
LA GESTIÓN DE LOS RR.HH. Y LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

J.A.MARTIN-CASAL GARCIA,
J. L.SAEZ OCEJO

Si ben no ámbito da gestao, os recursos humanos han cobrado especial importancia nos últimos anos, non ha ocurrido o mesmo con seu tratamento por parte da contabilidade de gestao, a cual se ha centrado casi exclusivamente no custo. No presente traballo tratamos de reflexar a importancia desta variable a partir das principais teorías da motivación, a gestao dos RR.HH. e os conflictos que a sua adecuada gestao plantea.

In the last few years, human resources have become very relevant in the field of management. However, this has not been true of management accounting, which has devoted most of its efforts to costs and has therefore neglected human resources. It is our purpose in this article to state the importance of that neglected variable (HHRR), taking as a starting-point the main theories on motivation, human resources management and the conflicts are arising from its adequate application.

INTRODUCCION

Las empresas de primer orden mundial, tratadas ampliamente en los últimos años por autores como McNair (1993), Porter y Acker(1987), Fernández (1994), Dominguez (1995), Maskell (1995), Gunn(1991) y Schonberqer (1987 y 1991), se caracterizan por la creación de mayor valor a sus clientes a través de la mejora continua y utilizando para ello (Martín-Casal 1997) sistemas justo a tiempo (JITI, nuevas tecnologías productivas y la gestión total de la calidad (TQMI, a través de un enfoque estratégico en la gestión tanto interna como externa. Interna, actuando sobre el coste, sobre la calidad, sobre el tiempo/plazo de entrega y sobre los recursos humanos. Externa, mediante el análisis del entorno, del mercado y de la competencia de modo que se puedan satisfacer los requerimientos de los clientes de modo flexible. En el presente trabajo, desglosado en dos partes, tratamos de abordar el tratamiento que el sistema informativo contable de gestión otorga al factor humano de la organización.

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN, EL SISTEMA DE CONTROL Y LA CIENCIA DEL COMPORTAMIENTO.

Como objetivos de la contabilidad de gestión y de los sistemas de control, Atkinson, Banker, Kaplan y Young(1995) establecen los siguientes:

LA GESTIÓN DE LOS RR.HH. Y LOS ...

- Ayudar a la organización en el proceso de planificación.
- Simular los efectos que los acontecimientos externos provocan sobre el diseño y el funcionamiento del sistema de control y de contabilidad de gestión.
- Medir y registrar los resultados de las actividades que se desarrollan dentro de la organización para asegurarse que los decisores están bien informados.
- Motivar a los individuos y a los grupos que afectan y se ven afectados por el sistema de control y de contabilidad de gestión.
- Valorar el rendimiento de los individuos y grupos de la organización.

Lyne(1995), considera que para que un sistema de control contable opere eficientemente debe cumplir los siguientes requisitos:

- Disponer de objetivos claros de tal modo que puedan cuantificarse.
- Disponer de indicadores de output de modo que sean directamente comparables con los objetivos.
- Permitir una revisión adecuada de los objetivos para posibilitar su total comparación con las condiciones que producen los output medidos.
- Facultar la adopción de acciones en el caso de que los objetivos difieran de los outputs.

Debido a que las personas están comprometidas con esos objetivos y requisitos, cualquier estudio de la contabilidad de gestión debería tener en cuenta las disciplinas que estudian el comportamiento humano.

TEORÍAS DE LA MOTIVACIÓN

Muchas han sido las aportaciones realizadas en el ámbito de la contabilidad de gestión sobre la incidencia o aplicación de teorías de la sociología, del comportamiento en las organizaciones y de la psicología social¹. Esas disciplinas nos han ayudado a comprender la forma de motivar a individuos y grupos, la forma de valorar su rendimiento y la forma de evaluar sus acciones.

Agrupamos los diversos enfoques en cuatro grupos de teorías, a las cuales nos referiremos a continuación.

