

Leire San-Jose

Universidad del País Vasco

José Luis Retolaza

Universidad de Deusto

(editores)

Monetizando el valor social en la economía naranja

El caso de los
museos vascos



Monetizando el valor social en la economía naranja

El caso de los museos vascos

Madrid, 2022

Leire San-Jose
Universidad del País Vasco

José Luis Retolaza
Universidad de Deusto

(editores)

**Monetizando
el valor social en la
economía naranja**

El caso de los museos vascos

esic
Editorial

Primera edición: febrero, 2022

*Monetizando el valor social de la economía naranja.
El caso de los museos vascos*

Leire San-Jose Ruiz de Aguirre y José Luis Retolaza Ávalos (editores)
y VV. AA.

Todos los derechos reservados.
Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública
o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización
de sus titulares, salvo las excepciones previstas por la ley.

Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos)
si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra
(www.cedro.org).

© 2022, ESIC Editorial
Avda. de Valdenigrales, s/n
28223 Pozuelo de Alarcón (Madrid)
Tel. 91 452 41 00
www.esic.edu/editorial
@EsicEditorial

ISBN: 978-84-18944-53-6
Depósito Legal: M-5337-2022

Diseño de cubierta: Gerardo Domínguez
Maquetación: Balloon Comunicación
Lectura: Balloon Comunicación
Impresión: Gráficas Dehon

Un libro de



Impreso en España - *Printed in Spain*

Este libro ha sido impreso con tinta ecológica y papel sostenible.

ÍNDICE

PRÓLOGO	9
Leire San-Jose	
INTRODUCCIÓN	11
Ramón Bernal	
CAPÍTULO 1	
MARCO TEÓRICO Y METODOLÓGICO PARA LA MONETIZACIÓN DEL VALOR SOCIAL DISTRIBUIDO POR LOS MUSEOS.....	15
José Luis Retolaza	
CAPÍTULO 2	
PROYECTO ARTE. CONTABILIDAD SOCIAL APLICADA A LOS MUSEOS	39
José Domingo García Merino	
CAPÍTULO 3	
MUSEO SAN TELMO: MAPA DE <i>STAKEHOLDERS</i> DESDE LA PERSPECTIVA DE GENERACIÓN DE VALOR SOCIAL	55
Ainhoa San Sebastián Karmele Barandiaran	
CAPÍTULO 4	
AQUARIUM: DIALOGANDO CON LOS <i>STAKEHOLDERS</i>	71
Alfonso Etxanobe	
CAPÍTULO 5	
ITSASMUSEUM: MATRIZ DE VARIABLES DE VALOR SOCIAL DE NO MERCADO.....	85
Jon Ruigómez Matxin Naia Kortazar-Marques Aitor Peral Cortés	

CAPÍTULO 6	
ARCHIVO DIOCESANO: CALCULANDO EL VALOR RAZONABLE.....	109
Anabella Barroso	
CAPÍTULO 7	
CHILLIDA LEKU: DISTRIBUCIÓN DEL VALOR DE MERCADO ENTRE LOS STAKEHOLDERS	127
José Luis Retolaza	
CAPÍTULO 8	
MUSEO DE LA MINERÍA DEL PAÍS VASCO: CALCULANDO EL VALOR INTANGIBLE DE UN MUSEO	135
Iñaki Cornejo Iratxe Amiano	
CAPÍTULO 9	
ARTIUM MUSEOA [MUSEO DE ARTE CONTEMPORÁNEO DEL PAÍS VASCO]: RATIOS PARA LA INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	151
Javier Iriarte Luis Molinuevo	
CAPÍTULO 10	
MUSEO DE BELLAS ARTES DE BILBAO: LA MISIÓN DE UN MUSEO CENTENARIO CON LA VISTA PUESTA EN EL FUTURO.....	165
Eva Cobo Leire Jaureguibeitia	
CAPÍTULO 11	
SISTEMATIZACIÓN DEL PROCESO DE APOYO. ORIENTACIÓN ESTRATÉGICA DE LOS RESULTADOS	181
Alfonso Etxanobe	
CAPÍTULO 12	
NORMALIZACIÓN Y ESCALABILIDAD DE LA CONTABILIDAD SOCIAL EN LA ECONOMÍA NARANJA: EL CASO DE LOS MUSEOS	193
Leire San-Jose	
CAPÍTULO 13	
EFICIENCIA SOCIAL DE LA FINANCIACIÓN PÚBLICA EN EL ÁMBITO MUSEÍSTICO	209
Ramón Bernal	
REFERENCIAS	227

PRÓLOGO

Leire San-Jose

En la época de pandemia ha aflorado lo más significativo de las organizaciones; lo que no se percibía desde lo económico, lo intangible, lo voluntario, lo que aporta valor *per se*, en definitiva, lo que ha sido y es el propósito de las organizaciones.

Precisamente y desde la perspectiva de la economía naranja y utilizando los museos como foco de análisis se ha dado respuesta a este sentir general que las organizaciones, en muchos casos, han tenido siempre y en otros ha emergido de, precisamente, demostrar todo aquello que realizan, aportan y todo lo que contribuyen, pero que es difícil de ver. Uno de los argumentos, esencialmente, puede ser que hemos reducido la sociedad y, por ende, nuestros intereses a lo que las transacciones económicas mueven. Esto definitivamente no es lo esencial ni relevante, y si nos dotamos de sistemas de organización no es para ganar dinero, sino para poder vivir mejor.

Así que debemos señalar que hay una gran cantidad de organizaciones, y esperamos que en el futuro todas, que se focalizan en la generación de valor social en primera instancia, y para lograrlo utilizan como mecanismo, pero solo parcial, la realización de transacciones económicas. Es un cambio sustancial esta nueva perspectiva de gestionar y entender la organización, como entidad generadora de valor social; el caso de anteponer el propósito a la generación de valor económico es relevante y significativo, y será esto lo que permitirá que las organizaciones puedan perdurar a largo plazo.

Para esta finalidad descrita, la contabilidad social o contabilidad para los *stakeholders* (en inglés *stakeholder accounting*) es muy

útil, ya que además de reflexionar sobre a quién se genera valor, permite establecer en qué se le genera valor desde su propia perspectiva y cómo se monetiza este. Esto se ha denominado monetización y nos permitirá realizar *benchmarking*, gestionar eficientemente el valor generado, establecer sistemas más equitativos de distribución de ese valor y en general reforzar el propósito de la organización desde y para lo social. Consistirá en sistemas estratégicos hacia la generación de valor social de las organizaciones.

En el caso que presentamos en este libro, son ocho los museos del País Vasco que han abordado este reto. Con ellos hemos logrado todo esto y mucho más; ya que el sistema de conocimiento y aprendizaje activo y participativo aplicado (ARTE, fundamentado en el Action Research) ha fomentado las sinergias entre museos. Así que se presenta en este libro cada parte del proceso a partir del caso de cada museo, pero todos ellos han finalizado el proceso y han logrado realizar la contabilidad social. Esto nos hace estar orgullosos y satisfechos y sentirnos parte del movimiento cultural actual, además de poder contribuir a salvaguardar la cultura y el patrimonio que tanto nos enriquece como seres humanos que somos. El modelo queda propuesto, y el sistema está listo para ser escalado y utilizado en otros muchos museos tanto nacionales como internacionales.

Así todo, este movimiento social solamente acaba de empezar, pero es evidente que la supervivencia a largo plazo de las organizaciones dependerá del aporte social y de la competitividad sostenible que se genere. En esta línea, los principales museos del País Vasco han hecho ya una gran labor, por ello: ¡enhorabuena!

INTRODUCCIÓN

Ramón Bernal

La Confederación Vasca de Fundaciones (FUNKO) fue constituida en 2003 como una iniciativa del sector fundacional vasco, con el fin ser un foro de encuentro y cooperación de las fundaciones. Los principales objetivos de su actividad son la defensa de los intereses del sector fundacional vasco, el apoyo a las entidades asociadas mediante la prestación de servicios que faciliten y mejoren su gestión y la articulación y fortalecimiento del sector fundacional vasco.

En el desarrollo de estas actividades, se promueve compartir el conocimiento y la colaboración entre las fundaciones socias, planteándose acciones de difusión de buenas prácticas que puedan, por un lado, ayudar a mejorar su gestión y potenciar, al mismo tiempo, las relaciones entre ellas. El proyecto de implantación de la contabilidad social en el ámbito de diversos museos del País Vasco representa un caso de éxito en ese objetivo de compartir el conocimiento entre las entidades, desarrollando actuaciones que les permitan mejorar su desempeño, el conocimiento de los resultados que su actividad genera y la presentación de estos a sus grupos de interés principales.

