



Ulf Johanson

Profesor adjunto,
Ph. d., Escuela
Empresarial,
Universidad de
Estocolmo, Suecia



La respuesta está en el viento. La inversión en formación desde la perspectiva de la Contabilidad de Recursos Humanos.

Este repaso sobre el estado de la Contabilidad de Recursos Humanos y la investigación de sus efectos sobre el proceso decisorio concluye que, a pesar de que la experiencia se remonta a treinta años, aún sabemos demasiado poco, en primer lugar sobre cómo las empresas reconocen, miden, contabilizan e informan realmente sobre la formación y otros elementos intangibles en el proceso de gestión, y en segundo lugar sobre qué tipo de información necesitan realmente los agentes del mercado de capitales para sus decisiones. Probablemente precisemos de normas reglamentadas para el registro correcto de la formación y otros elementos intangibles, pero el trabajo será inútil hasta que sepamos más sobre el control de gestión y el papel y las necesidades de los mercados de capitales.

La noción de Contabilidad de Recursos Humanos

A fin de promover la formación y la educación en los Estados Miembros, la Comisión Europea publicó en 1995 un Libro Blanco con el título de "Enseñar y aprender: hacia la sociedad del conocimiento". El Objetivo 5 de este Libro Blanco reza así: "dar un trato equivalente a las inversiones en capital y a las inversiones en formación". La Comisión propone también en él la creación de mecanismos que posibiliten para las empresas registrar parte de sus inversiones formativas en las hojas de balance.

La OCDE ha admitido la importancia de las inversiones en bienes intangibles (incluyendo las inversiones en formación) desde comienzos de los años noventa (véase Miller, 1996). La iniciativa de la OCDE se basa en la noción de que los bienes intangibles adquieren cada vez más importancia como condicionantes del crecimiento empresarial, del aumento de la productividad, la rentabilidad y la creación de riqueza. No obstante, la importancia de los bienes intangibles está superando a nuestras capacidades actuales para reconocerlos y medirlos. Esta laguna resulta también evidente en los informes hacia el exterior, lo que puede dar lugar a distorsiones en los mercados de capitales. Una indicación de la laguna mencionada es la creciente diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las empresas (Lev, 1997; Eliasson, 1990). Se ha observado que esta diferen-

cia es mayor en las empresas muy dependientes de sus recursos humanos que en las que no lo son (Johanson, 1996).

Hoy en día, son muchos los métodos contables que desean contribuir a reducir los déficits de información. Uno de estos métodos es la "Puntuación Corregida" (PC), orientada estratégicamente y creada por Kaplan y Norton (1992). Esta puntuación pretende corregir la perspectiva financiera tradicional con tres elementos no financieros: los clientes, los procesos internos y las innovaciones/mejoras.

Una noción mucho más antigua es la de Contabilidad de los Recursos Humanos (CRH), tema que ha formado parte de las materias investigadas durante cerca de treinta años. El término de "contabilidad de recursos humanos" fue utilizado por primera vez en 1968 por Brummet, Flamholtz y Pyle. El propósito básico de la CRH es mejorar la gestión de los recursos humanos desde una perspectiva organizativa, incrementando la transparencia de los costes, la inversión y los resultados de los recursos humanos en las operaciones de contabilidad de gestión, como las cuentas de beneficios y pérdidas, las hojas de balance y los cálculos de inversiones.

Este artículo ofrece un breve resumen de la CRH y presenta:

- los tres componentes de la CRH;
- la propuesta de la Comisión de Normas Contables internacionales sobre bienes intangibles; y



□ algunas investigaciones relativas a su efecto sobre los procesos decisorios y el aprendizaje.

El artículo concluirá exponiendo algunas recomendaciones para el futuro. Por motivos de acceso a las informaciones utilizadas, las aplicaciones prácticas de la CRH mencionadas proceden principalmente de Suecia.

Los tres componentes de la CRH

La descripción de los costes de los recursos humanos

Partiendo del ejemplo de una planta de fabricación de la empresa automovilística Volvo, Gröjer y Johanson (1996) han propuesto reflejar mejor los costes de los recursos humanos en las cuentas de pérdidas y beneficios (véase el cuadro 1), lo que permite apreciar que cerca del 30% de los costes totales de personal se deben a altos índices de recambio de personal y de bajas por enfermedad.

El ejemplo anterior dio lugar en Suecia a un gran interés por la contabilidad de beneficios y pérdidas integradora de los recursos humanos (RH). En 1991 el gobierno sueco propuso la obligación legal para las empresas de más de 100 trabajadores de presentar una contabilidad de costes de personal (p.e. preparación del personal nuevo, bajas de enfermedad, formación y entorno laboral) en sus informes anuales. Esta propuesta se retiró por muy diversos motivos, si bien la mayor parte de los organismos que examinaron la legislación que se proponía se declaraban favorables a la idea de obtener mejores informaciones sobre los costes de personal.

