSPECTIVA D' <i>ACCOUNTABILITY</i> .....	158
4.3 UNA PERSPECTIVA <i>POLYVOCAL CITIZENSHIP</i> .....	159

### ELEMENTS BÀSICS DE LA TEORIA DELS *STAKEHOLDERS*..... 165

1. INTRODUCCIÓ.....	165
2. ELS OBJECTIUS PRIMARIS.....	166
3. ELS OBJECTIUS SECUNDARIS.....	167
4. L'ORGANITZACIÓ COM UN NEXE DE CONTRACTES.....	168
5. ELS <i>STAKEHOLDERS</i> VINCULATS AMB L'ENTORN.....	169
5.1 ELS PROPIETARIS.....	169
5.2 ELS CLIENTS.....	170
5.3 LA COMUNITAT LOCAL.....	171
6. ELS <i>STAKEHOLDERS</i> VINCULATS AMB EL PROCÉS.....	172
6.1 ELS TREBALLADORS.....	172
6.2 ELS PROVEÏDORS.....	173
7. MESURA DEL GRAU D'ACOMPLIMENT I SUPERVISIÓ DELS CONTRACTES AMB ELS <i>STAKEHOLDERS</i> .....	175
8. VALORACIÓ CRÍTICA DE LA TEORIA DELS <i>STAKEHOLDERS</i> .....	175
8.1 LES QUATRE HIPÒTESIS BÀSIQUES.....	176
9. L'ENFOCAMENT DELS <i>STAKEHOLDERS</i> COM UNA APLICACIÓ PRÒPIA DE LA SOCIETAT DEL CONEIXEMENT.....	177

**LA COMPTABILITAT SOCIAL I EL CORPORATE CITIZENSHIP ..... 179**

1. LA COMPTABILITAT SOCIAL I ELS CODIS DE GOVERN DE LES SOCIETATS ..... 182
2. L'INFORME DE LA COMISSIÓ ESPECIAL PER A L'ESTUDI D'UN CODI ÈTIC DELS CONSELLS D'ADMINISTRACIÓ DE LES SOCIETATS COTITZADES A BORSA. .... 183

**EL MODEL DEL CENTRE INFO SUISE DE FRIBURG ..... 187**

1. EL DESENVOLUPAMENT SOSTENIBLE..... 187
  - 1.1 DIMENSIÓ MEDIAMBIENTAL I DIMENSIÓ ECONÒMICA..... 189
  - 1.2 DIMENSIÓ SOCIAL I DIMENSIÓ MEDIAMBIENTAL ..... 189
2. LES EMPRESES I EL DESENVOLUPAMENT SOSTENIBLE ..... 190
3. MÈTODE I CRITERIS D'ANÀLISI..... 190
  - 3.1 CRITERIS MEDIAMBIENTALS ..... 191
  - 3.2 CRITERIS SOCIALS ..... 191
  - 3.3 CRITERIS DE TENDÈNCIA..... 191
  - 3.4 MÈTODE DE TREBALL I FONTS D'INFORMACIÓ..... 194
  - 3.5 MÈTODE DE CÀLCUL..... 195
4. L'ESTABLIMENT D'UNA CARTERA..... 196

**EL MODEL DE LA NEW ECONOMICS FOUNDATION..... 199**

1. PRESENTACIÓ DE LA NEW ECONOMICS FOUNDATION..... 199
2. INTRODUCCIÓ..... 199
3. L'ESQUEMA D'UN PROCÉS D'AUDITORIA SOCIAL SEGONS LA NEF. .... 200
4. PRIMERA ETAPA: QUÈ ÉS UNA AUDITORIA SOCIAL?  
PER QUÈ S'HA DE DUR A TERME?..... 202
  - 4.1 PER QUÈ S'HA DE FER UNA AUDITORIA SOCIAL?..... 202
  - 4.2 QUÈ CONVERTEIX CADA AUDITORIA SOCIAL EN UN FET ÚNIC?..... 204
  - 4.3 UNA EINA PER A LA MILLORA..... 205
  - 4.4 COM INICIAR UNA AUDITORIA: EL PROCÉS PAS A PAS..... 205
5. SEGONA ETAPA: DEFINIR ELS OBJECTIUS  
I LES ACCIONS PER ASSOLIR-LOS. .... 207
6. TERCERA ETAPA: LA IDENTIFICACIÓ DELS *STAKEHOLDERS* I L'ESTABLIMENT  
DELS CRITERIS..... 208
  - 6.1 QUI SÓN ELS *STAKEHOLDERS* DE L'ORGANITZACIÓ? DIFERENTS CATEGORIES  
DE *STAKEHOLDERS*..... 208
  - 6.2 COM FUNCIONA EL PROCÉS DE DIÀLEG AMB ELS *STAKEHOLDERS*..... 209

6.3	L'ENFOCAMENT DE LES DUES OPCIONS PER INCLOURE ELS <i>STAKEHOLDERS</i> .....	210
7.	QUARTA ETAPA: ELS INDICADORS I ELS <i>BENCHMARKS</i> . ....	210
7.1	COM S'HAN DE SELECCIONAR ELS INDICADORS? .....	211
8.	CINQUENA ETAPA: ELS LLIBRES DE REGISTRE DE LA COMPTABILITAT SOCIAL.....	211
8.1	COM CONTROLAR EL PROGRÉS?.....	212
9.	SISENA ETAPA: EL PROCÉS DE FINAL D'ANY. ....	212
10.	SETENA ETAPA: LA VERIFICACIÓ PER PART DELS AUDITORS.....	213
11.	VUITENA ETAPA: PUBLICACIÓ DELS COMPTES SOCIALS I RESPOSTA DAVANT ELS RESULTATS.....	215



## **PART II. ELS ENFOCAMENTS TEÒRICS DE LA CAS I LES PERSPECTIVES PRÀCTIQUES D'APLICACIÓ**

### **1. INTRODUCCIÓ**

En el capítol anterior hem posat de manifest l'empenta que l'anomenada comptabilitat social va experimentar als EUA durant l'inici de la dècada dels anys setanta i com curiosament va desaparèixer gairebé per complet del llenguatge i de la pràctica de la comptabilitat convencional cap a finals dels anys setanta. Aquest bandejament de l'entorn concret i pragmàtic dels negocis es va reflectir també a l'àmbit acadèmic.

El primer indicador de la revifalla d'aquest ensopiment fou la subàrea concreta de la comptabilitat mediambiental. Cap a finals dels anys vuitanta i començaments dels noranta va iniciar un ressorgiment decidit i sostingut.

Una anàlisi interessant a realitzar és el pes específic que aquesta comptabilitat té dintre de la comptabilitat social. Sens dubte que aquesta fulgurant entrada en escena no només té a veure amb un tema d'interès social per a les qüestions mediambientals —per d'altra banda innegable—, sinó que la decidida actuació de les administracions públiques en aquest àmbit hi ha jugat com un factor d'urgència apressant per a les empreses.

Els reptes que se li plantegen actualment a la comptabilitat social són:

- a) Que s'apagui l'embranchida que té actualment per una manca de direcció en el seu progrés i en la seva normalització (si és que això darrer és possible, en el mateix sentit que té aquest terme a la comptabilitat financera).
- b) Que acabi sent patrimoni de grans organitzacions que se l'apropriïn i en dilueixin els continguts (a efectes d'utilitzar-la com un instrument per vendre millor la seva imatge davant del públic).

Si les organitzacions desenvolupen els seus mètodes de comptabilitat social sense cap avaluació crítica de les seves pràctiques, és més que probable que aparegui informació sobre comptabilitat social amb un evident caire legitimitzador i més o menys propagandístic.

Una possible línia evolutiva per a la comptabilitat social aniria en sintonia amb el concepte de desenvolupament sostenible, amb el doble vessant social i mediambiental que recollim en el quadre següent, i del qual ja hem començat a parlar anteriorment.

*social accounting* → ecojustícia

*environmental accounting* → ecoeficiència

## 2. DENOMINACIONS I PERSPECTIVES METODOLÒGIQUES

Hi ha un ampli ventall de termes per designar la comptabilitat social. Històricament, els termes més habituals han estat *social audit*, *social responsibility accounting* i *corporate social reporting*.

En les publicacions recents per part de certes entitats també se'n pot recollir un mostrari ampli: auditories socials (*social audits*) (en el cas dels primers informes de l'organització britànica Traidcraft), informes ètics (*ethical statements*) (en el cas del banc danès Sbn Bank), informes sobre valors (*values report*) i informe social (*social statement*) (terminologia adoptada per la multinacional britànica de la cosmètica The Body Shop que també utilitza en certs moments la denominació d'auditoria ètica [*ethical audit*]).

L'enfocament de l'*ethical audit* —promogut per l'European Institute for Business Ethics i per la Nijenrode Business School— és bastant similar a l'enfocament dels *social accounts* desenvolupat i aplicat per Traidcraft i la New Economics Foundation (NEF). L'enfocament de l'*ethical audit* d'altra banda té característiques molt peculiars pel fet de combinar aspectes socials, mediambientals i de protecció dels animals. Aquest darrer només és parcialment comparable amb l'auditoria ètica (*ethical audit*) desenvolupat a la Copenhagen Business School i adaptat per l'entitat financera Sbn Bank i altres companyies i organitzacions del sector públic dels països escandinaus. En aquests darrers casos l'enfocament és intraorganitzacional i rarament es troba útil la realització d'una auditoria externa.

En el cas de Dinamarca la qüestió de la comptabilitat social es troba en un moment àlgid. Aquesta posició puntera arrenca de la celebració de la cimera de les Nacions Unides a Copenhagen el 1994. El ministre d'Afers Socials danès d'aquell moment, Karen Jespersen, va iniciar una campanya per donar suport i millorar la responsabilitat social de les empreses. La campanya fou anomenada Nova coalició per a la cohesió social.

Com a part de la campanya es va mantenir una conferència internacional l'octubre de 1997. En aquest ambient, a la primavera de 1997 la consultora KPMG va desenvolupar un model per a la comptabilitat social, així com un catàleg de paràmetres socials per a l'Institut Danès d'Investigació Social. Per tot aquest interès desvetllat no és estrany que la presentació de la norma AA1000 es fes precisament a Copenhagen, tot aprofitant una conferència internacional sobre CAS celebrada el novembre de 1999.

La confusió terminològica ha comportat que denominacions diferents hagin resultat en concrecions pràctiques força semblants, i que l'ús de termes idèntics no garanteixi que els continguts finals responguin a aquesta homogeneïtat. En aquest darrer sentit, l'ús del terme *social accounting and auditing* en el cas de Diageo (Grand Metropolitan) es tradueix en un estudi de les seves actuacions a favor de la comunitat, en el cas de l'entitat financera canadenca VanCity Savings Credit Union es concreta en un procés ampli de comptabilitat social que inclou una avaluació mediambiental. L'ús d'informació pròpia de la comptabilitat i de l'auditoria financera és una pràctica habitual en els informes de comptabilitat social, però la selecció de la informació destacada i la interrelació amb l'altre àmbit és troba pendent de definició.

La denominació de *capital intel·lectual* s'ha difós àmpliament per mitjà del conegut *Navigator* —que combina informació financera amb valoració d'aquest capital— dut a terme per la companyia sueca d'assegurances Skandia. Ells distingeixen entre capital humà —les capacitats dels individus per donar solucions als clients—, el capital estructural —les capacitats de l'organització per respondre a les necessitats del mercat— i el capital dels clients —la qualitat de la seva xarxa de relacions—.

Hi ha altres organitzacions que quan parlen de capital humà fan més èmfasi en termes com entusiasme, habilitats, nivell de salut i d'educació de les persones.

Els enfocaments en la línia del *Balanced Scorecard* guarden una relativa semblança amb el seguit per aquestes companyies, així com també guardarien una relació amb aquest plantejament els que segueixen els enfocaments del *Total Quality Management*.

La denominació actual més aclaridora sembla ser la de comptabilitat social (*social accounting*). En aquest aspecte de les denominacions creiem que cal evitar escrupolosament —si més no a l'àmbit acadèmic espanyol i francès— la denominació de *balanç social*, ja que aquesta denominació sona a un capítol ja superat, i que pren la denominació de l'experiència francesa de la llei de l'any 1977.<sup>(84)</sup>

---

<sup>84</sup> Sobre aquests vint anys d'experiència els autors francesos Michael Capron i Gérard Leseul són crítics i només li reconeixen valor informatiu estadístic. Vegeu: CAPRON, M. i LESEUL, G. (1997) "Pour un bilan sociétal des entreprises". A: *Revue Internationale de l'Économie Sociale*. Núm. 266, 4t. trimestre, pàg. 28-41. En la mateixa línia crítica es troba la referència següent: BAREL, Yvan. (1998) "Pour une refonte du bilan social français en tant qu'outil d'information". A: *Gestion 2000*, vol. 14, núm. 4, juliol-agost, pàg. 35-50.

**3. RESUM DELS DIFERENTS ENFOCAMENTS A L'ENTORN DEL SOCIAL ACCOUNTING**

Informe adreçat a...	Informe redactat per ...	
	Participants interns	Participants externs
Destinataris interns	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Comptes socials;</li> <li>· Avaluació de programes;</li> <li>· Auditoria d'actituds;</li> <li>· Indicadors del grau d'acompliment;</li> <li>· Auditories de conformitat;</li> <li>· Comptabilitat i auditoria mediambiental</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Informes demanats per agències o organismes públics;</li> <li>· Consultors mediambientals;</li> <li>· Auditories energètiques i de residus</li> </ul>
Destinataris externs	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Comptes socials;</li> <li>· Informes socials: narratius; quantitius; qualitius; financers;</li> <li>· Auditories de conformitat;</li> <li>· Declaracions d'objectius (<i>mission statements</i>);</li> <li>· Informes d'impacte mediambiental;</li> <li>· Informes sobre treballadors</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Associacions de consumidors;</li> <li>· Greenpeace;</li> <li>· Mitjans informatius;</li> <li>· Fons d'inversió amb criteris ètics</li> </ul>

Quadre 5. Exemples de diferents enfocaments de la comptabilitat social.

A efectes pràctics és important que l'entitat se senti propietària dels seus informes de comptabilitat social. És molt probable que els primers informes elaborats per una organització concreta siguin molt guiats per assessors externs (tal com va passar per exemple en el cas del primer informe de Traidcraft —auditoria social del període 1992/93—, amb l'assistència de la New Economics Foundation).

Aquesta propietat de la informació per part de l'entitat auditada també és important a efectes pràctics per al desenvolupament de l'auditoria:

- a) Els informes obtinguts des de l'exterior de l'entitat és molt fàcil que experimentin dificultats d'accés a certa informació imprescindible per a la seva elaboració.
- b) La dinàmica d'engegar un procés d'informe (*reporting*) sobre comptabilitat social ha d'excloure qualsevol sistemàtica diferent de l'autoinforme (*self-reporting*). En aquest aspecte tampoc no és convenient divergir del que marca la normativa per als comptes anuals de la comptabilitat financera (tot i que tots sabem l'àmplia varietat de matisos de la praxi quotidiana de les empreses sobre la menor o major implicació dels assessors externs en la redacció dels comptes anuals).



Aquestes limitacions ens situarien a l'àrea ombrejada del quadre 5 de la pàgina anterior per poder qualificar l'experiència com d'autèntica comptabilitat i auditoria social (CAS).

A la pràctica, sobretot la de les grans empreses i/o multinacionals, es produeixen uns conjunts d'informació social i mediambiental que per mitjà de l'agrupació, una mica d'aquí i una mica d'allà, es pot fer intentar passar com a informació amb caràcter de comptabilitat social.

A partir de l'experiència aplicada sobre la comptabilitat social i d'acord amb la literatura acadèmica existent es poden plantejar tres maneres de teoritzar la relació entre una entitat comptable i el seu món exterior, que passem a descriure en l'apartat següent.

#### 4. TRES NIVELLS DE POSSIBLES PERSPECTIVES SOBRE COMPTABILITAT SOCIAL

##### 4.1 UNA PERSPECTIVA DE STAKEHOLDER

L'enfocament dels *stakeholders* ja és ben conegut en la literatura sobre *management*, concretament en l'especialitat de la planificació estratègica i també dins de l'anomenat *business ethics*. En el primer camp el concepte ha comptat amb l'edició de números especials per part de revistes tan conegudes en el món acadèmic com *Long Range Planning* (1998), *Academy of Management Journal* (1999) i *Academy of Management Review* (1999); i en el terreny del *business ethics* ha comptat amb aportacions assenyalades dins d'una de les revistes capdavanteres com és ara *Journal of Business Ethics* (1999 i 2000).

La primera problemàtica que planteja aquesta perspectiva és com l'organització gestiona la seva relació amb aquests *stakeholders*. Les relacions de mercat acabaran produint la mena d'informació social que lligui millor amb els interessos de l'organització.

Aquesta primera perspectiva és la que produeix molta de la informació de comptabilitat social de tipus voluntari i també la informació sobre comptabilitat mediambiental.

##### 4.2 UNA PERSPECTIVA D'ACCOUNTABILITY

*Accountability* vol dir l'obligació de proveir informació quantitativa sobre les actuacions que són responsabilitat de l'entitat. Aquesta perspectiva implicaria una anàlisi sociològica, i potser també política, sobre quina mena d'informació comptable s'obliga de fer pública a les organitzacions.

En la línia de treball de la New Economics Foundation es dóna molta importància a l'establiment per part de l'organització del que s'anomena valors fonamentals (*core values*), on s'haurà d'especificar com l'organització auditada aconsegueix aquests valors o declaracions de principis i la perspectiva dels *stakeholders* sobre aquests valors i el seu compliment per part de l'organització.

Una aplicació pràctica d'aquesta perspectiva és estudiar quina mena de valors socials són més requerits a les organitzacions per informar-ne a tota la societat. En el cas francès sobre la Llei de balanç social de 1977 era evident la influència del maig del 68 i el fort paper jugat pels sindicats de treballadors.

