

---

## LA GESTION DE LOS RR.HH. Y LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTION (II).

MARTIN-CASAL GARCIA, J.A.

### 1. INFLUENCIA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION EN LOS RECURSOS HUMANOS.

Estamos de acuerdo con Alvarez y Blanco(1994) cuando dicen que los recursos humanos constituyen uno de los factores estratégicos de mayor importancia para la competitividad de toda la organización. Fomentar una cultura empresarial de participación del personal, para conseguir la integración de los trabajadores en su empresa en un proceso de mejora continua, resulta esencial para mantener y mejorar la posición competitiva de la empresa.

Trasladado al ámbito de la contabilidad de costes, Gonzalo(1992) considera el sistema de reparto más adecuado aquel que mejor dirija al elemento humano de la organización en la tarea de cumplir los objetivos que tienen planteados. En los sistemas de costes los "*incentivadores de conductas*" se identifican con quienes asumen la responsabilidad en los centros del mismo nombre, de tal modo que el método de reparto de costes será tanto mejor cuanto más idóneo sea para dirigir los comportamientos del personal hacia las pautas deseadas.

En contraposición al enfoque occidental de maximizar el beneficio para el accionista en el corto plazo, el enfoque Japonés - en palabras de Yoshimori(1993) - persigue el beneficio a largo plazo para todos los partícipes de la comunidad empresarial de intereses - accionistas, empleados, clientes, proveedores, entidades financieras, etc.-<sup>1</sup>. Por este motivo, en la empresa Japonesa son los empleados quienes reciben mayor protección y consideración. Por ello, coincidimos con Alvarez y Blanco(1994) al reivindicar que la contabilidad de gestión, con un enfoque estratégico, ha de orientarse necesariamente a objetivos a largo plazo como el crecimiento de la empresa o la cuota de mercado.

---

<sup>1</sup> Yoshimori observa que en las empresas Japonesas y en épocas de crisis, la Alta dirección reduce voluntariamente su salario para que los empleados no sufran recortes, al menos en la fase inicial de las dificultades financieras.

## 2.-EL COSTE DE LOS RECURSOS HUMANOS; UNA CLASIFICACION.

La información contable de gestión, relacionada con los Recursos Humanos, debiera interesarse en la aplicación de conceptos y procedimientos contables relativos al personal de la empresa. Ello supone que si la dirección precisa información contable sobre los Recursos Humanos, ésta debiera poder elaborarse y suministrarse de forma paralela a la contabilidad financiera, ya que las limitaciones de ésta para reflejar información sobre los recursos humanos provienen, en opinión de Ripoll y Labatut(1994), de las siguientes causas:

272

A.- Los costes de los Recursos humanos son tratados como gastos cuando en la contabilidad de Recursos Humanos existen gastos que pueden tener la consideración de coste o bien de Activo. Así, gastos que benefician a períodos futuros (selección, formación) deberían capitalizarse y distribuirse sobre la vida productiva del empleado particular.

B.- Desconocimiento de la inversión en Recursos Humanos. Por desconocer la dirección los costes a largo plazo de los Recursos Humanos, no se puede conocer lo que cuesta contratar, desarrollar y adiestrar al personal de la empresa, ya que la contabilidad tradicional carece de datos sobre la presupuestación de dichas partidas.

Ripoll y Labatut(1994) definen la contabilidad de los recursos humanos como "la rama contable que determina e informa sobre los costes incurridos al adquirir, desarrollar y sustituir a las personas como recursos de la empresa". Entre los costes asociados a estas actividades, destaca los de reclutamiento, selección, contratación, colocación y capacitación.

Como estados, elaborados con ayuda de la información suministrada por la contabilidad de Gestión, cabe destacar:

- Estado social voluntario, que se puede incluir en la memoria anual de la empresa.
- Estado social de gestión, el cual servirá como instrumento de gestión en acciones encaminadas a la toma de decisiones relacionadas con los recursos humanos de la empresa.

Como decisiones relativas a los recursos humanos en las que la contabilidad de recursos humanos puede proporcionar una información valiosa, se puede citar:

- El proceso de asignación de Recursos humanos, mediante el cual se asignan personas a trabajos específicos.

El directivo precisa cuantificar los ingresos que el personal ha de generar para recuperar su inversión satisfactoriamente. La contabilidad de los recursos humanos debe pues proporcionar información sobre la inversión en recursos humanos y de su coste de reemplazo.

✓  
oo  
1

- La conservación de los Recursos humanos. Proceso consistente en mantener las capacidades de las personas como individuos y la efectividad de la organización humana como un todo.
- . La retribución o recompensas financieras pagadas a las personas por los servicios prestados a la empresa. El problema está en la medición del valor relativo de los trabajos efectuados.