A. - Teoría sobre la satisfacción de las necesidades.

Una de las teorías más tempranas es la desarrollada por Maslow (1943). Afirma que dentro de cada individuo existen varias necesidades que influyen

¹ Puede verse en este sentido la obra de Hopwood A.G. (1976)

en su comportamiento. Cuando las necesidades no están satisfechas, el individuo se motiva con objeto de lograr su satisfacción. En cualquier caso Maslow jerarquiza las necesidades por considerar que no tienen igual efecto; así las necesidades básicas (fisiológicas) ocupan la base de la jerarquía y las de autorealización ocupan la cúspide de la jerarquía.

En cuanto a motivación se refiere, Maslow ha recibido críticas ya que la motivación de los trabajadores no se consigue mientras las necesidades fisiológicas no son satisfechas. Esto quiere decir que un simple aumento de remuneración - en este contexto - no constituye un estímulo. Análogamente, en casos de elevadas tasas de paro ofrecer un trabajo estable puede constituir un poderoso motivante. Sin embargo, una vez que se asciende en la jerarquía de las necesidades - tal sería el caso de empleos bien retribuidos - las necesidades de pertenencia al grupo y de estima pueden resultar más motivadoras que el simple aumento de salario.

B. - Teorías sobre el reconocimiento.

Estas teorías surgen en respuesta a los problemas con las teorías de la satisfacción de las necesidades, siendo desarrolladas inicialmente por McClelland(1961) a comienzos de la década de los 60. Considera que son 3 los factores que motivan el comportamiento:

El reconocimiento.

El poder.

La pertenencia al grupo.

De los diversos trabajos realizados en torno a esta teoría, Lyne sugiere que la conclusión más importante es que la diferencia en las personas exige que se las motive de forma diferente. Reconoce también que las teorías sobre el reconocimiento pueden ayudar a determinar la forma más adecuada para motivar a los directivos a diferentes niveles dentro de la organización.

C. - Teorías sobre la motivación/higiene.

A mediados de la década de los 60 Herzberg(1966) propone una teoría de la motivación que divide los factores que afectan al comportamiento en dos amplias categorías:

Factores motivadores.

Factores de higiene

El aspecto más importante según esta teoría surge al considerar que los factores que tienen un efecto positivo sobre la motivación son bastante

diferentes de aquellos que tienen un efecto negativo. Herzberg también propone que existe una relación significativa entre satisfacción del trabajo y la motivación. Así, cuando la satisfacción del trabajo es elevada también lo es la motivación y viceversa. Por otro lado, los factores de higiene (políticas de empresa, condiciones laborales, relaciones interpersonales, seguridad en el trabajo y remuneración) reducen la satisfacción del trabajo y por ello reducen la motivación.

196

Como factores motivadores se incluyen el reconocimiento, la variedad de tareas, la promoción y el nivel de responsabilidad. Todos ellos contribuyen a aumentar la satisfacción del trabajo y consecuentemente la motivación.

Considera que es necesario adoptar dos acciones simultáneas para alcanzar elevados niveles de motivación: potenciar los factores motivadores y cuidar los factores de higiene.

D. - Teorías sobre la equidad.

En las teorías de la equidad un aspecto clave es la insatisfacción del trabajador. Esta surge cuando el individuo compara su status laboral con otro considerando injusta la posición que ocupa.

Esta teoría es una plasmación del concepto de las relaciones sociales de cambio según la cual en una situación de cambio el individuo entrega "algo" a cambio de "algo". De este modo, cuando los individuos consideran que los inputs que reciben y los outputs que entregan no tienen un valor comparable surgen los problemas de equidad.

Esta sensación de injusticia - provoca consecuencias motivacionales adversas debido a la frustración percibida. Perseguir la injusticia tiene por tanto unos efectos motivacionales importantes. Así, un individuo se sentirá motivado si se reduce la tensión provocada por la injusticia percibida. Quizás una de las aportaciones más sobresalientes de estas teorías - empíricamente demostradas - es la mayor consideración para el individuo de las remuneraciones "relativas" en contraposición a las remuneraciones "absolutas", por el impacto que tienen en la motivación.

E. - Teorías sobre las expectativas.

De los grupos de teorías citadas estas han sido, probablemente, las más utilizadas por los investigadores contables. Puede utilizarse como herramienta analítica o como indicador para cuantificar la motivación en estudios empíricos.