## 4.3 UNA PERSPECTIVA POLYVOCAL CITIZENSHIP

Sorgeix del discurs ètic de Habermas. D'aquest conegut autor alemany presentem tot seguit una síntesi sobre les seves aportacions extremes de les dues fonts citades a peu de pàgina:

"Habermas, Jürgen (Düsseldorf, 1929), sociólogo y filósofo alemán. Nació en Düsseldorf y estudió en Gotinga, Zurich y Bonn. Realizó el doctorado en Marburgo con una tesis titulada: "El absoluto en la historia", sobre un tema de la filosofía de Friedrik von Schelling (Leonberg 1775 – Bad Ragaz 1854). Trabajó inicialmente dos años como periodista, y posteriormente trabajó como profesor de filosofía en Heidelberg y como profesor de filosofía y sociología en Frankfurt. En 1964 pasó a Frankfurt como catedrático de filosofía y sociología. Adscrito teóricamente a una línea marxista independiente, fue durante algún tiempo uno de los referentes intelectuales del movimiento estudiantil izquierdista alemán de los años 60. Pronto, sin embargo, se operaría un distanciamiento que terminó en confrontación y hostilidad, debido a la insistencia de Habermas en la lealtad constitucional. Llegó a calificar entonces de *fascismo de izquierda* las posiciones del legendario líder estudiantil Rudi Dutschke (Ost-Berlin 1940). De 1971 a 1980 fue director del Instituto Max-Planck en Starnberg, donde se ocupó de la dirección de los estudios sobre las condiciones de vida en el mundo científico-técnico. Durante ese retiro en Baviera gestó su obra principal *Teoría de la acción comunicativa* (1981). En la actualidad es profesor emérito de filosofía de la Universidad de Frankfurt del Meno y ejerce aún la docencia como profesor invitado permanente de la Northwestern University, cerca de Chicago.

Entre los filósofos alemanes, Habermas es el devoto de la razón por excelencia. Ha abogado por la *organización racional de la sociedad* como *comunidad de comunicación* de ciudadanos conscientes y responsables, donde prevalezca el mejor argumento en el marco de la *racionalidad comunicativa*. Como método para el análisis y la solución de las crisis en los diversos sistemas sociales, Habermas no ha abdicado nunca de la racionalidad contra el irracionalismo más o menos homologado por el posmodernismo.

La obra de Habermas constituye un ataque radical a la idea de que el positivismo y la ciencia y la investigación modernas son de alguna forma objetivas. Opina que la ciencia y la tecnología están más bien regidas por valores e intereses que a veces contradicen la búsqueda desinteresada de la verdad. Habermas sostiene que la tecnologización de la sociedad y el consiguiente crecimiento de la burocracia han servido, entre otras cosas, para perpetuar las instituciones del Estado y despolitizar a los ciudadanos. De esta forma la razón y la ciencia se han convertido en herramientas de dominación más que de emancipación.

Habermas ha abordado asimismo cuestiones básicas de la sociedad multicultural, del asilo político y de la integración de los inmigrantes en la sociedad receptora (*La inclusión del otro*, 1999). Durante los últimos años se

concentró especialmente en cuestiones de filosofía moral y del derecho (*Facticidad y validez*, 1988; *Aclaraciones a la ética del discurso*, 2000). Actualmente, estudia la coexistencia de las grandes religiones mundiales.

Habermas imagina un futuro en el que la razón y el conocimiento trabajen en pro de una sociedad mejor. En ese futuro la comunicación humana no debería estar sujeta a la dominación del Estado y los ciudadanos racionales deberían poder actuar en la sociedad de forma libre en el ámbito político.

Habermas es un fenómeno excepcional en la filosofía de la actualidad. Por la influyente actividad que ejerce en su tercera edad se le compara ya con figuras de la talla de Max Weber (Erfurt, 1864 – Munich, 1920), Karl Jaspers (Oldenburg, 1883 – Basilea, 1969) e incluso con el propio Karl Marx (Tréveris, 1818 – Londres, 1883)."<sup>(85)</sup>

Aquest enfocament està construït al voltant del concepte de diàleg amb els *stakeholders*. Aquest diàleg ha d'arribar a donar una veu que es tingui en compte dintre de l'organització, i també s'arriba a afirmar que l'organització no té una existència prèvia o independent dels *stakeholders*. En algun sentit podríem dir que els *stakeholders* creen l'organització.

Quin paper pot tenir un auditor social segons aquest enfocament?

1. Cap paper possible. Senzillament perquè no hi pot haver ni externalitat ni objectivitat en la perspectiva d'aquest enfocament.
2. L'enfocament seguit per la New Economics Foundation col·loca els valors fonamentals (*core values*) de l'organització en el centre del diàleg amb els *stakeholders* i, per tant, de la comptabilitat social.
3. En tot cas l'auditor ha de constatar si el procés de la comptabilitat social comporta a una avaluació, negociació i, per tant, un canvi com a fruit d'aquest diàleg amb els *stakeholders*.

En un enfocament del tipus *polyvocal citizenship* (PCP) durant el procés de comptabilitat social s'esdevenen tres fets alhora:

1. Els *stakeholders* són encoratjats a expressar la seva opinió sobre com s'ha d'establir la manifestació de la informació comptable; i això tant pel que fa a com ho veuen, com pel que fa a com ho desitjarien veure. La manifestació de la informació comptable s'ha de definir a partir de la relació amb els *stakeholders*. Això permetria

---

<sup>85</sup> "Habermas, Jürgen", *Enciclopedia Microsoft® Encarta® 98* © 1993-1997 Microsoft Corporation.

Suplement *Libros* de *La Vanguardia*, 21 de juliol de 2000.

solucionar el problema de la manca de normativa prèvia a l'hora d'endegar un procés de comptabilitat social.

2. Els *stakeholders* juguen un paper actiu en la definició de l'entitat com a objecte d'informació comptable. Els altres dos enfocaments estudiats no incloïen aquesta possibilitat de definició de l'entitat per part dels *stakeholders*.
3. Les veus dels *stakeholders* són bàsiques en el procés de comptabilitat social de l'entitat.

Això portaria a informar sobre nivells de satisfacció i de motivació dels treballadors, nivells de satisfacció dels clients, i inquietuds d'organitzacions mediambientals vers l'entitat.

Figura 1 : enfocaments de la CAS

Nom de l'enfocament	Descripció	Exemples d'organitzacions que utilitzin l'enfocament
Valoració del capital	Procés regular de revelació d'informació per comprendre, mesurar i gestionar les diverses formes de capital (se'n pot incloure del tipus intel·lectual, humà, social, mediambiental, organitzacional, estructural i financer).	Skandia
Informes sobre la implicació de la corporació en la comunitat	Descripció, mesura i publicació de les polítiques d'implicació amb la comunitat feta mitjançant informes no regulars. Aquest enfocament pot incorporar comparatives sobre el grau d'acompliment comparat amb altres organitzacions.	Diageo (Grand Met), British Petroleum (BP)
Comptabilitat ètica	Procés regular de revelació d'informació basat en el diàleg sobre els valors compartits amb els <i>stakeholders</i> , i amb el qual es persegueix el disseny de futures actuacions.	Sbn Bank, sector públic dels països escandinaus
Auditoria ètica	Procés regular, i amb verificació per part externa, sobre la implicació i el grau de millora de l'organització en relació amb els seus compromisos socials, mediambientals i de proves amb animals establert a partir del diàleg amb els <i>stakeholders</i> . El procés desemboca en un triple informe mediambiental, social i sobre experiments amb els animals.	The Body Shop International
Auditoria social	Procés regular, i amb verificació per part externa, sobre la implicació i el grau de millora de l'organització vers els seus compromisos socials, a partir del diàleg amb els <i>stakeholders</i> .	VanCity Credit Union, Black Country Housing Association, Co-op Bank
Balanç social	Una reconstrucció regular i agregació de dades financeres acompanyada d'un diàleg amb els <i>stakeholders</i> del qual resulta una informació sobre el cost incorregut en les activitats socials.	Coop Italia, UNIPOL
Declaracions de principis i de valors	Declaracions que contenen l'evolució dels principis de l'organització per fer compatible les seves responsabilitats socials i mediambientals amb l'assoliment d'una rendibilitat financera correcta.	Shell International
Informes sobre sostenibilitat	Informe sobre l'evolució per identificar vies de progrés que estiguin d'acord amb els principis del desenvolupament sostenible.	Interface

Els enfocaments anteriors comparteixen una sèrie de factors. Tots reconeixen les implicacions socials de les activitats de la companyia, i el consegüent impacte d'aquestes activitats sobre diferents grups de *stakeholders*. Aquesta constatació es manté tant si el procés es concentra sobre un grup particular de *stakeholders* (per exemple, la implicació en activitats a favor de la comunitat) o sobre una multiplicitat de *stakeholders* (per exemple en el cas de l'auditoria ètica).

Els comentaris sobre les pràctiques de CAS han posat de manifest la manca de normes generalment acceptades. Tal com ho expressa el professor Rob Gray: “la llarga història de la comptabilitat ètica i social ha estat caracteritzada per una diversitat preocupant d'enfocaments i normes”.<sup>(86)</sup> Aquest darrer autor, junt amb Peter Pruzan de la Copenhagen Business School i altres experts, considera urgent anar cap a un cert grau d'estandardització.

El principal motiu per desenvolupar i aplicar unes normes generals és assegurar la qualitat del procés de la CAS. No es tracta tan sols de cercar una legitimació del mètode o d'assolir alguna mena d'avantatge competitiu per als qui utilitzen la CAS. Es tracta fonamentalment de desenvolupar mètodes que de la manera més efectiva promoguin la millora organitzativa vers els objectius socials i ètics generalment acceptats. La qüestió va de dret al nucli dels objectius perseguits. A més a més les companyies són reticents a adoptar experiències que poden afectar la seva reputació, i encara més si aquestes pràctiques no disposen d'unes normes generalment acceptades. En paraules d'un director general d'una companyia britànica: “tornin a parlar-me d'auditoria social quan disposin d'una etiqueta qualificada i reconeguda pel mercat, de manera que la pugui col·locar a tota la nostra documentació”.

Els signes són clars sobre l'orientació cap a un assoliment d'un conjunt de normes per part de les diferents experiències. La importància i urgent necessitat de mesures externes de referenciació (*benchmarks*) i de patrons de diàleg amb els *stakeholders* es posa d'evident en la majoria de casos, tot i que sigui en diferents graus.

A continuació farem una presentació detallada de la teoria dels *stakeholders* dins del *management*, ja que aquesta creiem que ha de configurar la perspectiva més prometedora pel que fa a la CAS.

---

<sup>86</sup> GRAY, Rob. (1996) A: *AccountAbility Quarterly*, núm. 1, estiu, pàg. 5.





## ELEMENTS BÀSICS DE LA TEORIA DELS *STAKEHOLDERS*

### 1. INTRODUCCIÓ

El mot *stakeholder* va aparèixer per primer cop el 1963 en un memoràndum intern del Stanford Research Institute (EUA). Des d'aleshores s'ha incorporat al vocabulari comú com un concepte estimulador en la comunitat empresarial. Els teòrics dels *stakeholders* proposaven un canvi en la definició bàsica de les empreses modernes, passant de la tradicional perspectiva dels accionistes (*stockholders*, en anglès) a la perspectiva dels *stakeholders*.

Aquest canvi de perspectiva —dels accionistes als *stakeholders*— en la primera formulació de l'institut esmentat es basava simplement en la constatació del fet que hi ha un conjunt de grups sense el suport i la implicació dels quals l'organització no tardaria a deixar d'existir.

Però el desenvolupament i la diversificació de l'abast del concepte ha donat lloc a una distinció "del concepte de *stakeholder* en tres àmbits: com a teoria de la gestió, com a procés per als professionals amb vista a la gestió estratègica i com a marc analític de referència." <sup>(87)</sup>

Convé prèviament mirar d'aclarir a qui ens referim quan parlem de *stakeholders*, un cop ja podem tenir clar que comporta tenir en compte més referents que els accionistes.

Mirant-ho més positivament, una primera aproximació entre intuïtiva i descriptiva (que és també la que sosté el joc fonètic entre *stockholder* i *stakeholder*) consideraria *stakeholders* tots els qui es juguen (o aposten) alguna cosa en l'organització i la seva viabilitat. Literalment, es podria traduir com el *dipositari d'una juguesca*. La relació fònica amb el terme *stockholder* (accionista) revela que els jugadors i interessats per tal que l'empresa vagi bé no són tan sols els accionistes, sinó també els clients, els treballadors, els proveïdors, les comunitats locals a les quals l'empresa se subordina; en definitiva, la societat en conjunt.

En una tesi doctoral com aquesta elaborada per un professor universitari de comptabilitat, fóra gairebé imperdonable no dedicar en aquest punt una breu menció a un concepte tan arrelat al camp de la comptabilitat financera com són els **usuaris externs** d'aquesta informació.

I insisteixo que fóra imperdonable pel fet d'existir una innegable semblança entre aquests usuaris externs i els *stakeholders* que aquí estem introduint. En el nivell que ara ens trobem només voldria destacar que els usuaris externs són els destinataris d'una determinada informació que l'organització elabora; en canvi, els *stakeholders* tenen un paper que m'atreviria a qualificar de menys passiu pel que fa a la seva implicació en la marxa de l'organització, i per tant més decisiu en la definició de l'estratègia corresponent.

---

<sup>87</sup> FREEMAN, R.E. i REED, D. (1983) "Stockholders and *Stakeholders*: A New Perspective on Corporate Governance". A: *California Management Review*, vol. 25, núm. 3, pàg. 91.

Una organització pot classificar de partida els seus *stakeholders* en cinc grans grups:

1. CLIENTS
2. TREBALLADORS
3. PROVEÏDORS
4. PROPIETARIS
5. LA COMUNITAT LOCAL

Aquests individus, grups d'individus o bé institucions són els que marcaran l'èxit de l'organització o afectaran la capacitat de l'organització per assolir els seus objectius.

El repte d'una organització rau en l'aptitud per definir i organitzar les seves relacions amb cadascun d'aquests grups de *stakeholders*. De fet, el paper de la planificació estratègica és precisament el de definir els tipus de relacions que l'organització desenvoluparà amb cadascun dels grups anteriors.

### 2. ELS OBJECTIUS PRIMARIS

El primer pas en la planificació és el d'identificar quines són les expectatives dels propietaris (per exemple, incrementar la riquesa de l'entitat) pel fet de participar en l'organització. Aquestes expectatives dels propietaris esdevenen els **objectius primaris** de l'organització. El segon pas en la planificació és triar una estratègia per tal d'assolir aquests objectius primaris. Els dos elements a l'hora d'escollir l'estratègia que els responsables de la planificació hauran de considerar simultàniament són:

1. Identificar les alternatives que l'organització pot emprar per competir per aconseguir els seus clients; això és el que anomenarem el contracte entre l'organització i els clients.
2. Avaluar aquelles alternatives competitives relatives a les capacitats i expectatives dels *stakeholders* de l'organització; i d'aquesta manera establir les relacions o contractes entre l'organització i els proveïdors, treballadors i la comunitat local.

Suposem que l'organització tria una estratègia basada en la innovació contínua dels productes; aquest fóra un objectiu que correspondria a l'apartat 1 anterior. Per poder assolir aquesta fita, l'organització ha de dur a terme un programa de formació en capacitats d'innovació per als seus empleats, tècniques de producció flexible i sistemes de logística i, pel que fa als proveïdors, triar aquells que es puguin adaptar amb celeritat als canvis de requeriments dels components fabricats. Per poder presentar el pla als propietaris, s'ha de justificar una perspectiva raonable de resultats sobre la inversió (*return on investment* en la terminologia anglosaxona). El

programa també ha d'acomplir les expectatives de la comunitat local pel que fa a les normatives pròpies d'aquest àmbit així com altres actuacions que per les circumstàncies concretes de l'àmbit es vulguin dur a terme. Aquest darrer conjunt d'aspectes són aspectes que s'escauen dintre de l'apartat 2 anterior.

La planificació estratègica o a llarg termini consisteix en el desenvolupament de nexes d'interrelació, basats en contractes explícits o implícits entre l'organització i els seus principals grups de *stakeholders*. Aquests contractes especificaran el que l'organització preveu lliurar a cada grup de *stakeholders* com a recompensa per la seva participació en la consecució dels objectius primaris de l'organització. Habitualment això significa proveir els *stakeholders* amb el següent:

1. Els clients amb els productes que tinguin la correcta proporció de cost, qualitat i servei.
2. Els propietaris amb el nivell raonable de beneficis a les seves expectatives en funció de la inversió.
3. Els treballadors amb condicions de treball acceptables.
4. Els proveïdors amb unes clares condicions pactades del que s'espera d'ells pel que fa als seus subministraments.
5. La comunitat local amb allò que en cada cas concret pugui definir les seves expectatives immediates i concretes.

El resultat del procés o programa de planificació és el disseny i la implementació d'un procés específic —el qual inclourà aspectes logístics, de producció, del personal o recursos humans, d'atenció al client i de tasques del procés administratiu— que l'organització emprà per dur a terme la seva estratègia. Després d'això l'organització ha de controlar l'acompliment dels processos establerts en termes dels seus objectius primaris i secundaris.

### **3. ELS OBJECTIUS SECUNDARIS**

Aquest segon tipus d'objectius són molt importants a l'hora d'assegurar la participació de cada grup de *stakeholders*. Aquests objectius secundaris són les coses que l'organització espera donar i rebre de cada grup de *stakeholders* diferent del grup de propietaris. Per exemple, l'organització pot esperar assegurar als treballadors la necessària satisfacció professional (aconseguida per mitjà de l'establiment de les condicions de treball, de salaris i d'una clara política de promoció) i, a canvi, esperar rebre per part del factor humà la motivació, el suficient grau de destresa i de coneixements tècnics en l'execució del treball encomanat.

Aquests objectius secundaris són el mitjà per assolir els corresponents objectius primaris; per tant, aquests objectius secundaris no són importants per ells mateixos. Més aviat la seva importància rau en la confiança de l'organització que, si compleix aquests objectius secundaris, podrà reeixir en l'assoliment dels objectius primaris. El seu caràcter podria

comparar-se al que són els *cost drivers* en un sistema de costos ABC (*Activity Based Costing*); tot i que aquí tenen un caràcter més abstracte del que allí tenen aquests *drivers*.

Aquests objectius secundaris són importants perquè reflecteixen la concreció dels aspectes següents:

1. El que l'organització espera de cadascun dels grups dels seus *stakeholders* per ajudar-la a assolir els seus objectius primaris.
2. El que l'organització ha de subministrar a cada grup de *stakeholders* per tal d'assegurar que l'organització rebrà d'aquest grup el que ella necessita per assolir els seus objectius primaris.

El paper d'un sistema de mesurament de l'acompliment d'una organització és el d'identificar els objectius primaris i secundaris, mesurar el grau d'acompliment d'aquests objectius, i d'aquesta manera ajudar a l'organització a millorar el seu grau d'acompliment en l'assoliment dels seus objectius primaris.