Ripoll y Labatut(1991a,b), en relación con los recursos humanos en que incurre una empresa, diferencian dos grandes tipos de costes:

A.- Costes históricos o incurridos.

Guardan relación con el sacrificio en que se incurre para adquirir y desarrollar al personal, por ejemplo, los costes de reclutamiento, selección, contratación, reposición, orientación y formación.

B.- Costes de reposición de recursos humanos.

Identificables con el sacrificio en que se tendría que incurrir para reponer los recursos humanos empleados en la actualidad.

Los elementos que integran los costes incurridos de los recursos humanos pueden clasificarse del siguiente modo:

	NIVEL 1 COSTES DE LAS FUNCIONES BASICAS DEL MANEJO DE LOS RR.HH.	NIVEL 2 COSTES DE LAS FUNCIONES ESPECIFICAS DEL MANEJO DEL PERSONAL	NIVEL 3 CLASIFICACION DE COSTES POR NATURALEZA
COSTES INCURRIDOS DE LOS RECURSOS HUMANOS	COSTE DE ADQUISICION	RECRUTAMIENTO SELECCIÓN CONTRATACION	SUELDOS Y SALARIOS HONORARIOS Y AGENCIA PUBLICIDAD Y PROPAGANDA VIAJES
	COSTE DE DESARROLLO	ORIENTACION FORMACION FUERA DEL TRABAJO CAPACITACION EN EL LUGAR DE TRABAJO	HONORARIOS DE CONSULTORES COSTE DE LA ENSEÑANZA SUELDOS Y SALARIOS MATERIALES

Los elementos básicos de los costes de reposición (reemplazo) de puesto son, para Ripoll y Labatut(1994):

- Costes de adquisición.
- Costes de aprendizaje o desarrollo.
- Costes de separación.

**274** Estos costes debieran de activarse y amortizarse teniendo tratamiento de gasto en el momento en que el empleado deje de pertenecer a la empresa.

### **3.EL CONTROL CONTABLE DE LOS RECURSOS HUMANOS**

La forma tradicional de conocer la adecuación de las personas al trabajo que desempeñan ha sido mediante la medición de su productividad. Esos indicadores de productividad premian el output físico en detrimento del esfuerzo mental requerido para generar el aprendizaje de la organización y favorecer la innovación. Este enfoque significa obtener más output con el mismo número de horas y de materiales.

McNair(1993) considera que una gestión efectiva de los recursos humanos no significa presionar para conseguir algo más de output físico; significa motivar a los individuos para que trabajen en grupo con objeto de conseguir un trabajo mejor hecho, más rápido y con mayor calidad.

A.- Los indicadores contables y la motivación.

Aceptando que la motivación del personal es un aspecto crucial en la gestión empresarial, conseguir tal motivación debiera constituir un objetivo a alcanzar.

McNair(1993) cita diversos estudios empíricos sobre la investigación del tipo y nivel de objetivo que proporcionan el mejor rendimiento.

Stedry<sup>2</sup> demostró que cuando se fijan objetivos - utilizando indicadores contables - muy elevados, los resultados son muy buenos o muy malos. Lo explica en forma de niveles de aspiración, pero resulta igualmente comprensible a través de las teorías de las expectativas. En la medida en que exista una probabilidad razonable de alcanzar el objetivo ello será motivante, pero cuando esa probabilidad decrece, la motivación también lo hace.

---

<sup>2</sup> Citado por Lyne,S.(1995)

Hofstede(1968), tras examinar un pequeño grupo de empresas alemanas afirmaba que los objetivos basados en la contabilidad tienen un efecto más positivo en la motivación cuando son ambiciosos y difíciles de alcanzar. Ahora bien, esto funciona a ciertos límites por encima de los cuales estándares excesivos reducen la motivación.

Locke(1968) llega a la conclusión de que los objetivos más difíciles son los que aportan los rendimientos más elevados. Investigó la forma en que se deberían fijar los objetivos para aportar el máximo de motivación. Lo resume en:

- Objetivos difíciles pero establecidos de forma concreta producen un rendimiento superior a objetivos formulados de forma más genérica, pronunciados de forma similar a: "hacerlo mejor".
- Los objetivos difíciles pero concretos favorecen más el interés por el trabajo que los objetivos más genéricos.

Resulta evidente que a las personas les gusta saber el punto en el que están tanto a la hora de fijar los objetivos como a la hora de evaluarlos frente a ellos.

B.- Los indicadores contables y la evaluación del rendimiento.

Establecer indicadores contables a priori tiene aspectos motivacionales importantes. Mediante el cálculo de los indicadores a posteriori y su comparación con los determinados a priori resulta factible evaluar el rendimiento de las unidades del negocio y de sus responsables.

