

El Derecho Contable en España

Antonio Socías Salvá*

1. El Derecho Contable

En los últimos tiempos se ha venido insistiendo en el surgimiento de una nueva rama del derecho que se denominaría el “Derecho Contable”. Como defensor de esa tesis hay que mencionar al Profesor José María Fernández Pirla, el cual mediante su obra “Una aportación a la construcción del Derecho Contable” deja constancia, precisamente, del alumbramiento de esa nueva rama del Derecho.

Pero dejando de un lado la aceptación o no del Derecho Contable como una rama del Derecho, en este artículo nos interesa resaltar la importancia que ha ido adquiriendo el hecho contable en las sociedades modernas lo cual ha supuesto su regulación por el Derecho, dado el fuerte significado social alcanzado.

El Derecho Contable, entendido como aquellas normas contables reguladas a través de normas jurídicas, ya está recogido, de hecho, en nuestro ordenamiento jurídico aunque de forma bastante dispersa. Por lo tanto lo que haría falta es conseguir su sistematización jurídica a través, únicamente, de un acto formal.

De otra parte en el ámbito internacional se encuentran un conjunto de normas contables que tienen la pretensión de ser aplicadas a todas las empresas independientemente de los países a las que pertenezcan. Nos estamos refiriendo a las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el I.A.S.C. (International Accounting Standard Committee)¹.

* Profesor Titular Economía Financiera y Contabilidad de la U.I.B.
Miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

¹ Para más detalles sobre este organismo y sus normas emitidas se puede ver Gonzalo y Tua (1989).

Sin embargo tales normas no son de obligado cumplimiento por lo que únicamente sirven como punto de referencia a tener en cuenta en la regulación de la Contabilidad por los diferentes países.

Sin embargo a nivel europeo sí podríamos hablar de la existencia del Derecho Contable ya que, como más adelante veremos, las normas contables objeto de adaptación por parte de los Estados Miembros de la CEE se encuentran en tres directrices que, como tales, son de obligado cumplimiento a través de la adaptación de las legislaciones correspondientes en cada uno los países que conforman la CEE.

España, como uno de los miembros de la CEE, ha tenido que adaptarse a las mencionadas directrices, lo cual ha supuesto importantes cambios en la normativa contable. En las líneas que siguen intentaremos dar una visión general de la simbiosis producida en nuestro sistema contable como consecuencia de nuestra adaptación a las directrices comunitarias en materia contable, sean constitutivas o no, de lo que recientemente se ha venido denominando el Derecho Contable.

1.1. El sistema contable español

Al hablar del sistema contable español es imprescindible aludir a la diferencia existente entre su configuración antes y después de la adaptación a la Cuarta Directriz Europea, no sólo por el contenido estricto de las normas contables sino que en mayor medida por el cambio brutal en las exigencias relativas a la publicidad y auditoría de la información contable.

Pero antes de entrar de lleno en la situación actual del sistema contable español vamos a realizar algunas consideraciones en torno a sus características. Una de ellas es que, tradicionalmente, las empresas españolas, en general, eran individuales y en muchos casos familiares, característica común a los países latinos en donde la familia es una institución muy importante, moral, social y económicamente hablando. Esta estructura empresarial del pasado tiene consecuencias en la estructura actual del tamaño de las empresas en el sentido de que hoy en día el número de pequeñas y medianas empresas en España son una parte muy importante de la economía.

En el aspecto contable supuso un pobre desarrollo de las normas contables ya que en muchos casos era el propietario el interesado en la información contable y al ser pequeñas empresas en muchas ocasiones utilizaban sistemas contables rudimentarios. En el punto opuesto a este se encontraría el Reino Unido en donde tradicionalmente se formaron grandes empresas, a través de las denominadas "public companies" (sociedades anónimas) y las "private companies" (sociedades limitadas), que conseguían su capital mediante el concurso de un gran número de pequeños propietarios con lo cual los que no gestionaban la sociedad exigían información a los gestores, entre ella la información contable.

