

LA CONTABILIDAD DE LOS RECURSOS HUMANOS

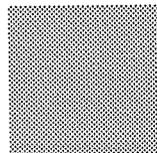
JAVIER SANZ SANTOLARIA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS
UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA

Aunque tradicionalmente la Contabilidad no ha reflejado el capital humano de la empresa, lo cierto es que forma parte de su riqueza. Cualidades tales como la organización, la disciplina, el adiestramiento, el conocimiento del mercado, etc. que poseen los trabajadores de la unidad económica, son relevantes para la gerencia y para los usuarios de los estados financieros. El problema tradicional ha sido la falta de técnicas de medición y valoración de los recursos humanos.

Palabras clave:

- Información.
- Utilidad.
- Método.
- Gasto.
- Inversión.

La contabilidad de los recursos humanos



Carlos J. Sanz Santaloria

Introducción

La Contabilidad ha sufrido, como todas las ciencias, una importante evolución. Tradicionalmente se la ha concebido como un instrumento destinado a servir de recordatorio histórico de unas operaciones o actividades pasadas, con lo que los aspectos registrales de las mismas en los soportes materiales existentes (libro diario, mayor y balance) constituían su fundamento.

Esta concepción ha cambiado de forma muy notable y, en la actualidad, se dice que la Contabilidad es según *M. Vela, V. Montesinos y V. Serra (1991, p.19)* «un vehículo idóneo para comunicar a los diferentes usuarios de la información contable¹ aspectos básicos de la realidad económico-financiera de la empresa» como son, entre otros, la dimensión y composición de su patrimonio o riqueza, su evolución y cambios que se producen en la misma a lo largo del tiempo, los resultados (positivos o negativos) habidos en su actividad, así como el proceso de su obtención.

Los distintos pronunciamientos contables coinciden al afirmar que la finalidad de la Contabilidad es crear y transmitir información

¹ Según el *International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) (1975, p. 4)* en su N.I.C. n.º 1 los principales usuarios de la información contable de una empresa son: los accionistas, trabajadores y sindicatos, prestamistas, analistas financieros, potenciales inversores, clientes y deudores, proveedores y acreedores, la Administración Pública, consumidores, partidos políticos y público en general.

útil para la correcta toma de decisiones. Así pues, la función de la Contabilidad es satisfacer las necesidades de información que pueden tener todos los grupos sociales vinculados a una economía determinada, cuyo ámbito de aplicación es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica y financiera de la empresa. Cuantos más destinatarios tiene la información contable, más heterogéneas son sus necesidades; para poder satisfacerlas es necesario disponer de un volumen de datos y de una transparencia en los mismos tal que éstos den confianza y generen credibilidad en los usuarios.

La Contabilidad elabora información de muy diversa naturaleza y contenido, que pueden ser tan variadas como la propia vida económica y cuya profundidad depende tanto de las fuentes donde se genera como del destino o propósito a que va dirigida, si bien lo que se conoce normalmente como información empresarial externa se articula, básicamente, a través de los llamados estados financieros, los cuales presentan un carácter periódico o recurrente, están sometidos a regulación y se refieren a magnitudes económicas expresadas en términos monetarios.

Al decir que los estados financieros tienen un carácter periódico o recurrente significa que los propietarios y/o administradores de la empresa tienen necesidad de conocer el resultado de las actividades de la misma cada cierto período de tiempo, normalmente referidas al año natural, por diferentes razones, tales como: legales, de gestión económica, financieras, fiscales y de información general a terceros interesados.

Tanto el contenido como la presentación de los estados contables están sujetos a una regulación, pública o privada según la zona de influencia, que debe ser cumplida por las empresas como garantía de objetividad y de rigor para los destinatarios de la información.

Al decir que los estados contables se refieren a magnitudes económicas significa que el objetivo concreto de los mismos es el de suministrar información de la riqueza y renta generada por la empresa, así como de su composición. Sin embargo, existen otros aspectos relevantes que también afectan a la unidad económica que no son objeto de expresión o representación contable como, por ejemplo, la capacidad de su equipo humano; la eficacia de su organización; las posibilidades de desarrollo futuro; etc.

La tendencia de la Contabilidad se mueve hacia el aumento del contenido de la información financiera, si bien existen propuestas informativas en cierto modo innovadoras que contemplan datos no incluidos en los estados financieros convencionales. En este sentido, señala *L. Cañibano Calvo (1987, p. 122)* que «una de las informaciones últimamente añadidas a la tradicional información contable-financiera es de naturaleza no financiera».