Este proceder es habitualmente utilizado en la confección de los presupuestos flexibles.

Lyne<sup>3</sup>, repasando la literatura contable sobre el tema, llega a la conclusión de que la diversidad de los resultados en las múltiples investigaciones realizadas no permiten afirmar que la forma en la que se utilicen los indicadores contables para evaluar el rendimiento tenga un efecto sobre los resultados. Existen aspectos tales como la incertidumbre y la variedad en la personalidad humana que complican el análisis.

C.- Participación, indicadores contables y motivación.

---

<sup>3</sup> Cita la obra de Briers M. and Hirst, M. (1990)

El papel de la participación en la fijación de objetivos basados en datos contables, ha sido tratado con profusión por la doctrina, especialmente en lo que afecta al proceso de elaboración presupuestario<sup>4</sup>.

276

Lyne defiende que un aumento en la participación favorecerá la aceptación del presupuesto, lo cual a su vez favorecerá su cumplimiento y con ello permitirá alcanzar elevadas cotas de rendimiento. Considera que existen 5 variables que afectan a las relaciones entre la participación en la adopción de indicadores contables a priori y el rendimiento resultante. Una consecuencia secundaria es si el aumento de motivación es parte del proceso que resulta del rendimiento más elevado. Las cinco variables, sobre las cuales no nos extenderemos son:

- Los tipos de personalidad.
- Las actitudes de la organización
- La motivación.
- La incertidumbre.
- La ambigüedad.

D.- Aproximaciones sistemáticas a los indicadores contables, a la motivación y a la evaluación del rendimiento.

Lyne destaca, entre los diversos intentos de sistematizar las relaciones entre los indicadores contables, la motivación y la evaluación del rendimiento frente a la dirección por objetivos.

Los defensores de la dirección por objetivos normalmente describen un estilo participativo basado en la adopción de objetivos para la mayor parte de los aspectos de la vida de la organización. Gran parte de esos objetivos están asociados a indicadores contables, se utilizan estructuras de recompensa basadas también en indicadores contables y la evaluación habitual del rendimiento se realiza en términos de fijación de objetivos.

Lyne reconoce que la dirección por objetivos no incorpora aspectos del comportamiento y de la organización a un nivel suficiente y que su aplicación no resulta suficientemente realista en entornos complejos en los que las empresas operan en la actualidad.

---

<sup>4</sup> Se pueden consultar en este sentido: Hofstede, G.H. (1968), Kennis, I. (1979), Vroom, V.H. (1964) y Lynne, S.R. (1988)

La crisis en los sistemas contables de gestión ha motivado que incluso se revisase cual debe ser el ámbito de aplicación de la misma. Si bien, como reconoce Carmona(1993), no hay unanimidad en las soluciones, la tendencia apunta a una aceptación generalizada de definiciones como la apuntada por Kaplan y Atkinson(1989): *"la contabilidad de gestión tiene como objetivo proporcionar información que ayude a los directivos en sus tareas de planificación y control"*. Se cambia así el énfasis tradicional de "información contable" o "información sobre costes" a otro más general de "información", contemplando como parte esencial de la misma información operativa sobre objetivos de calidad y tiempo de entrega al cliente (Schmenner,1988).

Uno de los aspectos más notables de la aproximación entre gestión de operaciones y contabilidad de gestión lo constituye el soporte informativo suministrado por la contabilidad de gestión al desarrollo de los procesos de descentralización que tienen lugar en las empresas más avanzadas. Ello obedece a la idea de que en un entorno caracterizado por la utilización de tecnologías avanzadas y/o por un mercado de elevada competencia, el nivel de incertidumbre que se genera en la gestión de operaciones es de tal calibre que debe centralizarse lo más posible el proceso de toma de decisiones con objeto de absorber la incertidumbre que se genera en los niveles operativos. Por ello es igualmente preciso descentralizar la información que se va a manejar en esos niveles organizativos. Esto ha dado lugar al desarrollo de sistemas de información que en ocasiones se han denominado "sistemas locales de información"(Jönsson,S. y Grönlund,A.,1988), los cuales precisaban desarrollar el aprendizaje organizacional en los niveles operativos.

Para Carmona(1993), en el contexto de la contabilidad de gestión aparecen dos conceptos diferentes de aprendizaje:

- el aprendizaje individual, que enfatiza la formación y el desarrollo de habilidades del operario.
- el aprendizaje organizacional o "codificación de inferencias" a partir de la experiencia que guían la actividad futura(Levitt, B. y March,J.,1988).