No obstante los aspectos formales de la contabilidad han sido regulados por la legislación mercantil a través de diferentes normas jurídicas, las cuales han cambiado sustancialmente, precisamente a raíz de nuestra incorporación en la CEE.

Por otra parte los aspectos esenciales de la Contabilidad se trataron en primer lugar dentro del ámbito fiscal, característica ciertamente determinante, hasta ahora, de nuestro sistema contable; si bien también a raíz de nuestra adaptación a la Cuarta Directriz, se ha producido una disociación clara entre lo contable y lo fiscal.

1.2. La normalización contable

En España se empezó con la verdadera normalización contable a raíz de la publicación del Plan General de Contabilidad en 1973. Sin embargo tendríamos que indicar que previamente a este plan hubo otros realizados por personas y entidades privadas (como, por ejemplo, el del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España) que no tuvieron relevancia a nivel nacional.

En consecuencia el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, es el primer Plan General de Contabilidad (P.G.C.), elaborado por el desaparecido, Instituto de Planificación Contable, organismo normalizador público, que dependía del Ministerio de Hacienda.

En términos generales podemos decir que el P.G.C. de 1973 ayudó a elevar el listón de la contabilidad en las empresas españolas, si bien tenía un marcado vicio fiscal ya que la necesidad de su aprobación partió de una norma fiscal previa, siendo en consecuencia un plan que en muchas problemáticas optaba por la solución fiscal más que por la estrictamente contable. Como veremos esta situación a sufrido un cambio importante con la nueva normativa adaptada a la Cuarta Directriz, cuyo máximo exponente, desde el punto de vista contable es el nuevo P.G.C. de 1990.

A pesar de ser una norma jurídica, el mismo P.G.C. de 1973 decía que era de aplicación voluntaria por parte de las empresas, sin embargo, con el paso del tiempo se fue volviendo obligatorio para un número importante de empresas que, para acceder a determinados beneficios fiscales (en concreto para poder acogerse a las “Actualizaciones de Balances”), tenían que adaptarse al Plan como requisito previo. El Plan General de Contabilidad, como su nombre indica, es una normativa general que en principio no entra en cuestiones muy específicas de sectores económicos concretos. Estas problemáticas específicas se han resuelto a través de los Planes Sectoriales adaptados al Plan de 1973. Hasta la aprobación del P.G.C. de 1990 se habían aprobado 23 planes sectoriales que están siendo objeto de adaptación a la nueva normativa.

En lo que se refiere a la normalización privada, es decir, aquella que se realiza a través de organismos profesionales, hay que decir que su participación en la configuración del sistema contable es muy reciente. Hasta hace pocos años, la influencia de la profesión contable en la emisión de normas sobre contabilidad era prácticamente nula. Pero hay que significar que la situación ha cambiado en gran medida, gracias a la creación, en 1979, de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.), asociación que incluye profesionales de la contabilidad e incluso profesores de esta materia. A.E.C.A. ha emitido, hasta la fecha, dieciseis documentos, previamente discutidos por sus miembros, que regulan los principios de contabilidad aplicados a diferentes problemáticas. Su conjunto conforma un cuerpo de doctrina contable nada desdeñable y que es bastante seguido por las empresas. También hay que decir que en la elaboración del nuevo Plan General de Contabilidad, se han escuchado diferentes agentes sociales especializados, siendo A.E.C.A. una de las voces que se ha tenido en cuenta en la configuración de la nueva normativa contable de carácter público.

1.3. Las directrices de la CE

La Comunidad Económica Europea fue constituida a través del Tratado de Roma en 1957. En la actualidad los Estados Miembros son Francia, Alemania, Italia, Holanda, Bélgica, Luxemburgo (los seis miembros fundadores), Reino Unido, Dinamarca, Irlanda (incorporados en 1973), Grecia (1981), España y Portugal (1986).