El Plan General de Contabilidad y los recursos humanos

Respecto a los empleados o recursos humanos de la empresa, el modelo contable tradicional contempla, básicamente, aquellos conceptos que dan lugar como indica el *Plan General de Contabilidad (P.G.C.) (1990)* a los «gastos de personal» y otros asimilados en la segunda parte del mismo relativa al Cuadro de Cuentas y en la cuarta parte al describir las Cuentas Anuales.

a) Respecto al *Cuadro de Cuentas*, se habilitan tanto el subgrupo 64 como las cuentas 755, 254 y 544 para captar los siguientes conceptos:

Cuenta 640: Sueldos y salarios.

Recoge las remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa.

Cuenta 641: Indemnizaciones.

Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Cuenta 642: Seguridad Social a cargo de la empresa.

Cuotas de la empresa a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Cuenta 643: Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

Importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte, en relación con el personal de la empresa.

Cuenta 649: Otros gastos sociales.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la empresa. Se citan,

a título indicativo: las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Cuenta 755: Ingresos por servicios al personal.

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transporte de los trabajadores desde su domicilio habitual hasta el centro de trabajo, viviendas, etc., facilitados por la empresa a su personal.

Cuenta 254: Créditos a largo plazo al personal.

Créditos o préstamos concedidos al personal de la empresa cuyo vencimiento sea superior a un año.

Cuenta 544: Créditos a corto plazo al personal.

Créditos o préstamos concedidos al personal de la empresa cuyo vencimiento no sea superior a un año.

b) Por su parte, las *Cuentas Anuales* que vienen contempladas en el *Plan General de Contabilidad (P.G.C.) (1990)*, en el *Código de Comercio (1989) (art. 34)* y en el *Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (T.R.L.S.A.) (1989) (art. 172)* dan el siguiente tratamiento a los recursos humanos o aspectos sociales de la unidad económica:

* El *Balance de Situación*, tanto el modelo abreviado como el normal o desarrollado, no contienen ningún apartado específico destinado a incluir las inversiones en recursos humanos que realiza la empresa, por lo que de su lectura no se desprende ningún tipo de información al respecto.

Sólamamente se harán constar aquellos créditos o préstamos, tanto a largo como a corto plazo, que se hayan concedido a los trabajadores, que se registrarán en las cuentas antes mencionadas (254 y 544) y en las siguientes masas y submasas patrimoniales:

Cuenta 254: Créditos a largo plazo al personal.

Si se trata del balance abreviado, figurarán en el epígrafe B-IV con la denominación de «Inmovilizaciones financieras».

Si se trata del balance normal o desarrollado, figurarán en el epígrafe B-IV-6 con la denominación de «Otros créditos».

Cuenta 544: Créditos a corto plazo al personal.

Si se trata del balance abreviado, figurarán en el epígrafe D-III con la denominación de «Deudores».

Si se trata del balance normal o desarrollado, figurarán en el epígrafe D-III-5 con la denominación de «Personal».

* La *Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, tanto en el modelo abreviado como en el normal o desarrollado, sí que presenta aquellos conceptos o portadores de gastos e ingresos antes descritos por implicar un resultado (positivo o negativo) del ejercicio.

Si se trata del modelo abreviado, los gastos relativos a los recursos humanos se reflejarán en el epígrafe A-2 con la denominación de «Gastos de personal»; mientras que los ingresos correspondientes figurarán en el epígrafe B-1-b con la denominación de «Otros ingresos de explotación».

Por su parte, en el modelo normal o desarrollado los gastos figurarán en el epígrafe A-3 con la denominación de «Gastos de personal»; mientras que los ingresos respectivos se harán constar en el epígrafe B-4-a con la denominación de «Ingresos accesorios y otros de gestión corriente».

* La *Memoria*, que según *F. Gabás Trigo (1990, p. 926)* «supone un cambio importante en las prácticas contables de nuestro país», tiene por finalidad completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto a los aspectos sociales o del personal de la empresa, tanto el modelo abreviado de memoria como el normal contemplan determinados complementos de información.

En el modelo abreviado se destina el epígrafe 9 con la denominación de «Gastos» para el desglose de las cargas sociales, distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

En el modelo normal o desarrollado se destina el epígrafe 17 con la denominación de «Ingresos y gastos» para informar sobre el desglose de las distintas cargas sociales y número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, distribuido por categorías.