La esencia de esta teoría es que el comportamiento de un individuo está influido por diversos factores internos y externos. Ronen y Livingstone (1975) presentan la teoría mediante una formulación matemática.

La importancia de esta teoría es que incluye diversos aspectos que pueden afectar a situaciones diversas. Una de las aportaciones es la creencia de que la satisfacción puede ser causada por factores internos o externos y puede ser positiva o negativa.

La teoría de las expectativas permite incorporar un amplio rango de aspectos y mostrar sus interrelaciones. Demuestra con claridad que la adopción de objetivos a niveles alcanzables resulta de vital importancia si son fijados con intención de motivar. Demuestra también que los aspectos motivacionales más numerosos no están directamente afectos a la empresa sino que son intrínsecos a los individuos.

LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS.

En el epígrafe anterior hemos tratado de plasmar lo que desde nuestro punto de vista han sido las principales aportaciones en el ámbito de la motivación de los recursos humanos.

Estamos de acuerdo con McNair (1993) cuando afirma: "El personal es el activo más capaz del Balance. De hecho, la Única forma en la que las organizaciones pueden conseguir una mejora continua es a través del personal. las máquinas no pueden aprender del mismo modo que lo hace una persona. Es más, los activos ociosos no generan valor; el personal ocioso si puede hacerlo ya que la gente desocupada puede emplearse en proyectos generadores de valor para encontrar formas de mejorar el proceso, o para identificar áreas clave de despilfarro que presentan oportunidades de mejora".

A. - El Concepto de Gestión de los Recursos Humanos.

La gestión del personal - la praxis de las teorías mencionadas anteriormente - no ha permanecido estática a lo largo del tiempo. Se ha desarrollado adoptando un papel orientado al bienestar para identificarse con técnicas que propicien mejoras en la eficiencia corporativa.

En contra de quienes afirman que la gestión de los recursos humanos es simplemente la nueva denominación utilizada por los especialistas de personal para renombrar a sus prácticas contables, estamos totalmente de acuerdo con Ezzamel, Green, Lilley y Willmott (1995) en cuanto que quienes así argumentan no tienen en cuenta como está colaborando la moderna gestión de recursos humanos con otros enfoques, del tipo Control Total de la Calidad y la cultura corporativa para cambiar la organización.

Además, existe una preocupación por parte de sus practicantes en elevar su status e influir adecuadamente para que la disciplina se perciba como contribuidora a nivel estratégico.

Para Ezzamel, Green, Lilley y Willmott (1995), la gestión de los recursos humanos es la gestión de todos los empleados, incluidos los directivos, y persigue armonizar el empleo con los requerimientos que el mercado impone.

Sisson (1990) identifica 4 aspectos críticos en la gestión actual de los recursos humanos:

- La integración de las políticas de personal en la planificación del negocio.
- 198** • Un cambio en la responsabilidad de los usos del personal, desde los especialistas a los directivos de línea.
- Un cambio de la gestión colectiva con los sindicatos a la gestión individual con los empleados.
- Un énfasis dirigido al compromiso y al ejercicio de iniciativas, con los directivos actuando como facilitadores de las capacidades del trabajador.

Ezzamel, Green, Lilley y Willmott (1995) consideran que el enfoque adecuado de los recursos humanos debiera incluir:

- Un enfoque estratégico. Integrar las políticas de gestión de recursos humanos con la planificación del negocio, adoptando un enfoque sistémico en la selección, formación y evaluación del personal.
- El compromiso del trabajador. Desarrollar una cultura corporativa de compromiso cambiando de una gestión de acuerdos institucionales con los sindicatos a una gestión más flexible y de cooperación basada en las relaciones con los trabajadores.
- La iniciativa de los empleados. Enfatizar el compromiso de los individuos y de los equipos para que utilicen su propia iniciativa, con los directivos actuando como propiciadores de esa actitud.
- Una responsabilidad de gestión colectiva. Requiere un cambio en la responsabilidad de todos los que gestionan los recursos humanos, desde los especialistas de línea hasta los directivos.