#### 4. L'ORGANITZACIÓ COM UN NEXE DE CONTRACTES

És útil considerar les organitzacions modernes com un nexa de contractes interrelacionats entre els cinc principals grups de *stakeholders*. Aquests contractes implícits o explícits defineixen el que cada grup de *stakeholders* espera de l'organització, i el que el grup espera contribuir vers l'organització. Aquesta perspectiva contractual permet representar dues realitats importants de les organitzacions modernes:

1. Diferents grups de persones sovint amb objectius particulars diferents han de treballar plegats dintre d'un entramat d'interrelacions que permetin a l'organització assolir els seus objectius.
2. El procés d'assoliment d'aquests objectius és un joc de donar i rebre —en el qual cada grup de *stakeholders* desitja que l'organització reflecteixi el que el grup espera rebre en resposta a la seva cooperació.

Els contractes explícits especifiquen exactament el que cada grup d'implicats aporta (<sup>88</sup>). Els contractes implícits estan basats en expectatives no escrites que es desenvolupen a partir d'unes relacions fonamentades en la confiança d'una vinculació a llarg termini (<sup>89</sup>). Sigui un contracte

---

<sup>88</sup> Un contracte explícit pot especificar les característiques, qualitat i periodicitat dels components que un proveïdor lliurarà a l'organització, així com la manera, lloc i import de pagament que aquest rebrà, descomptant les rebaixes per incompliment d'algun aspecte del contracte.

<sup>89</sup> Un contracte implícit pot reflectir una entesa entre l'organització i el proveïdor de manera que aquest darrer podrà esmerçar temps i recursos per tal de desenvolupar productes únics que vagin d'acord als requeriments de l'organització, rebent a canvi l'oportunitat de recuperar la inversió feta en el desenvolupament del nou producte a l'organització sencera i en un abast temporal de llarg termini. Com a exemple podem citar el cas de Traidcrat plc, companyia britànica de comercialització de productes basats en pràctiques del que s'anomena comerç just, que es

explícit o bé implícit, l'organització haurà de desenvolupar un sistema de mesura del grau d'acompliment per tal d'assegurar l'acompliment del contracte. Generalment els contractes explícits són útils quan el producte o servei està ben definit i és fàcil de mesurar, com és ara el cas de components sense defectes elaborats per unitat de temps. Els contractes implícits són útils quan el producte o servei és intangible i s'obté a partir del desenvolupament i l'aplicació de coneixements o habilitats especials; per exemple, en el cas de no únicament subministrar el producte sinó de fer-ne també el disseny tècnic.

### 5. ELS *STAKEHOLDERS* VINCULATS AMB L'ENTORN

Els cinc tipus de *stakeholders* d'una organització es poden classificar en dos grups —els *stakeholders* vinculats amb l'entorn i els vinculats amb el procés. El **grup de *stakeholders* vinculats amb l'entorn** inclou propietaris, clients i la comunitat local; els quals emmarcaran l'entorn que des de l'exterior influeix en l'organització. A continuació identificarem cada component del primer grup de *stakeholders* vinculats amb l'entorn.

#### 5.1 ELS PROPIETARIS

Els propietaris de l'organització aporten per descomptat el capital o els recursos de partida i esperen el rendiment corresponent al risc de la seva inversió <sup>(90)</sup>. Els propietaris com a aportadors dels recursos originaris de l'entitat tenen el dret d'especificar els seus objectius primaris.

En el món concret i real de les organitzacions pot ser que els propietaris no explicitin cap principi d'ells vers l'organització de la qual són titulars <sup>(91)</sup>, i el que en moltes ocasions s'haurà d'assumir és que si l'organització jurídicament és mercantil, i en conseqüència és lucrativa, cal esperar que l'objectiu especificat pels propietaris sigui augmentar la seva riquesa <sup>(92)</sup>. En

---

proveïdora de línies de productes per Amnistia Internacional (secció britànica), i de la gestió de les vendes per catàleg de Greenpeace UK Ltd.

<sup>90</sup> En aquest moment no entrem a analitzar les altres dues habituals fonts de finançament que són els prestamistes a curt i a llarg termini i els creditors comercials.

<sup>91</sup> Una organització no lucrativa, com per exemple una de dedicada a l'ajuda de les persones sense llar (*homeless*, en la terminologia anglosaxona), pot tenir com a objectiu primari recollir les persones del carrer, donar-los ajuda psicològica i en els casos que sigui possible oferir-los formació per tal que puguin reintegrar-se laboralment a la societat. Una organització lucrativa pot perseguir objectius socials en principi contradictoris amb els seus objectius mercantils. Per exemple, Ben and Jerry's Homemade, un fabricant de productes làctics de l'estat nord-americà de Vermont, va establir una política d'aprovisionament de matèries primeres provinents de ramaders del propi estat, tot i que l'organització reconeixia que es podria aprovisionar a un cost menor si comprava en una altra zona. L'organització The Body Shop, coneguda multinacional de productes cosmètics, ha desenvolupat polítiques d'aprovisionament amb objectius socials i ambientals que poden comportar costos addicionals i no ser del grat de tots els clients, i d'aquesta manera entrar en conflicte amb l'objectiu d'incrementar la riquesa del propietari.

<sup>92</sup> L'extensa literatura econòmica sobre els objectius de les organitzacions exposa que l'objectiu dels accionistes és el de maximitzar la seva riquesa. A la pràctica, les limitacions dels gerents són òbvies de cara a poder implementar polítiques clares i unívokes en relació amb aquest objectiu teòric. Com a conseqüència d'això l'evidència empírica sembla demostrar que l'objectiu real és assolir un rendiment sobre la inversió per als propietaris en consonància amb el rendiment que els propietaris esperin en funció del risc de la seva inversió —procés que la literatura anglosaxona anomena *satisficing*, que és una tècnica que no persegueix l'òptim sinó una

principi sembla probable que les pretensions dels propietaris constrengueren els riscos a assumir per l'organització a aquells que permetin rendiments que superin els mínims esperats pels propietaris.

### 5.2 *ELS CLIENTS*

Aquests *stakeholders* juguen un paper central en l'organització dels negocis de l'entitat. Els propietaris estableixen el que l'organització vol —els seus objectius primaris— mentre que els clients defineixen el que l'organització ha de fer per assolir els seus objectius primaris. De manera simple i concreta, els clients volen productes o serveis que estiguin en consonància amb les seves expectatives respecte de l'organització i l'output consumit.

Per tant, a fi de reeixir en l'assoliment dels seus objectius primaris, l'organització ha de supervisar acuradament el grau de satisfacció dels seus clients. La satisfacció dels clients es mesurarà en relació amb el cost i la qualitat del producte, així com el servei. Els requeriments per aconseguir aquest grau de satisfacció esdevenen part del conjunt d'objectius secundaris de l'organització. Aquest darrer aspecte és particularment rellevant, perquè mentre els clients valorin preus més baixos, un nivell de qualitat més alt i un millor servei, l'organització haurà d'establir opcions entre els nivells a oferir per a cada aspecte de preu, cost i qualitat; ja que amb un entorn de recursos escassos haurà d'efectuar previsions de cost-benefici a l'hora de dur a terme millores d'alguns d'aquests indicadors del grau d'acompliment de l'organització.

No cal dir que aquests plantejaments sobre la necessitat de diferenciació tenen el seu punt de partença acadèmica en l'obra d'un autèntic megaclàssic com Michael E. Porter a la seva obra *Competitive Advantage*.

Què pot ser un megaclàssic, més enllà del que ja és un clàssic? Doncs molt senzill. Molts de nosaltres hem après el que els nostres mestres d'escola ens deien sobre els clàssics: "están condenados a ser muy citados y poco leídos" (respecto l'idioma original en què se'm feia el comentari). A l'estat de megaclàssic s'hi arriba quan els autors posteriors ja no es molesten ni a citar la font original clàssica. Aquest és un indicador inequívoc, i al qual no tothom pot arribar, de beatífic estat de megaclàssic.

Petites bromes a part, crec que tota l'obra en general de Michael E. Porter donaria per a un treball d'investigació dedicat només a resseguir les aportacions posteriors al camp del *management* empresarial que ja hi són presents a les seves obres, tot i que, com algú ha observat, tampoc no siguin del tot originals d'ell.

Sóc plenament conscient que el comentari anterior també pot donar arguments als qui defensen plantejaments més conservadors i menys oberts a nous plantejaments, en la línia del *nihil novum sub solem*.

---

solució del tipus *raisonablement bona*. Per ser aquest un tema molt ampli no entro a abordar-lo, i em limitaré a citar un text introductor i aclaridor referent a la racionalitat de les decisions de l'organització en funció dels objectius establerts: ROBBINS, Stephen P. *Management. Concepts and Applications*. 2a edició. Nova Jersey: Prentice Hall, 1988.

### 5.3 LA COMUNITAT LOCAL

En la literatura anglosaxona s'anomena aquest grup de *stakeholders* com a *community*. En aquesta tesi hi he afegit l'adjectiu de local per ajudar a entendre que es tracta d'una comunitat que té a veure amb l'entorn col·lectiu però alhora proper als llocs d'actuació de l'entitat. Aquest grup vinculat amb l'entorn més que ajudar directament a l'èxit de l'organització, permet crear una imatge pública més favorable de l'organització. Per situar-nos en aquest aspecte hem de tenir present la consolidada tradició nord-americana de fomentar institucions com universitats per part d'organitzacions lucratives, on es produeix aquest intercanvi de finançament per a la institució educativa a canvi d'obtenir una imatge filantròpica per a l'entitat lucrativa.

Aquesta comunitat local espera que l'organització actuï de forma ètica en les seves relacions contractuals amb clients, treballadors, proveïdors i propietaris. En aquesta relació la comunitat local imposa dos tipus de requisits a l'organització:

1. El primer requisit és que les activitats de l'organització no poden violar les lleis de la comunitat local. Aquesta normativa regula la manera en què l'organització interactua amb els seus *stakeholders* i inclou legislació laboral, legislació sobre publicitat i sobre pràctiques comercials, així com tota la normativa que afecta el medi ambient.
2. El segon requisit, que és molt més una expectativa que un requisit, és que l'organització assumeixi un paper capdavanter en l'àmbit de la comunitat on es troba inserida. Aquestes expectatives poden ser vagues i òbviament dependran molt de l'entorn concret on es trobi ubicada l'organització. Com a exemples de contribució a programes d'interès local podríem esmentar ajudes financeres a institucions educatives i biblioteques, ajudes per a programes de formació dels organismes locals i polítiques decidides en el foment d'activitats de protecció del medi ambient. Aquelles organitzacions que no participen en programes d'aquest tipus es penalitzen en la seva imatge per no prendre-hi part, però les que es decideixen a fer-ho és fàcil que donin una imatge corporativa a la comunitat local que comporti a més o menys llarg termini un increment de la xifra de vendes, poder incorporar com a treballadors de l'organització a les persones més ben preparades d'aquesta mateixa comunitat i que les seves activitats siguin més ben vistes per la comunitat.

D'aquesta manera els requisits de la comunitat defineixen el marc legal i la conducta moral que formen les expectatives que la comunitat local té respecte de l'organització. La penalització per traspasar el que la comunitat considera acceptable pot consistir d'entrada en sancions legals, com ara multes, o bé la malvolença de la comunitat vers l'organització, que pot comportar impediments en les relacions amb els altres *stakeholders*.

## 6. ELS *STAKEHOLDERS* VINCULATS AMB EL PROCÉS

Aquest grup de *stakeholders*, format pels treballadors i pels proveïdors, treballen junt amb l'altre grup dels vinculats amb l'entorn per tal que l'organització pugui reeixir en el seu disseny, producció i comercialització de productes i serveis per als seus clients.

### 6.1 ELS TREBALLADORS

Els treballadors de l'organització són el recurs més important que l'entitat fa servir per poder oferir productes i serveis als seus clients. En el camp estrictament comptable diríem que són un d'aquells actius que jurídicament no poden sortir mai al balanç, però que en una visió més estratègica no dubtaríem a qualificar-los d'actiu bàsic per al funcionament de l'entitat. Són els que porten a sobre el dia a dia de l'organització, i són els qui hauran de dur a terme les tasques que permetin assolir els objectius dels propietaris.

Els treballadors aporten coneixements, habilitats i esforç a l'organització. Com a resposta tenen l'expectativa d'obtenir salaris competitius, un entorn agradable de treball que inclourà tant les adequades condicions de l'espai físic com l'estil de *management* propi de l'organització; i, si s'escau, una oportunitat de creixement professional. Aquest conjunt d'expectatives és molt important per a l'organització perquè resulti atractiva per a la incorporació de nous treballadors i que asseguri la continuïtat dels que ja hi treballen.

Moltes organitzacions mesuren el grau de satisfacció dels treballadors ja sigui directament per mitjà d'enquestes o votacions, o bé indirectament mesurant el grau de rotació del personal pel convenciment que hi ha sobre la importància de la satisfacció sobre l'eficàcia i l'efectivitat i, per descomptat, per a la seva reeixida d'acord amb els objectius primaris.

Aquest tipus de *stakeholders* són els que donarien per més exemples aplicats sobre la seva importància i aplicació de cara al *management*. Sense que tingui notícia explícita sobre la utilització per part del banc Bankinter d'una gestió fonamentada en la perspectiva dels *stakeholders*, porto l'experiència següent divulgada a la premsa per la mateixa institució:

"La gestión del capital intelectual para esta organización bancaria se corresponde con una cultura fundada en la generación, la transmisión y la conversión en valor del conocimiento que reside en las personas que allí trabajan, en la propia organización y en las relaciones de la empresa. [...] Esto explica, entre otras cosas, que Bankinter emprenda todos los años lo que denomina una *olimpiada de ideas* abierta a la participación de todos los empleados que lo deseen. Éstos ya tenían, y tienen, la oportunidad de exponerlas en un periódico diario digital 'donde todos podemos escribir y leer lo que se nos antoje, sirviendo así de herramienta para la transmisión del conocimiento y, al mismo tiempo, de instrumento de comunicación interna', afirma Myriam Núñez, del equipo Gestión del Conocimiento.



*La olimpiada de ideas* de Bankinter va más allá. Están invitadas a participar todas las personas que quieran transmitir sus conocimientos. Esto incluye no sólo a los empleados de la entidad, sino también a todo el colectivo que de alguna manera se relaciona con el banco: agentes, directores de oficinas virtuales, becarios, subcontratados...[...]

Los propios empleados votan 'democráticamente' —resalta Myriam Nuñez— la mejor experiencia que se está ya aplicando individual o colectivamente, la mejor idea aportada o la oportunidad de negocio propuesta más interesante. En este caso se presentan nichos aún no explotados, relacionados o no con el sector bancario y que pueden aportar una nueva línea de negocio para el banco." <sup>(93)</sup>

M'he estès en la citació de l'exemple anterior pel que té de valor afegit. L'entitat referenciada pertany a un sector que tradicionalment s'havia caracteritzat per unes estructures jerarquitzaes i amb un fort component burocràtic. Si una entitat força destacada d'aquest sector manifesta públicament iniciatives del tipus anterior, podríem pensar en aquella dita que diu *cuando el río suena, agua lleva*.

La reacció dels treballadors pot ser de diferents maneres si creuen percebre que l'organització no se'n surt per retornar-los allò que esperen en contrapartida als seus esforços. Per exemple, si tenen la sensació de rebre un tractament incorrecte en l'àmbit humà, poden emprendre activitats absentistes, més reivindicatives a l'hora de renegociar convenis o potser més habitualment el que es produirà és un menor esforç i implicació en l'assoliment dels objectius primaris. Per aquests motius, els objectius secundaris de l'organització han de reflectir les expectatives dels treballadors.

## 6.2 ELS PROVEÏDORS

Aquests són els que proveeixen a l'organització amb els béns i serveis necessaris per dissenyar, produir i comercialitzar els seus productes i/o serveis. A més a més, hi ha un altre grup important de proveïdors, anomenats creditors, que proveeixen a l'organització de fons financers a curt termini. Òbviament, més d'un proveïdor concret pot estar inclòs en ambdós grups.

Els proveïdors tenen els mateixos objectius primaris que les organitzacions amb les quals fan negocis. Ells també cerquen augmentar la riquesa dels seus corresponents propietaris. Com a conseqüència d'això, tradicionalment hi ha hagut una tensió natural entre les organitzacions i els seus proveïdors. Aquesta tensió reflecteix el punt de vista àmpliament estès que la cadena de valor dona lloc a un nivell fix de benefici que s'ha de repartir entre els participants i l'organització, produint-se aquí el punt més dur de la negociació ja que el receptor de la major part d'aquest benefici és el que finalment resultarà guanyador en la relació comercial.

Per allò de la biga en l'ull aliè i la palla en el propi, he de referenciar també aquí l'obra del professor Michael E. Porter *Competitive Advantage*, com un dels primers autors a parlar del *value chain*.

---

<sup>93</sup> GARCÍA DE SOLA, Pablo. "Ideas con premio". A: *El País*. Suplemento de Negocios. 19 de juliol de 1998, pàg. 29.

Unes quantes organitzacions, particularment NCR i Xerox entre altres, ja fa temps que han començat a canviar la manera com es plantegen les relacions amb els seus proveïdors. Aquestes, com altres organitzacions innovadores, s'han adonat que una rendibilitat en augment per a tots els participants en la cadena de valor pot obtenir-se quan les organitzacions col·laboren i estableixen vincles a llarg termini entre elles. Tradicionalment les organitzacions només demanaven als seus proveïdors que subministressin els components concrets requerits. Organitzacions com ara NCR s'han adonat que els proveïdors tenen l'habilitat i els coneixements per dissenyar millors components, sempre que tinguin clar què és el que realment necessita el client. Per consegüent, a partir d'implicar el proveïdor en les activitats de l'organització pel que fa al disseny i l'elaboració del producte, l'organització pot obtenir una qualitat més gran, un millor funcionament i un menor cost dels components.

Els proveïdors poden copsar favorablement les propostes d'una major implicació per part dels seus clients, si preveuen que veuran recompensats els seus esforços pel fet de treballar-hi més estretament amb uns resultats econòmics raonables. Com molts altres aspectes de la vida, el secret de l'èxit d'aquestes vinculacions client–proveïdor rau en la manera com s'articuli el corresponent joc de donar i rebre. Per tant, és d'una vital importància que l'organització compti amb els adequats objectius secundaris que reflecteixin el més o menys bon grau d'acompliment en les relacions amb els proveïdors.