A su vez, hay que tener presente que otro dato social o relacionado con los recursos humanos de la empresa, como es el «número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio» es una de las tres circunstancias o variables que se toman en consideración para la elaboración de las cuentas anuales abreviadas.

Salvo las referencias específicas recién mencionadas, la normativa contable española no prevé el suministro de más datos e informaciones relativas a los aspectos sociales o humanos de la empresa.

Determinados organismos internacionales emisores de normas contables como: la C.E.E., la O.N.U. o la O.C.D.E. amplían los aspectos tradicionales de la Contabilidad, incluyendo una serie de datos que *J. Tua Pereda (1983, p. 874)* denomina «información de carácter no financiero» y que se refieren a:

- * Número de personas empleadas.
- * Desglose de la plantilla por funciones.
- * Promedio semanal de horas de trabajo por empleado.
- * Coste individual de la mano de obra.
- * Importe detallado de los sueldos y remuneraciones accesorias, con distinción de los gastos de formación.
- * Información sobre el plan de pensiones.

Para algunos autores como *A. Belkaoui (1981, p. 251)*, *R.W. Ingram (1978, p. 275)* y *B. Spicer (1978, p. 101)*, la información social o relativa a los aspectos humanos de la empresa es utilizada como soporte para las decisiones de los distintos usuarios, lo cual parece evidente si se tiene presente las relaciones entre actividad social y actividad económica, de tal forma que la mayor o menor actuación social de la empresa y sus realizaciones en este sentido pueden incidir en su cuenta de resultados, en el balance y, en consecuencia, en las cuentas anuales de la misma.

La contabilidad de los recursos humanos

Los conceptos modernos de la Contabilidad de los Recursos Humanos (C.R.H.) comenzaron a elaborarse a finales de los años 60, siendo en la década de los 70 cuando se desarrollaron los modelos más perfeccionados, que tratan de «incorporar información sobre el personal de la empresa al sistema de contabilidad general» tal y como indica *V. Serra Salvador (1989, p. 293)*.

Si la principal finalidad de la información contable es mostrar la imagen fiel de la unidad económica a los distintos usuarios de la misma, parece lógico pensar que además de suministrar datos relativos a los distintos elementos patrimoniales de la entidad, habría que informar sobre la cualificación y aptitud profesional del personal que trabaja en la empresa, es decir, de la eficacia de dicho factor que configura la organización de la unidad económica.

Dado el elevado nivel tecnológico en el que se encuentran las empresas, las mismas muestran un gran interés por la formación de las personas que la integran. Desde esta perspectiva es

conveniente conocer el importe total de las inversiones efectuadas en el personal (educación, formación y capacitación), así como aquellos costes relativos a abandonos de los mismos o aumentos en las retribuciones a determinados trabajadores, tal y como señala *M. Ortigueira Bouzada (1977, p. 181)*.

Tradicionalmente, la Contabilidad de Gestión se ha interesado en la aplicación de conceptos y procedimientos contables relativos al personal de la empresa, tendentes a la valoración de las personas como recursos organizacionales, analizando la inversión en personas y los costes de reposición o sustitución de las mismas. Todos estos aspectos se tratan bajo la denominación de Contabilidad de los Recursos Humanos.

Para *J. Tua Pereda (1983, p. 875)* la finalidad de la C.R.H. es «la captación, valoración y representación contable del potencial humano de la unidad económica».

Si bien desde el punto de vista económico se pueden equiparar los recursos humanos con los restantes activos empresariales, en la medida en que poseen una evidente capacidad de generar beneficios futuros, la Contabilidad convencional sólo reconoce como gasto los distintos desembolsos relativos a la mano de obra, sin que se contemple la actualización financiera de los beneficios futuros previstos. Desde un punto de vista legalista e individual de cada trabajador no se admite este tipo de valoración, pero sí que puede tener sentido e importancia si se considera globalmente al conjunto de recursos humanos que posee la empresa.

Si bien teóricamente puede defenderse la incorporación a los activos financieros de esta forma de riqueza, no es menos cierto que «su medición objetiva plantea evidentes problemas» como indica *J. Tua Pereda (1983, p. 877)*.

La *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.) (1993, p. 17)* distingue los siguientes conceptos integrantes de las retribuciones al personal:

a) *Retribuciones directas*

* Salario base.

* Complementos salariales:

Personales:

* Antigüedad.

* Conocimientos específicos.

De puesto de trabajo:

* Penosidad, toxicidad y peligrosidad.

* Turnicidad.

- * Responsabilidad.

- * Nocturnidad.