Una de las numerosas organizaciones que crearon con periodicidad anual cuentas de beneficios y pérdidas con RH fue el Servicio Odontológico Público del Consejo del Condado de Estocolmo. Estas cuentas presentan un mayor detalle en la especificación de los costes (lo que se debe en parte a un sistema de informes temporales de buen funcionamiento). Utilizando como base la contabilidad de beneficios y pérdidas, se calcularon los

Cuadro 1: Costes de los recursos humanos en la cuenta de beneficios y pérdidas (en millones de coronas suecas)

	millones SKR	millones SKR
INGRESOS		504
- costes de los proveedores		- 96
<i>valor añadido bruto</i>		408
- depreciaciones		- 110
<i>valor añadido neto</i>		298
costes salariales directos	- 198	
costes de preparación de personal nuevo	- 47	
costes de ausencias	- 47	
costes de personal/sociales	- 17	
costes de reconversiones	- 7	
- costes totales de personal		- 316
beneficios		- 18

costes para las diferentes actividades de personal como porcentajes totales de los costes de personal (véase el cuadro 2). Ello se llevó a cabo en diferentes departamentos de la organización, para permitir un control de gestión. Se observó como resultado un incremento significativo en la eficacia (del 69,8% al 77,4%). Otra cuestión es si dicha eficacia es aceptable o no desde un punto de vista estratégico; por ejemplo, ¿son suficientes los gastos en formación?

Este método por costes permite sin duda alguna obtener informaciones útiles, pero se le ha criticado el hecho de que no reconozca a la formación como inversión y que no se centre en la auténtica esencia de la CRH, es decir, resultados y cifras.

El cálculo de los resultados económicos de la inversión en recursos humanos

Un propósito general de la CRH es calcular los resultados económicos de la inversión en recursos humanos. Este objetivo ha recibido en múltiples ocasiones el nombre de "análisis de utilidades" (p.e. Cronbach y Glaser, 1965; Naylor y Shine, 1965; Hunter y Schmidt, 1982; Boudreau, 1983; Cascio, 1991) Esta última noción se ha aplicado sobre todo en el campo de la selección de personal y, más recientemente, para la reducción de

**Cuadro 2:**
**Servicio Odontológico Público del Consejo del Conda-
do de Estocolmo: costes de actividades de personal en
proporción de los costes totales de personal, %**

	1990	1992	1994	1996
Sustitución de empleados	3,0	4,2	3,0	2,3
Despidos de empleados		0,4	1,0	3,3
Formación	7,5	7,0	6,0	4,5
Ausencia	1,0	2,6	2,0	1,1
Reintegración		0,1		0,1
Entorno físico del trabajo	1,0			
Actividades sindicales	1,0	1,1	1,0	0,6
Beneficios de los trabajadores			1,0	1,0
Vacaciones anuales	8,2	8,7	9,0	8,5
Varios	1,8	3,6	2,0	1,2
Salarios por producción	69,8	71,9	75,0	77,4

Un problema fundamental para medir la formación consiste en su propia definición. Eliasson (1988) y Bassi y Cheney (1996) han indicado cifras de cerca del 2 ó 3 por ciento de los costes internos de personal como costes de formación dentro de las contabilidades de costes en las empresas. Pero dicho cálculo está muy infravalorado, y parece que las empresas aún no son conscientes del volumen de sus inversiones formativas debido al problema que supone definir y medir las actividades de formación. A partir de otros resultados empíricos, Eliasson (Ibid) sugiere que cerca del 60 por ciento o más de los costes de personal se destinan a la coordinación, selección, creación y difusión de conocimientos.

La mayor parte de las investigaciones publicadas sobre los resultados económicos de la inversión en recursos humanos se han centrado en el cálculo de los costes y beneficios de determinadas actividades de recursos humanos, y no en el efecto sobre el rendimiento general de una empresa. Excepciones importantes son los estudios de Eliasson y Braunerhjelm (1998), quienes observaron una importante correlación entre el incremento de la reserva de competencias en una empresa y su valor añadido, para 137 empresas técnicas suecas en 1990, y el trabajo de Ulrich (1997) que revela una relación entre las prácticas avanzadas de RH y las medidas financiadas.

En este último estudio americano, se midió y comparó con los resultados empresariales la valoración que hacían profesionales de RH sobre la calidad de las prácticas concretas de RH. Se elaboró un índice general de calidad de RH, comparándolo, entre otros factores, con las ventas, el valor de mercado, y el valor de mercado/contable (véase el cuadro 3).

De conformidad con Boudreau y Ramstad (1997), el ejemplo de Sears en los EEUU muestra cómo un perfeccionamiento de la dirección permite mejorar también las actitudes de los trabajadores. Estas actitudes influyen sobre las relaciones con los clientes de una manera que puede documentarse con datos sólidos. Boudreau y Ramstad concluyen que los directivos no necesitan preguntarse si los programas de RH surten como efecto o no resultados organizativos.

“La mayor parte de las investigaciones publicadas sobre los resultados económicos de la inversión en recursos humanos se han centrado en el cálculo de los costes y beneficios de determinadas actividades de recursos humanos, y no en el efecto sobre el rendimiento general de una empresa.”

plantillas (Mabon, 1996; Mabon y Westling, 1996). Incluso en el sector de la medicina preventiva y la seguridad se observa un interés creciente por el tema de los resultados económicos, aun cuando solamente se han publicado hasta la fecha (véase Johanson, 1997) unos pocos estudios (Pelletier, 1993).