## 7. MESURA DEL GRAU D'ACOMPLIMENT I SUPERVISIÓ DELS CONTRACTES AMB ELS *STAKEHOLDERS*

Un dels papers més fonamentals i importants del sistema de mesura del grau d'acompliment de l'organització és el control dels intercanvis que tenen lloc entre l'organització i cada grup de *stakeholders*. D'aquesta manera l'organització pot determinar si les expectatives es veuen acomplertes per totes dues parts i alhora identificar problemes o oportunitats de millora. Les mesures del grau d'acompliment representen, de fet, els objectius secundaris de l'organització. Com a conseqüència del que hem dit el seu paper és força crític; si estan ben definits i triats permetran fer el seguiment sobre l'acompliment dels objectius primaris de l'organització.

Per il·lustrar les diferències entre una gestió duta a terme amb indicadors primaris del grau d'acompliment i una altra amb indicadors secundaris, suposem les dues situacions que descrivim a continuació:

1. El primer informe dona mostra d'un indicador primari. Consisteix en un compte de resultats comparatiu que posa de manifest una caiguda dels beneficis com a fruit de canvis tant pel que fa als ingressos com als costos.
2. El segon informe inclou indicadors primaris i secundaris. També posa de manifest la caiguda de beneficis, però alhora fa evident una disminució del grau de satisfacció dels clients provocada per una davallada en el nivell de qualitat. La satisfacció dels treballadors també minva per causa de l'estil concret de *management* dut a terme. Els proveïdors es manifesten insatsfets perquè l'organització no promou iniciatives de vinculació a llarg termini que afavoreixin el desenvolupament de projectes de disseny de nous productes. La comunitat local percep l'organització com poc integrada en els projectes socials pel seu rebuig a participar en un programa d'ajudes pels danys d'unes inundacions. Un cert nombre dels processos de l'organització relacionats amb les àrees de logística i de producció es troben lluny del nivell d'acompliment esperat pel que fa a costos i temps de durada del procés.

És evident que el segon informe proveeix d'una molt millor base per avaluar, explicar i millorar la davallada dels beneficis.

## 8. VALORACIÓ CRÍTICA DE LA TEORIA DELS *STAKEHOLDERS*

La concepció que les corporacions s'articulen a partir de les seves relacions amb els *stakeholders* ja és un lloc comú en la literatura tan acadèmica com professional sobre *management*. Des de la publicació del remarcable llibre de Freeman, titulat *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (1984), més d'una dotzena de llibre i més de 100 articles han fet èmfasi en el concepte de *stakeholder*, a part dels monogràfics en les revistes especialitzades als que ens referíem en l'apartat dedicat a les perspectiva dels *stakeholders*.

Com acostuma de passar amb els enfocaments innovadors, si busquem amb ull crític els conceptes que hi ha darrere de les expressions: *stakeholders*, model de *stakeholders*,

*management* segons *stakeholders* i teoria dels *stakeholders*, ens adonarem dels diferents i sovint contradictoris sentits amb què es plantegen aquests conceptes. (El borrós caràcter del concepte de *stakeholder* el posa de manifest Brummer, J. J. 1991. *Corporate responsibility and legitimacy: An interdisciplinary analysis*. Nova York: Greenwood Press.)

En aquest apartat d'avaluació crítica de la teoria dels *stakeholders* presentarem unes hipòtesis d'aproximació que es poden trobar a la literatura i mirarem de diferenciar-ne les característiques.

### 8.1 LES QUATRE HIPÒTESIS BÀSIQUES

Hipòtesi 1: La teoria dels *stakeholders* és indiscutiblement de tipus descriptiu.

La característica fonamental es basa en la descripció de la corporació com una constel·lació d'interessos en competència que posseeixen un valor intrínsec.

Hipòtesi 2: La teoria dels *stakeholders* també és de tipus instrumental.

Aquest caràcter està determinat per l'esquema d'interrelacions que s'estableixen entre la pràctica de l'*stakeholder management* i l'assoliment d'una sèrie d'objectius de l'organització. Aquest caràcter també es veu reforçat per la contrastació de la hipòtesi que aquelles corporacions que apliquen *stakeholders management* acaben tenint, amb altres elements iguals, un millor grau d'acompliment pel que fa a rendibilitat, estabilitat i creixement.

Hipòtesi 3: Encara que les hipòtesis 1 i 2 són aspectes significatius de la teoria dels *stakeholders*, el seu fonament és de caire normatiu i comporta l'acceptació de les idees següents:

- (a) Els *stakeholders* són persones o grups amb interessos legítims tant en els procediments com en els aspectes substantius de l'activitat de la corporació. Els *stakeholders* estan identificats pels seus interessos vers l'entitat, i si aquesta té algun interès en relació amb ells.
- (b) Els interessos de tots els *stakeholders* són valuosos intrínsecament. Això vol dir que cada grup mereix consideració pel seu propi interès i no només per l'aptitud de satisfer els interessos d'un altre grup com per exemple els socis.

Hipòtesi 4: La teoria dels *stakeholders* és gerencial en el sentit ampli del terme.

No solament es limita a aspectes descriptius o a fer previsions sobre les relacions de causa a efecte, sinó que també recomana actituds, estructures i pràctiques que constitueixen el *management* dels *stakeholders*. Aquest tipus de gestió, com a aspecte clau, presta atenció als interessos legítims de tots els corresponents *stakeholders*, tant pel que fa a l'establiment d'estructures organitzacionals i polítiques generals com en situacions concretes de decisions.

## 9. L'ENFOCAMENT DELS *STAKEHOLDERS* COM UNA APLICACIÓ PRÒPIA DE LA SOCIETAT DEL CONEIXEMENT

Aquesta és una hipòtesi d'investigació que plantejo i que hauria de ser convenientment contrastada en investigacions posteriors. Segons aquesta hipòtesi, l'enfocament dels *stakeholders* seria un exemple concret del tipus de relacions que es tendeix a implantar. Cito les aportacions del professor Manuel Castells:

"Un rasgo muy importante de la nueva sociedad en la que vivimos es que está constituida en torno a redes de información. Redes de dinero, de producción, de mercancías, de empresas, de trabajadores, de comunicación, de personas, de ciudades, de movimientos sociales y, cada vez más, de instituciones políticas. Las redes siempre han existido, pero ahora están impulsadas por las nuevas tecnologías y funcionan a mayor velocidad. Quien no se mueve en la red, queda fuera de la competencia. Riqueza, poder e influencia dependen de la capacidad que tenga cada cual de generar conocimiento y procesar información. Conocimiento e información han sido siempre esenciales, lo que ha cambiado es que las nuevas tecnologías de los últimos 20 años permiten generar mucha más información y aplicarla a todos los procesos de la vida: producir, consumir, gestionar, gobernar, aprender, educar, distraernos, amar, odiar, vivir y morir." (el subratllat és nostre) [...] No sobra información. En realidad, nos falta a la mayoría. Lo que hay es una plétora de información desordenada y una incapacidad cultural y técnica de seleccionarla, ordenarla y usarla para lo que queremos. [...] La educación es la base de la creación de riqueza en la sociedad de la información, tanto para la sociedad como para los individuos. Y es también la base de la capacidad de disfrutar de esa riqueza sin ser devorado por el propio progreso. Lo esencial para la educación en un sistema en el que hay toda la información *on-line* es la capacidad de aprender constantemente y cambiarse el *chip* en cada momento, a lo largo de las fases de la vida. Hay que educar individuos autónomos y creativos, capaces de gestionar el cambio continuo y de buscar y generar información. En este sentido hay un extraordinario retraso —en España, pero aún más en los Estados Unidos— del sistema educativo con respecto a la sociedad de la información.(...) al utilizar nuestra capacidad tecnológica de forma individual y excluyente, un tercio de la humanidad está mejor que nunca, pero otro tercio malvive con menos de dos dólares diarios, y otro anda a trancas y barrancas cada vez más angustiado. Y esto no sólo entre Norte y Sur sino dentro de cada país. (...) lo que estamos haciendo es desarrollarnos extraordinariamente como individuos, nosotros y nuestros hijos, sin ocuparnos de cambiar nuestras instituciones, nuestras empresas, nuestras escuelas, nuestra democracia. Nuestro Estado del bienestar. Las tendencias actuales apuntan hacia un mundo competitivo e insolidario entre individuos cada vez mejor dotados para el bien y mejor armados para el mal."

(<sup>94</sup>)

He volgut transcriure la citació encara que fos llarga pel que aporta sobre la utilització de xarxes d'informació a l'hora de gestionar empreses —que potser no és la teoria dels

<sup>94</sup> HUELBES, Elvira. Entrevista a Manuel CASTELLS (exinvestigador del Centre d'Estudis Europeus de la Universitat de Berkeley [Califòrnia], i recentment incorporat a la Universitat Oberta de Catalunya). El País. Pàgines centrals del diumenge. 19 de juliol de 1998, pàg. 6-7.

*stakeholders* sinó una aplicació concreta de la utilització de xarxes d'informació?—. Queda aquesta línia oberta per a futures investigacions.

També m'he sentit òbviamment interpel·lat per les reflexions sobre el paper que l'educació ha de jugar en la societat de la informació.

*And last but not least*, sobre un tema que podríem considerar més macroeconòmic, però que en una tesi que tracta sobre auditoria social fóra inconcebible de no tractar, és sobre els efectes a escala global d'un model de desenvolupament que eixampla de forma accelerada les diferències entre zones del planeta, i de forma accentuada també a l'interior de les mateixes societats desenvolupades.

## LA COMPTABILITAT SOCIAL I EL CORPORATE CITIZENSHIP

El concepte de *citizenship* (ciutadania) es troba inconfundiblement arrelat en la tradició anglosaxona. Aquest principi reconeix la igualtat de drets i de deures, així com les llibertats, les limitacions i les responsabilitats.

Ja des del món antic totes les formes de *citizenship* han tingut alguns atributs comuns. S'ha establert sempre una reciprocitat de drets respecte de les obligacions pel que fa a la comunitat en el sentit polític del terme.

En el nostre entorn, aquest concepte de ciutadania ha estat presentat sintèticament per la professora de la Universitat de València, Adela Cortina. En el capítol 4 de la seva obra *Ciudadanos del mundo: Hacia una teoría de la ciudadanía*, exposa l'evolució de la ciutadania econòmica, i ho fonamenta a partir de l'ètica discursiva de Jürgen Habermas i de l'anomenat *stakeholder capitalism*.

Aquest mateix concepte s'ha aplicat a les organitzacions empresarials i ha pres el nom de *corporate citizenship*, que exposarem en la seva implicació i estreta relació amb el que anomenem com a comptabilitat i auditoria social (CAS).

Les companyies són, sense cap mena de dubte, ciutadanes d'aquells països on operen, i avui dia, per a les grans organitzacions, aquesta ciutadania pot prendre un abast força ampli segons els diferents llocs d'actuació, seguint el mateix procés de la globalització en l'àmbit econòmic. El potencial positiu de l'acció mediambiental i social de les companyies és cada cop un aspecte de major importància, i pot ser una ocasió d'acció que reporti tant una millor integració amb el medi social com amenaces potencials.

Una correcta *corporate citizenship* tracta de comprendre i gestionar les influències de l'organització en la seva relació amb l'entorn social de manera que minimitzi el risc d'impactes negatius i maximitzi el nivell d'interrelacions positives.

El debat sobre el *corporate governance* ha inclòs en els darrers anys la relació que hi ha entre els *stakeholders* d'una organització i els qui la gestionen (consell d'administració o patronat).

Pel que fa a l'actuació del consell d'administració, la preocupació principal ha estat l'establiment de mecanismes de rendició de comptes per tal d'assegurar:

- (i.) l'honestetat i la integritat en l'actuació del consell;
- (ii.) els directors no han de perseguir el seu propi interès en detriment dels interessos dels qui tenen una vinculació (*a stake*) amb l'organització;

- (iii.) que funcionin correctament per controlar i avaluar l'administració dels gerents.

La qüestió important que aquí s'ha de tractar és la de les funcions atribuïdes als consells d'administració de les companyies. No es tracta en absolut d'una qüestió teòrica i abstracta, sinó que entra de ple en la dinàmica de les organitzacions i es planteja a través dels anomenats contractes incomplets (són funcions i tasques que no es poden especificar i detallar a priori), junt amb el factor —que l'enfocament dels *stakeholders* posa particularment en evidència— de la potencial multiplicitat d'interessos oposats que pot haver dins del consell.

A aquesta alçada és oportú aclarir l'existència, almenys, de tres diferents punts de vista sobre les funcions dels consells d'administració, tot i que també se'n pugui reconèixer el caràcter complementari i no forçosament oposat entre aquests enfocaments.

El primer d'aquests enfocaments correspon a la teoria de l'agència que s'arrela en la teoria de l'empresa. El que tracta de trobar aquest enfocament és el contracte òptim entre les parts. La relació entre accionistes i directius s'analitza com una relació d'agència a través de la qual el principal —els accionistes— encarreguen a l'agent —els directius— la realització de la gestió de l'entitat. La divergència d'interessos i l'asimetria d'informació entre els accionistes i els directius creen els coneguts problemes d'agència, ja que els directius tractaran d'assolir els seus propis objectius a costa dels accionistes. D'aquí sorgeix la necessitat, per part dels accionistes, de dissenyar incentius i sistemes de vigilància i control dels directius per tal d'assegurar que aquests treballin per aconseguir els objectius dels principals, la maximització del valor de l'empresa, i per assolir els seus com a agents.

El consell d'administració és un dels òrgans de control establerts pels accionistes per supervisar el comportament dels directius. En la dinàmica de l'empresa el consell d'administració delega en els directius l'administració de l'empresa, i es reté per a ell els processos de selecció i de remuneració de directius i la direcció estratègica de l'empresa.

Els estudis empírics demostren —segons els experts— que els consells només són moderadament eficients en el control dels directius i que, per tant, s'han de trobar altres models explicatius que ajudin a comprendre l'existència de consells d'administració ineficients dins d'una economia que se suposa eficient i competitiva.

La teoria següent —la teoria institucional— subratlla els aspectes sociològics i la dimensió social de l'empresa. Aquí les empreses són vistes com a actors socials que operen en un entorn format per altres actors socials. Les institucions són valors assumits, normes i regles que condueixen i influeixen el comportament. Aquestes institucions són el resultat de l'activitat humana, però no formen part del resultat de dissenys conscients. La teoria tracta precisament d'explicar la similitud entre les empreses sotmeses a entorns diversos. Les empreses adopten pràctiques similars a través de tres tipus de processos: coercitius, normatius i mimètics. Els processos coercitius es refereixen a l'adopció de pràctiques per adquirir influència política i legitimitat. Els processos normatius són els que es deriven de les normes de conducta d'associacions professionals, i que s'assoleixen mitjançant l'educació i la xarxa de contactes. Els processos mimètics són la imitació de les pràctiques seguides per altres empreses com a resposta estàndard a la incertesa que hi ha a l'entorn, i es du a terme per mitjà de la imitació de les pràctiques, que es consideren més reeixides.



Des d'aquesta perspectiva el consell d'administració és un instrument de legitimació social i de difusió de pràctiques i es considera com un instrument en mans dels directius.

En aquest cas els treballs empírics dels experts se centren en la composició del consell d'administració i en l'estudi de com l'edat, l'educació i l'experiència dels consellers influeix en les relacions entre consellers i directius. També es destaca el paper dels consellers presents en més d'un consell a l'hora de difondre pràctiques entre les empreses que permetin l'adquisició de legitimitat social.

La darrera de les teories a comentar —la teoria de la dependència dels recursos— també sorgeix, com la teoria institucional, de la teoria contingent dels anys setanta, i sobre la qual ja hem fet alguna referència a la primera part de la tesi. Des d'aquest plantejament el consell d'administració serveix com a instrument per assegurar-se el suport d'aquelles parts amb recursos importants per a l'empresa. Els consellers són vistos com una font d'aquests recursos i de la informació sobre l'entorn, i alhora els consellers poden obtenir informació a partir de la seva participació en el consell. La perspectiva, per tant, és dual vers l'empresa i els consellers.

En aquest cas els estudis empírics analitzen la composició del consell en termes de les posicions que els consellers tenen en altres organitzacions, i d'aquesta manera poder estudiar les xarxes entre empreses i els lligams (*interlocks*, en anglès), per exemple, amb institucions financeres, que poden afavorir l'obtenció de recursos.

Com a resum podríem establir la comparativa entre totes tres teories de la manera següent. La teoria de l'agència ressalta el caràcter econòmic i eficient de l'empresa, amb el consell exercint una funció de control dels directius. La teoria institucional se centra en l'entorn i les pressions socials exercides sobre l'empresa, amb el consell exercint una funció d'assoliment de legitimitat social. La teoria de la dependència de recursos remarca les relacions polítiques de poder entre els grups que operen a l'empresa; en aquest cas el consell exerceix la funció d'obtenció de suport per part dels grups amb recursos i informació. <sup>(95)</sup>

---

<sup>95</sup> L'obra que he trobat més útil en castellà sobre el govern de les empreses és la següent: SALAS FUMÁS, Vicente. *El gobierno de la empresa*. Barcelona: Centre d'economia industrial, 1999.

ENFOCAMENT TEÒRIC	FUNCIONS DEL CONSELL D'ADMINISTRACIÓ	PRINCIPAL REFERÈNCIA BIBLIOGRÀFICA
Teoria institucional	L'assoliment de la legitimitat social	Powell, W. and P. J. Dimaggio: 1991, <i>The New Institutionalism in Organizational Analysis</i> (The University of Chicago Press, Chicago)
Teoria de la dependència dels recursos	L'obtenció del suport, dels recursos i de la informació necessària per a la supervivència de l'entitat	Pfeffer, J. and G. R. Salancik: 1978, <i>The External Control for Organizations. A Resource Dependence Perspective</i> (Harper & Row, Nova York)
Teoria de l'agència	El control dels mànagers	Sheleifer, A. and R. Vishny: 1995, <i>A Survey of Corporate Governance</i> , Harvard Institute of Economic Research. Discussion Paper 1741.

Els indicadors de procés de la comptabilitat social es troben estretament relacionats amb la qüestió del bon govern. Això és perquè els indicadors poden mesurar no solament l'existència d'un sistema de gestió sinó també la manera com les decisions són preses. Els indicadors de processos haurien de permetre registrar, per exemple:

- L'existència de polítiques per involucrar els *stakeholders*.
- L'existència de polítiques mediambientals i socials.
- La manera com els processos enfoquen el tema del poder.
- La implicació dels *stakeholders* en la identificació dels indicadors.
- La pràctica de la fixació d'objectius per millorar el grau d'acompliment social.