Por calidad o tiempo de trabajo:

- * Incentivos.

- * Asistencia y puntualidad.

- * Horas extraordinarias.

- * Comisiones.

Por rendimientos de periodicidad superior al mes:

- * Pagas extraordinarias.

- * Participación en beneficios.

- * Otros complementos salariales:

- Residencia.

- Quebranto.

- Desgaste de herramientas.

- Prendas de trabajo.

- Gastos de locomoción.

- Dietas de viaje.

b) *Retribuciones indirectas*

- * Plus de distancia.

- * Plus de transporte.

- * Gastos de contrato.

- * Indemnización por traslado.

- * Indemnización por suspensión de contrato.

- * Indemnización por despido y rescisión de contrato.

- * Retribuciones en especie.

Con independencia del gasto periódico que cualquier empresa realiza al satisfacer la nómina por cualquiera de los conceptos precedentes, se incurre en una serie de desembolsos que no tienen la consideración de gasto, sino de inversión. En este sentido, los gastos se definen como aquellos importes de los que no se pueden esperar beneficios futuros o que representan consumos que implican disminución de los servicios potenciales de un activo. Por su parte, las inversiones o activos son aquellos elementos que pueden prestar servicio o generar beneficios en períodos venideros, pudiendo determinarse razonablemente la cuantía y el momento o vencimiento en que tales beneficios se producirán. Ambos conceptos, gasto e inversión, reflejan el coste en recursos humanos.

Para V. Ripoll y G. Labatut (1991, p. 15) la inversión en recursos humanos realizada por una empresa procede de todos o alguno de los siguientes conceptos:

- a) Coste de adquisición:
 - * Reclutamiento.
 - * Selección.
 - * Contratación.
- b) Coste de desarrollo:
 - * Orientación.
 - * Formación fuera del trabajo.
 - * Capacitación en el lugar de trabajo.

Cada una de las partidas anteriores implica problemas analíticos de valoración, en cuanto que pueden ser identificadas cargas directas e indirectas en cada caso.

Una vez registrados como activos inmateriales aquellas inversiones en recursos humanos², se proceder a su amortización basada en los mismos principios que para el resto de los inmovilizados de la estructura sólida de la empresa. Las diferentes dotaciones anuales para la amortización se obtendrán en función del sistema utilizado que, salvo causas justificadas, ser el lineal o de cuotas constantes y de la vida útil prevista de la inversión.

Hasta ahora el tratamiento contable de las inversiones en recursos humanos se ha referido a los costes reales o históricos, es decir, aquellos en los que se incurrido efectivamente. Sin embargo, los distintos trabajadores de la empresa pueden abandonarla, voluntariamente o no, en cualquier momento por lo que habría que proceder a tener en cuenta los diferentes costes asociados a dichas decisiones, como son los de sustitución, renovación o rotación del personal mediante la dotación de las correspondientes provisiones para la reposición esperada que actuaría como una cuenta compensadora o complementaria de la principal.

De todo lo anterior se deduce que si se deciden activar las inversiones en recursos humanos, los gastos del ejercicio serían más reducidos que los obtenidos en la Contabilidad tradicional que no los considera así, y como consecuencia de ello aumenta-

2 V. Ripoll y G. Labatut (1991, p. 15) proponen utilizar las siguientes cuentas para el registro de los conceptos relacionados con las inversiones en recursos humanos:

*Cuenta 216 «Inversiones en recursos humanos» para los importes activados.

*Cuenta 644 «Costes de adquisición de recursos humanos» y cuenta 645 «Costes de desarrollo de recursos humanos» para aquellos importes no activados.

ría el resultado o volumen de beneficios durante los años que dure la capitalización de los gastos. El correspondiente efecto impositivo de esta alternativa contable sería claramente desfavorable para la empresa, ya que el resultado fiscal o base imponible sería mayor que en el caso convencional.

Actualmente, la activación contable de los recursos humanos genera un problema fiscal, ya que no es aceptado como gasto deducible del ejercicio en el que se realizan sino son registrados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias del mismo.

Por último, cabe destacar la aportación de *M. O. Alexander* (1971, p. 4) en la confección del «estado de inversión en recursos humanos (E.I.R.H.) (Statement of Human Resource Flows)», considerándolo como uno más de los posibles estados financieros que representan los flujos de inversión en capital humano.