La forma concreta de desarrollar los objetivos generales plasmados en los Tratados y Actas, es a través de dos instrumentos legislativos² denominados “reglamentos” y “directrices”. Los primeros son normas jurídicas de obligado cumplimiento que van dirigidos directamente a los ciudadanos de todos los Estados Miembros. Por lo tanto en este caso se da una supremacía de las normas jurídicas emitidas por la CE sobre las de carácter nacional. Sin embargo esta forma de legislar es mínima y afecta en la mayoría de los casos a cuestiones agrícolas. Las directrices también son normas de carácter vinculante que van dirigidas a los Estados Miembros para que éstos adecúen su legislación a la norma en cuestión, utilizando los instrumentos legislativos que sean necesarios.

Las directrices se han constituido como el instrumento más importante en la armonización de las leyes de los Estados Miembros ya que se dá pie a éstos para que sean ellos mismos quienes modifiquen su legislación. La CE ha aprobado más de un centenar de directrices de diferente índole de las cuales nueve pertenecen al derecho de sociedades y tres a la Bolsa de Valores.

Las directrices de la CEE que normalizan la Contabilidad son las siguientes:

- La Cuarta Directriz, de 25 de julio de 1978, que regula las cuentas anuales.
- La Séptima Directriz, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.
- La Octava Directriz, de 10 de abril de 1984, relativa a la habilitación de las personas encargadas de la auditoría legal de los Estados Miembros.

Antes de ver cómo se han adaptado estas directrices en España es necesario indicar algunos rasgos comunes a las mismas:

- Como ya hemos significado todas las directrices son normas de carácter obligatorio, por lo que los Estado Miembro tienen que asumirlas en su legislación.

Dado que en el conjunto de los Estados Miembros se encuentran diferentes culturas, diferentes formas de pensar y diferentes leyes, es muy difícil que las directrices tracen un único camino a seguir y, en consecuencia, en ellas se ofrecen diferentes opciones para que los Estados Miembros no sufran un cambio brutal en su legislación. En definitiva se trata de una armonización y no de una verdadera normalización³. Sin embargo el mérito ya es por sí importante debido precisamente a que se trata del “Viejo Continente”.

Las directrices constituyen mínimos obligatorios a cumplir, dejando campo al Estado Miembro para que puedan superar, con su legislación, lo exigido en las directrices.

² Además existen otros instrumentos legislativos denominados “recomendaciones” y “dictámenes”, de carácter no vinculante.

³ Por este motivo, y a pesar de la adaptación a la Cuarta Directriz de los Estados Miembros, sigue habiendo diferencias importantes. En este sentido se puede consultar Socías (1991 b).

1.4. Aplicación en España de las Directrices Contables

Como ya se ha mencionado España se incorporó a la CE el uno de enero de 1986. Por este motivo los plazos para las adaptaciones a las directrices comunitarias ya aprobadas en aquel momento, tienen como punto de referencia para iniciar los plazos pertinentes, la fecha de incorporación a la CE.

La Octava Directriz fue la primera en asumirse por la legislación española a través de la “Ley 19/1988, de 12 de julio de 1988 de Auditoría de Cuentas” y del Reglamento que la desarrolla aprobado en diciembre de 1990. La adaptación de la Cuarta y Séptima directriz, así como el resto de directrices del derecho de sociedades se llevó a cabo a través de la “Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea (CE) en materia de sociedades”.

Hay que manifestar que la mayoría de los Estados Miembros de la CE han incurrido en retrasos⁴ más o menos importantes en la adaptación, sin embargo, la legislación española se ha adecuado a la comunitaria dentro de unos límites de tiempo bastante razonables.

Seguidamente pasaremos a analizar los puntos más relevantes de la adaptación de la cuarta y séptima directriz a la legislación española ya que son estas dos las que incluyen normas contables en sentido estricto, en consecuencia dejaremos al margen la normativa aparecida a raíz de la adaptación a la octava directriz que, como ya hemos mencionado, regula los requisitos que deben reunir las personas que quieran ejercer como auditores.