## 1. LA COMPTABILITAT SOCIAL I ELS CODIS DE GOVERN DE LES SOCIETATS

En els darrers anys s'han produït esdeveniments que han posat en qüestió les aptituds dels consells d'administració de les grans companyies per al desenvolupament de les seves tasques. S'ha establert un vincle entre la manera com les empreses són gestionades i la manera com funcionen els governs polítics. Si aquests darrers són responsables i apliquen una gestió correcta és probable que les companyies facin el mateix en el seu àmbit.

Abans de parlar de responsabilitat social cal que la companyia compti amb un correcte codi de govern. Hem de plantejar si una companyia és responsable exactament de què i respecte de qui.

Si repassem la situació en funció dels diversos països ens trobem de forma sintètica amb la situació següent: Al Regne Unit hi ha una tradició —que ve de lluny— que es mira amb desconfiança l'actuació dels darrers responsables de les empreses. Als Estats Units el debat s'ha encarrilat vers el tema de les retribucions —tant dineràries com en accions de les pròpies companyies— dels CEO (*Chief Executive Officer*), els que aquí anomenaríem directors generals. En el cas del Japó els temes més incisius han estat els dels suborns, corrupcions i fraus en què s'han vist involucrades les corporacions.

Els temes que cauen dins del que s'anomena *corporate governance* (bon govern de les empreses) són:

- Fins on són transparents els consells d'administració en el seus processos de presa de decisions, i a qui n'han de donar compte?
- Per a qui treballen els consells d'administració? Per als socis? Per a ells mateixos? Per a un ventall ampli de *stakeholders*?
- Quines aptituds han de tenir els membres dels consells d'administració?
- Com estableixen les companyies la rendició de comptes als seus treballadors?

## **2. L'INFORME DE LA COMISSIÓ ESPECIAL PER A L'ESTUDI D'UN CODI ÈTIC DELS CONSELLS D'ADMINISTRACIÓ DE LES SOCIETATS QUE COTITZEN EN BORSA**

Cap a mitjan de març de 1997 es va constituir —a petició de la *Comisión Nacional del Mercado de Valores* (CNMV)— un grup d'experts per a l'elaboració d'un informe que fixés les directrius per a la millora del bon govern de les societats que cotitzen en Borsa.

La Comissió la van formar els membres següents: Manuel Olivencia (president), Luis Ramallo (vicepresident de la comissió i de la CNMV), Pedro Ballvé, Eduardo Bueno, J. María López de Letona, Cándido Paz-Ares, Víctor Pérez, Enrique Piñel, Jesús Platero i Antonio J. Alonso (secretari).

L'informe final —a hores d'ara prou conegut— es va presentar el mes de febrer de 1998.

Ja en el moment d'aparèixer diverses companyies van manifestar la seva voluntat d'adoptar els principis del codi. Entre les principals es trobaven Tabacalera (ara Altadis), Telefónica, Repsol i el Banc Popular.

Tot i que l'informe no és una normativa d'obligat compliment, les empreses es veuen obligades a informar sobre el grau d'atenció que hi dediquen, és a dir, sobre si s'aplica o no, i fins a quin punt. També s'hi pot veure una innegable correlació entre l'aparició de l'informe i els casos tristament cèlebres de crisis empresarials —sector bancari inclòs—, junt amb el paper poc

galdós dut a terme pels respectius consells d'administració, reduïts a comparses de personalitats capdavanteres més o menys il·luminades o temeràries.

En aquest cas es poden veure les limitacions dels enfocaments ètics que es produeixen en certs documents orientatius. Reproduïm l'apartat sobre els fins que ha de perseguir l'administració de la societat:

### “1.3. Creación de valor para el accionista

El buen gobierno de las sociedades reclama una clara definición de los fines que debe perseguir la administración de la sociedad. La Comisión ha llegado al convencimiento de que la llamada solución *financiera* es la más adecuada para que haya un ejercicio efectivo y preciso del principio de responsabilidad y la que mejor responde a las expectativas de los inversores, que es a quienes, en definitiva, ha de darse cuenta y razón de la gestión. Por ello, recomendamos establecer como objetivo último de la compañía y, consiguientemente, como criterio que debe presidir la actuación del Consejo, la maximización del valor de la empresa o, para decirlo con una fórmula que ha arraigado en medios financieros, la creación de valor para el accionista.

Frente a otras definiciones o interpretaciones más amplias —pero también más confusas— del llamado *interés social*, nos parece preferible ésta por varias razones: en primer lugar, porque proporciona al Consejo y a las instancias ejecutivas sujetas a la supervisión una directriz clara, que facilita la adopción de decisiones y la evaluación de sus prestaciones; en segundo lugar, porque, en mercados competitivos, favorece la formación del capital y la más correcta asignación de recursos; en tercer lugar, porque acompaña eficientemente el diseño de la organización a los incentivos y riesgos de todas las partes implicadas en la empresa. Pero esto no significa que el Consejo y la dirección de la compañía hayan de perseguir los intereses de los accionistas a cualquier precio, desconsiderando o considerando insuficientemente los que atañen a otros grupos implicados en la empresa y a la propia comunidad en que ésta se ubica. En este sentido, el interés de los accionistas proporciona una guía de actuación que necesariamente habrá de desarrollarse respetando las exigencias impuestas por el derecho (por ejemplo, normas fiscales o medioambientales), cumpliendo de buena fe las obligaciones contractuales explícitas e implícitas concertadas con otros interesados (trabajadores, proveedores, acreedores, clientes) y, en general, observando aquellos deberes éticos que razonablemente sean apropiados para la responsable conducción de los negocios.”<sup>(96)</sup>

En els principis inspiradors del codi queda clara l'opció presa respecte del conegut en anglès com a *stockholder model*, i que té com a objectiu fonamental la creació de valor per a l'accionista, i no es veu la possibilitat de prendre en consideració la responsabilitat social de les

---

<sup>96</sup> Informe de la comisión especial para el estudio de un código ético de los consejos administrativos de las sociedades. (1998) A: *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*, març, núm. 33, pàg. 115-116.

empreses, i es presenta —d'una forma implícita— aquesta responsabilitat com a no compatible amb la creació de valor.



## EL MODEL DEL CENTRE INFO SUISSE DE FRIBURG

Aquest enfocament no parteix explícitament de plantejaments ètics sinó que ho fa en termes de desenvolupament sostenible, el qual tant té implicacions mediambientals com de caire social.

Les restriccions i les oportunitats plantejades per les qüestions mediambientals i socials influeixen sobre la capacitat de les empreses per continuar amb les seves activitats, aquelles organitzacions que integrin aquests reptes en les seves activitats quotidianes i en els seus plantejaments estratègics estan millor preparades per afrontar els nous reptes. I també de cara a l'inversor, la incorporació d'aquests aspectes incrementa el coneixement de la situació financera real d'una empresa i de les seves perspectives futures de creixement.

Els plantejaments d'aquest organisme van en la línia, com dèiem, del concepte clau de contribució al desenvolupament sostenible. El seu objectiu d'anàlisi és el de detectar les empreses que no sols no respecten les normes ètiques elementals, sinó sobretot aquelles que contribueixen de manera significativa a un desenvolupament econòmic, social i mediambiental sostenible. L'anàlisi, per tant, va clarament orientada cap a una perspectiva dinàmica que permet superar el principi de només opinar sobre el que ja s'ha esdevingut, i mirar de reflectir les perspectives futures d'evolució.

Un altre avantatge que l'organització veu en aquest enfocament és el d'evitar d'instituir-se en jutge garant d'una certa ètica concreta i determinada. Segons ells la referència al desenvolupament sostenible permet evitar qualsevol ambigüitat pel que fa als fins perseguits i als missatges transmesos i proporciona un marc precís per a l'anàlisi i per a l'argumentació.

Per tant el primer que ells han d'establir és què entenen per desenvolupament sostenible, ja que és un concepte que se situa en el nucli de l'enfocament.

### 1. EL DESENVOLUPAMENT SOSTENIBLE

Aquest concepte és definit com aquell desenvolupament que *satisfà les necessitats de les generacions presents sense comprometre la possibilitat de les generacions futures de satisfer les seves necessitats*. Aquesta és la definició més correntment utilitzada, i va ser proposada per primer cop per la comissió Brundtland el 1987. Des d'aleshores, successives conferències de les Nacions Unides —s'ha proposat a les cimeres de Rio de Janeiro de 1992 (medi ambient), El Caire de 1994 (població), Copenhaguen de 1995 (cimera social), Pequín (dones), Istanbul (hàbitat) i Roma (seguretat alimentària).

El Centre Info Suisse creu que aquesta definició de sostenibilitat és massa negativa i no incorpora els amplis matisos d'aquesta realitat. Ells prefereixen dir enlloc de *sense comprometre les possibilitats de les generacions futures*, dir *augmentant la capacitat de les generacions futures*. Aquesta modificació rau en la base de fer evident que qualsevol desenvolupament és considerat en una perspectiva de futur i que la majoria dels actes socials

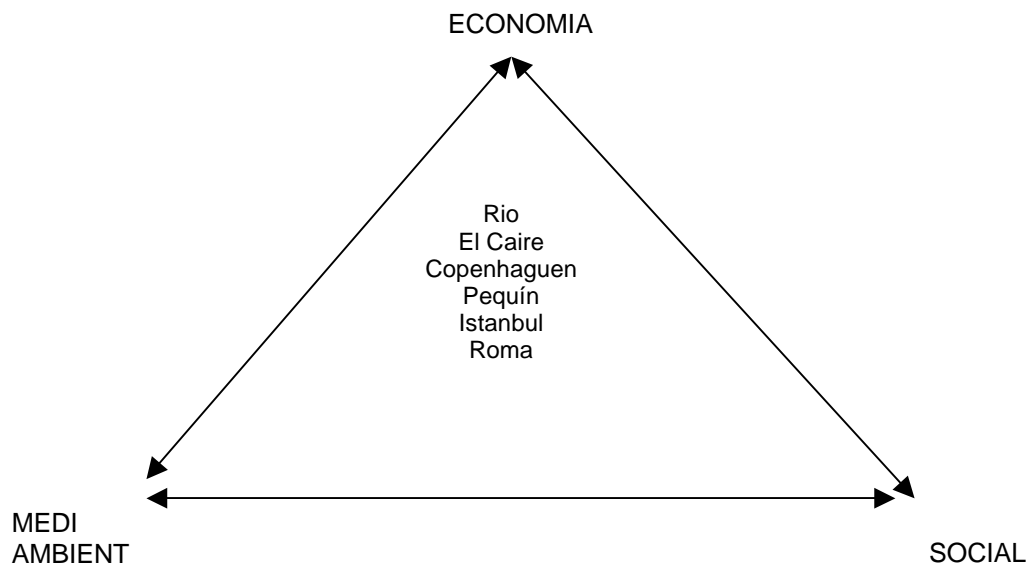
són realitzats en la perspectiva de construir aquest futur. El desenvolupament sostenible és, per tant, més que una definició escarida.

El desenvolupament sostenible conté tres aspectes fonamentals:

- Desenvolupament econòmic.
- Protecció del medi ambient.
- Desenvolupament social i humà.

L'interès principal de la noció del desenvolupament sostenible rau en el reconeixement de la interdependència que hi ha entre la dimensió econòmica, mediambiental i social. El fet que els objectius globals del desenvolupament sostenible siguin àmpliament admesos i compartits per la comunitat internacional fa que prengui el seu paper rellevant. Sens dubte es planteja un nou paradigma que eixampla els enfocaments habituals que se centren només en la dimensió econòmica.

Aquestes interdependències es poden representar mitjançant l'esquema següent:



Quadre 6: La dinàmica del desenvolupament sostenible

El funcionament d'aquest sistema global, i per tant les característiques del seu estat en un moment en concret, és el fruit de múltiples interaccions entre els recursos (ja siguin actius o



capitals) dels quals està constituït; les interaccions són al seu torn el resultat de l'ús que se'n fa per part de diferents actors d'aquests recursos.

Aquestes interaccions són precisament el nucli conceptual del desenvolupament sostenible. Cal, doncs, aturar-se sobre aquestes relacions per tal de copsar-ne millor la natura i l'abast.

### *1.1 DIMENSIÓ MEDIAMBIENTAL I DIMENSIÓ ECONÒMICA*

L'activitat econòmica depèn del medi ambient natural de dues maneres. D'una banda, els recursos naturals són utilitzats com a input directe —són les primeres matèries que s'incorporen als processos de producció—, i d'altra l'activitat productiva genera residus i substàncies que van a parar a les aigües, a l'aire o al sòl. La possibilitat per a les empreses de realitzar aquests vessaments depèn de la capacitat d'assumir-los per part del medi ambient. Això implica que, si el medi ambient es degrada, es limita la capacitat de les empreses de continuar amb aquestes pràctiques. Si la situació es manté fins a l'extrem, les limitacions són d'ordre psicobiològic: els recursos deixen d'estar disponibles, la contaminació de l'aigua, de l'aire o del sòl assoleixen uns graus que qualsevol activitat esdevé impossible. L'accident nuclear de Chernobil, l'empobriment del sòl per un cultiu massa intensiu o bé la seva contaminació per l'activitat industrial il·lustren casos d'aquesta mena. El canvi climàtic, la destrucció de la capa d'ozó amenacen seriosament, per la profunditat de les modificacions dels ecosistemes, les activitats econòmiques. La presa de consciència d'aquestes amenaces —tant a les instàncies científiques com a les polítiques— ha tingut com a conseqüència les reaccions socials (en primer lloc la dels consumidors) i la definició de tota una sèrie de mesures que tendeixen a redefinir el marc en el qual l'activitat econòmica ha de desenvolupar-se. Són restriccions de tipus institucional que troben el seu origen en la degradació del medi ambient. Per tant, l'activitat econòmica es troba amb noves restriccions com a conseqüència d'aquesta degradació.

### *1.2 DIMENSIÓ SOCIAL I DIMENSIÓ MEDIAMBIENTAL*

Un medi ambient en bon estat és un component essencial de la qualitat de vida. Els problemes de la pol·lució de l'aire i del soroll en els grans concentracions urbanes, o la contaminació de les capes freàtiques que redueixen la disponibilitat d'aigua potable afecten d'una manera força evident la salut de les persones. La informació, l'educació i el diàleg social són indispensables per a una presa de consciència de la importància del medi ambient. Els reptes mediambientals són d'un abast que la seva presa en consideració requereix d'una forta voluntat sociopolítica.

D'una banda, un desenvolupament humà i social necessita d'unes condicions mediambientals adequades i, de l'altra, la protecció del medi ambient només pot ser efectiva i presa en consideració quan les condicions socials són propícies.

## **2. LES EMPRESES I EL DESENVOLUPAMENT SOSTENIBLE**

Les empreses òbviament no són entitats aïllades del context en el qual operen, sinó tot el contrari, les seves operacions les duen a interactuar amb l'entorn que les envolta, és a dir, amb el que podríem anomenar el sistema global, format per uns aspectes mediambientals, socials i econòmics.

Aquest esquema reprèn el triangle ja comentat anteriorment. Les relacions entre les accions de les empreses i les dimensions tant econòmica, mediambiental i social són integrades i els elements que formen cadascuna d'aquestes tres dimensions són analitzades. Els elements constituents formen el que abans anomenaven recursos.

Les empreses, com a actors d'aquest sistema global, mantenen una doble relació: d'una banda les seves accions tenen unes conseqüències —que tant poden ser positives com negatives— sobre els recursos constituents del sistema i, d'aquesta manera, contribueixen al seu funcionament. De l'altra, el funcionament del sistema i les característiques de la seva situació en un moment concret constitueixen per a les empreses unes restriccions i unes oportunitats que determinen el seu marc d'acció, és a dir, el que s'anomena el seu marge de maniobra; i el que més endavant el Centre Info Suisse anomenarà el principi de relativitat contextual. Aquesta doble relació significa que els efectes sobre la societat —és a dir, el sistema global— provocats per les activitats de les organitzacions produeixen, de retruc efectes sobre les entitats on actuen.

## **3. MÈTODE I CRITERIS D'ANÀLISI**

Les tres dimensions constituents del desenvolupament sostenible i les corresponents interaccions són a la base de la selecció dels criteris d'anàlisi utilitzats. Per descomptat es constata que els marges de maniobra de les empreses són determinats pel medi ambient natural, econòmic i sociopolític en el qual duen a terme les seves activitats.

El Centre Info Suisse remarca que els seus mètodes d'anàlisi constitueixen un suplement en relació a l'anàlisi econòmica i financera tradicional, i en cap moment pretén de substituir-los.

Per tenir present el ventall d'aspectes mediambientals i socials, i d'aquesta manera determinar la contribució d'una empresa al desenvolupament sostenible, s'utilitzen dos conjunts de criteris, cadascun dividit en quatre grups principals. S'atribueix una valoració a cada criteri que va de zero a tres. La ponderació tres indica que el criteri és acomplert del tot i que l'entitat demostra una actitud particularment positiva en l'aspecte analitzat. L'avaluació és completada amb tres criteris que permeten una anàlisi de tendència.

### 3.1 CRITERIS MEDIAMBIENTALS

Són un total de vint-i-dos i s'agrupen de la manera següent: **estratègia** (sis criteris), **management** (set), **producció** (cinc) i **productes** (quatre). El conjunt d'aquests criteris ha de permetre informar no només dels efectes d'una organització sobre el medi ambient —els quals tenen lloc per mitjà dels processos de producció i dels productes— sinó també revelar les mesures posades en joc per l'organització per controlar i disminuir aquests impactes (*management*), així com el grau d'integració dels reptes mediambientals en l'estratègia de l'empresa. S'obté un perfil mediambiental d'una entitat que és alhora estàtic (impacte mediambiental) i dinàmic (perspectiva d'evolució d'aquests impactes).