Ya ha pasado mucho tiempo desde la declaración de Santiago de Chile del Consejo Internacional de Museos (ICOM), en mayo de 1972, en la que se definió el concepto de museo como «una institución al servicio de la comunidad y de su desarrollo». El museo es por tanto un activo social, que contribuye a la evolución de la sociedad en aspectos como son la cultura, la ciencia, el turismo y el desarrollo económico. Son entidades que se comprometen con la sociedad programando actividades, en las que además de la propia presentación de las exposiciones, desarrollan su responsabilidad en la colaboración para la educación de

la sociedad, y son herramientas para la inclusión social y para humanizar, si cabe, al conjunto de la comunidad.

El museo debe ser siempre un instrumento al servicio de la comunidad. Una compañera de un proyecto de investigación nos compartía hace unos días su experiencia en una actividad de voluntariado con personas que viven en la calle, en su mayor parte emigrantes, muchos de ellos procedentes de otros países. Se planteó una jornada en la que pudieran acudir en grupo a visitar un museo de la ciudad en la que ahora estaban durmiendo, pero en la que todavía se sentían extraños, no aceptados por el entorno en el que habitaban. Nos relataba nuestra compañera lo emocionante que le resultó al grupo de voluntarias que participaron en esa actividad ver las caras de emoción de estas personas sin techo durante la visita, que en muchos casos entraban por primera vez en su vida a un museo. No era solo el hecho de que las pinturas o esculturas que se exponían les pudieran interesar o sorprender, la sensación que más les impresionó fue ver cómo estos extraños en la ciudad comenzaban a sentir que formaban parte de ella. Estar visitando el museo les hacía sentir que ya se equiparaban sus derechos como ciudadanos, que la ciudad también les pertenecía, y podían disfrutar ellos también de las cosas que ofrece.

Todas las organizaciones, empresas, que tenemos en nuestro entorno generan más efecto, impacto, en su entorno, en sus grupos de interés, que la mera prestación de los bienes y servicios objeto de su actividad y el resultado económico que presentan sus cuentas de pérdidas y ganancias. Los empleos que generan, tributos e impuestos que aportan, con los que se pueden desarrollar después actuaciones públicas, son valores que contribuyen también y que es necesario que identifiquemos en el mismo formato, monetizándolos, para que la presentación del conjunto de los resultados generados sea más fácil de entender por la comunidad. Pero tenemos que identificar también esas otras aportaciones que las entidades hacen a su territorio que mejoran la vida y no se visibilizan como actividades de mercado, al no tener reflejo económico directo. Esas actuaciones que facilitan la cohesión social, que aportan al desarrollo cultural, medioambiental, y que van empujando hacia un mundo mejor. Y en eso, nos parecía muy importante impulsar este proyecto, que ayude en la puesta en valor de todas las actuaciones que desarrollan los museos y que tanto aportan a la mejora de la vida en nuestro territorio.

El mencionado Consejo Internacional de Museos (ICOM) define al museo como una institución permanente sin fines de lucro al

servicio de la sociedad y de su desarrollo, abierta al público, que adquiere, conserva, investiga, transmite y expone el patrimonio tangible e intangible de la humanidad y de su entorno para la educación, el estudio y el deleite. Podríamos decir que los museos tienen como objetivo final que una vez hayamos completado la visita a sus instalaciones, salgamos de ellos convertidos en mejores personas.

Desarrollan esa tarea de conservación que permite perpetuar esa sensación de tiempo suspendido en la obra. El museo no solo conserva, sino que también colecciona en su seno, y acentúa así el papel estético como punto de vista único (cultural y visual) desde el cual las obras pueden ser aprehendidas. Y también ofrece refugio, para que todas las obras estén ahí a salvo de la intemperie, a salvo de los riesgos y, sobre todo, aparentemente, a salvo de todo cuestionamiento. Pero como hemos ido descubriendo en el desarrollo de este proyecto, el museo realiza otras muchas actividades, como ofrecer una referencia e impulso en el desarrollo de nuevos artistas, cuyo valor, en muchos casos emocional, quedaba escondido en un segundo plano.

Desde FUNKO consideramos un éxito este proyecto, resultado de la colaboración de diversos museos y la Universidad del País Vasco, que esperamos nos permita conocer mejor la aportación que el mundo museístico hace en nuestro territorio. El desarrollo del proyecto ha coincidido con la pandemia, lo que ha obligado a los museos a cerrar sus instalaciones por un tiempo y reinventarse en su misión de comunicar a la sociedad, pero estamos seguros de que saldrán fuertes de este difícil momento y seguirán con la importante labor que desarrollan. Deseamos también que este trabajo ayude a que se conozca mejor el valor que estas entidades aportan a la comunidad y faciliten las actuaciones para mantener su actividad.

MARCO TEÓRICO Y METODOLÓGICO PARA LA MONETIZACIÓN DEL VALOR SOCIAL DISTRIBUIDO POR LOS MUSEOS

José Luis Retolaza

Existe un interés en desarrollar un proceso de contabilidad que nos permita captar y visualizar el valor tanto tangible como intangible que los museos aportan a la cultura y a la ciudadanía; respondiendo al por qué deberían desarrollar una contabilidad social. En este capítulo pretendemos responder al cómo. ¿Cuál es el procedimiento metodológico para que los museos desarrollen una contabilidad social normalizada y sostenible en el tiempo? Y para esto, deberemos responder tres cuestiones fundamentales, lo que haremos basado en la experiencia del proceso de formación/acción/investigación que se relata en el conjunto del libro. Dichas cuestiones son el modelo de análisis y sistematización de la información que utilizar, al que denominaremos modelo poliédrico; el proceso metodológico utilizado tanto en el cálculo del valor de mercado como en el de no mercado y, por último, la organización práctica de este proceso con un grupo diverso de museos.

Muchas veces, cuando se habla de la contabilidad social, incluso entre las personas que actúan como dinamizadores (investigadores, prescriptores, consultores), oigo referirse a ella como una metodología, y cada vez que oigo este término me sobresalta en la misma medida que a un buceador escuchar el término bombona para referirse a la botella de oxígeno. ¿Por qué esta prevención ante el término metodología? Fundamentalmente por dos aspectos, de una parte, lo efímera que resulta la metodología, en constante cambio; de otra, la sensación de encontrarnos en un bazar persa donde puedo adquirir la metodología que más me guste, como si fuera un bien más de mercado. ¿A quién no le recuerda la famosa frase de Groucho Marx: «Estos son mis principios, si no les gustan tengo otros»? Tras el proceso que se relata en el libro, hemos aprendido muchísimo y el resultado es que la metodología

previa y la resultante no son la misma. La metodología, al menos en nuestro caso, va mejorando de forma constante; y, por lo tanto, cambiando. ¿En qué medida podemos decir que utilizamos la misma metodología si se van incorporando cambios constantes?, ¿en qué momento pasa de ser una simple mejora a una nueva metodología? Quizás pudiéramos pensar en alguna similitud con los programas informáticos, esos que van modificando el número de versión hasta que consideran que han introducido un cambio relevante que justifica una nueva denominación.

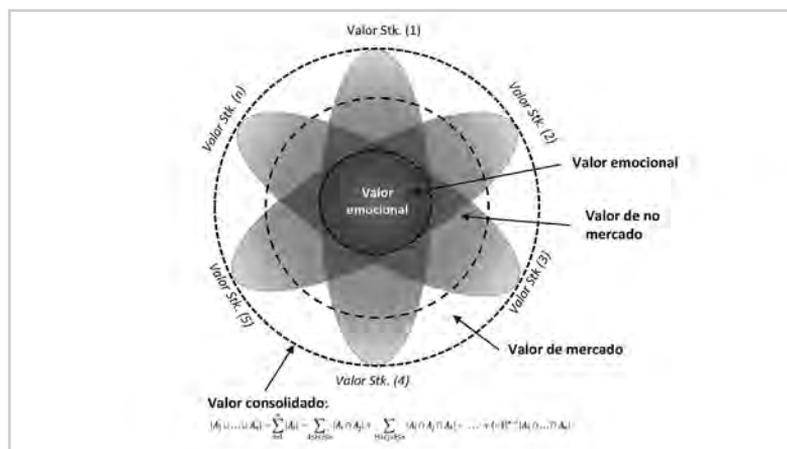
En cualquier caso, suele haber un planteamiento subyacente al proceso metodológico que es el que determina una cierta unidad. En el caso de la contabilidad económica-financiera este planteamiento es el modelo de doble entrada. En general, consideramos que la utilización de este modelo, basado en la contabilidad veneciana y sistematizado por el franciscano Luca Pacioli hace más de 500 años, nos referencia a un mismo proceso contable, independientemente de la inmensa variación de las normas contables y los procesos metodológicos a lo largo del tiempo. En el caso de la contabilidad social monetaria, el modelo de referencia, que da unidad sistémica a diversas posibles aplicaciones metodológicas, es el que denominamos modelo poliédrico (Freeman, Retolaza & San-Jose, 2020).