El E.I.R.H. se construye teniendo en cuenta la situación inicial, representada por una cantidad de personas empleadas y una inversión efectuada en ellas. Al saldo inicial se le añaden los costes de los traspasos de otros centros y las inversiones efectuadas, y se le restan los despidos, abandonos, traspasos a otros centros y amortizaciones practicadas. La suma algebraica del saldo inicial, los aumentos y las disminuciones darán el saldo final de la cuenta de balance donde quede reflejada la inversión en capital humano.

La presentación de este documento como una cuenta más de la información externa de la empresa no supone modificación alguna de las ya elaboradas, sino que sería un complemento más de las mismas.

Para un estudio más detallado del E.I.R.H. puede verse el trabajo de *J. A. Gonzalo Angulo* (1981, pp. 31-33).



Conclusiones

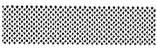
El sistema de información es uno de los factores más importantes para el éxito o fracaso de la empresa. Como indican *M. I. Blanco* y *S. Gago* (1992, p. 613) «la firma es más un proceso que un resultado», por lo que parece conveniente dotarla de un sistema de información que le facilite, según sus necesidades, los datos que precisa para su funcionamiento.

La utilidad de la C.R.H. es evidente, ya que elementos personales de la empresa son susceptibles de valoración informativa

que servir para la toma de decisiones. Así pues, la ausencia de información a este respecto llevaría a la empresa a decisiones subóptimas, al ignorar los efectos en los recursos humanos de las políticas y medidas llevadas a cabo por la organización. En este sentido, la C.R.H. es válida en el proceso de planificación y control de la empresa y, como tal, debe integrarse en su sistema informativo, aportando variables adicionales que han de tenerse en cuenta conjuntamente con las procedentes de otras fuentes.

Los diferentes desembolsos que realiza la empresa en recursos humanos constituyen inversiones de carácter inmaterial con la finalidad de aumentar la productividad y rentabilidad de sus trabajadores, recuperando en el futuro el capital invertido. En el caso de la activación de los importes de recursos humanos, su presentación en los estados contables tradicionales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) daría lugar a posibles problemas de tipo fiscal por los motivos ya expuestos en el presente trabajo, sin que hasta el momento actual la regulación contable se haya ocupado todavía de emitir normas al respecto.

En la actualidad, la preocupación por los recursos humanos en la Contabilidad se está orientando en cuestiones de perfeccionamiento en la periodificación del gasto, tales como la contabilización de las prestaciones por jubilación.



BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDER, M. O. «Investments in people». *Canadian Chartered Accountant*. Toronto, July, 1971.
- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (A.E.C.A.) *Documento n.º 1 sobre Principios de Organización y Sistemas*. El objetivo eficiencia de la empresa. A.E.C.A. Madrid, enero, 1988.
- : *Documento n.º 2 sobre Principios de Organización y Sistemas*. Estrategia y políticas empresariales. A.E.C.A. Madrid, enero, 1989 a.
- : *Documento n.º 3 sobre Principios de Organización y Sistemas*. La función de control en las organizaciones. A.E.C.A. Madrid, enero, 1989 b.
- : *Documento n.º 1 sobre Principios de Contabilidad de Gestión*. El marco de la Contabilidad de Gestión. A.E.C.A. Madrid, enero, 1990 a.
- : *Documento n.º 2 sobre Principios de Contabilidad de Gestión*. La Contabilidad de Gestión como instrumento de control. A.E.C.A. Madrid, diciembre, 1990 b.