En cadascun d'aquests grups es troba un criteri suplementari anomenat **circumstàncies o esdeveniments particulars**. Aquest criteri permet d'una banda subratllar un fet particular i d'altra fer possible la consideració d'elements que no entren en alguns dels criteris existents. La utilització d'aquest criteri ha de produir-se de manera excepcional, el seu ús habitual denota la necessitat d'una revisió dels criteris emprats. Aquesta manera de procedir fa que el mètode tingui un marcat caràcter evolutiu. A títol d'exemple es pot citar el cas de les hores extres. El recurs a aquest tipus d'hores pot ser motiu de pressions i d'estrès per als treballadors, i això pot acabar comportant una disminució de la productivitat. Per tant es tracta d'un fenomen amb conseqüències importants tant per als treballadors com per a l'empresa i que està estretament lligat a un determinat context econòmic. Cal tenir present aquest element en l'anàlisi, remarcant la seva característica circumstancial i modificar l'avaluació dels criteris de *condicions de treball* o de *motivació i satisfacció*.

Finalment el total de puntuació obtinguda es pondera per un darrer criteri, la **responsabilitat mediambiental global**. El valor atorgat a aquest criteri (0.9; 1 o 1.1) és en funció de la posició de l'empresa dins del seu sector i en el conjunt de l'economia, i de l'actitud general adoptada en relació amb els reptes mediambientals.

### 3.2 CRITERIS SOCIALS

Són un total de vint-i-dos agrupats de la manera següent: **clients, proveïdors i competidors** (sis criteris), **col·laboradors i ocupació** (set), **col·lectivitats públiques i societat civil** (cinc) i **accionistes i finançadors** (quatre). Aquests criteris permeten tenir en compte totes les facetes de les relacions socials de l'empresa.

Com en el cas del medi ambient, el criteri *circumstàncies o esdeveniments particulars* és disponible en cadascun dels grups i es troba també un criteri final anomenat **responsabilitat social global**.

### 3.3 CRITERIS DE TENDÈNCIA

En alguns casos pot caldre de tenir en compte esdeveniments molt recents dels quals ja són visibles les immediates conseqüències. El tipus d'esdeveniment especialment considerat aquí

són fonamentalment els canvis que afecten l'alta direcció d'una empresa. Aquí s'avalua la **sensibilitat** del *management*, les seves **ambicions** i les seves **qualitats**.

### **Principis generals d'avaluació**

Disposar d'una matriu d'anàlisi no és suficient per permetre una avaluació el més objectiva possible de la sostenibilitat mediambiental i social d'una empresa. Encara cal determinar quins són els principis que s'han de posar en joc en el moment de l'avaluació, siguin quines siguin les empreses analitzades i les persones que procedeixen a l'avaluació.

D'aquesta manera, el Centre Info Suisse va definir quatre principis generals d'avaluació que han de guiar el treball i permetre millorar la comunicació del mètode. Aquest darrer punt és fonamental ja que no només facilita la comunicació amb els clients, sinó sobretot fa possible la col·laboració amb agents exteriors que prestin la seva col·laboració en l'anàlisi de les entitats.

Principi 1: S'analitza l'entitat en el seu conjunt

Les anàlisis s'adrecen en primer lloc als inversors i, per tant, és important prendre en consideració tots els elements que poden afectar el futur de l'organització. L'anàlisi no es limita a les oficines centrals o a una línia de productes. Aquest principi és particularment important en el cas de les multinacionals.

Principi 2: Es defineixen uns referents per a l'avaluació

Els criteris determinen el camp sobre el qual s'efectua l'anàlisi, però no la manera com l'anàlisi ha de ser efectuada, i del que s'ha de tenir en compte quan s'analitza una empresa. S'han definit per tant quins eren els referents a aplicar quan es procedeix a una avaluació. Aquests referents, vàlids per als grups de criteris establerts i per al conjunt de criteris, determinen la graduació de la notació utilitzada.

#### **• Reptes plantejats pel desenvolupament sostenible**

La referència al desenvolupament sostenible és, com ja ha quedat clar, a la base d'aquest mètode. Això vol dir que una part dels criteris han estat seleccionats en funció d'aquests reptes, i d'altra part l'escala de notacions és determinada en primer lloc per les exigències específiques del desenvolupament sostenible.

#### **• Aquests mateixos reptes en la realitat d'un sector econòmic en un primer temps i en el de l'empresa considerada**

Sigui quina sigui la dimensió analitzada —econòmica, mediambiental o social— els reptes que planteja el desenvolupament sostenible són diferents, alhora en la seva naturalesa i en la seva

amplada, segons el sector d'activitat i segons les particularitats pròpies de cada persona. No hi ha dubte que els reptes mediambientals són més importants per a una empresa química que per a una entitat financera. Això vol dir que les exigències aplicades en l'avaluació d'un sistema de *management* mediambiental no poden ser iguals en els dos tipus d'entitats. Més concretament, un banc que efectua de manera interna una auditoria mediambiental cada quatre anys pot obtenir (això dependrà dels punts concrets examinats en el procés auditor) un 3 en el criteri *Auditories i certificacions*, mentre aquesta freqüència i modalitat (de tipus intern) serà considerada, per la complexitat dels temes a abordar, com a insuficient per a una empresa química.

#### • Estat de la societat en general

Els reptes del desenvolupament sostenible són, per les seves característiques, universals. La distància que hi ha entre la realitat quotidiana i la d'una situació que satisfaci plenament les exigències del desenvolupament sostenible, tanmateix, no és idèntica arreu. La realitat quotidiana entén el Centre Info Suisse que abasta tant l'estat sociopolític com el medi ambiental. També es té present les característiques específiques de cada zona. Així el criteri *Actitud vers els sindicats* no és avaluat d'igual manera en un país que reconeix i practica àmpliament la pluralitat sindical, que en un altre on la llibertat sindical no s'hi troba implantada.

#### • Pràctiques pròpies del sector

D'igual manera que es tenia en compte l'estat de la societat, també es prenen en consideració les pràctiques pròpies d'un sector econòmic en concret. Per exemple, si la majoria d'empreses d'un cert ram es caracteritzen per unes relacions estretes i estables amb els seus proveïdors i sotscontractistes, una empresa que no actui en funció d'aquests paràmetres serà menys ben qualificada que les altres de sectors diferents en el criteri corresponent.

Principi 3: S'examinen les causes reals i objectives de la situació d'una organització

En el moment de l'avaluació es presta una atenció especial als nous processos posats en marxa més que en les realitzacions corresponents a un moment immediat. Per exemple, si una empresa ha reduït de manera substancial la seva producció de residus contaminants, es mirarà de determinar si això ha estat degut a un canvi en el volum o en el tipus d'activitat (eliminació en la producció d'algun producte), o si hi ha algun tipus de mesures voluntàries que expliquin aquesta disminució. L'avaluació que es farà del criteri *Mesura de la reducció del volum de residus* tindria en compte aquestes investigacions.

Principi 4: L'aspecte formal pot ser un plus, però no és una condició necessària per a una bona qualificació

Per exemple, una entitat que no hagi obtingut una certificació ISO per al seu sistema de gestió de qualitat (normes ISO 9000), no ha d'obtenir forçosament una qualificació baixa en el criteri *Qualitat dels productes i serveis*.

### 3.4 MÈTODE DE TREBALL I FONTS D'INFORMACIÓ

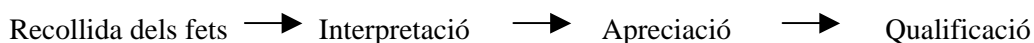
La metodologia utilitzada per avaluar una organització en funció dels criteris anteriors descansa sobre els anteriors principis, i sobre una sèrie d'indicadors i una anàlisi fonamental.

Per a la majoria dels criteris s'han elaborat una sèrie d'indicadors. Aquests indicadors consisteixen bé en dades quantitatives o bé en dades qualitatives (és a dir, són qüestions a les quals es pot respondre en termes de sí o no). La firma de la Carta sobre el Desenvolupament Sostenible de la Cambra de Comerç Internacional, l'existència d'un informe mediambiental amb dades quantificades sobre les emissions de CO<sub>2</sub> a l'atmosfera, o encara una certificació del sistema de gestió mediambiental segons la norma ISO 14000 constitueixen exemples d'indicadors lligats als criteris mediambientals. Pel que fa als criteris socials, es troben indicadors com la taxa de fluctuació dels treballadors, una certificació del sistema de gestió de la qualitat d'acord amb la norma ISO 9000, el percentatge de dones o de persones que pertanyen a minories ètniques dins dels quadres superiors o, fins i tot, la publicació d'un informe social.

La utilització d'indicadors permet fer un primer esborrany de la situació de l'empresa i ocasionalment identificar els camps que requeriran d'una atenció particular. Amb tot, aquesta utilització d'indicadors no permet substituir una anàlisi fonamental que, tenint en compte la complexitat dels fenòmens examinats, permeti analitzar la sostenibilitat mediambiental i social d'una entitat. Els indicadors no donen cap informació sobre la manera com els resultats han estat assolits (són deguts a l'atzar, a unes circumstàncies favorables o bé a l'actuació decidida de l'empresa) i no permeten conèixer si l'empresa continuarà en el futur en la mateixa direcció. De fet, donen una imatge de la situació de l'entitat per a un moment concret.

Si es vol saber en quina direcció marxa l'empresa i a través de quins mitjans, cal dur terme una anàlisi fonamental. Aquesta anàlisi se centra a identificar les forces i les febleses de l'empresa en els àmbits claus i mirar de donar resposta a la qüestió següent: té l'entitat capacitat per afrontar els reptes socioeconòmics i mediambientals que se li presenten?

Aquesta anàlisi fonamental, conduïda a través dels principis mediambientals i socials presentats anteriorment, es basa en el coneixement experimental de la realitat de les empreses. Segueix l'esquema general següent:



La interpretació dels fets se centra en els signes. Quan es reuneixen per a un determinat criteri una sèrie de signes que van en la mateixa línia, aleshores és possible procedir a una apreciació i atribuir-hi una valoració.

Per desenvolupar aquestes anàlisis el Centre Info Suisse posa en joc els mitjans clàssics d'informació (estudis especialitzats, bases de dades), una xarxa àmplia de contactes constituïda per organismes especialitzats en les àrees d'investigació que actuen com a observadors privilegiats de les entitats (sindicats, associacions de consumidors, associacions mediambientals, ONG, instituts universitaris). En la majoria de casos es realitzen visites a les empreses i el fet de dur una sèrie de criteris ben definits permet foragitar qualsevol actitud de judici de valoració previ sobre l'activitat de l'organització.

### 3.5 MÈTODE DE CÀLCUL

L'anàlisi de la sostenibilitat mediambiental i social de les empreses se centra sobre vuit grups de criteris. El nombre màxim de punts que pot obtenir una entitat es fixa en 2.100. Aquest màxim s'aplica a cada grup de criteris i a l'organització en el seu conjunt.

El nombre de punts obtinguts depèn de:

- 1) De la qualificació obtinguda per cada criteri

Cada criteri es puntua en un interval que va de tres a zero. Una nota *tres* indica un criteri completament aconseguit i, per tant, l'entitat realitza una contribució positiva al desenvolupament sostenible.

Cada grup de criteris té el mateix pes en l'avaluació final, i sigui quin sigui el nombre de criteris que contingui el grup, es realitza una normalització. D'aquesta manera, en un grup de set criteris la puntuació (de 3 a 0) atribuïda a un criteri és ponderada per 100, mentre que en un grup de quatre criteris serà ponderada per 175 (és el que s'anomena *valor del punt* per a la ponderació). Com es veu, el nombre màxim de punts per a cada grup es manté en 2.100. D'altra banda, els criteris que no són pertinents per a l'entitat en qüestió, o bé sobre els quals no hi ha informació disponible no entren en consideració en el càlcul de les puntuacions.

- 2) De la correcció produïda per *Circumstàncies o esdeveniments particulars* al nivell de cada grup de criteris

Aquest darrer criteri de cada grup no pondera igualment en tots els casos i, de fet, realitza una funció correctora. Pot prendre un valor entre -3 i +3, en tots els casos ponderat per 100. Així aquest criteri sempre té la mateixa importància sigui quin sigui el grup considerat. Finalment, pot corregir el resultat obtingut en un grup de criteris entre -300 i +300 punts fins al límit màxim de 2.100 punts fixat per a cada grup.

***Responsabilitat global al nivell del conjunt dels quatre grups de criteris de l'anàlisi mediambiental i de l'anàlisi social***

L'apreciació de la responsabilitat global permet determinar un coeficient corrector (0,9; 1,0; 1,1) que s'aplica a l'anàlisi tant mediambiental com social. D'aquesta manera el volum de punts obtinguts als quatre grups de criteris es multiplica per aquest coeficient fins al límit màxim de 2.100 punts.

***Tendència (sensibilitat, qualitat i ambició del management) per al resultat final obtingut sobre el conjunt de l'anàlisi***

El resultat final es completa finalment per una valoració de tendència (sensibilitat, qualitat, i ambició del *management*) que va entre -300 i +300 (per intervals de 50) fins al límit màxim fixat de 2.100 punts.

#### **4. L'ESTABLIMENT D'UNA CARTERA**

El mètode CI —propi del Centre Info Suisse— d'anàlisi de la sostenibilitat mediambiental i social de les empreses es concreta en una avaluació quantificada sobre el grau de contribució al desenvolupament sostenible de l'entitat analitzada; i aquesta quantificació tant pot resultar amb signe negatiu com positiu. A partir d'aquest resultat es presenten diverses opcions per als inversors que desitgen integrar aquest tipus d'anàlisi dins dels seus criteris de selecció d'inversions.

La selecció del mètode a utilitzar per a la constitució d'una cartera que integri criteris de sostenibilitat dependrà, d'una banda, dels objectius perseguits per l'inversor —objectius que poden fixar-se tant en termes financers com en termes d'imatge— i, d'altra banda, dependrà de les condicions objectives del mercat borsari.

De manera general hi podríem distingir les alternatives següents:

- Aplicar les ponderacions reflectides per l'anàlisi de sostenibilitat a una cartera preexistent.
- Construcció, en estreta col·laboració amb l'assessor financer, d'un conjunt de possibles inversions i a continuació d'una cartera seleccionada d'aquest conjunt. La cartera en aquest cas només estarà constituïda per empreses que hagin obtingut una valoració positiva tant per part de l'assessor financer com per part del responsable de l'anàlisi de sostenibilitat.
- Selecció, a partir de criteris financers, d'una sèrie d'empreses que presentin febleses en la seva anàlisi de sostenibilitat. En aquest cas la cartera es constitueix des de l'òptica de pressionar a les empreses, mentre s'espera que es produeixi una millora significativa del seu grau d'acompliment mediambiental i social.



Sigui quin sigui el mètode triat per l'inversor serà important considerar l'aportació de l'assessor financer. El que aquí es planteja és una anàlisi complementària i no un control de l'assessor.



## EL MODEL DE LA NEW ECONOMICS FOUNDATION

### 1. PRESENTACIÓ DE LA NEW ECONOMICS FOUNDATION

La New Economics Foundation (NEF) va ser constituïda a Londres el 1984 com a una institució independent, no lucrativa, amb activitats d'investigació, educació i consultoria per promoure els enfocaments de l'economia que fossin sensibles i donessin resposta als temes socials i del medi ambient, en les seves pròpies paraules: *building a just and sustainable economy with ideas and actions that put people and the environment first.*

L'any 1986 va endegar una cimera anomenada *The Other Economic Summit*, que es presentava com una trobada alternativa a les cimeres econòmiques del grup del G8.

La seva evolució posterior ha portat a l'organització a treballar en un marc nacional i internacional a través de programes en diferents àrees que inclouen l'auditoria social, els indicadors per al desenvolupament sostenible, els moviments d'economia comunitària i les organitzacions basades en valors. El treball de la NEF el recolzen diverses fundacions, entre les quals hi ha la Joseph Rowntree Foundation, la Ford Foundation, la World Wide Fund and Nature, l'Overseas Development Administration i la Gulbenkian Foundation.

La NEF és una de les organitzacions capdavanteres a l'àrea de l'auditoria social. Ha contribuït tant al desenvolupament de metodologia pràctica com a la difusió de coneixements per mitjà de la combinació d'investigació i publicació, formació, i activitats directes d'auditoria social. L'objectiu de la NEF en aquesta àrea rau en la promoció de la responsabilitat social tant a les empreses mercantils, com a les no lucratives i les del sector públic. Entre els seus clients figuren la Co-operative Wholesale Services, Ben & Jerry's Homemade Inc., la New Academy of Business, Oxfam, i The Body Shop International. A través de John Pearce, la NEF s'ha implicat en les auditories socials d'una sèrie d'empreses comunitàries.

La NEF actua com el secretariat de l'Institute of Social and Ethical AccountAbility, una associació professional formada el 1995 amb l'objectiu d'establir normes, en aquell moment encara inexistent, per a l'àrea de l'auditoria social.

L'equip d'auditoria social de la NEF ha desenvolupat una sèrie de tallers amb organitzacions no governamentals de Filipines, República Sud-africana i Mèxic.

### 2. INTRODUCCIÓ

La majoria d'organitzacions amb objectius socials, mediambientals, culturals o comunitaris cerquen assolir-los actuant en el mercat o per mitjà d'iniciatives i projectes finançats amb recursos públics. Les dificultats sorgeixen quan es tracta de mesurar el grau en què l'organització ha reeixit en l'assoliment d'aquests objectius.

En l'àrea de la comptabilitat financera es disposa d'unes normes i principis que regulen, de forma més o menys diversa, les bases de càlcul i de presentació de l'acompliment en termes financers, però aquestes bases legals i normalitzades no hi són en absolut a l'hora d'informar de l'acompliment en termes d'objectius socials.

Aquesta constatació no pot implicar una temptació que porti cap a un abandonament d'unes pràctiques ja existents, sinó que només és un recordatori sobre la manca d'unes pautes normalitzadores en aquesta àrea.

Per exemple, les avaluacions fetes per les ONG tendeixen a concretar-se sobre projectes individuals, amb un caire no voluntari, amb poca implicació dels beneficiaris en la definició dels objectius, i en la majoria de casos sense acció sobre els processos de planificació estratègica de les entitats.

Les motivacions que poden portar a una entitat a iniciar un procés de comptabilitat social i la seva corresponent auditoria són múltiples. Citem uns quants exemples:

- Millorar la rendició de comptes vers els diferents grups de *stakeholders*.
- Augmentar l'eficiència i l'eficàcia.
- Disposar d'un mètode sistemàtic de mesura del grau d'acompliment per millorar la planificació estratègica de l'entitat.
- Per motius de màrqueting ètic.

De manera especial per a les entitats de l'economia no lucrativa, l'auditoria social ofereix un mitjà excel·lent de comunicació amb els patrons que, més enllà dels resultats financers, informa sobre l'acompliment dels objectius de l'entitat.