En el campo de la formación es opinión general que estas inversiones pueden tener una elevada rentabilidad ya que fomentan la productividad, reducen los costes de capital y de materiales y aumentan la calidad. (Puede consultarse un resumen de la bibliografía en un informe de la Comisión Europea publicado en 1996). Se han elaborado algunos estudios sobre los efectos de la formación a escala de las empresas, si bien el cuerpo fundamental de la investigación se ha centrado en determinar la relación entre los niveles de cualificaciones y la productividad (p. e. CEREQ, 1990; Coopers y Lybrand, 1994; Sevestre, 1990). Los efectos positivos de una formación pueden resultar particularmente fuertes en una situación de cambio (Lindley y Hogarth, 1993). En un estudio americano reciente, Bassi et al (1997) revelan que los cambios en los gastos en formación y el porcentaje de los trabajadores que reciben una formación influyen positivamente sobre el incremento observado en el rendimiento de las empresas entre 1995 y 1996, para 542 empresas.



El cálculo del valor de los recursos humanos

Ya en los años setenta una creencia equivocada pero muy difundida sugería que la CRH consistía exclusivamente en tratar a las personas como elementos económicos,

“aunque la elaboración de balances generales que incluyeran los recursos humanos formaba sin duda parte de la CRH, no era en absoluto su parte fundamental. Pero precisamente porque era una filosofía radical e innovadora, la imagen predominante de la CRH para muchas personas fue la del método “que metía a las personas en las hojas de balance” (Flamholtz, 1985 pp.. 2-3).”

En los años sesenta y setenta se construyeron numerosos modelos para intentar responder a una cuestión clásica de la economía y la teoría contable: “¿qué valor tiene el capital?”, referida en este caso al capital de recursos humanos (p. e. Hermansson, 1964; Hekimian y Jones, 1967; Lev y Schwartz, 1971; Flamholtz, 1985, Gröjer, 1993; Morrow, 1996). Se plantearon toda una serie de propuestas, por ejemplo modelos a partir de los costes históricos, costes de sustitución, el valor actual neto de los pagos salariales esperados, el valor actual neto de los ingresos esperados, cálculos subjetivos del valor del mercado y demanda de trabajo correspondiente al pasivo salarial.

La Compañía sueca de telecomunicaciones Telia ha publicado durante algunos años una hoja de balances de RH como suplemento a su informe anual, utilizando los costes históricos como modelo de evaluación (véase el cuadro 4). En su cuenta de beneficios y pérdidas, los capitales de contratación y de formación se encuentran depreciados.

El método de la hoja de balance ha recibido fuertes críticas. Los partidarios de una evaluación por hojas de balance indican que la inclusión de la inversión en recursos humanos garantiza un valor más correcto de las inversiones de la empresa. Los críticos, no obstante, señalan que la hoja de balance constituye ya un instrumento insuficiente de por sí para reflejar el auténtico valor de una empresa, y que éste no debe complicarse con la

Cuadro 3:

Comparación de calidades de Prácticas de recursos humanos y de Resultados empresariales

Índice de rendimiento	Cuartil del índice de RH			
	25% inferior	25% segundo	25% tercero	25% superior
Ventas	1017	1598	2090	4420
Valor de mercado	878	1250	2031	3667
Valor de mercado/ valor en libros	0,15	0,23	0,24	0,40

inclusión de los recursos humanos. Otro argumento es que una evaluación a partir de los costes históricos no constituye una medida válida del valor, y que un método distinto de evaluación, partiendo de las ganancias futuras, correspondería más a las actuales convenciones contables. Uno de los argumentos más fuertes es que a pesar de haberse debatido este tema durante treinta largos años, la evaluación por hoja de balance apenas se practica hoy en día, exceptuando a los clubs de fútbol (Morrow 1996, 1997).

Otra propuesta es la idea de subdividir en dos las hojas de balance (como ha hecho Telia), para incluir y excluir, respectivamente, la formación y otros elementos intangibles.

La propuesta de la Comisión de Normas Contables Internacionales sobre los intangibles

Turner (1996) observa que desde que comenzó a debatirse hace más de treinta años, la noción de contabilidad de los recursos humanos de una empresa ha afrontado dos obstáculos principales para acceder a la contabilidad principal. Es decir:

- que no puede calificarse a los trabajadores de bienes activos, y
- la incapacidad para crear un sistema inteligente de medición.

En 1997, la Comisión de Normas Contables Internacionales presentó una segun-

“El método de la hoja de balance ha recibido fuertes críticas. Los partidarios de una evaluación por hojas de balance indican que la inclusión de la inversión en recursos humanos garantiza un valor más correcto de las inversiones de la empresa. Los críticos, no obstante, señalan que la hoja de balance constituye ya un instrumento insuficiente de por sí para reflejar el auténtico valor de una empresa, y que éste no debe complicarse con la inclusión de los recursos humanos.”

“(…) la noción de contabilidad de los recursos humanos de una empresa ha afrontado dos obstáculos principales para acceder a la contabilidad principal. Es decir:

- que no puede calificarse a los trabajadores de bienes activos, y***
- la incapacidad para crear un sistema inteligente de medición.”***



Cuadro 4:
Balance de recursos humanos de Telia Communi-
cations, Suecia (en millones de coronas suecas)

	1995 millones SKR
Activos	
Activos corrientes	13 164
Capital de contratación	666
Capital de formación	653
Activos fijos	44 210
Total de activos	58 693
Pasivos y capital de los accionistas	
Pasivos corrientes	16 079
Pasivos fijos	20 113
Reservas no imponibles, etc.	13
Capital de acciones restringido	17 403
Capital de contratación	666
Capital de formación	653
Reservas no restringidas y ganancias retenidas	3 766
Pasivos totales y capital de accionistas	58 693

da propuesta (CNCI, 1997) para el tratamiento contable, la medición y la subdivisión de los activos intangibles. En ella proponen que se defina a los activos intangibles como