Dicho modelo difiere del modelo clásico en su carácter multidimensional tomado de la teoría de *stakeholders* (Freeman, 1984). Posiblemente, dado que compartimos la misma cultura, al hablar de valor, nos viene a la mente un concepto unitario, puede ser x o y , pero nos da la impresión de que no puede ser ambos. En términos más técnicos, nos encontraríamos ante una disyunción lógica exclusiva, donde si x es verdadero, y será necesariamente falso, y viceversa. Quizás si ampliamos un poco más nuestra perspectiva podemos dar paso a una lógica difusa y entender que el valor resultante encuentra su función de verdad entre un límite inferior y uno superior; por ejemplo, si consideramos que el beneficio obtenido se encuentra entre 100 y 120. Cualquier cifra situada entre estos extremos sería correcta, aunque quizás una fuera más probable que otra en función de cómo se interpreten las variables contextuales y de cómo se anticipen acontecimientos futuros (por ejemplo, impagos). Esta aproximación, más alejada de nuestra intuición, pero más cercana a la perspectiva que tiene un director financiero con relación a su propia organización, difumina la exactitud del resultado, pero sigue sin permitir la obtención de dos resultados diferentes. Y esta es la lógica dominante en nuestra cultura a la hora de comprender el valor resultante. Denominémosla como una lógica

unidimensional orientada, en las empresas, desde la perspectiva de los accionistas; el valor resultante no es sino el valor residual, el que queda en disposición de las personas que han realizado la inversión. En capítulos siguientes se explicará el escaso sentido de este concepto de valor para entidades sociales y públicas, donde el resultado esperado, por definición, no es económico.

Pero incluso en entidades de carácter mercantil esta aproximación es muy limitada. Solo refleja el valor para un grupo de interés, los accionistas. La teoría de *stakeholder* introduce precisamente la responsabilidad de las empresas y organizaciones con el conjunto de sus grupos de interés. Sin embargo, esta aproximación al valor generado no parece que responda ni a las personas trabajadoras, ni a los proveedores, ni siquiera a la Administración. De hecho, en la contabilidad tradicional, en esa unidimensionalidad a la que hemos hecho referencia, el valor generado a todos estos grupos aparece con signo negativo, es decir, como un desvalor; consecuentemente el valor residual nos dice muy poco sobre el valor transferido a los diversos grupos de interés que componen las organizaciones. Para una buena incorporación de la teoría de *stakeholders* en la gestión empresarial, y no debemos olvidar que la mayoría de las grandes empresas ya han optado por vincular su propósito con esta teoría, necesitamos dotarnos de un modelo comprensivo más complejo, que identifique el valor, en positivo, generado a los diversos grupos de interés. Y este modelo, que podemos ver representado en el siguiente gráfico, es al que hemos denominado como modelo poliédrico.

Figura 1.1. Modelo poliédrico de la *stakeholder accounting*.



Fuente: Adaptación de Freeman et al. 2020:102.

Como podemos observar, en lugar de ser un modelo de valor único, se identifican diversos valores transferidos en función de la perspectiva del *stakeholder* receptor. Si bien el valor transferido a los *stakeholders* puede ser una de estas perspectivas, no es la única, habida cuenta de que también podemos realizar el análisis desde la perspectiva de las personas trabajadoras, de los clientes o usuarios, de la administración pública, de los proveedores o de cualquier otro grupo de interés significativo al que se le transfiera valor. El resultado será un modelo de valor multidimensional, habida cuenta de que obtendremos diferentes cifras de valor para cada uno de los mencionados grupos de interés. Como podemos ver, rompe claramente con la concepción unidimensional a la que estamos acostumbrados.

Por otra parte, la contabilidad tradicional se orienta únicamente a las transferencias de valor con contrapartida de precio. Cuando alguien paga una entrada para el cine o para un museo, queda reflejada en la contabilidad como ingreso, es decir, como un indicador de que al cliente se le ha generado un valor equivalente o superior al precio pagado. ¿Pero qué ocurre si la entrada a ese mismo museo o película es gratuita? En este caso no tenemos un mecanismo contable para la identificación del valor transferido. Y es el caso habitual en gran parte del valor transferido por los museos y centros culturales a los diversos grupos de interés. Paraphrasing Machado, todo necio confunde valor y precio»; o es lo mismo, no es capaz de visualizar el valor que no se transfiere mediante un mecanismo de precios. A pesar del esfuerzo del periodo neoliberal de trasladar toda transferencia de valor a un sistema de precios, en la práctica no solo no resulta posible, sino que probablemente tampoco sea interesante desde el punto de vista social y ético, tal y como refleja Michael Sandel (2013), en su excelente libro *Lo que el dinero no puede comprar. Los límites morales del mercado*.

En el marco del modelo poliédrico, se tienen en consideración las transferencias de valor en las que no media el precio, es decir, aquellas que no utilizan mecanismos de mercado. ¿Pero cómo podemos saber el valor que tiene algo por lo que no se paga un precio?, como, por ejemplo, el acceso gratuito a la exposición de un museo o el trabajo desarrollado en la conservación del patrimonio cultural o el impulso dado a la creación artística. Parecería que cualquier valor que le atribuyamos, en lugar de un reconocimiento por parte del receptor, reflejaría un mero desiderátum del valorador. Una discusión en el vacío de este problema suele llevarnos a un callejón sin salida y a una cierta sensación

de desasosiego. El que no lo haya experimentado previamente puede intentar ponerle valor, mejor de forma conjunta, a cualquier experiencia cultural o relacional a la que le haya dedicado tiempo en fechas recientes. Salvo excepciones, es previsible el grado desacuerdo, borrosidad y sensación de incertidumbre que puede causar el ejercicio propuesto.

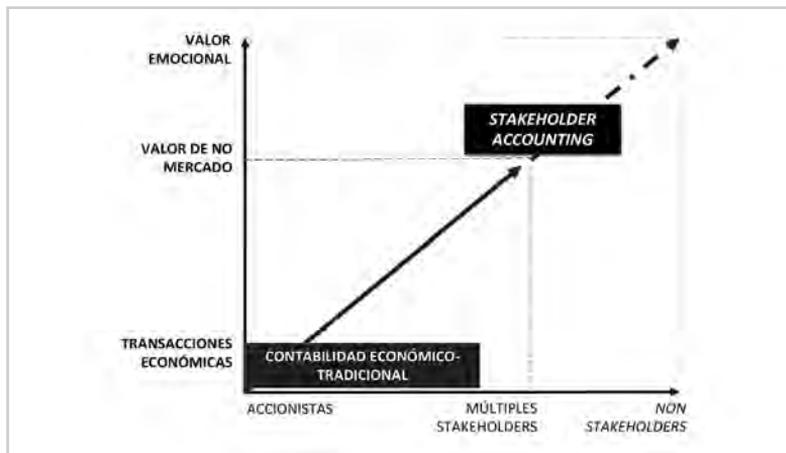
Sin embargo, este problema en gran medida ya está resuelto en contabilidad; se llama valor razonable. Para realizar una aproximación que podamos entender, vamos a suponer que queramos vender un piso; independientemente de que hayamos tenido o no la experiencia, es fácil ponernos en situación. Una de las cosas que sin duda tendremos que hacer es calcular el precio de venta del piso, es decir, determinar su valor. Indudablemente, el precio pagado por él puede ser una referencia, pero cuanto más se aleje el momento en el que ha sido adquirido, peor referencia será. Es decir, tenemos que determinar un valor razonable sin tener un precio. Para esto pueden existir muchas técnicas, a las que podríamos denominar metodologías: referirnos al valor de compra actualizado por la inflación, referirnos al valor catastral, visualizar lo que se ha pagado en compras recientes de pisos, hacer una estimación del precio del metro cuadrado en la zona, realizar una encuesta entre potenciales compradores o allegados, utilizar un método multifactorial similar al de las agencias de tasación. El caso es que contamos con diversas formas, alternativas o complementarias, de calcular el valor de dicho inmueble. Técnicas que no solo arrojan un valor subjetivo, ya que se objetiva en diversas circunstancias, tales como en la ejecución real de la venta, donde podría decirse que existe un precio; o también en situaciones como el otorgamiento de un préstamo con garantía hipotecaria, donde no ha habido una operación real de venta y todo lo que hay es una estimación del valor de la vivienda. El símil de la vivienda sería directamente trasladable a la valoración de una obra de arte, y cabría extrapolarlo a la valoración de bienes y servicios en el ámbito cultural que nos ocupa. Sea como sea, el valor razonable nos facilita un proceso metodológicamente testado en la contabilidad tradicional para valorar las transferencias de valor de no mercado.