En el nucli de l'auditoria social l'objectiu és un de molt simple i concret: augmentar l'acompliment social per mitjà d'una millor comprensió dels objectius de l'organització i dels seus *stakeholders* més significatius.

### **3. L'ESQUEMA D'UN PROCÉS D'AUDITORIA SOCIAL SEGONS LA NEF**

El procés s'estructura en vuit etapes que ha de dur a terme una organització des de les fases preparatòries de definició de la seva auditoria social, passant per l'elaboració de l'informe i la revisió final després d'un primer període sotmès a auditoria.

Tot i que les etapes són consecutives, pot haver-hi superposicions durant el procés. Per exemple, la funció auditora pot transcórrer paral·lelament al procés de registre comptable, i l'auditor pot anar actuant des d'un bon començament.

Per als propòsits metodològics, la funció auditora s'ha tractat a la corresponent etapa de verificació i com a funcions que implica directament a l'auditor.

Com és evident, el procés no té caire ni obligatori ni definitiu. Es troba basat en els anys d'experiència de John Pearce, Peter Raynard, Simon Zadek, i altres que han treballat amb models diferents. L'experiència s'ha desenvolupat tant en els aspectes de formació com en els de realització efectiva d'auditories socials en diferents entorns culturals i ubicacions físiques.

Quadre 6. Les vuit etapes d'una auditoria social.

1. Què és una auditoria social? Vol realment l'organització dur-la a terme? Quines són les motivacions principals? Es troba ja disposada l'organització per anar cap a una auditoria social?
2. Aclarir els objectius socials de l'organització, i establir el que vol acabar duent a terme (o potser ja ho està fent) per tal d'assolir els objectius.
3. Acordar quins són els *stakeholders* de l'organització. Quins són els temes i la manera de dur a terme les consultes?
4. Acordar quins són els indicadors i els *benchmarks* que permetran avaluar el nivell d'acompliment i, per tant, saber quina és la informació útil que cal recollir.
5. Establir un sistema de llibres de registre, mantenint el registre i el seguiment de la informació.
6. A final d'any: recollir la informació qualitativa; analitzar i interpretar els llibres socials de registre; preparar els comptes socials.
7. Fixar l'organisme auditor i l'equip d'auditors: criteris de selecció de l'equip per a les diferents àrees; llista de persones que haurien de ser a l'equip; els requisits per poder esdevenir auditor; la relació de persones que poguessin ser-ho.
8. Publicar els *comptes socials* i l'*informe*. Com fer servir els resultats: cercles de diàleg, fixació d'objectius, desenvolupament del mètode.

#### **4. PRIMERA ETAPA: QUÈ ÉS UNA AUDITORIA SOCIAL? PER QUÈ S'HA DE DUR A TERME?**

La majoria d'empreses comunitàries i les organitzacions no governamentals tenen objectius no estrictament comercials —de tipus social, mediambiental, interès de la comunitat, cultural— els quals se cerquen a més de la necessària viabilitat financera. D'altra banda, moltes empreses mercantils també tenen objectius no directament comercials, fins i tot si aquests no s'han explicat mai.

L'auditoria social és el procés pel qual una organització pot rendir comptes del seu grau d'acompliment social, informar i millorar aquest grau d'acompliment. Avaluat l'impacte social i el comportament ètic de l'organització en relació amb els seus objectius i amb els dels *stakeholders*.

Per poder permetre la rendició de comptes del grau d'acompliment, l'organització ha de recollir i registrar determinada informació que comuniqui com està duent a terme el seu acompliment: això és el registre en els llibres de la comptabilitat social. Quan algun agent independent contrasta i verifica aquests comptes socials i l'informe a finals d'any, i aleshores es publica, l'auditoria social s'ha completat.

##### *4.1 PER QUÈ S'HA DE FER UNA AUDITORIA SOCIAL?*

Legalment, la majoria d'organitzacions han de rendir comptes i informar sobre la situació financera. A escala internacional hi ha pocs pronunciaments per a organitzacions per rendir comptes i informar sobre el seu grau d'acompliment social i mediambiental. Malgrat que no hi hagi una obligació legal per realitzar-ho, hi ha bones raons per desenvolupar una auditoria social. Pot enfortir l'organització i el compromís de les persones que hi treballen. També per conèixer millor l'impacte social de l'entitat pot millorar-se el nivell general d'acompliment, incloent-hi els resultats.

Algunes persones que haguessin arrencat organitzacions per raons socials o mediambientals poden sentir la necessitat de realitzar l'auditoria per conèixer com s'han vist acomplerts els objectius a les àrees respectives. Si una organització reivindica la seva aportació concretada en unes intencions socials i unes corresponents pràctiques, no hauria de poder rendir comptes del seu capteniment vers els qui espera actuar? I no hauria de voler escoltar el que aquests opinen sobre el seu acompliment i la seva actuació?

Aquesta és l'essència de l'auditoria social: escoltar i prendre nota del que els altres tenen a dir sobre l'actuació de l'entitat i el que aquests interessats tenen com a expectativa de millora futura en l'acompliment social de l'organització.

## PER QUÈ L'AUDITORIA SOCIAL ÉS EN PARTICULAR RELLEVANT PER A LES ORGANITZACIONS AMB OBJECTIUS NO COMERCIALS

Organitzacions com les que porten la part d'activitat comercial de moltes ONG porten dues menes de processos amb el seu corresponent *management*: el procés comercial i el no comercial. Tots dos han de ser gestionats i l'impacte d'un procés sobre l'altre també ha de ser entès, controlat i gestionat. Pot desitjar-se el màxim de benefici social i comunitari, però l'organització ha de poder sobreviure en el mercat. A la inversa, l'èxit comercial a qualsevol preu pot ser inacceptable si afecta la possibilitat de viure els valors i assolir els objectius socials fixats. Per tal que les prioritats financeres no arribin a pesar més que els objectius socials de l'organització, és molt important entendre el paper crucial de l'equilibri sostenible entre els beneficis financers i els beneficis socials o comunitaris.

El procés de l'auditoria social forneix a l'organització la informació que necessita per al seu seguiment social, que ha de seguir, a més a més, dels seus resultats financers. D'aquesta manera es complementa la informació dels comptes anuals amb una informació segurament més rica i profitosa per a una correcta planificació estratègica.

## QUINS PODEN SER ELS RESULTATS BENEFICIOSOS DE DUR A TERME UNA AUDITORIA SOCIAL

Aquests efectes beneficiosos podem recollir-los en el llistat següent:

1. Permetre a l'organització controlar efectivament i conduir el grau d'acompliment: comprendre les relacions entre els aspectes socials i comercials; conèixer el cost i les altres implicacions de les actuacions socials, comunitàries i/o mediambientals; plantejar alternatives i modificar pràctiques com a conseqüència dels resultats de l'auditoria.
2. Permetre als *stakeholders* exercir una influència sobre la conducta de l'organització: els *stakeholders* són totes aquelles persones o grups que estan afectats per l'organització o que poden influir-hi.
3. Permetre a l'organització informar sobre els seus assoliments d'una manera que estigui basada en evidències contrastades (a través dels llibres i dels informes de la comptabilitat social), més que no pas en reclamacions no justificades.
4. Permetre als inversors o als donadors de fons, i a tots els *stakeholders* (incloent-hi la comunitat en sentit ampli) jutjar si l'entitat està assolint el valor afegit social, comunitari o mediambiental que s'havia plantejat abastar.
5. Finalment, tots els factors anteriors han de permetre a l'organització millorar el seu acompliment social any rere any, d'una manera que sigui veritablement inclusiva, participativa, transparent i mesurable.

Havent establert les anteriors bases cal entendre que l'execució d'una auditoria social implica uns costos, tant explícits en termes monetaris com implícits —o d'oportunitat— de dies de treball del personal. Aquests costos seran òbviament més elevats el primer cop que es dugui a terme l'auditoria, però s'anivellaran en períodes posteriors.

No cal dir que un procés d'auditoria social ha d'anar precedit d'una reflexió acurada sobre els costos i els beneficis esperables de la seva realització.

#### 4.2 QUÈ CONVERTEIX CADA AUDITORIA SOCIAL EN UN FET ÚNIC?

Hi ha sis principis que recolzen la bona pràctica en auditoria social i, a més, un altre que actua com a supraprincipi.

1. **Multiperspectiva:** l'auditoria social ha de reflectir els punts de vista de tots els implicats a l'interior de l'entitat o bé els agents externs afectats per la seva actuació (els *stakeholders*), incloent-hi per tant els seus interessos, necessitats, percepcions i preocupacions.
2. **Comparabilitat:** l'auditoria social ha d'oferir mitjans pels quals l'organització pugui comparar l'evolució en el temps del seu grau d'acompliment, permetre comparacions amb altres entitats compromeses en tasques semblants, i relacionar el seu acompliment amb les normes socials corresponents.
3. **Visió de conjunt:** l'auditoria social ha d'abastar tots els aspectes que afecten l'acompliment social i mediambiental d'una organització.
4. **Regularitat:** l'auditoria social ha de tenir una periodicitat preestablerta, i no tenir lloc només de forma ocasional en funció de predisposicions temporals.
5. **Verificada:** els comptes socials que es volen fer servir per provar d'alguna manera el que l'organització hagi assolit han de ser verificats per algun organisme o persones que no tinguin implicacions sobre el resultat del procés.
6. **Revelació:** l'efecte més constructiu d'una auditoria social és produir probablement quan es fa arribar l'informe final a totes les persones involucrades en l'organització, ja es tracti del personal, dels clients, dels donants, o la comunitat en sentit ampli.

#### El supraprincipi següent

7. **Millorar el grau d'acompliment social:** aquest setè supraprincipi és el principal missatge de qualsevol auditoria social.



### 4.3 UNA EINA PER A LA MILLORA

L'auditoria social és empesa per l'organització i per aquells que hi són més directament implicats, i no és desencadenada per una exigència de fora de l'entitat, on els termes de comparació també estan determinats per algú extern que exerceix l'avaluació. Aquí, tant el procés com els resultats pertanyen a l'organització. L'organització i els seus *stakeholders* determinen els objectius socials i els indicadors emprats per realitzar l'avaluació i el grau d'acompliment. Ja que tots els *stakeholders* es troben implicats en el procés, tots contribueixen a l'avaluació de l'acompliment i determinen la manera com els objectius i la pràctica són possiblement modificats o no any rere any.

L'auditoria social implica els *stakeholders* no solament en l'avaluació de l'organització sinó també en els temes i la manera de tractar-los de cara a auditories futures, fora dels casos on l'avaluació no s'integra en els processos de planificació estratègica. Si s'integra en aquests processos, l'auditoria social esdevé una eina clau per a la gestió del canvi de l'organització. Alhora, l'auditoria social no pretén tornar a inventar la roda. Més aviat intenta de bastir-hi a sobre, i per tant procura d'integrar i millorar els sistemes existents d'avaluació, d'assegurança de la qualitat i dels processos de planificació estratègica.

### 4.4 COM INICIAR UNA AUDITORIA: EL PROCÉS PAS A PAS

L'organització haurà de plantejar-se formalment la qüestió ja sigui en una reunió de la gerència o del personal en general, i estar correctament informats sobre l'abast de temps i d'implicació del procés auditor.

#### 1. Què està fent l'organització en el camí cap a l'auditoria social?

Totes les organitzacions tenen algun mètode de recollida d'informació, d'intercanvi de punts de vista i d'opinions i, en definitiva, d'informació sobre les seves activitats, tot i que siguin molt informals. El desenvolupament d'un sistema d'auditoria social es farà sobre el que ja existeixi i agruparà línies de treball ja arrencades tot i que sigui de forma dispersa. És, per tant, un exercici molt convenient als primers passos no caure en l'oblit del que ja estigui en marxa.

La majoria d'entitats i organitzacions es trobaran gratament sorpreses en descobrir els elements ja disponibles, i que potser ja es troben *en el camí cap a l'auditoria social*. També servirà per adonar-se si els sistemes existents d'informació poden reconduir-se cap a un sistema de llibres de registre per a la comptabilitat social.

#### 2. La decisió d'anar endavant amb l'auditoria

Abans d'enrolar l'entitat en l'aventura de l'auditoria social, cal deixar clars els compromisos bàsics que aquest fet implica. Primer de tot és probable que l'acord no sigui unànime, algunes persones poden experimentar dubtes a l'hora de comprometre's en la nova pràctica sense haver-ne experimentat els possibles beneficis. L'important és que la iniciativa compti amb el

suport suficient, ja que per obtenir uns resultats vàlids la inversió de temps i esforços pot ser considerable.

El punt més important és la generació d'un entusiasme suficient per plantejar el procés de l'auditoria social com un repte per a tota l'organització, i no com un projecte més o menys rutinari. Els beneficis d'haver realitzat el procés no es faran evidents fins que estigui pràcticament acabat. El procés per endavant pot semblar que només genera més feina (i particularment més anotacions), i pot generar sensacions d'embolic i trastorn. La majoria d'organitzacions experimenten, en la seva primera auditoria social, reaccions de resistència i escepticisme en el procés que es realitza. Tanmateix, en auditories posteriors i un cop es veu el valor i la rellevància de la feina, poden generar-se reaccions de cooperació i engrescament.

El que acabem de comentar implica una considerable responsabilitat vers la persona o l'organisme que proposa iniciar una auditoria social. Farà falta convèncer poques o moltes persones. En aquest punt cal tenir present que aquesta tasca de convenciment pot ser un bon exercici per constatar fins a quin punt l'organització es pren seriosament els seus objectius socials i els dels seus *stakeholders*. El procés de conscienciació del personal és, per tant, el primer pas dins del procés de rendició de comptes, de transparència i de millora.

### **3. El comitè de direcció de l'auditoria social i l'auditor extern**

Quan la decisió de tirar endavant la realització d'una auditoria social ja s'ha pres, és una pràctica general l'establiment d'un comitè de direcció per supervisar els preparatius i assegurar que el compromís emprès no faci perdre el ritme del dia a dia de l'entitat. Com a norma general s'ha de mirar d'evitar els grups formats per una sola persona, i s'hi ha d'incloure dues o tres com a mínim. També és important que en aquesta etapa l'auditor social ja estigui nomenat, perquè aquesta persona i/o organització cal que estigui implicada al llarg de tot el procés.

### **4. La periodicitat de l'auditoria social**

Aquesta periodicitat s'establirà segons com ho consideri convenient l'organització. Tanmateix té avantatges limitar-se al període anual de la comptabilitat financera. Això permet relacionar la informació financera amb la no financera i comparar les dades, i veure les interrelacions dels dos àmbits. Una auditoria social anual no vol dir que s'hagi de repetir de forma continuada tot el procés cada any. El que vol dir és que l'organització arrenca un procés amb uns períodes de rendició d'informació preestablerts.

## 5. SEGONA ETAPA: DEFINIR ELS OBJECTIUS I LES ACCIONS PER ASSOLIR-LOS

El punt de partida per a l'auditoria social rau a tenir clars quins són els objectius socials de l'organització. Tot i que moltes entitats afirmaran que els seus objectius ja són clars, és molt habitual que fossin posats per escrit pels fundadors una colla d'anys abans, i que no hagin estat revisats durant un llarg període. Pot ser que ja s'hagin canviat de forma sobtada en algun moment, o que ja s'hagin perdut al llarg de la dura lluita per la supervivència. Per què cal aquesta definició precisa dels objectius? La resposta més òbvia és que sense aquesta concreció, no es pot saber si l'entitat està reeixint. La més complexa és que no si es defineix de forma clara, poden sorgir punts de vista divergents que l'acabin duent a un lloc diferent d'on l'organització pugui mantenir-se conjuntada amb una força efectiva.

A la pràctica, qualsevol discussió sobre els objectius socials habitualment portarà a un debat sobre els valors. Per exemple, una entitat social que té per objectiu proporcionar mobles barats a la gent gran es plantejarà les qüestions següents: quina mena de gent gran, quin tipus de mobles, s'oferirà el servei també a altres col·lectius, se cercarà alguna rendibilitat financera, etc. Una discussió sobre els objectius sovint comporta tocar el tema dels valors. Això no té res de regressiu. La facultat d'ajudar en els debats sobre les dimensions pràctiques dels valors és un dels punts forts que es deriva de l'auditoria social. Això explica que un dels enfocaments de l'auditoria social a Dinamarca sigui àmpliament anomenada *auditoria ètica*, que accentua el seu paper d'identificar i reforçar els *valor compartits* a l'organització.

Els objectius i els valors no són objectes estàtics, i no existeixen pel simple fet de trobar-se escrits en algun document. Els objectius i els valors són conceptes vius que han d'evolucionar a mesura que l'organització canvia i han de portar a la reinterpretació de la missió. L'auditoria social no és tan sols una manera de documentar objectius i valors compartits, sinó de fomentar la comprensió, el reforçament i la comunicació d'aquests valors a un públic ampli i, a més a més, canviar-los quan es cregui necessari.

Un cop l'organització té clar el que vol assolir, i el que s'ha de dur a terme per obtenir-ho, és quan ha de decidir quina és la millor manera de mesurar-ne el grau d'acompliment. I any rere any tots els *stakeholders* tindran l'oportunitat de donar els seus punts de vista sobre l'efectivitat de l'organització. Això contribuirà al procés de reflectir, a la llum de l'experiència, si els objectius són els correctes per a l'entitat, i si les actuacions del període han estat d'acord amb els objectius.

Com a mostra recollim una relació de possibles objectius:

- Ser acurat i meticulós amb les relacions laborals amb el personal.
- Crear llocs de treball.
- Oferir algun servei a la comunitat.
- Oferir algun servei mediambiental.
- Oferir assistència a algun grup de desafavorits.
- Oferir formació a la comunitat.
- Oferir formació al personal.
- Aplicar pràctiques sostenibles dels del punt de vista del medi ambient.
- Produir productes socialment útils.
- Col·laborar en projectes comunitaris.
- Fer donacions a organitzacions locals.
- Afavorir la democràcia interna.
- Afavorir els productors locals.

## **6. TERCERA ETAPA: LA IDENTIFICACIÓ DELS *STAKEHOLDERS* I L'ESTABLIMENT DELS CRITERIS**

### *6.1 QUI SÓN ELS *STAKEHOLDERS* DE L'ORGANITZACIÓ? DIFERENTS CATEGORIES DE *STAKEHOLDERS**

Són totes aquelles persones o grups que poden resultar afectats o bé que poden afectar les activitats de l'organització. De diferent manera, l'entitat ha de rendir comptes a cadascun dels grups de *stakeholders* i el procés de l'auditoria social cercarà implicar-los a tots.