2. Adaptación a la Cuarta Directriz en España

2.1. Cambios producidos en lo contable

La adaptación a la Cuarta Directriz se hizo en España junto con el resto de directrices del derecho de sociedades, excepto la Octava, a través de la mencionada Ley 19/1989. Esta Ley introdujo las modificaciones necesarias en:

— El Código de Comercio, que afecta a todos los comerciantes, que fue publicado en 1885 y que evidentemente ha sido modificado en varias ocasiones.

— La Ley de julio de 1951, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas. Dada la importancia de esta ley el gobierno aprobó el texto resultante de la legislación anterior y sus modificaciones, a través del Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

— La Ley de 17 de julio de 1953, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada.

De todo ello podemos decir que se produce una regulación de los principios contables en el nuevo Código de Comercio, que afecta a todos los comerciantes, y una regulación más amplia para las empresas que tomen la forma de Sociedades Anónimas, Sociedades Limitadas y Sociedades Comanditarias por Acciones.

⁴ El detalle de tales retrasos se exponen en Socías (1990).

A pesar de que la nueva legislación mercantil⁵ regule de una forma seria los principios contables, las normas de valoración, las cuentas anuales (estado contables); su desarrollo pormenorizado se encuentra en el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado mediante el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

2.2. El nuevo Plan General de Contabilidad

Una vez aprobada la nueva legislación mercantil adaptada a las normas comunitarias, era preciso que se modificara el Plan General de Contabilidad de 1973, incluso también porque parte de él había quedado desfasado por la evolución del entorno económico-empresarial de los últimos años.

Después de una serie de borradores de P.G.C. revisado, se publicó a finales de 1990 el definitivo nuevo P.C.G., el cual mantiene una estructura similar al anterior, si bien incluye ciertos cambios, siendo el más relevante el que hace referencia a la nueva relación entre contabilidad y fiscalidad.

El P.C.G. está estructurado en las siguientes partes:

— Introducción, en la que se enuncian las características generales del Plan, las diferencias más relevantes con el anterior y se explican algunos conceptos que se utilizan en el desarrollo del mismo.

— Primera parte: Principios Contables. Aquí se regulan los principios básicos sobre los cuales se deben de elaborar las cuentas anuales, así como enuncia el objetivo de que éstas deben ofrecer una imagen fiel (*true and fair view*) del patrimonio, situación financiera y resultados de la empresa. Esta parte es muy importante ya que es de obligado cumplimiento para todas las empresas.

— Segunda parte: Cuadro de cuentas. Aquí se ofrece una relación de las cuentas propuestas por el P.G.C., debidamente clasificadas por grupos y subgrupos, siguiendo un sistema decimal de clasificación. Esta parte del Plan no es obligatoria por lo que si la empresa lo estima conveniente puede modificarla.

— Tercera parte: Definiciones y relaciones contables. Se explican los contenidos de las cuentas, así como los motivos de cargo y abono más importantes. Esta parte no es obligatoria, excepto en lo que puedan suponer normas de valoración implícitas.

— Cuarta parte: Cuentas Anuales. En este apartado se indican las normas para elaborar los estados contables obligatorios, así como los modelos concretos a seguir, los cuales se adaptan a los de la Cuarta Directriz.

— Quinta parte: Normas de Valoración. Cuando los principios contables se aplican a problemáticas concretas, nos encontramos ante las normas de valoración. En consecuencia son desarrollados de los principios de contabilidad, de carácter obligatorio, que condicionan la información contable contenida en las cuentas anuales.

Para finalizar estos comentarios generales sobre el P.G.C. queremos señalar los cambios más importantes, a nuestro modo de ver, en relación al anterior.