Complementariamente hay que señalar, tal y como se visualiza en el gráfico precedente, que el valor de no mercado es mucho más fácil de compartir que el valor de mercado. En general, el valor de mercado es privativo, o se lo apropia un actor de producción u otro alternativo; es decir, lo ingresan las personas trabajadoras como salario, el accionista como dividendo, el proveedor como

pago a sus servicios o la Administración en concepto de impuestos y asimilados. Incluso entre los clientes y los factores de producción donde, sin duda, se da un valor compartido, existe una tensión entre la reducción de precio favorable a los clientes y el incremento de ingresos, deseable por el conjunto de factores de producción. Sin embargo, el valor de no mercado en gran parte puede ser compartido. En el ámbito de los museos es fácil percibir que la adquisición de una obra facilita su disfrute por parte de cualquier persona, en lugar de hacerlo privativo; algo que ocurre en general con toda la cultura, donde, aún con la existencia de derechos de propiedad, se dan externalidades positivas que favorecen al conjunto de la ciudadanía.

La Figura 1.2, tomada de un trabajo publicado recientemente con Edward Freeman¹, el creador de la teoría de *stakeholders*, refleja de forma visual la explicación precedente.

Figura 1.2. De la contabilidad tradicional a la contabilidad social.



Fuente: Freeman et al. 2020:101.

Hasta aquí hemos visto una explicación teórica del porqué de la contabilidad social, pero hemos progresado poco en explicar el cómo de esta, que sin duda es lo que más puede atraer a un lector

¹ El artículo al que nos referimos es: Freeman, E., Retolaza, J. L., & San-Jose, L. (2020). «Stakeholder Accounting: hacia un modelo ampliado de contabilidad». CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa (100), 89-114. y se encuentra disponible de forma gratuita en <http://ciriec-revistaeconomia.es/es/revista/?num=4307>. Aconsejamos su lectura a aquellas personas que quieran profundizar en el tema.

relacionado con el ámbito de la economía naranja. En otras palabras, hemos hablado del modelo, pero no de la metodología. Por desgracia, estamos muy acostumbrados a una proliferación de propuestas de lo más variadas en relación con la aproximación cuantitativa al tema del valor social, y a que los legos en la materia se refieran a todas estas propuestas como metodologías. Si queremos realmente avanzar en una propuesta del conocimiento científico, debemos diferenciar claramente entre modelo, método y metodologías. El modelo nos da el marco de comprensión, en nuestro caso el modelo poliédrico, basado en la teoría de los *stakeholders*, sustituye al modelo lineal sustractivo orientado a los inversionistas, propio de la aproximación financiera; por supuesto, pueden pensarse modelos alternativos, pero en el momento actual no está claro cuáles son esos modelos y, desde luego, no han desarrollado un método de valoración. La segunda cuestión es el método. El método hace referencia a la condición de bondad del proceso de análisis, es decir, a cómo tiene que haberse realizado para poder asegurar que se ha desarrollado de una forma correcta. En la actualidad, que nosotros conozcamos, existen únicamente dos métodos de aproximación al análisis del cálculo monetario del valor, el *input-output*, y el contable. Como ya hemos señalado con anterioridad, el trabajo desarrollado con los museos se plantea en el marco del modelo contable, eso sí, de un modelo contable ampliado.

Y ahora llegamos a la metodología, la cual hace referencia a la forma concreta de realizar el proceso de análisis y cálculo. Es decir, el cómo. Posiblemente, es la parte más atractiva para las personas que quieran trabajar en la práctica, ya que responde a la pregunta ¿y esto cómo se hace? La metodología por propia definición es cambiante, ya que con el uso tiende a mejorarse. Después del aprendizaje del caso expuesto en el libro, hemos incorporado mejoras tanto en el proceso de cálculo (SPOLY) como en el de participación (ARTE); pero antes de contar dichas mejoras, será necesario explicar en qué consisten ambas metodologías².

2 Para aquellos lectores que quieran profundizar en el tema, tienen varios artículos disponibles: Retolaza, J. L., San-Jose, L., & Ruiz Roqueñi, M. (2015), «Monetizing the social value: theory and evidence». *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, (83), 43-62; Retolaza, J. L., & San-Jose, L. (2021). «Understanding Social Accounting Based on Evidence». *SAGE Open*, 11(2); y en especial, los libros: Retolaza, J. L., San-Jose, L., & Ruiz Roqueñi, M. (2016). *Social accounting for sustainability: Monetizing the social value*. Cham: Springer; y San-José, L., & Retolaza, J. L. (2016). *Contabilidad social orientada a los stakeholders*. Ed. Pirámide.

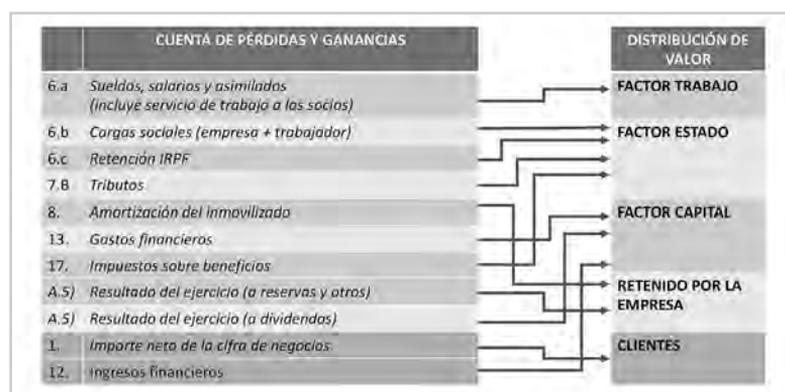
| PROCESO METODOLÓGICO [SPOLY]

La metodología SPOLY hace referencia al proceso de análisis y cálculo del valor generado y distribuido por una organización a diferentes grupos de interés de la sociedad. El proceso metodológico es diferente con relación al valor de mercado, el de no mercado y el emocional, aunque en este libro solo trataremos los dos primeros de forma sistemática.

| VALOR DE MERCADO

En el ámbito de valor de mercado, fundamentalmente lo que se da es una traslación de la cuenta de pérdida y ganancias, donde se presenta un proceso lineal con unos ingresos a los cuales se le va restando gastos hasta quedar un valor resultante, a una nueva perspectiva donde se identifica en positivo el valor percibido por cada grupo de interés. Dicha traslación la realizamos con base en el modelo propuesto por Gonzalo y Pérez (2017) en el marco de AECA. En la Figura 1.3 se visualiza la transformación de los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias en valor percibido para los principales grupos de interés de mercado de una organización.

Figura 1.3. Distribución del valor agregado desde la perspectiva de los stakeholders.



Fuente: Elaboración propia.

A la izquierda se han mantenido los números de las cuentas para una identificación más fácil de los datos en la PyG. A diferencia de la propuesta original, las cargas sociales de los trabajadores la hemos considerado una aportación a las Administraciones públicas; lo mismo se ha considerado con relación al impuesto

sobre la renta, utilizando la retención de IRPF como *proxy* para su cálculo. Las dos líneas últimas, referidas al importe neto de la cifra de negocios y los ingresos financieros, aunque normalmente no se tienen en cuenta en este tipo de distribución, hemos considerado que reflejan el valor mínimo aportado, en el primer caso, a los clientes; y en el segundo, a las entidades financieras (capital). Ya que el pago es en sí mismo un reconocimiento del valor mínimo de mercado de la transferencia de valor hacia estos grupos de interés.