"... activos no monetarios de carácter no físico, destinados a su empleo en la producción o la oferta de mercancías o servicios, para arrendar a otros, o con objetivos administrativos: son reconocibles, son controlados por una empresa como resultado de actividades anteriores, y cuyos beneficios futuros revierten a la empresa." (Ibid p. 17)

Los criterios de control excluyen algunos tipos de información de base individual. La CNCI (Ibid pp.20-21) afirma:

"Aunque los conocimientos comerciales y técnicos puedan generar futuros beneficios económicos, una empresa sólo controla estos beneficios cuando dichos conocimientos se hallan protegidos por un derecho legal como el derecho de autor, una restricción por acuerdo comercial (si está permitido) o la obligación legal de confidencialidad para los trabajadores."

Señala asimismo que:

"Una empresa puede ser capaz de reconocer las competencias adicionales de su personal que le permitan obtener beneficios futuros a partir de costes actuales de formación, pero por lo general la empresa no ejerce el control del personal. Por tanto, es muy improbable que los costes de la formación permitan crear un activo intangible."

De forma similar, por ejemplo, la proporción del mercado, la lealtad de los clientes o el talento específico de la gerencia de una empresa no podrán probablemente cumplir los criterios para convertirse en activos intangibles.

Se afirma además que los activos intangibles deben permitir una medida inicial de sus costes. Esta medida debe ser fiable y distinguirse de otros costes:

"Por ejemplo, una empresa no puede establecer con la suficiente fiabilidad la parte de los costes de una campaña publicitaria destinada a crear o fomentar un nombre de marca particular... En consecuencia, las dificultades para medir fiablemente los costes de desarrollo de una marca y para determinar los recursos controlables que se obtienen del gasto de creación de dicha marca implican que las marcas generadas internamente no puedan reconocerse como activos intangibles." (Ibid p. 29)

Ni esta propuesta ni las actuales convenciones contables plantean la posibilidad de evaluar la formación y otros elementos intangibles en las hojas de balance, aun cuando pudiera discutirse si los intangibles y los tangibles deben recibir un tratamiento diferente. Lev (1997) mantiene que a menudo no existe diferencia esencial entre los intangibles y los tangibles en cuanto a su promesa de futuros ingresos (compárese una propiedad inmobiliaria con un programa de software) pero que asignar ingresos futuros a una inversión específica de recursos humanos resulta mucho más problemático y que por tanto la inversión en recursos humanos no debe tratarse como un activo. Sin embargo, incluso este último argumento no siempre resulta válido: por ejemplo, una inversión específica de formación en asesores cumplirá probablemente en algunos casos aquel requisito. El problema de asignar un ingreso futuro a una inver-



sión específica se refiere más bien al desarrollo en producto específico que al de un recurso específico. (Si se incorpora a la discusión la noción de cartera de clientes, ésta se hace aún más confusa. La adquisición de una cartera de clientes está reconocida como un activo, a pesar de las dificultades de previsión y asignación de futuros ingresos).

Los dos obstáculos planteados por Turner parecen de importancia. El segundo, la elaboración de un sistema inteligente de medición, conlleva cuestiones incluso más generales y complicadas, tales como decidir lo que hay que medir, para quién y por qué. Expondremos a continuación algunos estudios empíricos sobre la utilidad de la CRH, para esclarecer estas cuestiones.

La influencia sobre el proceso decisorio y la formación

Han sido numerosos los trabajos dedicados a desarrollar modelos de CRH, y el motivo principal para ello es el de facilitar el proceso decisorio. En otras palabras, ¿es útil la CRH? Pueden dividirse las referencias existentes sobre este tema en estudios de proceso decisorio y estudios sobre la formación (más recientes).

La influencia sobre el proceso decisorio

La bibliografía científica de los años setenta y ochenta contiene diversas series de estudios que se han ocupado del efecto de la CRH sobre el proceso decisorio (p. e. Schwan, 1976; Tomassini, 1977; Oliver y Falmholtz, 1978; Harrell y Klick, 1980; Johanson y Nilson, 1996a). En todos estos estudios, las informaciones procedentes de la CRH han provocado cambios de decisiones; por ejemplo, un estudio de Hendricks (1976) observa la influencia de una hoja de balance de recursos humanos sobre la inversión en acciones, y una investigación de Ogan (1988) demuestra cómo la visualización de los costes ocultos afectó a la calidad de las decisiones sobre despidos temporales.

En un artículo que critica los experimentos con procesos decisorios, Snowball

(1979) advierte que no hay nada extraño en el hecho de cambiar una decisión cuando se dispone de nuevas informaciones. Lo que es más importante es que la investigación no ha examinado si las decisiones se cambian por el hecho de considerar relevante a la CRH. La CRH puede ser nueva y merecer una cierta atención, pero en el análisis definitivo, el tema decisivo es el de la relevancia. Así, Gul (1984) cifró la noción de "utilidad" en términos de relevancia, suficiencia y reducción de la incertidumbre. También en su estudio se observa el cambio de decisiones. Los entrevistados indicaban que la información procedente de la CRH resultaba útil para tomar decisiones porque era relevante, mejoraba la calidad de las informaciones disponibles en general y reducía la incertidumbre. Johanson y Nilson (1996a) repitieron prácticamente el estudio de Gul. No pudieron sin embargo confirmar que los entrevistados considerasen útil la información de la CRH, tal y como Gul había definido, aun cuando se producía la modificación de decisiones.