El nuevo Plan General de Contabilidad se ha elaborado dentro de un marco legal ofrecido por una norma mercantil (ley 19/89), y no en base a una norma fiscal como

⁵ La legislación mercantil era muy parca en relación a las normas contables.

ocurría con el P.G.C. de 1973. Aquí se encuentra el inicio de una nueva relación entre la contabilidad y fiscalidad propiciada por la adaptación a la normativa europea.

El P.G.C. de 1990 sigue principios y normas estrictamente contables, y por lo tanto no tiene interferencias de la legislación fiscal, como venía ocurriendo hasta ahora. Esto está suponiendo un cambio importante de mentalidad en las empresas, ya que tienen que contabilizar siguiendo el P.G.C., incluso en los casos en que se entre en conflicto con normas fiscales, siendo en el momento de presentar la debida declaración del Impuesto sobre Sociedades cuando se tienen que ajustar las mencionadas diferencias.

2.3. Imagen fiel

Este concepto fue introducido en la Cuarta Directriz a instancias e insistencia de la delegación británica, ya que en su sistema contable es una pieza fundamental. El Reino Unido tuvo que aceptar a cambio, que se incluyeran modelos normalizados de las cuentas anuales (o estados contables) lo cual no estaba regulado en ese país.

Si bien en el Reino Unido se tiene clara la idea de “imagen fiel” (true and fair view), el resto de los Estados Miembros se han encontrado con ciertas dificultades para su aplicación práctica, ya que, ni tan siquiera, la Cuarta Directriz define lo que es, debido a que tampoco en el Reino Unido se ha definido ya que no ha sido nunca necesario dada la tradición de más de cien años en su utilización.

Los artículos que atañen a este concepto fueron asumidos por la Ley 19/89 y el P.G.C. de 1990 de forma totalmente literal. Concretamente en el Plan, en la primera parte y previo al desarrollo de los principios contables se indica lo siguiente:

“La aplicación de los principios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Cuando la aplicación de los principios contables establecidos en esta norma no sea suficiente para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados.

En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. Todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.”

Como se puede apreciar se trata de un concepto muy importante ya que en el supuesto de que el sujeto que elabora las cuentas anuales cree que éstas no ofrecen una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, deberá ofrecer informaciones complementarias en la Memoria o Anexo; pero si ello no es suficiente podrá dejarse de aplicar la norma distorsionante en beneficio de la imagen fiel. De alguna forma podemos decir que la imagen fiel da prioridad al fondo de la información contable sobre la forma, siendo esto último lo que tradicionalmente preocupaba en exceso a los sistemas contables de carácter latino.

2.4. Principios contables y normas de valoración

En cuanto a los principios contables el P.G.C. de 1973 ya recogía cuatro de ellos explícitamente y contenía, en el desarrollo de su texto otros de forma implícita, sin embargo en la legislación mercantil prácticamente no se habían enunciado.

Una vez adaptados a la Cuarta Directriz, el nuevo Código de Comercio incluye los principios contables, que también se encuentran, algo ampliados, el nuevo P.G.C. de 1990. Según éste son obligatorios los siguientes principios:

— Principio de prudencia. Indica que sólo deben contabilizarse los beneficios que se han realizado. En cambio los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas. En el supuesto de que se diera un conflicto entre este principio y los que le siguen, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial.

— Principio de empresa en funcionamiento. Los principios que se aplican no van encaminados a determinar el valor de la empresa a efectos de su enajenación, sino que se debe de valorar teniendo en cuenta que su gestión será prácticamente ilimitada. Evidentemente este principio no se aplica cuando la empresa está en liquidación por los motivos excepcionales pertinentes.

— Principios del registro. El P.G.C. lo enuncia diciendo que los “hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.”

— Principio del precio de adquisición. Se aplicará el precio de adquisición cuando los bienes se adquieran a terceros, mientras que se utiliza el coste de producción cuando la empresa sea quien fabrique los bienes. El P.G.C. no admite los criterios alternativos al coste de adquisición y en esta cuestión está sujeta, como excepción, a principios fiscales ya que únicamente se permitirá superar el coste de adquisición mediante alguna disposición legal de actualización de Balances.