Pero al margen del valor añadido generado, las organizaciones también generan valor mediante la compra a proveedores. Si bien es cierto que este valor generado por la compra no puede considerarse como valor agregado o añadido, dado que técnicamente lo es de su proveedor, y considerarlo como valor generado llevaría a que las empresas incorporaran como valor propio el valor generado por el conjunto de su cadena de producción; tampoco parece una buena solución no atribuirle ningún valor. En el análisis realizado lo hemos tenido en cuenta bajo la denominación de valor dinamizado, valor traccionado o valor indirecto. La naturaleza de este valor no es la misma que la del valor agregado, pero también tiene su importancia en la distribución de valor social aunque este valor se genere de forma indirecta a través de otras empresas u organizaciones. Por supuesto, si trabajamos con datos agregados, se hace necesario separar nítidamente estas dos tipologías de valor para evitar duplicidades y no llegar al ridículo de muchos análisis donde el agregado de los datos presentados de valor social (de mercado) supera ampliamente el PIB. En la Figura 1.4 se puede apreciar la traslación de los datos de PyG y balance a valor dinamizado o valor distribuido de forma indirecta (2.º nivel).

Figura 1.4. Distribución del valor traccionado.



Fuente: Elaboración propia.

Sin embargo, a la hora de calcular el valor indirecto hay una diferencia fundamental sobre el valor añadido, a saber, que solo una parte de la compra a proveedores se transforma en valor añadido, ya que otro porcentaje será utilizado por nuestros proveedores

para adquirir bienes y servicios a otros proveedores, generándose lo que se denomina una cadena de valor. Sería sencillo, y así lo hacen algunas metodologías, pensar que puesto que nuestros proveedores compran a otros proveedores, sus proveedores a su vez lo adquieren a otros proveedores y así sucesivamente, es posible incorporar la totalidad de la compra a proveedores como valor social generado. Pero esta simplificación presenta dos grandes problemas, de una parte, perdemos el rastro sobre el lugar donde se distribuye el valor; de otra, más importante, consideramos los consumos en materias primas y energía como valor positivo, lo cual contrasta marcadamente con otros indicadores donde lo positivo es la reducción del gasto en estos epígrafes. En nuestro caso, nos limitamos a calcular el valor agregado generado por nuestros proveedores y la distribución de este. En la Figura 1.5 se puede visualizar un ejemplo del análisis del valor indirecto generado a través de proveedores. La compra a proveedores equivale al 100 % del gasto con proveedores, y el resto de índices de repercusión se obtienen identificando la media para cada epígrafe a partir de los datos contables de dichos proveedores; salvo los costes a la seguridad social por parte del trabajador y la retención de IRPF, que son estimaciones con base en valores medios.

Figura 1.5. Estimaciones de impacto de la compra a proveedores.

EPÍGRAFE	ÍNDICE DE REPERCUSIÓN
Compra proveedores	1,000
Gastos personal	0,196
Salarios netos	= Gastos personal – (pago seguridad social + retención IRPF)
Impuestos	0,026
Resultados	0,070
Valor añadido	0,448
Seguridad Social	= Gastos personal * 0,37
Impuesto de la renta	= % retención IRPF correspondiente a salario medio bruto [(Gastos totales personal * 0,67) / n.º de trabajadores]

Fuente: Elaboración propia.

Sería deseable realizar este análisis con todos los niveles de la cadena de valor, el problema es que solo se tienen datos disponibles del primer nivel, por lo que una parte más o menos importante del valor indirecto no se visualiza; no obstante, pensamos

que es mejor solución que identificar un valor indirecto que incluye costes como los de materias primas y energía que difícilmente pueden tener un valor social. Como síntesis, puede decirse que puesto que no se calcula la totalidad del valor social indirecto el resultado es siempre inferior al valor real y, por lo tanto, bastante garantista en cuanto a su exageración.

Por último, con relación al valor de no mercado, cabe identificar el IVA generado. Aunque técnicamente el IVA no se incorpora en contabilidad, lo cierto es que se genera y recauda debido a la existencia de valor añadido por parte de la organización, siendo una transferencia que solo es posible mediante la intermediación de una entidad ajena a la Administración tanto en su generación como en su cobro.

Figura 1.6. Distribución del IVA.



Fuente: Elaboración propia.

El sumatorio del valor añadido, el valor indirecto y el IVA reflejarán la totalidad del valor transferido a través de mercado por una organización, en este caso un museo, al conjunto de sus grupos de interés. En el capítulo dedicado al Chillida Leku tendremos ocasión de analizar más pormenorizadamente este proceso de traslación.

| VALOR DE NO MERCADO

En el ámbito del valor de no mercado, que lo podríamos definir como aquella transferencia de valor por la que no se haya pagado un precio, el proceso de contabilidad social utiliza el método analítico sintético, por cuanto subdivide un concepto complejo e intangible, como el de valor social, en una serie de factores constituyentes a las que denominaremos variables de valor (VV). A modo de ejemplo, una variable de valor sería un curso de formación, una revista, una película, una atención médica o la cesión de una vivienda, eso sí, de forma gratuita o a un precio subvencionado. Una vez que se ha identificado la variable de valor, es decir, el mecanismo a través del cual la organización transfiere valor a alguno de sus grupos de interés sin una intermediación de precio, se debe proceder a concretar en alguna unidad de medida que permita su cuantifi-

cación. En el ejemplo de los cursos de formación, una unidad de medida puede ser el n.º de cursos, pero si estos fueran de diferentes duraciones sería difícil agruparlos todos para su análisis, por lo que quizás una mejor unidad de medida podrían ser las horas de formación. Así y todo, desde el punto de vista del perceptor, no es el mismo valor si participan 5 que si participan 15 en el curso, por lo que otra posible unidad que quizás arroje una mejor información sería el n.º de horas de formación percibidas. Obsérvese que para una única variable hemos sido capaces de identificar tres unidades de medida, lo adecuado será elegir aquella que más información nos facilite, siempre y cuando tengamos información relacionada con su comportamiento. Puede resultar que aunque las horas percibidas nos trasladaran más información que el número de horas impartidas la organización tenga información de la segunda y no de la primera, haciendo bueno el dicho de Voltaire, «lo mejor es enemigo de lo bueno».

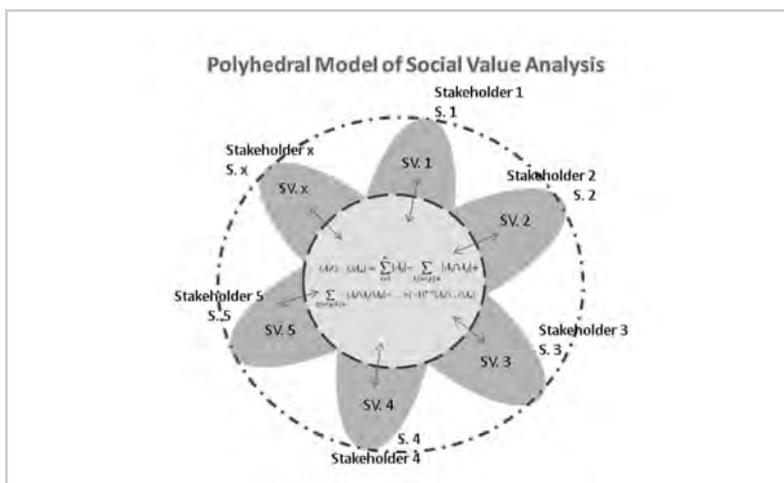
Toda vez que dispongamos de la variable de valor orientada a indicadores [VVOI], es decir, referenciada en unidades de medida, podemos calcular de forma cuantitativa el número de unidades de ese tipo distribuidas por la organización a lo largo del periodo analizado, normalmente un año. Al conjunto de todas las variables identificadas se las denominará matriz de variables de valor orientada a indicadores [MVVOI]. No obstante, todavía tenemos que dar otro paso para convertir los datos referidos a estas variables de valor en unidades monetarias, y es la atribución de valor a cada una de dichas unidades. Esto se consigue mediante un proceso de valor razonable, que consiste en atribuir a la unidad en cuestión el precio de mercado que tendría en el caso de haberse producido en un entorno de transferencia mediante un precio. Por ejemplo, en el caso de un museo que facilita un día de puertas abiertas, es fácil calcular el precio que hubiera tenido esa entrada en un día normal, por cuanto que el servicio recibido resulta similar. De hecho, en algunos casos ese valor resulta tan evidente que Hacienda lo considera ingresos en especie y cobra impuestos sobre ellos; por ejemplo, cuando a un alumno se le bonifican sus estudios por ser alguno de sus progenitores profesor de la entidad en la que los cursa. Es cierto que en otras ocasiones calcular dicho importe resulta más complejo, ya que el precio de una hora de curso puede variar dependiendo de la materia, la calidad u otros factores; siendo difícil calcular un precio exacto. En estos casos, los más habituales, el valor razonable se distribuye entre dos precios, uno inferior y otro superior; y debe decidirse cuál es la referencia adecuada en cada caso. En primer lugar, señalar que la variabilidad del mercado no suele ser excesivamente alta para los mismos productos o servicios;