Influencia de la Contabilidad de los Costes de Recursos Humanos (CCRH) sobre el aprendizaje individual y organizativo

Johanson y Nilson (1996a) han señalado que para examinar la utilidad de la CRH, un método más fructífero es el de estudiar los procesos de aprendizaje. Investigaron por ello los efectos de la aplicación de la CCRH (la CCRH comprende la CRH y el análisis de utilidades) sobre las situaciones laborales cotidianas. Se observaban esfuerzos para integrar la CCRH en el proceso de control de gestión de un hospital. Los gerentes medios recibieron una formación en CCRH, y se les pedía que elaborasen un informe de CRH (incluyendo una cuenta de beneficios y pérdidas de RH, pero no una hoja de balance de RH), integrada en el informe anual de la clínica. En resumen, los efectos fueron que el contacto con la CCRH produjo una reacción de sorpresa. En las formas habituales de pensar irrumpió el hecho de que la relación entre los recursos humanos y los resultados económicos era obvia. La mayoría de los encuestados jamás había considerado las cosas desde este ángulo. Decidieron intervenir de tres formas distintas: en primer lugar, las per-

"(...) la investigación no ha examinado si las decisiones se cambian por el hecho de considerar relevante a la CRH. La CRH puede ser nueva y merecer una cierta atención, pero en el análisis definitivo, el tema decisivo es el de la relevancia."



“Los resultados indican que la CCRH puede considerarse un instrumento útil en manos de los gerentes. La aplicación de la CCRH provocó algunos cambios que probablemente no hubieran tenido lugar sin ella.”

sonas efectuaron sus propios cálculos de costes, en segundo lugar utilizaron algunos de estos cálculos para persuadir a otros, y por último se llevaron a cabo algunos cambios como resultado de estos cálculos de costes o de la persuasión.

Aunque las personas aprenden, las organizaciones pueden no hacerlo. Por ello, el aprendizaje de las organizaciones al respecto fue el tema elegido por el estudio de Johanson y Nilson (1996a). Se observó la aplicación de una CCRH durante un periodo de 18 meses en tres casos distintos. El objetivo explícito era integrar esta CCRH en el procesos de control de gestión, llevándose a cabo programas de carácter muy amplio. Estos programas incluían formación para la mayoría de los gerentes, cambios en los sistemas informativos y la exigencia a la gerencia superior de elaborar informes de CRH (incluyendo una cuenta de beneficios y pérdidas de RH pero no una hoja de balance de RH), como complemento a los informes anuales.

Los resultados indican que la CCRH puede considerarse un instrumento útil en manos de los gerentes. La aplicación de la CCRH provocó algunos cambios que probablemente no hubieran tenido lugar sin ella. En dos de los casos se encontró que existía una voluntad para intervenir, una conciencia para utilizar la CCRH como instrumento, y el conocimiento suficiente para utilizar dicho instrumento. Se ponían en marcha procesos de aprendizaje organizativo, que sin embargo resultaban muy perjudicados por la ambivalencia del apoyo de los gerentes a la CRH.

Observaciones finales sobre los estudios relativos a la utilidad de la CRH

Para analizar la utilidad de la CRH deben tomarse en cuenta una serie de características. En primer lugar, hay una diferencia entre la información que surge por la aplicación de una CRH (aprendizaje de un único ciclo, Argyris y Schön, 1978) y por la instauración de la noción de CRH (aprendizaje de doble ciclo). Los estudios existentes sobre el proceso decisorio parecen haberse concentrado en los efectos de ciclo único, mientras que los estudios sobre el aprendizaje se ocupan del ciclo doble. En segundo lugar, los agentes interesados tienen necesidades dife-

rentes tanto en cuanto a la noción como a las informaciones producidas. Por último, debemos definir la palabra utilidad. ¿Cuándo es útil la CRH? ¿Cuándo se cambian las decisiones? ¿Cuándo se ponen en marcha procesos de aprendizaje? ¿Cuándo se emprende una intervención o se modifican hábitos?

En la mayoría de los estudios sobre el proceso decisorio se observa un cambio en las decisiones. Sin embargo, utilizar estos estudios como pronóstico de la utilidad de la CCRH en la vida cotidiana de una empresa resulta difícil, como reflejan particularmente los estudios de aprendizaje. Tanto los estudios de aprendizaje individual como los de aprendizaje organizativo señalan que la aplicación de la CCRH ejercerá una influencia importante, pero no indican en absoluto si se utilizará ésta o no a largo plazo.

En un análisis comparativo de siete estudios de caso, Johanson (1998) concluye que la mayoría de los gerentes manifiestan actitudes muy positivas hacia la CCRH. Pero la integración concreta de la CCRH en el proceso de control de gestión parece quedar diluida. Para superar los factores que obstaculizan la aplicación práctica de la CCRH, debiera incidirse en:

- mejorar el conocimiento sobre costes, valor y resultados de los recursos humanos, y sobre los métodos para calcularlos;
- obligación de gerentes superiores y otros elementos en el sistema de recompensas, y
- fijación de objetivos para la CCRH.

Los dos últimos factores resaltan la necesidad de desarrollar y aplicar la CCRH desde el punto de vista de la gestión estratégica.