La llista de possibles *stakeholders* s'ha de fer de forma personalitzada per a cada cas. Per a alguna entitat en concret podem trobar com a *stakeholder* el *medi ambient*. En el cas de la New Economics Foundation, a la seva pròpia auditoria social, s'ha considerat les famílies del personal com un dels *stakeholders* crítics, ja que es troben afectats pel fet que el personal de la NEF està intensament compromès en les llargues jornades laborals.

Moltes organitzacions, fins i tot les petites, tenen un nombre prou considerable de *stakeholders* com per intentar consultar-los a tots. És, per tant, vital identificar els que siguin clau, fent-ho a través d'una agrupació que pot ser, a títol d'exemple:

1. Els qui afecten l'organització, particularment aquells que tenen capacitat directiva a l'organització, com ara el personal, els propietaris, els membres del patronat en una fundació o els fundadors.
2. Els qui són afectats per l'organització, que pot incloure els beneficiaris, però que també pot incloure les famílies del personal.
3. Els qui determinen la missió i els valors de l'organització; s'acostumen a anomenar els *stakeholders* estratègics.
4. Els qui interactuen més habitualment amb l'organització, on es poden trobar, entre altres, els proveïdors.

No cal dir que hi pot haver algun grup que encaixi en més d'un apartat. El que és molt important és que tots els grups siguin sotmesos a consulta en un període que no vagi més enllà dels tres anys. Això és una conseqüència del principi de visió de conjunt i de globalitat. Aquesta visió no implica interrogar sobre tots els temes a tots els *stakeholders*. Més aviat aquesta globalitat vol dir:

No ometre deliberadament cap àrea d'activitat ni cap grup de *stakeholders*, perquè pot trobar-s'hi algun aspecte que no funcioni i no adonar-se'n.

Aprendre a escoltar i entendre el que els *stakeholders* diuen, més que no pas fer unes consultes de tipus formal, o el que fóra pitjor, triar-los entre els que ja es troben a l'agenda.

## 6.2 COM FUNCIONA EL PROCÉS DE DIÀLEG AMB ELS STAKEHOLDERS

Un cop determinats quins seran els *stakeholders* als quals es consultarà en el primer cicle, l'entitat ha de decidir la manera com han de ser consultats i amb quin abast. Cal tenir present que el manteniment d'aquest diàleg no és sempre fàcil. Cada tipus de *stakeholders* és diferent. Algun d'aquests *stakeholders* pot ser realment difícil de contactar; altres poden preferir un estil de comunicació més enfrontat a l'hora d'expressar els seus punts de vista. Un diàleg efectiu entre els *stakeholders* i l'organització necessita per dur-se a terme una suficient confidencialitat. Com en un procés d'aprenentatge, el diàleg amb els *stakeholders* pot afavorir-se fent assistir una tercera part independent a les sessions de diàleg.

És obvi que no tots els *stakeholders* poden ser consultats de la mateixa manera. Els següents plantejaments són els que s'han revelat d'aplicació més general:

- Entrevistes individuals
- Reunions de debat amb grups
- Qüestionaris

La selecció entre els diferents tipus depèn en gran mesura del grup de *stakeholders* a consultar i del pressupost disponible. Aquesta decisió la poden prendre també els mateixos *stakeholders*.

### 6.3 L'ENFOCAMENT DE LES DUES OPCIONS PER INCLOURE ELS STAKEHOLDERS

Hi ha dues opcions sobre la inclusió dels *stakeholders* que es poden prendre en funció dels recursos disponibles i segons com es vulguin incloure en el procés de diàleg.

**Opció A:** Els *stakeholders* són identificats per prendre part en l'exercici de posada en marxa, d'aquesta manera també participen en l'establiment de criteris i d'objectius i, a més a més, són consultats en el procés de final d'any.

**Opció B:** Els *stakeholders* són identificats a l'inici del procés de cara a incloure'ls en la consulta de final de període, però només als efectes d'avaluar l'organització en relació amb els seus objectius.

L'opció A requereix més recursos per tal d'incloure els *stakeholders* en una fase més anterior del procés, i és més apropiada per a organitzacions no governamentals que acostumen a tenir juntes directives sovint no representatives de tots els grups de *stakeholders*. L'opció B és més indicada per a aquelles petites organitzacions amb recursos més limitats, però que acostumen a tenir comitès de gestió més representatius en relació amb els *stakeholders*. És una opció més pensada per a empreses comunitàries i cooperatives.

## 7. QUARTA ETAPA: ELS INDICADORS I ELS BENCHMARKS

Els indicadors poden ser enfocats com a senyals o bé com a eines. La seva funció és simplificar, mesurar i comunicar esdeveniments complexos o tendències. El motiu principal per fer servir indicadors és per proveir d'informació per a la presa de decisions. Un *benchmark* és un punt de referència respecte del qual es compara el grau de compliment. Un *target* és quelcom a assolir, per exemple un nivell desitjat d'acompliment. Un indicador és una mesura que pot ser comparada amb un *target* o amb un *benchmark*. El *benchmark* és rellevant en el procés de final d'any ja que permet comparacions amb altres entitats.

### 7.1 COM S'HAN DE SELECCIONAR ELS INDICADORS?

Aquest és un tema fonamental. S'hauria d'implicar els *stakeholders* en el procés de selecció dels indicadors, i aquesta participació és una mesura important de la mateixa auditoria social. Per exemple, quants *stakeholders* s'han involucrat en l'establiment de criteris? Respecte dels *stakeholders* és important que se sentin considerats en els seus punts de vista a l'hora d'aquesta selecció, i pot ser també un repte per a les estructures existents de presa de decisions. També és un repte enfocar aquesta obertura com una forma d'enfortir l'organització.

En una situació òptima, els indicadors haurien de sortir de tres àrees principals:

- **Valors centrals** (*core values*), que estaran en relació amb els objectius i el que es consideri com a missió de l'organització (obtinguts del que s'ha exposat a la segona etapa).
- **Procés de diàleg amb els stakeholders**, ja sigui durant el període sotmès a auditoria, o bé mitjançant consultes al final de període (tal com s'ha comentat a les dues opcions exposades a la tercera etapa).
- **Normes socials**, que tant poden estar recollides en regulacions legals com entrar dintre del que s'espera d'algun tipus concret d'organització. Per exemple, en el cas britànic les empreses per damunt d'una certa dimensió estan obligades a ocupar un percentatge de persones minusvàlides (semblantment al que s'hauria de produir també en el cas espanyol, si més no d'acord amb la normativa corresponent). D'altra banda, en el cas del Regne Unit no hi ha base legal que impedeixi contractar persones discriminant en funció de la seva opció religiosa, però alguna entitat que ho practiqués podria molt fàcilment ser mal vista pel públic.

## 8. CINQUENA ETAPA: ELS LLIBRES DE REGISTRE DE LA COMPTABILITAT SOCIAL

Un cop s'ha acordat quin seran els indicadors a utilitzar, el que cal aleshores és identificar quin tipus d'informació serà la que es recollirà. A més cal considerar com es recolliran els punts de vista dels diferents *stakeholders*. Cal un sistema de llibres de registre per a la comptabilitat social —aquests llibres serviran per recollir habitualment la informació sobre el grau d'acompliment en relació amb els objectius socials i altres objectius no comercials.

L'objectiu de l'auditoria social és recollir tant la informació quantitativa com la qualitativa. Cada entitat ha d'establir el seu *mix* dels dos tipus en funció de les seves necessitats i possibilitats. De totes maneres, siguin quin sigui el tipus de registres finalment establert, el que sí que haurà de ser és precís i complet. En termes pràctics això vol dir:

- Ser simple.
- No implicar una gran inversió de temps.

- Ser rellevant per aquells que faran la feina de registrar-hi la informació.

Si no compleix aquests criteris serà difícil que el treball de registre es faci amb el suficient entusiasme.

És molt millor començar amb un sistema simple i fer-lo més complex a posteriori. Fóra molt més descoratjador partir d'algun sistema massa complex que podria esdevenir una càrrega massa pesada i provocar a més a més desànim.

Sempre que sigui possible, és molt recomanable construir el sistema d'auditoria social sobre els sistemes ja existents de registre i que són desenvolupats dins dels processos habituals de funcionament. Cal recordar el que vam dir a la primera etapa sobre l'anàlisi del que ja s'estigués fent en la línia de l'auditoria social.

### 8.1 COM CONTROLAR EL PROGRÉS?

Un cop el sistema de registre de la comptabilitat social ja estigui acordat i en marxa, s'ha d'insistir en la necessitat de comprovar que els registres són mantinguts de forma regular i efectiva. Aquest control és una de les tasques de l'equip de direcció de l'auditoria social, assegurant no només que el sistema funcioni sinó que el seu seguiment no esdevé ni problemàtic ni feixuc per als qui n'han de recollir la informació.

Una altra tasca de control fóra la preparació de *comptes socials per a la gestió*, fent una anàlisi i informant sobre les dades recollides d'una manera útil per als mànagers de l'entitat —tal com es faria des d'una perspectiva clàssica de *management accounting*. És molt convenient disposar ràpidament d'informació sobre si l'actuació de l'entitat està tenint algun efecte negatiu en relació amb els objectius socials o mediambientals de l'organització, o en els dels *stakeholders*.

Alguna síntesi de la informació recollida pot formar part dels informes per a la gestió que s'envien al comitè de direcció de l'entitat. Altres requeriran una anàlisi prèvia abans de ser adreçats a les reunions del comitè.

## 9. SISENA ETAPA: EL PROCÉS DE FINAL D'ANY

Hi ha tres menes de tasques de final d'any:

- a) La recollida i l'anàlisi de la informació qualitativa obtinguda dels grups de *stakeholders*.
- b) L'anàlisi, la interpretació i la verificació de les dades quantitatives recollides durant l'any.
- c) La preparació de l'esborrany d'informe social.



Els grups de *stakeholders* compromesos s'hauran establert a la tercera etapa i, com s'ha comentat, caldrà decidir enquestar els diferents grups amb alguna mena de rotació cada dos o més anys.

Els mètodes utilitzats per recollir els punts de vista i les percepcions (la informació qualitativa) dels grups de *stakeholders* podrà incloure qüestionaris, entrevistes presencials, entrevistes telefòniques i reunions de debat.

La persona involucrada en el procés de consulta haurà de ser una persona que treballi per a l'organització, ja que el procés ha de sentir-se com quelcom que l'entitat senti com a propi, en oposició al que fóra una avaluació externa. Tanmateix les organitzacions petites pot ser que no tinguin recursos humans suficients per dur a terme la tasca. En aquest cas es pot recórrer a alguna persona externa que actuï de forma independent i objectiva.

El concurs d'una persona externa pot ser particularment apropiat per a la recollida d'informació al personal de l'organització, ja que aquest aspecte de l'auditoria social és particularment sensible.

## **10. SETENA ETAPA: LA VERIFICACIÓ PER PART DELS AUDITORS**

El primer que ens hauríem de plantejar és la necessitat o no de la verificació externa de l'informe de comptabilitat social. De fet, als països nòrdics, per exemple, no es veu necessari aquest procés de verificació segurament per un fet cultural de major confiança vers el que les organitzacions manifesten lliurement.

Però independentment del que s'esdevingui en uns països en concret, l'opinió d'un verificador extern permet oferir majors garanties sobre la informació presentada, del que a l'informe es diu que s'ha assolit, i del que encara no s'ha assolit, però que es troba en procés d'assoliment.

A més a més, hi ha la necessitat de provar davant dels agents externs que el que s'afirma és realment el que s'esdevé. Per exemple, si una organització dedicada al comerç just afirma que paga més bé als seus proveïdors del Tercer Món del que acostumen a fer-ho els importadors habituals, no cal dir que serà molt útil l'opinió de l'auditor extern en relació amb aquest aspecte, entre altres de possibles.

Altres organitzacions poden requerir la verificació externa pel que fa a l'efecte a llarg termini de les seves actuacions. Per exemple, empreses que ocupin discapacitats és probable que vulguin demostrar els favorables efectes socials de la seva iniciativa emprenedora, abans que s'interpreti la seva actuació com una forma més d'aconseguir treball a baix cost o bé un personal menys reivindicatiu.

L'enfocament habitual d'un procés de verificació externa pot tenir debilitats importants. L'*avaluador* pot mirar de jugar un paper d'imposició, a partir del qual vulgui interpretar el que s'ha esdevingut a l'organització, i pot estar mediatitzat per la seva experiència prèvia concreta, com per pressions de persones involucrades amb l'organització.

El verificador extern en un procés d'auditoria social no és un avaluador. El seu paper és el d'assegurar que el procés de la comptabilitat social s'ha desenvolupat d'una forma correcta, i que el document resultant —l'informe social— és una correcta representació del que s'ha posat de manifest durant el procés de la comptabilitat social. Per tant, l'opinió de l'auditor no és una avaluació del grau d'acompliment social de l'organització. Això s'esdevé a través de les veus dels *stakeholders* consultats, i també per l'ús d'indicadors correctes, mesures de referenciació (*benchmarks*), i els objectius d'acompliment (*targets*) fixats. Els únics avaluadors del grau d'acompliment social de l'organització són els mateixos *stakeholders*.

És realment important que qualsevol agent que dugui a terme la funció de verificador extern es mantingui en una posició imparcial. Pel que fa a l'auditoria social, com més temps inverteixi a entendre el que s'està produint, més gran és la possibilitat que arribi a perdre el seu sentit de l'objectivitat (característica no exclusiva de l'auditoria social, sinó que també es pot trobar fàcilment en una auditoria financera o mediambiental). El mètode per dur terme l'auditoria social planteja un enfocament de la verificació estructurat en dues etapes:

- **Verificació del procés.** Primerament, el paper de l'auditor és supervisar el procés globalment, així com assolir la suficient evidència que els comptes socials ofereixen una visió correcta de l'impacte social i del comportament ètic de l'organització.
- **Verificació dels comptes socials.** En aquesta segona etapa és quan intervé el *Grup Consultiu d'Auditoria (Audit Advisory Group)*. Aquest grup inclou membres representants significatius dels interessos dels *stakeholders* i amb experiència auditora. El grup realitza una tasca de suport a l'auditor en l'elaboració de la seva opinió, així com en les recomanacions dels objectius a assolir en futurs períodes. Un aspecte molt important és que l'auditor hi inclou el seu informe. Aquest informe personal estableix les recomanacions per a la millora del procés comptable en el futur i pot reflectir, entre altres aspectes, els següents: àrees no incorporades a la revisió de l'any en curs, aspectes del contingut de l'informe social que no s'han pogut verificar adequadament i comentaris sobre la manera en què s'ha incorporat algun aspecte.

### Com es defineix qui serà un auditor correcte

Aquesta és una àrea sobre la qual no hi ha normativa ni procediments definits d'acreditació, per tant, l'entitat ha de ser acurada a l'hora de triar el qui hagi de ser el seu auditor. L'opinió de la NEF com a verificador extern és que cal practicar el que es predica. Des d'aquesta òptica la NEF se sotmet a una auditoria social, i és verificada externament per una altra entitat.

Una persona en concret pot ser que mai no hagi dut a terme una auditoria social, però pot ser que reuneixi unes certes habilitats necessàries per a aquesta tasca professional. Entre aquests

coneixements relacionem els següents: desenvolupament de les organitzacions, consultoria de gestió, recursos humans, formació, desenvolupament de sistemes, comptabilitat financera i mediambiental i gestió de la reputació.

Les habilitats tècniques són importants però encara ho és més la seva interrelació amb l'organització que s'ha d'avaluar. La independència de l'avaluador és una premissa bàsica. Exercir com a auditor social no és tan sols una qüestió de disposar d'unes habilitats tècniques i d'una objectivitat reconeguda. Per tal que l'actuació de l'auditor tingui ple sentit per a l'organització, cal que la seva actuació sigui vista per tots els agents involucrats com la d'un agent que pot aportar una opinió assenyada en l'articulació del procés de la CAS.

## **11. VUITENA ETAPA: PUBLICACIÓ DELS COMPTES SOCIALS I RESPOSTA DAVANT ELS RESULTATS**

Un dels principis de la CAS és que l'informe de l'auditoria social es faci arribar a tots els *stakeholders* per tal que vegin els resultats assolits i coneguin quines decisions s'han pres per assegurar l'acompliment dels objectius definits a l'auditoria social.

Un aspecte d'una particular transcendència és l'equilibri entre la transparència en la revelació d'informació amb les conseqüències de fer pública informació sensible a nivell comercial. La preeminència hauria de ser respecte de la transparència, sempre que els òrgans gestors no tinguin una clara evidència sobre el mal que pugui comportar la divulgació completa de la informació.

El principi de la revelació dels resultats de la CAS va més enllà de la publicació. Es tracta de comunicar els resultats als *stakeholders* de manera que puguin comprendre clarament el que s'ha esdevingut, així com si els seus punts de vista han estat suficientment considerats, per poder aprofundir el coneixement mutu de cara a futurs desenvolupaments del procés de la CAS.

Per a l'entitat, els resultats plasmats a l'informe final li han de servir per tenir una comprensió clara sobre el que s'ha assolit, els seus costos d'elaboració i, sobretot, per tenir una percepció clara sobre com els diversos grups de *stakeholders* interpreten la marxa de l'organització. Sobre aquesta informació, l'organització ha de poder fer el següent:

- Revisar la formulació dels seus objectius socials: són encara apropiats?
- Examinar el grau d'assoliment d'aquests objectius: s'ha aconseguit de manera rellevant i efectiva?, no s'ha superat un nivell de cost efectiu per a aquests objectius?, s'han fet evidents altres objectius que s'hagin considerat més efectius?
- S'han pogut fixar uns objectius anuals clars que permetin una revisió anual per als exercicis posteriors?
- Els sistemes de registre de la CAS permeten una bona recollida de la informació, i a un cost raonable?

- Si es tracta d'una organització lucrativa, avaluar la interrelació entre el grau d'acompliment de la CAS amb el grau d'acompliment financer.
- Assegurar que els diferents grups de *stakeholders* puguin fer arribar les seves opinions sobre les accions empreses i els objectius establerts.

El procés de la CAS és un procés en marxa contínua i sotmès, per tant, a una revisió contínua. Aquesta vuitena etapa és una de les més importants per assegurar la correcta marxa d'aquesta millora contínua.