en segundo, utilizar el principio de prudencia, propio de la contabilidad, porque utilizaremos un valor igual o inferior al que se pudiera justificar sin ningún género de dudas. El valor transferido por cada variable nos vendrá dado por la multiplicación entre el número de *outputs* transmitidos y su valor razonable. Por ejemplo, 300 entradas por 10 €. De valor razonable nos da una transferencia de valor para esa variable de 3.000 €. El sumatorio del valor transferido por cada una de las variables nos permite visualizar el valor transferido mediante mecanismos de no mercado.

Una característica diferencial que ya hemos comentado con anterioridad es el carácter *multistakeholder* de esta contabilidad, por lo que además de tener un valor total generado, podemos identificar el valor que se ha transferido a cada uno de los grupos de interés. Pensemos que en muchas ocasiones un mismo valor es compartido por diferentes grupos de interés. Podemos pensar en una conferencia donde tanto los asistentes, que amplían sus conocimientos, como el conferenciante, que amplía su reconocimiento como el organizador, que amplía su visibilidad, obtienen valor del mismo evento. La diferencia entre el valor consolidado, donde solo se contempla una vez, y el sumatorio del valor transferido a los diferentes grupos de interés es una buena medida de valor compartido.

En el modelo poliédrico (véase Figura 1.7), al que hemos hecho ya varias referencias, podemos apreciar la interrelación entre el valor consolidado y el valor compartido.

Figura 1.7. Modelo poliédrico.



Fuente: adaptación de Retolaza, San-Jose & Ruiz Roqueñi, 2016: 40.

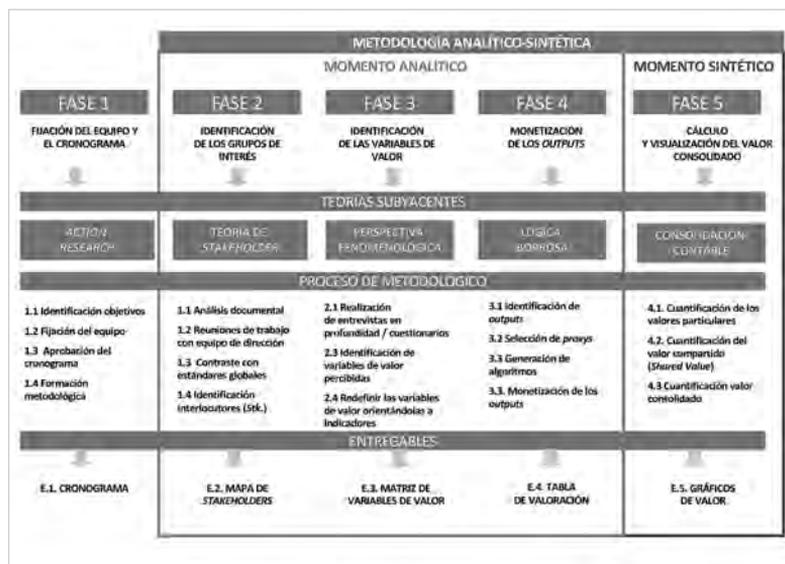
Las diferentes áreas representan el valor generado (SV) para cada uno de los *stakeholders* (*stakeholder* n.º); dichos valores no tienen por qué ser coincidentes, lo normal es que en algunas variables coincidan y en otras no. El núcleo central representa el conjunto de valor atribuido a las variables coincidentes, lo que podríamos denominar como *shared value*; el cual se calculará mediante el sumatorio de los valores coincidentes para el conjunto de *stakeholders*. Complementariamente, existirán valores generados para un *stakeholder* particular que no sean coincidentes con los de los otros *stakeholders*. La consolidación del total del valor generado por la organización para el conjunto de *stakeholders* constituirá el valor integral generado. El modelo gráfico, al tratarse de una simplificación, no visualiza los posibles valores compartidos solo de forma parcial entre algunos de los *stakeholders*, sin que afecten al conjunto de estos; no ocurre así con el sistema de cálculo, donde estos valores sí son tenidos en cuenta y cuantificados.

Complementariamente, el modelo nos permite apreciar la importancia de la alineación de intereses entre los diferentes *stakeholders*, partiendo no del diseño, sino del resultado. En el caso de confluencia entre el *shared value* y el valor consolidado, se daría una mejor alineación de los intereses de los *stakeholder* de la organización (Kaplan y Norton, 2006), lo que conllevaría a que el retorno percibido por cada *stakeholder* sería mucho mayor que en el caso de que ambos valores fueran muy distantes. Es de suponer que la alineación de intereses y el incremento del retorno percibido ayudará a la alineación de los recursos vinculados a cada uno de los *stakeholders*. Complementariamente, cabe plantearse que el valor de mercado difícilmente puede ser compartido, dado su carácter privativo. Es cierto que entre los clientes y el resto de factores de producción (firmas proveedoras, personas trabajadoras, Administraciones públicas, inversores, financiadores...) se da una contraprestación de valor, servicios o productos por dinero, que puede considerarse un valor compartido; pero es difícil el uso compartido de los ingresos, que normalmente se distribuyen de forma privativa. El que resulta mucho más fácil de compartir es el valor de no mercado, ya que diferentes grupos de interés pueden obtener beneficios complementarios de la misma actuación, véase el caso anteriormente señalado de la conferencia. Por su parte, el valor emocional, casi por definición, tendrá que ser un valor compartido.

El cálculo del valor social de no mercado se desarrolla en cinco pasos sucesivos: uno preparatorio, tres analíticos y el último sintético. Con posterioridad, cabe la posibilidad de desarrollar una contabilidad analítica centrada en algún aspecto de interés; hasta

el momento se han desarrollado contabilidades analíticas territoriales, de género y en relación con los ODS. La Tabla 1.1 ilustra los diferentes momentos.

Tabla 1.1. Proceso SPOLY.



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

Fundamentalmente, el proceso cuenta con cinco fases diferenciadas y una posterior de *feedback* que ayuda a la mejora del proceso en años sucesivos:

- 1 *Fijación del equipo y cronograma*, que podría considerarse también como una fase previa o preparatoria; no obstante, es de vital importancia, ya que la calidad e implicación con la organización del equipo de investigación va a determinar en gran medida el éxito del proceso de análisis y sistematización. Así mismo, el cronograma va a ser no solo el pistoletazo de salida, sino el marco de referencia para que el proceso no se vaya dilatando *sine die*.
- 2 *Identificación de los grupos de interés* a los que la organización presupone que les genera valor, donde el valor no se entiende como un concepto soportado ontológicamente, sino en relación con las personas receptoras de dicho valor; entendiendo por valor social el conjunto del valor percibido por los diferentes grupos de interés de una organización.

- 3 *Identificación de las variables de valor*, entendiéndose por tales los aspectos en los que la organización genera valor a terceros, que, siguiendo el planteamiento de la fase anterior, se realizará en diálogo con los diferentes *stakeholders*, ya que desde una perspectiva fenomenológica serán estos los que identifiquen dichas variables.
- 4 *Cálculo del valor razonable para cada variable de valor*, en esta fase reconducimos la perspectiva subjetivista de la anterior, que podríamos haber continuado a través de la valoración subjetiva de los *stakeholders*, como se realiza en los ámbitos de calidad y en otras metodologías; y nos centramos en cuantificar intersubjetivamente los *outputs* vinculados a cada variable de valor a través de *proxies*. La lógica utilizada en este proceso de cuantificación monetaria es la misma que la del valor razonable, con la diferencia de que los rangos de valor en el caso de los intangibles son mucho más amplios y complejos de consensuar que en el caso de los bienes tangibles.
- 5 *Cálculo y visualización del valor social integral*; integrando los resultados de los cálculos parciales mediante el modelo poliédrico.
- 6 *Proceso de feedback y mejora continua* tanto para la propia organización en ciclos de análisis sucesivos (contabilidad social anual) como para otras organizaciones que se aprovechen del resultado y de la experiencia obtenida en el proceso, especialmente las pertenecientes al mismo sector de actividad.