Conclusiones y recomendaciones para el futuro

Se ha criticado a la CRH durante varios años. Según Scarpello y Theeke (1989), la CRH es un método interesante, pero nadie se ha esforzado seriamente en el desarrollo de mediciones válidas y fiables.



Roslender y Dyson (1992) mantienen que la CRH no ha conseguido en su mayor parte desarrollarse en sí misma como aplicación práctica, y Turner (1996) afirma que, teniendo en cuenta las opiniones en general positivas, la CRH

"... ha avanzado en las dos últimas décadas a menos velocidad que un caracol".

Por último, Maher (1996) ha observado que los gerentes de la industria hotelera británica analizan la inversión en recursos humanos sólo a partir de datos ad hoc, aun cuando son conscientes de la necesidad de adoptar un método más empresarial.

Gröjer y Johanson (1998) indican que Suecia parece ser una excepción, por cuanto las aplicaciones prácticas de la CRH son bastantes comunes en este país. La demanda de mejor información sobre los recursos humanos ha sido evidente durante los años noventa. Se ha apreciado este interés en numerosas instancias diferentes, por ejemplo departamentos de recursos humanos, departamentos financieros, médicos de empresa, sindicatos y, más recientemente, gerencia superior, inversores y políticos.

Schuller (1997) observa que el término de capital humano constituye una noción analítica enormemente potente, "pero va siendo hora de preguntarnos si no ha logrado, al menos implícitamente, un predominio que socava parcialmente su utilidad contemporánea". Señala además que cuanto más se acepta la terminología del capital humano, más difícil resulta justificar actividades de aprendizaje que no pueden mostrar un rendimiento visible.

En un artículo titulado "Trampas en el camino hacia la medición: la peligrosa relación de los recursos humanos con las ideas de contabilidad y finanzas" Pfeffer (1997) argumenta que la baja consideración de los recursos humanos es la que hace tan urgente la tarea de su medición, señalando que un indicador "de la potencia de una función es el grado en el que se da por sentado su efecto, sin evaluarlo utilizando una serie de micromediciones". La atención prestada al breve plazo en la mayor parte de los informes financieros contradice la forma en que

resaltan los costes, cuando los resultados se obtendrán en algún momento futuro. Este argumento contra la CRH resulta interesante, pues es el mismo que utilizó Likert en favor de la CRH en los años sesenta (Likert, 1967). Según Pfeffer, existe también el riesgo de que los sistemas de medición de los recursos humanos puedan llevar a no ver el bosque a fuerza de árboles, considerando que los gerentes tendrían que enfrentarse a un número excesivo de mediciones.

A pesar de estas advertencias, y aunque las opiniones sean muy diversas sobre si existen progresos sustanciales en la aplicación de la CRH, son muchos los interesados que corroboran la necesidad de dar mayor transparencia a las inversiones en capital humano, utilizando indicadores financieros o no financieros.

Una idea básica en la noción de Puntuación Corregida (PC) es la de evitar las mediciones económicas (excepto para la perspectiva financiera). Sveiby (1997), adoptando una línea de pensamiento semejante, nos indica:

"Es tentador intentar diseñar un sistema de mediciones equivalente al de la contabilidad por partida doble, usando el dinero como denominador común. Se trata de un marco bien fijado, con sus definiciones y normas, y por tanto con su "sentido común". Pero ésta es precisamente la razón por la que no debiéramos adoptarlo. Creo que la combinación de una perspectiva productiva y de una orientación financiera impide a los gerentes ver el nuevo mundo que está surgiendo, y que es en buena parte intangible. Si intentamos medir lo nuevo con los viejos instrumentos, no veremos lo nuevo".

La CRH se basa en el presupuesto implícito de que la contabilidad tradicional y los procedimientos tradicionales de cálculo de costes ejercen una influencia esencial sobre los hábitos de una organización. A este respecto, los mecanismos contables constituyen instrumentos potentes y muy utilizados. El hecho de que normalmente el primer punto del orden del día de toda reunión de gerentes sean las cifras de la contabilidad constituye ya una oportunidad magnífica para influir sobre el temario de la organización. No queremos decir con ello que los meca-

"(...) aunque las opiniones sean muy diversas sobre si existen progresos sustanciales en la aplicación de la CRH, son muchos los interesados que corroboran la necesidad de dar mayor transparencia a las inversiones en capital humano, utilizando indicadores financieros o no financieros."



“La CRH se basa en el presupuesto implícito de que la contabilidad tradicional y los procedimientos tradicionales de cálculo de costes ejercen una influencia esencial sobre los hábitos de una organización.”

“En cuanto al controvertido tema de la hoja de balance, (...) la inclusión de informaciones sobre la inversión en recursos humanos en los balances generales constituiría un elemento potente.”

nismos de contabilización de recursos humanos sean suficientes. Por el contrario, hay que mejorar dichos mecanismos. Al contrario que en el caso de la PC, el empleo de instrumentos antiguos para mostrar los nuevos constituye un poderoso instrumento para cambiar los hábitos.

En cuanto al controvertido tema de la hoja de balance, que constituye sólo una posibilidad de la CRH, existen ventajas e inconvenientes además de las consideraciones teóricas sobre los criterios de reconocimiento de activos mencionados anteriormente. La inclusión de informaciones sobre la inversión en recursos humanos en los balances generales constituiría un elemento potente. Si se incluye en los balances generales se presentará también con un formato reglamentado, pero si se decide excluir no existe procedimiento alguno para esta reglamentación. Surge por ello el riesgo de que la información externa a los balances generales se simplifique demasiado y carezca de algún tipo de normas sobre definiciones y mediciones para facilitar su empleo.