— Principio del devengo. El P.G.C. lo define indicando que la “imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.”

— Principio de correlación de ingresos y gastos. El P.G.C. lo define señalando que el “resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos del período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.”

— Principio de no compensación, que indica que no se deben compensar partidas de activo con partidas de pasivo ni las de gastos con las de ingresos.

— Principio de uniformidad (consistency). Aplicados unos principios y normas de valoración éstas no deben de cambiarse de un ejercicio a otro salvo casos estrictamente necesarios de lo cual se tendrá que informar en la Memoria.

— Principio de importancia relativa. En el sentido de que puede dejarse de aplicar algún principio si su importancia cuantitativa no es significativa para que las cuentas anuales ofrezcan la mencionada imagen fiel.

Como se puede apreciar algunos de estos principios son muy básicos y generales, no obstante su desarrollo concreto se plasma en las denominadas normas de valoración, en

cuyo análisis no vamos a entrar ya que desbordaríamos las pretensiones y dimensión de este artículo⁶.

2.5. Las Cuentas Anuales

2.5.1. Elaboración

Siguiendo las normas de valoración antes descritas se elaboran las denominadas Cuentas Anuales o Estados Contables, mediante una estructura normalizada a través de la Cuarta Directriz, asumida por los Estados Miembros.

Las Cuentas Anuales obligatorias son el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria, las cuales coinciden con el mínimo exigido por la Cuarta Directriz. Sin embargo implícitamente la legislación española exige otra más que es el Cuadro de Financiación (Estado de Origen y Aplicación de Fondos) para aquellas empresas que tengan que elaborar la Memoria en su versión normal, es decir, la *no* abreviada.

En cuanto al Balance la Ley 19/1989 incluye en su articulado una adaptación de uno de los dos modelos que prevé la Directriz, es decir, la presentación del Balance en forma de cuenta que, por otra parte, es el modelo que tradicionalmente se venía utilizando. Este mismo modelo, algo más desarrollado, es el que se presenta en el Nuevo Plan General de Contabilidad (Anexo I).

En cuanto a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, la legislación española ha aceptado un único modelo de los cuatro admitidos por la Cuarta Directriz⁷, que también es el que tradicionalmente se ha venido utilizando, es decir, en forma de cuenta y por naturaleza (Anexo II).

En la Memoria o Anexo se tiene que comentar la información facilitada en el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, así como las normas de valoración utilizadas, acontecimientos posteriores al cierre del ejercicio, entre otras informaciones relevantes para la consecución de la imagen fiel de las cuentas anuales.

Además de estas tres cuentas anuales obligatorias se tiene que presentar el Informe de Gestión que deberá contener la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad. Así mismo se tendrán que mencionar los acontecimientos importantes que afecten a la sociedad acaecidos una vez finalizado el ejercicio, la evolución previsible de la sociedad en los próximos ejercicios, las actividades desarrolladas en investigación y desarrollo, y las adquisiciones de acciones propias. Si bien el Informe de Gestión no es una cuenta anual, parte de su elaboración se basa en ellas, y en consecuencia el auditor cuando lleve a cabo sus funciones deberá verificar la concordancia del Informe de Gestión con las Cuentas Anuales.

Tanto la Ley 19/89 como el nuevo Plan General de Contabilidad establecen unas cuentas anuales abreviadas, para cierto tipo de empresas, según sea su tamaño y su forma

⁶ Dichas normas se pueden ver en Socías (1991 a, págs. 224-231).

⁷ En forma de cuenta y por naturaleza.

En forma de cuenta y por funciones.

En forma de lista y por naturaleza.