Por su parte, cada una de estas fases se apoya en diversos presupuestos teóricos, ya que a pesar de que afecten a la globalidad, tanto del modelo subyacente como de la metodología procesual, se vinculan de forma prioritaria con alguna fase específica. Así la primera fase de orientación entronca con la *action research* o investigación participativa, ya que en lugar de suponer que la realidad es un objeto ajeno al investigador, al que este se aproxima de forma objetiva, se opta por equipos mixtos con implicación necesaria de responsables de alto nivel de la organización. Lo que permite garantizar que el análisis se realiza sobre la realidad y no sobre una mera imagen ficticia de la entidad; facilitando la explotación de los resultados y la posterior incorporación de la contabilidad social como proceso estable en la organización. La fase de identificación de grupos de interés descansa de forma prioritaria sobre la teoría de *stakeholder*. Por su parte, el diálogo con los grupos de interés (*stakeholder engagement*) se basa en

una epistemología de perspectiva fenomenológica. La monetización de los *outputs* descansa por igual en el valor razonable y en la lógica borrosa, que permiten establecer rangos difusos de valor, siempre con carácter provisional y circunscrito a las circunstancias (véase San-Jose & Retolaza, 2016 para profundizar en estos temas metodológicos). En última instancia, el cálculo del valor descansa en los procesos al uso de consolidación contable.

En la Figura 1.8 se sintetizan los pasos progresivos, y se puede apreciar cómo los *outputs* resultantes de una fase se transforman en los *inputs* de la siguiente.

Figura 1.8. Transformación de *inputs*.



Fuente: Retolaza, San-Jose & Ruiz Roqueñi, 2016: 54.

Fase 1: Fijación del equipo y cronograma (Retolaza y San-Jose, 2016)

Normalmente, el proceso se inicia cuando algún responsable de la entidad decide que sería interesante cuantificar el valor social que genera la organización; en nuestra experiencia, la motivación fundamental suele estar vinculada a la reputación o a la comunicación. Aunque una vez desarrollado, el sistema se convierte en un importante recurso de gestión, esto suele ser difícil de visualizar en el inicio del proyecto.

En un segundo momento la organización debe decidir si va a abordar el proceso de manera autónoma o va a contar con apoyo

externo, normalmente de una empresa consultora o universidad. Los materiales desarrollados son de acceso libre, www.geaccounting.org, y en el caso en que la empresa en cuestión tenga similitudes con alguno de los modelos existentes, puede gestionar el proceso de forma autónoma o con la ayuda de alguna empresa de consultoría familiarizada con el modelo, como a partir de ahora ocurrirá con cualquier museo o centro cultural que tenga interés en desarrollar una contabilidad social propia. El proceso que se explica en este libro es el resultado de una necesidad percibida por los museos del País Vasco de desarrollar un vademécum conjunto de procedimientos, variables y *proxies* que permitan objetivar de forma intersubjetiva el valor social que dichas instituciones generan para la ciudadanía.

En referencia al equipo de trabajo, será aconsejable que al menos participen dos personas de la organización, tres si no se va a contar con apoyo externo, a poder ser en puestos directivos de los ámbitos financiero y social de la empresa. Como en cualquier otro proceso transformacional, será necesario que el proyecto sea asumido por el conjunto de la organización y liderado desde el máximo nivel de dirección.

La finalización de este primer periodo, que podríamos denominar de orientación, viene dada con la constitución formal del equipo de trabajo y la aprobación del cronograma. El proceso de análisis tiene una duración variable, dependiendo tanto de la realidad de la entidad analizada como de los recursos disponibles y el ritmo de trabajo; no obstante, y de forma genérica, se puede considerar que entre tres y seis meses puede ser un plazo adecuado para poder analizar, calcular y sistematizar un proceso de contabilidad social en una organización de tamaño medio y sin excesivas ramificaciones internacionales.

Fase 2: Identificación de grupos de interés

Una vez definido el equipo de trabajo y validado el cronograma, la siguiente fase consiste en la elaboración del mapa de *stakeholder* de la organización, para lo cual se parte tanto del conocimiento implícito que tienen los participantes en el proyecto como del conocimiento explícito recogido en los documentos estratégicos y programáticos: ideario, plan estratégico, memorias de calidad, etc. La elaboración del mapa no es un acto puntual, sino un proceso. El equipo de trabajo realiza un borrador provisional que va contrastando con los diferentes interlocutores, que a su vez lo enriquecen; el mapa no estará finalizado hasta que exista un consenso en torno

a su pertinencia. Es aconsejable ayudarse de algún programa para la elaboración de mapas mentales (*mindjet, freemind, novamind...*) que facilite la elaboración y consolidación del mapa.

En relación con el mapa de *stakeholder* se deben hacer dos consideraciones, por una parte, su elaboración desde la perspectiva de valor generado en el pasado, y no desde una perspectiva estratégica futura; por lo que no necesariamente tiene que coincidir con el que se hubiera diseñado en el marco de un planteamiento estratégico. El ejemplo más claro de la posible diferencia viene dado por los proveedores no estratégicos, que difícilmente se incluirían en un mapa estratégico, mientras que en un mapa de valoración social sería deseable incluirlos, por cuanto con las compras que la organización les realiza está aportando valor no solo a la empresa, sino también al conjunto de la sociedad mediante el retorno socioeconómico de parte del valor añadido a la Administración en forma de impuestos y similares. El otro aspecto que tener en cuenta es que no debemos preocuparnos excesivamente por la exhaustividad, ya que, al ser un procedimiento aditivo, en cualquier momento podríamos incorporar a un posible *stakeholder* que hubiéramos dejado olvidado, aunque indudablemente es conveniente que esto sea una excepción y no la regla.

Fase 3: Identificación variables de valor

El siguiente paso consiste en identificar potenciales interlocutores en cada uno de los grupos de *stakeholder* identificados, es decir, seleccionar las personas concretas de las entidades con las que se vaya a dialogar. Como regla general, se deben elegir interlocutores que estén en la centralidad del grupo de referencia y que a su vez tengan un buen conocimiento de la potencial aportación de valor que puede generar la organización que realiza el análisis. Con relación al número, señalar que el límite superior viene dado únicamente por nuestra disponibilidad de tiempo, mientras en el límite inferior se debiera hablar, al menos, con un interlocutor por grupo de interés. De nuestra experiencia se podría deducir que, para entidades de tamaño medio, entre quince y veinticinco entrevistas parece un número correcto (Guest *et al.* 2006); aunque la clave está en recoger la totalidad de variables de valor que puedan darse en relación con los diferentes *stakeholder*. En la medida en que estos sean más homogéneos, será menor el número de entrevistas que realizar; en la medida en que exista una mayor heterogeneidad y, por lo tanto, la posibilidad de que diversos integrantes de un grupo concreto aprecien diferentes variables de valor, será más necesario incrementar el número de entrevistas. Para llegar a un

mayor número de interlocutores se podrá recurrir a la utilización de cuestionarios o a entrevistas telefónicas o por videoconferencia. En ocasiones también resulta conveniente recurrir a la hemeroteca, ya que las noticias reflejan el valor transmitido por los museos aunque sea mediatizado por el medio de comunicación.

La realización de las entrevistas es uno de los temas, junto con la identificación de *proxies*, que más dudas generan antes del inicio del proceso, aunque a la postre resulta uno de los procesos más sencillos, donde lo más complejo es la gestión de las citas.

La primera duda que puede surgir es sobre quién debe hacer la entrevista, una persona de la organización, alguien de una empresa de consultoría o incluso de la propia universidad. La respuesta no es homogénea, va a depender de tres factores; el primero será el equilibrio de la organización entre recursos financieros y personal con tiempo disponible; si el primero es mayor, aconsejará recurrir a entrevistadores externos; si lo es el segundo, a internos. El otro factor estará relacionado con la imagen que queramos transmitir a los interlocutores, con los que no olvidemos que mantenemos una relación, normalmente importante; la utilización de entrevistadores externos, especialmente si son de la universidad, transmite apuesta por el proyecto y rigor de análisis; entrevistadores internos transmiten cercanía y mayor implicación interna. El tercer factor hace referencia al «poner entre paréntesis» —epojé— del proceso fenomenológico, que exige que el entrevistador se acerque al entrevistado desprovisto de prejuicios y dispuesto a escuchar desde cero (*tabula rasa*). Normalmente, esto les resulta más sencillo a entrevistadores externos, con menor conocimiento e implicación emocional con la entidad.