En el Libro Blanco “Enseñar y aprender” (Comisión Europea, 1995) y en el folleto de la OCDE (1996) parece favorecerse la evaluación de la formación dentro de las hojas de balance. Sin embargo, ninguna de ambas organizaciones parece haber emprendido más iniciativas al respecto. La OCDE intenta presentar en 1999 proyectos de directrices para la oferta de indicadores de la inversión en recursos

humanos y su gestión empresarial, y otros elementos intangibles.

Durante el último decenio he podido entablar contacto con numerosas personas cuya esperanza era que una hoja de balance permitiera finalmente resolver el problema de los gastos formativos no reconocidos como inversión. Para adoptar una postura seria al respecto, mi opinión es que debemos mejorar nuestros conocimientos básicos sobre el tema independientemente de las diferentes escuelas que intentan resolver este problema (p. e. CRH y PC). Nuestros conocimientos son aún imperfectos en los campos siguientes:

□ ¿qué factores y procesos intangibles dirigen valores importantes a escala de la empresa? ¿Cómo se lleva a cabo en la realidad el control de gestión de los intangibles? ¿Se reconoce, mide, contabiliza e informa sobre los intangibles en este proceso, y de qué manera? ¿Es posible elaborar indicadores, financieros o no financieros, que puedan considerarse válidos y fiables?

□ ¿qué tipo de información precisan realmente los agentes del mercado de capitales para modificar su actuación? ¿Puede ofrecerse, y quizás controlarse, dicha información de una manera fiable?

Mientras no mejoremos nuestro conocimiento de estos ámbitos, sólo podremos decir sobre la viabilidad de un tratamiento tangible de elementos intangibles como la formación: *la respuesta está en el viento...*

Bibliography

Argyris, C., Schön, D. (1978) *Organizational Learning. A Theory of Action Perspective*. Reading, Mass: Addison-Wesley.

Bassi, L. and Cheney, S. (1996) *Results from the 1996 Benchmarking Forum*. American Society for Training and Development

Bassi, L., Benson, G., van Buren, M. and Bugarin, R. (1997) *Human Performance Practises Report*. American Society for Training and Development

Boudreau, J.W. (1983) Effects of employee flows on utility analysis of human resource productivity

improvement programmes. *Journal of Applied Psychology*, 68, pp 396 - 406.

Boudreau & Ramstad (1997) Measuring intellectual capital: learning from financial history. *Human Resource Management*, Vol. 36, No. 3, pp. 343-356.

Brummet, R. L., Flamholtz, E.G. and Pyle, W.C. (1968) Human Resource Measurement: a challenge for accountants. *The Accounting Review*, 43, pp 217-224.

Cascio, W.F. (1991) *Costing Human Resources: The financial impact of behaviour in organisations*, 3rd ed. PWS-Kent, Boston.