Para Yoshimori (1993), recogido en Alvarez y Blanco (1994), una de las prácticas de éxito en Japón surge del interés que la dirección ha manifestado en la motivación del personal, motivación que se sustenta - en ese entorno - en los siguientes pilares:

- Un estilo de liderazgo. La autoridad del líder proviene del consentimiento de sus subordinados y en ningún caso surge de la imposición de la alta dirección. Además las relaciones jerárquicas se caracterizan por la colaboración lo que elimina tensiones.

- 90
- El estilo de comunicación. La comunicación fluye vertical y horizontalmente enfatizando las relaciones informales.
 - El igualitarismo. La cohesión interna se ve favorecida por las escasas diferencias económicas y sociológicas entre directivos y empleados.
 - La rotación de puestos. Las funciones de los puestos de trabajo están definidas muy genéricamente lo que favorece la flexibilidad y movilidad del personal con respecto a las distintas categorías de puestos de trabajo.
 - Un trabajo para toda la vida. La empresa asume un acuerdo tácito por el que se obliga con el trabajador hasta la edad de jubilación. Subyace así una perspectiva de largo plazo por el que empresa y trabajadores buscan, no resultados en el corto plazo, sino la supervivencia y la prosperidad de la empresa a largo plazo.
 - Las relaciones laborales. Existe una absoluta identificación entre los objetivos personales de los trabajadores con los objetivos de la empresa. " Lo que es bueno para la empresa lo es también para el trabajador ". Así los conflictos con los sindicatos son prácticamente inexistentes.
 - La formación. Consideran que las capacidades profesionales, la experiencia y la información no es patrimonio de unos pocos, sino que han de ser compartidos por todos y es por ello que la formación se considera más como una inversión que como un coste.

B. – Conflictos en la Gestión de los Recursos Humanos

Para Ezzamel, Green, Lilley y Willmott (1995) pueden surgir tensiones al tratar de compatibilizar la idea de que los trabajadores deben ser tratados como "recursos humanos" con las presiones ejercidas por el mercado. Así, el hecho de que la gestión de los recursos humanos es parte de la estrategia del negocio implica que las prácticas laborales deberán estar dirigidas por los objetivos del negocio. De este modo, los recursos humanos se valorarán y se adoptarán políticas sólo en la medida en que sean compatibles con los objetivos corporativos, de modo que surgirán tensiones entre el desarrollo de la organización, en la que el personal está comprometido, entusiasmado e involucrado con su trabajo, y la organización del trabajo de un modo que asegure que la empresa está alcanzando su rango de indicadores de ejecución. En relación con estas tensiones Atkinson, Banker, Kaplan y Young(1995) distinguen dos tipos de conflictos:

- **Conflictos entre los valores individuales y los de la organización.**

Ciertos conflictos surgen cuando los valores éticos de la organización son más rigurosos que los de los individuos que la integran. La solución a estos conflictos exige informar, cuando se realiza la selección del

personal, que aceptar formar parte de la empresa supone también aceptar su código ético.

Este tipo de conflictos se desvela cuando a los individuos se los obliga a adoptar cierto tipo de conductas que siendo aceptables para la organización no lo son para el individuo.

- **Conflictos entre los valores que la organización predica y los valores que practica.**

200 Este tipo de conflictos surge cuando la organización no tiene formalizado su código ético, lo cual obliga al trabajador a hacer una elección entre significarse o no.

Detectado un conflicto de este tipo, al trabajador se le plantean una serie de alternativas:

- Señalar la discrepancia a un superior y negarse a actuar de modo no ético, lo cual puede suponer la dimisión, resignarse al planteamiento de la organización o sufrir la sanción impuesta por la dirección.
- Señalar la discrepancia a un superior y actuar de modo no ético.
- Aplazar la adopción de la acción y comunicar la discrepancia al defensor del personal de la organización, en el caso que exista.
- Aplazar la adopción de la acción y trabajar con líderes respetados en la organización con ánimo de cambiar la discrepancia entre el código ético proclamado y el que efectivamente se aplica.
- Aplazar la adopción de la acción y publicitar fuera de la organización el problema para forzar su solución.
- Aplazar la adopción de la acción y acudir fuera de la organización con ánimo de resolver el problema.
- Resignarse y hacerlo público para resolverlo.
- Resignarse y permanecer en silencio.
- Aplazar la adopción de la acción, no hacer nada y esperar que el problema se resuelva sólo.