En la perspectiva de la flexibilidad - que debe presidir la gestión de operaciones - mientras que el aprendizaje organizacional se concibe como un elemento que puede contribuir a la flexibilización de la actividad productiva, el individual se puede llegar a constituir en un obstáculo.

Carmona evidencia el fracaso de tres unidades de una organización en el mantenimiento del aprendizaje organizacional, analizando las causas por las que se produjo un deterioro en el aprendizaje, o pérdida de memoria y ello a

pesar de que unas determinadas rutinas habían sido implantadas con éxito durante un largo período de tiempo y con resultados positivos.

Evidencia también la necesidad de que los procesos de descentralización, independientemente de que tengan un horizonte temporal a largo plazo y que se encuentren presididos por la idea de mejora continua, requieren el apoyo constante de la organización.

#### 4. CONCLUSIONES:

**278** Los recursos humanos constituyen uno de los factores estratégicos de mayor importancia para la competitividad de la organización, por lo que fomentar una cultura de participación empresarial – para conseguir la integración de los trabajadores en la empresa en un proceso de mejora continua – resulta esencial para mantener y mejorar la posición competitiva de la empresa.

Un enfoque adecuado de los recursos humanos entendemos que debiera tener en cuenta:

Su carácter estratégico, lo que supone 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. Para ello deberá 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. En este sentido se enfatizará el compromiso de los individuos y de los equipos para que utilicen su propia iniciativa, con los directivos actuando como propiciadores de esa actitud.

La responsabilidad colectiva de la gestión. Requiere un cambio en la responsabilidad de todos los que gestionan los recursos humanos, desde los especialistas de línea hasta los directivos.

Estamos convencidos, en consonancia con la opinión de Ostroff y Smith(1993), que las empresas que alcancen el éxito en esta década serán aquellas en las que se tenga una visión del activo humano con un alto grado de libertad y responsabilidad, dedicación al cliente, calidad total y mejora e innovación continuas. Los esfuerzos no se centrarán en la excelencia funcional sino en la mejora e innovación continuada en beneficio del cliente.

La contabilidad de gestión, cuando pretende determinar el valor de los recursos humanos, se encuentra con un problema similar al de otros intangibles, al no ser capaz de determinarlo.

✓  
ca  
.

BIBLIOGRAFIA:

**ALVAREZ 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.

280

**BRIERS M. AND HIRST, M.** (1990); "The role of budgetary information in performance evaluation". *Accounting, organizations and Society*, vol.15.

**CARMONA MORENO, S.** (1993); "Curvas de olvido y sistemas de información"; Contenido en *Cambio tecnológico y contabilidad de gestión*. Carmona Moreno, S.(coord.). ICAC.

**GONZALO ANGULO, J.A.** (1992); *Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*. ICAC, Mayo.

**HOFSTEDE, G.H.** (1.968); *The game of Budgetary Control*. London: Tavistock.

**JÖNSSON, S. Y GRÖNLUND, A.** (1988); "Life with a Subcontractor". *Accounting, Organizations and Society*. November.

**KAPLAN, R.S. AND ATKINSON, A.** (1989); *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall. Englewood Cliffs. 2ª edición.

**KENNIS, I.** (1979); "Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance". *Accounting review*, LIV, nº4.

**LEVITT, B. Y MARCH, J.** (1988); "Organizational Learning". *Annual Review of sociology*. Nº 14.

**LOCKE, E.A.** (1968); "Towards a theory of task motivation and incentives". *Organisational Behaviour and Human Performance*.

**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.

**LYNNE, S.** (1988); "The role of the budget in medium and large UK companies and the relationship with budget pressure and participation". *Accounting and Business Research*.

**MCNAIR, C.J.** (1993); *World class accounting and finance*. Richard D. Irwin.

**RIPOLL FELIU, V.M. Y LABATUT SERER, G.** (1991a); "La contabilidad de los recursos humanos"(I). *Partida Doble*. Noviembre. Pags.12/17.

**RIPOLL FELIU, V.M. Y LABATUT SERER, G.** (1991b); "La contabilidad de los recursos humanos"(II). *Partida Doble*. Diciembre. Pags.14/17.

**RIPOLL FELIU, V.M. Y LABATUT SERER, G.** (1994); "La contabilidad de Gestión y los costes de los recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación". *Técnica contable*. Pags. 35/48.

**SCHMENNER, R.W.** (1988); "Escaping the Black holes of Cost Accounting". *Business Horizons*. January/February.

**VROOM, V.H.** (1964); *Work and motivation*. New York: John Willey and Sons.

**YOSHIMORI, M.** (1993); "Claves de la competitividad Japonesa". *Harvard Deusto Business Review*, 4/93, nº 56, 1.993. Pags.20/32.