En forma de lista y por funciones.

jurídica. Como su nombre indica en los modelos abreviados se tiene que ofrecer menos información que en los normales por lo que el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias adoptan una estructura más esquemática. En la Memoria se exige menos información, y en concreto no se pide el Cuadro de Financiación.

Los modelos abreviados los pueden utilizar las empresas individuales y las sociedades que no limitan la responsabilidad de sus socios. Estas sociedades son la Sociedad Colectiva y la Sociedad Comanditaria Simple, ambas muy poco utilizadas. En lo que respecta a las sociedades que limitan la responsabilidad de socios al capital aportado, es decir, la Sociedad Anónima (incluidas las Laborales), la Sociedad de Responsabilidad Limitada y la Sociedad Comanditaria por Acciones (poco utilizada), la posibilidad de elaborar o no cuentas abreviadas está en función del tamaño. De las sociedades antes mencionadas podrán elaborar el Balance abreviado, aquellas en las que durante dos años consecutivos al cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total de las partidas de Activo no supere los 230.000.000 de pts.
- Que su cifra anual de negocios sea inferior a 480.000.000 de pts.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere a los 50.

Estas mismas sociedades podrán elaborar la Memoria abreviada.

En cuanto a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada, la podrán utilizar las sociedades en las que en dos años consecutivos en la fecha de cierre del ejercicio concurren dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total del Activo no supere los 920.000.000 de pts.
- Que su cifra anual de negocios sea inferior a los 1.920.000.000.
- Que el número medio de trabajadores durante el ejercicio no supere los doscientos cincuenta.

2.5.2. La auditoría

Una de las novedades más importantes de la nueva legislación mercantil, en su vertiente contable, es la obligación de que las sociedades que limiten la responsabilidad a sus socios el capital aportado, sometan sus cuentas anuales y el informe de gestión a una auditoría anual. La Cuarta Directriz permite que los Estados Miembros decidan o no aplicar una exención de tal obligación a las pequeñas empresas, que en España son aquellas que pueden elaborar el Balance abreviado. Esto está previsto en la Ley 19/89, y en consecuencia la obligación anual de auditar no afecta a las pequeñas sociedades. Pero además, en las sociedades que, en principio, no están sujetas a la auditoría anual obligatoria, los accionistas que representen el 5% del capital social podrán solicitar del Registrador Mercantil que nombre un auditor de cuentas para que éste efectue la revisión de cuentas. Los honorarios de este auditor irán a cargo de la sociedad a auditar y no por cuenta de los accionistas minoritarios.

Antes de seguir, es preciso recordar que la obligación de la auditoría anual es un precepto que se encuentra en la Cuarta Directriz y que como tal ha sido adaptado en España a través de la Ley 19/89. La Octava Directriz no hace referencia a qué empresas tienen que auditarse sino únicamente a los requisitos que deben reunir las personas para

ser auditores. Esta directriz fue la primera en adaptarse en España mediante la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, y en ella se incluyeron, además de lo propio de la Octava Directriz, qué empresas se debían de auditar, quizás para ir mentalizándolas de esta nueva obligación.

Lo cierto es que actualmente existen dos leyes que obligan a la auditoría la Ley 19/88 y la Ley 19/89, que en su mayor parte son coincidentes. A las obligaciones ya vistas a través de la Ley 19/89 añadimos las siguientes de la Ley de Auditorías de Cuentas. Estarán sometidas a la auditoría obligatoria las empresas en las que, independientemente de su tamaño y de su forma jurídica, concurren algunas de las siguientes circunstancias:

- Que sus títulos coticen en cualquiera de las Bolsas de Valores.
- Que emitan obligaciones en oferta pública.
- Que se dediquen de forma habitual a la intervención financiera.
- Las que se dediquen a la actividad aseguradora.
- Las que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos.