LA RESPUESTA EMPRESARIAL ANTE LOS RECURSOS HUMANOS

El aprovechamiento de las capacidades de los individuos, aglutinadas en un mismo equipo, se refuerza en una organización horizontal debiendo orientarse, en última instancia, a la satisfacción del cliente como parámetro de medida sustitutivo de la rentabilidad del accionista a corto plazo. Así, la rentabilidad se generará como subproducto de hacer las cosas bien, pero el producto principal será la satisfacción del cliente.

Una organización horizontal verdadera, tal como defiende Alvarez y Blanco (1994), está formada por equipos a todos los niveles e incluso con capacidad de autogestión, al objeto de resolver los problemas de inmediato, sin tener que interrumpir el resto de los flujos de trabajo.

El éxito de la filosofía de "gestionar a través de la búsqueda de la mejora continua" en vez de "gestionar mediante números" depende de la amplitud con que la empresa sea capaz de desarrollar una estrategia implementadora que se enfoque en el comportamiento en vez de en la técnica (Shields y Young, 1991).

Por otra parte, la revolución tecnológica, que de forma creciente se está llevando a cabo en las empresas, y que requiere de personal altamente cualificado que trabaje en equipos fuertemente integrados, provoca que - en los últimos años - se esté produciendo en la empresa una creciente preocupación por la selección, desarrollo, formación y motivación del personal que presta sus servicios en la empresa.

Para el trabajo en equipo, que requiere de la participación de los empleados, es preciso un compromiso activo por parte de la alta dirección abandonando conductas y aptitudes tradicionales respecto de los empleados, y sea cual fuere su categoría profesional. Además la dirección ha de promover los programas de participación a todos los niveles de la organización. Igualmente se ha de proporcionar autoridad, responsabilidad, y favorecer la creatividad, proporcionar ayuda y favorecer el desarrollo en un ambiente abierto y libre de amenazas.

Estamos de acuerdo con Ripoll (1994) en que muchos de los problemas que subyacen en los sistemas empresariales radican en una escasa implicación del personal.

Experiencias exitosas han demostrado que el desarrollo de los RR.HH. es una parte fundamental de la filosofía de estas empresas:

- Los cuatro principios que promueven el progreso en Canon aparecen recogidos en la tabla siguiente:

Política de sistema de méritos	Trata de maximizar los recursos humanos de la empresa a través del sistema de méritos
Política del espíritu familiar	Pretende cooperar para profundizar el la mutua confianza y entendimiento con un espíritu armonioso
Política de primero la salud	Haciendo el cuerpo y la mente sanos como base del desarrollo personal
Política de los "tres autos"	Automotivación, autorespeto, autoconfianza

- Uno de los pilares del sistema de producción de Toyota (Taichi Ohno, 1991) es la automatización con "toque humano", de tal modo que la apertura de líneas de comunicación resulta fundamental para lograr el trabajo en equipo y la participación de los empleados.
- El programa de sugerencias de Ford España, utiliza un baremo para medirlas y pretende con su implantación los objetivos que aparecen recogidos en la siguiente tabla (Ripoll y Balada, 1993):

Objetivos	Baremo de Medición de Sugerencias
Alentar a operarios y mandos intermedios a que participen en grupos de trabajo.	Ahorro en tiempo en procesos administrativos y productivos
Aumentar la aptitud individual del trabajador enriqueciendo su personalidad e integración y participación en los grupos.	Mejora en las condiciones de trabajo
Ayudar a la formación permanente de los operarios	Aumento de la calidad del producto
	Aumento de la calidad del proceso
	Eliminación de tareas superfluas
	Ahorro de materiales auxiliares
	Aumento de la productividad

Resulta habitual que en épocas de recesión económica, las empresas tratando de mejorar sus beneficios a corto plazo, intentan reducir costes lo que lleva aparejado un aumento en el control mediante la supervisión, reducciones de personal, de sus retribuciones y a restricciones de autoridad. Sin embargo, y tal como defiende la Escuela participativa de gerencia, preconizada por Likert², el efecto a largo plazo será una pérdida neta ya que se incrementarán: El nivel de hostilidad entre empleados y gerencia. el deseo de restringir la producción. La rotación del personal. Los resentimientos. El absentismo.