- CEREQ** (1990) *Formation continue et compétitivité économique: rapport de mission au Secrétaire d'Etat à la formation professionnelle*, Collection des études no. 51, Centre D'Etudes et de Recherches sur la Qualifications, Marsella.
- Coopers and Lybrand** (1994) *Made in the UK: The Middle Market Survey*, Londres.
- Cronbach, L.J. and Glaser, G.C.** (1965) *Psychological tests and personnel decisions*, 2nd ed. University of Illinois Press, Urbana, IL.
- Eliasson, G.** (1990) The firm as a competent team. *Journal of Economic Behaviour and Organisation*, No 13, pp 275-298.
- Eliasson, G. and Braunerhjelm, P.** (1998) Intangible, Human-Embodied capital and firm Performance, in *The microfoundations of Economic Growth*, edited by Eliasson and Green. University of Michigan Press.
- Comisión Europea** (1995) *Enseñar y aprender: hacia la sociedad del conocimiento*. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo.
- Comisión Europea** (1996) *La dimensión económica de la enseñanza y la formación en los Estados Miembros de la Unión Europea*. Una encuesta efectuada a petición de la Comisión Europea.
- Flamholtz, E.** (1985), *Human Resource Accounting*. Jossey-Bass Publishers, Los Angeles.
- Gröjer, J.E.** (1993) *Redovisa anställda på balansräkningen! (Incluir a las personas en las hojas de balance!)* LaboraPress, Estocolmo.
- Gröjer, J.E. and Johanson, U.** (1996) *Human Resource Costing and Accounting*. Consejo Industrial Conjunto de Seguridad, Estocolmo.
- Gröjer, J.E. and Johanson, U.** (1998) Current development in Human Resource Accounting: Reality present — researchers absent? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Gul, A.** (1984) An empirical study of the usefulness of human resources turnover costs in Australian accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 3/4, pp 233-239.
- Harrel, A.M. and Klick, H.D.** (1980) Comparing the impact of monetary and non-monetary human asset measures on executive decision making. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 5, No 4, pp 393-400.
- Hekimian, J., and Jones, C.** (1967) People on your balance sheet, *Harvard Business review*, en-feb, p 108.
- Hendricks, J.** (1976) The impact of human accounting information on stock investment decisions: An empirical study. *Accounting Review*, pp 292-305.
- Hermansson, R.** (1964). *Accounting for Human Assets*, Occasional paper No 14, Michigan State University.
- Hunter, J.E. and Schmidt, F.L.** (1982) Fitting people to jobs: The impact of personnel selection on national productivity. In M.D. Dunnette and E.A. Fleischman (Eds.), *Human capability assessment* (223-272), Erlbaum, Hillsdale, NJ.
- CINC** (1997), propuesta de norma contable internacional sobre los activos intangibles, borrador de exposición E 60. Comisión Internacional de Normas Contables, Londres.
- Johanson, U.** (1997) The profitability of investment in work life oriented rehabilitation: A measurement of perceptions. *Personnel Review*, Vol 26, No 5, octubre.
- Johanson, U.** (1998) Why the concept of human resource costing and accounting does not work: A lesson from seven Swedish cases. *Personnel Review*, currently scheduled for vol 27, no 6.
- Johanson, U. and Nilson, M.** (1996a) The usefulness of Human Resource Costing and Accounting. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 1, No 1, pp 17-138.
- Johanson, U. and Nilson, M.** (1996b) *Personalekonomi och organisatorisk lärande* (Cálculo de Costes y Contabilidad de Recursos Humanos y Aprendizaje organizativo) Informe n° 1995:1, Instituto de Economía del Personal, Escuela Empresarial, Universidad de Estocolmo.
- Kaplan, R. and Norton, D.** (1992) *The Balanced Scorecard - Measures that drive performance*. Harvard Business Review, en/feb.
- Likert, R.** (1967) *The human organisation: Its management and value*, Nueva York.
- Lev, B.** (1997) *The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them*. Documento presentado en la Conferencia de la OCDE sobre "La competitividad industrial en la economía del conocimiento", celebrada en Estocolmo..
- Lev, B. and Schwartz, A.** (1971) On the use of the economic concept of human capital in financial statements. *The Accounting Review*, Vol 46, No 1, pp103-112.
- Lindley, R. and Hogarth, T.** (1993) *Feasibility Study on the Costs of Not Training*. Institute for Employment Research, University of Warwick, UK.
- Mabon, H.** (1996), The cost of downsizing in an enterprise with job security. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 1, No 1, pp 35-62.
- Mabon, H. and Westling, G.** (1996), Using utility analysis downsizing decisions. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 1, No 2, pp 35-62.
- Maher, A.** (1996), Measuring human resource value: An analysis based on the hotel industry. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 1 No 1, pp 15-33.
- Miller, R.** (1996) *Measuring what people know. Human Capital Accounting for the Knowledge Economy*. OECD Publications, Paris.
- Morrow, S.** (1996) Football players as assets. Measurement as the critical factor in asset recognition: A case study investigation. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 1, No 1, pp. 75-97.
- Morrow, S.** (1997) Accounting for football players. Financial and accounting implications of 'Royal Club Liégois and others v Bosman' for football in the United Kingdom. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 2, No 1, pp. 55-71.
- Naylor, J. C. and Shine, L.C.** (1965) A table for determining the increase in mean criterion score obtained by using a selection device. *Journal of Industrial Psychology*, 3, pp 33-42.
- Oliver, J. and Flamholtz, E.** (1978) Human Resource Replacement Cost Numbers, Cognitive Information Processing and Personnel Decisions. A Laboratory Experiment. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 5, No 2, pp 137-157. Verano.
- Ogan, P.** (1988) Assessing the impact of human resource accounting information on managerial decisions: a field experiment. *Personnel Review*, Vol 17, No 3, pp 29-35.
- Pelletier, K.** (1993). A Review and Analysis of the Health and Cost-Effective Outcome Studies of Comprehensive Health Promotion and Disease Prevention Programmes at the Worksite. *American Journal of Health Promotion*, Vol. 8, No. 1.
- Pfeffer, J.** (1997) Pitfalls on the road to measurement: The dangerous liaison of human resources with the ideas of accounting and finance. *Human Resource Management*, Vol. 36, No. 3, pp. 357-365.
- Roslender, R. and Dyson, J.R.** (1992) Accounting for the worth of employees: A new look at an old problem. *British Accounting Review*, 24, pp 311-329.
- Scarpello, V. and Theeke, H.** (1989) Human Resource Accounting: A Measured Critique.
- Schuller, T.** (1997) *Social Capital: A necessary environment for Human Capital*. Paper presented at the OECD seminar on 'The role of comparative international indicators of human capital investment in public policy'.
- Schwan, E.S.** (1976) The Effects of Human Resource Accounting Data on Financial Decisions: An Empirical Test. *Accounting, Organizations and Society*, pp 219-237.
- Sevestre, P.** (1990) Qualification de la main-d'oeuvre et productivité du travail. *Economique et Statistique*, No. 237-8.
- Snowball, D.** (1979) Human Resource Accounting Information : A comment concerning Demand Characteristics. *The Accounting Review*, Vol LIV, No 1, pp 199-204.
- Sveiby, K.E.** (1997) The intangible assets monitor. *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 2, No 1, pp 73-97.
- Tomassini, L.** (1977) Assessing the impact of human resource accounting : An experimental study of managerial decision preferences. *The Accounting Review*, octubre, Vol 11, No. 4.
- Turner, G.** (1996) Human Resource Accounting - Whim or wisdom? *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol 1, No 1, pp 63-73.
- Ulrich, D.** (1997) Measuring human resources: an overview of practice and a prescription for results. *Human Resource Management*, Vol. 36, No. 3, pp. 303-320.