Al finalizar las entrevistas con los interlocutores de los *stakeholders* y, si es su caso, los cuestionarios, habremos identificado un conjunto de variables de valor, que, tras un proceso de integración de expresiones sinónimas, generarán la Matriz de Variables de Valor (MVV).

En este punto, surge posiblemente la fase más compleja del proceso, la redefinición de las variables expresadas en forma generalista a una reformulación, orientándolas hacia indicadores que se correspondan con *outputs* mensurables de la organización; y que a su vez se intuya que es posible obtener *proxies* que permitan la valoración monetaria de dichos *outputs*. La prueba del algodón para cerciorarnos de que la variable se ha definido correctamente es que se pueda expresar en unidades cuantificables de algún

tipo: horas, reuniones, libros, árboles, metros... El resultado obtenido será la matriz de variables de valor orientadas a indicadores [MVVOI], piedra angular del cálculo del valor social de no mercado.

Fase 4: Monetización de *outputs*

Una vez obtenidas dichas variables, que serán diferentes para cada entidad o al menos para cada tipología de organización, se hace necesario identificar los *outputs* generados en relación con cada una de las variables de valor identificadas, así como los *proxies* que permitan su cuantificación.

La búsqueda de información sobre los *outputs* generados por la entidad para cada variable corresponde conseguirla a la propia organización; en ocasiones es posible que haya datos que podrían conseguirse, pero como no se han explicitado en el diseño de gestión, en este momento no se dispone de ellos; en estos casos, nos conformaremos con dejar indicado el *output*, e integrarlo en el sistema de indicadores de la entidad, de forma que los próximos años sea posible avanzar en el proceso de monetización. En esta fase, además de la cuestión práctica de identificar la información relativa a cada variable, el principal problema es el traslado a unidades monetarias de las unidades en las que se encuentra expresada la variable de valor. Para esto se recurre al valor razonable contable. En ocasiones existen referentes claros de valor, sobre todo cuando el bien o servicio se comercializa de forma simultánea, pero en la mayoría de los casos esto no sucede, por lo que hay que recurrir a la utilización de *proxies*. A este respecto, se deben identificar uno o varios *proxies* que permitan cuantificar monetariamente el *output*. Si existe un mercado cercano en el que el producto o servicio tenga actividad, suele ser la mejor referencia. No obstante, lo más normal es que no exista un único *proxy*, sino un conjunto de ellos. Los *proxies* deberán tener entre sus características la similitud geográfica y temporal y seguir el criterio de prudencia. En caso de que los datos del mercado no sean concluyentes, los costes o ahorros por parte de la Administración suelen ser buenos *proxies*, por cuanto que identifican lo que la Administración en representación de la sociedad está dispuesta a pagar por los *outputs* correspondientes. En casos complejos se puede recurrir a algoritmos estadísticos que estimen el valor en función de múltiples precios de transferencias de mercado relativamente alejadas. Y en otros casos solo cabe recurrir al coste, aunque hay que tener mucho cuidado, ya que, por una parte, el coste no asegura necesariamente un valor similar y, por otra, si generalizamos este recurso, convertimos la contabilidad social en una contabilidad de costes.

Fase 5: Cálculo y visualización del valor consolidado

Una vez obtenido el conjunto de los datos es necesario integrarlos en un modelo comprensivo [matriz de impacto], visualizarlo de forma gráfica [túnel inverso] y analizarlo mediante ratios de referencia [SVAI]. El valor consolidado —similar al concepto contable de la misma denominación— tiene en consideración el valor conjunto generado, y evita duplicar el valor compartido que se genera a la vez para varios *stakeholders* o varios ecosistemas.

Por último, cabe señalar que el valor generado no es homogéneo, ya que se distribuye entre un conjunto de *stakeholders*. Esto nos permite una mejor visualización del valor generado, ya que podemos visualizar de una forma diferenciada el porcentaje de valor distribuido, y podemos centrar el análisis en aquel que tenga una mayor coincidencia con el propósito de la entidad.

Con base en los diferentes valores obtenidos, se pueden generar diversas ratios de análisis, que posteriormente podrán integrarse en la gestión de la entidad. Habida cuenta de que las ratios nunca son absolutas, no nos dicen demasiado si no las podemos comparar; en este sentido, se pueden hacer dos tipos de análisis, por una parte, comparar la evolución anual de las ratios de referencia, por otra, analizar el equilibrio existente en la distribución de valor a los diferentes *stakeholders*. A futuros, con la existencia de una comunidad de usuarios, se podría avanzar hacia procesos de *benchmarking* sectorial o por tipología de organización.

En la visualización del valor social integral, se pueden identificar de forma global tres ecosistemas complementarios:

- 1 Valor de mercado: el valor que genera con su actividad económica para el conjunto de la sociedad.
- 2 Valor de no mercado: el valor social específico generado a los diferentes *stakeholders* mediante relaciones de no mercado.
- 3 Valor emocional.

En la Tabla 1.2 podemos apreciar un análisis más pormenorizado de las tipologías de valor resultante.

Tabla 1.2. Mapa de tipologías de valor.

TIPOLOGÍA DE VALOR		DESCRIPCIÓN	CASO MUSEOS
VALOR DE NO MERCADO	VALOR GENERADO A CLIENTES	Producto o servicio entregado a los clientes a cambio de un precio. El precio refleja el valor mínimo que ese producto o servicio tiene para el cliente.	Ingresos obtenidos por ventas de todo tipo: se corresponde con el importe neto de la cifra de negocio [Pg. 1].
	VALOR ANADIDO	El valor añadido es la diferencia entre el valor de la producción y el valor de los consumos externos a la empresa. Equivale a la suma de las remuneraciones percibidas por todos los agentes que participan en el proceso de producción.	Diferencia entre los ingresos obtenidos [Pg. 1] y la suma de aprovisionamientos [Pg. 4] y otros gastos de explotación (excluidos tributos) [Pg. 7]; se corresponde con la suma de pagos a los factores de producción: trabajadores, capital, AAP y rentado.
	VALOR INDIRECTO A PROVEEDORES	Es aquel que la organización tracciona a través de la compra a proveedores, se corresponde al valor añadido generado por dicha compra.	Dinamización de la actividad de los proveedores a través de la compra, entre estos proveedores se encuentran productores de cultura y otras empresas del entorno vinculadas al sector.
VALOR EMOCIONAL	IVA	El IVA no es un valor generado de forma directa, ya que es un impuesto al consumidor, pero lo cierto es que se necesita la existencia de valor añadido para que se genere IVA, y se necesita de la empresa para su recaudación.	Tanto el diferencial entre el IVA devengado y el soportado [Directo] como el soportado [Indirecto de la cadena de valor].
	VALOR INDUCIDO	Es el valor de mercado que las actuaciones de una entidad causa en otras, sin que quede reflejada en una interrelación económica entre ambas.	Aquel que la existencia del museo co genera con las entidades del entorno: restauración, hostelería, agencias de viajes...
	ORIENTADO AL PROPOSITO COLATERAL	Es el valor consciente que una organización transfiere a sus stakeholders sin que exista mediación de precio. Se corresponde con las externalidades tanto positivas como negativas generadas por la organización al entorno que le rodea.	Actividades culturales de carácter gratuito o con precio subvencionado. En cada caso son diferentes, un ejemplo serían las mejoras urbanísticas en el entorno.
VALOR DE MERCADO	DE MERCADO	Es el supravvalor (suovvalor) recibido con relación al precio pagado.	Nivel de satisfacción atribuido por los diferentes stakeholders con relación a la adquisición mediante pago, de productos o servicios.
VALOR EMOCIONAL	DE NO MERCADO	Es el supra-valor (subvalor) recibido en relación al límite inferior del valor razonable (valor Mínimo Razonable).	Nivel de satisfacción atribuido por los diferentes stakeholders con relación al distinto gratuito o a precios subvencionados de productos o servicios.

Fuente: Elaboración propia.