- : *Documento n.º 1 sobre Principios Contables*. Principios y Normas de Contabilidad en España. A.E.C.A. Madrid, mayo, 1991.
- : *Borrador del Documento n.º 6 sobre Principios de Contabilidad de Gestión*. Mano de obra: valoración, asignación y control. A.E.C.A. Madrid, enero, 1993.
- BELKAOUI, A.: *Accounting theory*. Harcourt Brace and Jovanovich. New York, 1981.
- BLANCO DOPICO, M. I. y GAGO RODRIGUEZ, S.: «La relación información/comunicación como base de la estructura de la Contabilidad de Gestión». *Técnica Contable*, n.º 526. Madrid, octubre, 1992. pp. 613-618.
- CAÑIBANO CALVO, Leandro: «Contabilidad Financiera e información empresarial: problemas actuales». *Boletín de Estudios Económicos*, n.º 130. Madrid, abril, 1987. pp. 117-140.
- CARMONA, Salvador y CARRASCO, Francisco: «Información de contenido social y estados contables: una aproximación empírica y algunas consideraciones teóricas». *Actualidad Financiera*, n.º 41. Madrid, semana del 7 al 13 de noviembre de 1988. pp. 2175-2192.
- COMUNIDAD ECONOMICA EUROPEA (C.E.E.): *Cuarta Directriz* del Consejo de 25 de julio de 1978, regulando las Cuentas Anuales de ciertas formas de sociedades.
- FERNANDEZ CAVEDA, Alberto: «Evaluación y control de los recursos humanos: auditoría social». *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, n.º 23. Madrid, 1991. pp. 24-36.
- FLAMHOLTZ, E. G.: «Toward a theory of human resource value in formal organizations». *The Accounting Review*, october, 1972. pp. 666-678.
- : *Human Resource Accounting*. Dickenson, Encino (Cal.), 1974.
- GABAS TRIGO, Francisco: «La Memoria de las Cuentas Anuales». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 65. Madrid, octubre-diciembre, 1990. pp. 925-959.
- GONZALO ANGULO, José Antonio: «Tendencias de la información financiera empresarial». *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, n.º 4. Madrid, 1981. pp. 19-40.
- INGRAM, R. W.: «An Investigation of the Information Content of Certain Social Responsibility Disclosures». *JAR*, Autumn, 1978, pp. 270-285.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (I.C.A.C.): *Plan General de Contabilidad*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1990.

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.): *Norma Contable Internacional n.º 1*. Información sobre prácticas contables. I.A.S.C. London, 1975.
- : *Norma Contable Internacional n.º 5*. Información que deben contener los estados financieros. I.A.S.C. London, 1976.
- : *Prólogo a los pronunciamientos sobre normas contables internacionales*. I.A.S.C. London, 1983.
- LIKERT, R.: *El factor humano en la empresa. Su dirección y valoración*. Ed. Deusto. Bilbao, 1967.
- LOPEZ LITA, Rafael: «El Plan General de Contabilidad como medio de comunicación empresarial». *Partida Doble*, n.º 10. Madrid, marzo, 1991. pp. 68-71.
- : *Comunicación de las empresas. Las nuevas obligaciones*. Ed. Ciencias Sociales. Madrid, 1990.
- MARQUES, E.: *Contabilidad y gestión de los recursos humanos*. Pirámide. Madrid, 1978.
- MIER MENES, Manuel: «La auditoría del balance social». *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, n.º 2. Madrid, 1980. pp. 4-12.
- MINISTERIO DE JUSTICIA: Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (C.E.E.) en materia de sociedades (B.O.E. del 27 de julio de 1989).
- MORSE, W. J.: «Estimating the human capital associated with an organization». *Accounting and Business Research*, winter, 1975. pp. 48-56.
- NORVERTO LABORDA, C. y MUÑOZ COLOMINA, C. I.: «La Contabilidad como sistema de información y la Norma Comunitaria nx 4». *Técnica Contable*, n.º 472. Madrid, abril, 1988. pp. 185-194 y 236.
- ORTIGUEIRA BOUZADA, M.: «Contabilidad de recursos humanos. Una introducción». *Anales de la Universidad Hispalense*. Económicas y Empresariales, Sevilla, 1977.
- RIPOLL FELIU, V. M. y LABATUT SERER, G.: «La Contabilidad de los Recursos Humanos». *Partida Doble*, n.º 17 y 18. Madrid, noviembre y diciembre, 1991. pp. 12-16 y 14-20.
- ROJO RAMIREZ, Alfonso: «Algunas reflexiones sobre la teoría actual de la Contabilidad». *Técnica Contable*, n.º 491. Madrid, noviembre, 1989. pp. 461-470 y 496.

SAEZ TORRECILLA, Angel: «El coste y el valor de los recursos humanos. Una introducción». *Revista Económicas y Empresariales*, n.º 2. Madrid, 1976. pp. 132-149.

SALAS, J. M.: «Normativa legal francesa sobre el balance social». *Cuadernos Universitarios de Planificación Empresarial*, vol. VI, n.º 3. Paris, 1980. pp. 381-389.

SPICER, B.: «Investors, Corporate Social Performance and Information Disclosure. An empirical study». *AR*, January, 1978.

SERRA SALVADOR, Vicente: «Propuestas sobre Contabilidad de los Recursos Humanos». Trabajo incluido en *La Contabilidad en España en la Segunda Mitad del siglo XX*. Técnica Contable. Madrid, 1989. pp. 293-305.

TUA PEREDA, Jorge: *Principios y normas de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1983.

VELA PASTOR, M.; MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V.: *Manual de Contabilidad*. Ariel Economía. Barcelona, 1991.