² Citado por Ripoll Feliu, V.M.(1994).

BIBLIOGRAFÍA:

- ÁLVAREZ LÓPEZ, J. Y BLANCO IBARRA, F. (1994): "Apoyo de la contabilidad directiva a la motivación de los recursos humanos". *Comunicación presentada al VI encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Madrid, Mayo.
- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S. Y YOUNG, J. M. (1995): *Management Accounting*. Prentice Hall.
- DOMÍNGUEZ MACHUCA, J.A. (1995): *Dirección de operaciones; aspectos estratégicos en la producción y los servicios*. McGraw Hill.
- EZZAMEL, M., GREW, C., LILLEY, S. AND WILLMOTT, H. (1995): "Changing managers and managing change". *The chartered institute of management accountants*. London.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, A. (1994): "La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial". *Revista Española de financiación y contabilidad*. Vol. XXIII, nº 81.
- GUNN, T.G. (1991): *Manufacturing. Quality Total, CIM, Just-in-time*. McGraw Hill.
- HERZBERG, F. (1966): *Work and the nature of man*. World Publishing Co.
- HOPWOOD, A.G. (1976): *Accounting and Human Behavior*. Englewood Cliffs. Prentice Hall.
- LYNE, S. (1995): "Accounting Measures, motivation and Performance appraisal". Contenido en Ashton David, Hopper Trevor and Scapens, Robert W.; *Issues in Management Accounting*. Prentice Hall.
- MARTÍN-CASAL GARCÍA, J.A. (1997): "La contabilidad de gestión con enfoque estratégico: una respuesta para satisfacer las necesidades informativas de las empresas world class". *Servicio de publicaciones de la Universidad de Vigo*.
- MASKELL B.H. (1995): *Sistemas de datos de industrias de primer nivel mundial; un modelo para empresas avanzadas*. Productivity Press.
- MASLOW, A. (1943): *A Dynamic Theory of human Motivation*. Psychological Review. Nº 50
- MCCLELLAND, D.C. (1961): *The achieving Society*. VanNostrand.
- MCNAIR, C.J. (1993): *World class accounting and finance*. Richard D. Irwin.
- OSTROFF, F. Y SMITH, D. (1993): *La organización horizontal*. Harvard Deusto Business Review, Vol.4, no56. Pags.4/20.
- PORTER, G.L. Y ACKERS, M.D. (1987): "In defense of management accounting". *Management accounting*. November.
- RIPOLL FELIU, V.M. (1994): "La contabilidad de gestión y los costes de los recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación". *Técnica contable*. Pags. 35/48.
- RIPOLL FELIÚ, V.M. Y BALADA ORTEGA, T. (1993): "La mejora del cálculo de costes a través de la reducción de costes; una referencia al caso de Ford España". *Partida Doble*, febrero.
- RONEN, J. AND LIVINGSTONE, J.L. (1975): "An expectancy theory approach to the motivacional impact of budgets". *Accounting review*. October, nº 4.
- SCHONBERGER, R.D. (1987) ; *World calls manufacturing casebook; Implementing JIT and TQC*. The Free Press.
- SCHONBERGER, R.D. (1991): *Hacia la excelencia en fabricación; lecciones aplicadas de simplificación*. Espasa Calpe.
- SHIELDS, MICHAEL D. AND YOUNG S.MARK (1991): "A behavioral model for implementing cost management systems". *Contenido en The design of cost management systems*. Cooper R. & Kaplan R.edits. Prentice-Hall, N.J.

SISSON, K. (1990) ; "Introducing the human resource management journal". *Human resource management journal*.

TAIICHI, OHNO (1991): *El sistema de producción de Toyota. Más allá de la producción a gran escala*. Ediciones Gestión 2.000, S.A.

YOSHIMORI, MASARU (1993): *Claves de la competitividad Japonesa*. Harvard Deusto Business Review" 4/93. n° 56. Pags.20/32.