Las funciones que realiza el auditor en la auditoría anual obligatoria son, dicho de forma resumida y sin entrar en detalles, el comprobar si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, utilizando las normas y procedimientos que rigen en auditoría; también comprobarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

La obligación de someterse a la auditoría empezó para aquellas empresas cuyo cierre del ejercicio fue posterior al 30 de junio de 1990. Dicho de otro modo, aquellas empresas que iniciaron el ejercicio a partir del 1 de julio de 1989. Sin embargo la mayoría de las empresas empiezan el ejercicio con el año natural, por lo tanto, para todas ellas el primer ejercicio a auditar fue el que se inició el 1 de enero de 1990, lo cual quiere decir que en 1991 se ha llevado a cabo la auditoría del ejercicio del año 1990.

Una de las novedades más trascendentes de la nueva legislación contable es la obligación de dar publicidad a las Cuentas Anuales, el Informe de Gestión y, en su caso, del Informe de Auditor, a través de su inscripción en el Registro Mercantil. Antes de entrar en vigor la nueva legislación únicamente los administradores de las sociedades, sus accionistas y el fisco tenían acceso a la información contable de la empresa. Con la nueva legislación cualquier persona puede acceder a una copia de los documentos registrados que son la certificación de los acuerdos de la Junta General de Accionistas en la que se aprobaron las cuentas anuales y la aplicación del resultado; un ejemplar de cada una de dichas cuentas, el Informe de Gestión y el Informe del Auditor, si la empresa está sujeta a tal obligación.

3. Adaptación a la Séptima Directriz

La Séptima Directriz, de 13 de junio de 1983, relativa a las Cuentas Consolidadas fue publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas el 18 de julio de 1983. Según su propio artículo 49, el 1 de enero de 1988 los Estados Miembros tenían que haber puesto en vigor las disposiciones nacionales necesarias para adaptarse a la Directriz. Sin embargo se facultaba a los Estados Miembros para que se aplicaran por

primera vez tales disposiciones a las cuentas consolidadas de los ejercicios que empezaron a partir del 1 de enero de 1990.

Como ya se ha indicado la séptima directriz (y otras más) fue adaptada a la legislación española a través de una pequeña parte del contenido de la ya citada "Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CE) en materia de sociedades". Las disposiciones referentes a las cuentas consolidadas se tenían que empezar a aplicar en aquellos ejercicios sociales cuya fecha de cierre fuera posterior al 31 de diciembre de 1990. Es decir que, para la mayoría de las sociedades, en 1992 se presentarán las cuentas consolidadas del ejercicio de 1991.

Antes de entrar en las disposiciones específicas sobre las cuentas consolidadas, queremos destacar la importancia de las operaciones societarias en el nuevo marco contable. Ello se denota en la exigencia de distinguir dentro de las cuentas anuales de las sociedades, entre si se trata de operaciones con empresas que pertenecen al grupo, empresas asociadas y otras empresas, exigencia tanto de la Ley 19/89 como del nuevo Plan General de Contabilidad.

En el artículo primero de la Ley 19/89 que, recordemos, modifica el Código de Comercio, es donde se regula por primera vez en la legislación mercantil los grupos de sociedades, concretamente en la "Sección tercera: Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades", del artículo 42 hasta el 48 de nuevo Código de Comercio.

Hasta ese momento la normativa existente, en esta problemática, era:

— la de carácter fiscal regulada, básicamente, a partir del Real Decreto-Ley 12/1977 y el Real Decreto 1414/1977,

— las definiciones pertinentes en la introducción del Plan General de Contabilidad, que no disponía de un marco legal de referencia en este aspecto.

— las "Normas del Instituto de Planificación Contable sobre formación de las cuentas de los Grupos de Sociedades", publicadas el 30 de julio de 1982.

Por lo tanto desde el punto de vista de la legislación mercantil y contable los Grupos de Sociedades quedan regulados, en sus aspectos más generales, por el nuevo Código de Comercio, mientras que su desarrollo técnico se ha llevado a cabo a través del "Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas".

El nuevo Código de Comercio establece en su artículo 42.1 lo siguiente:

"Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, en la forma prevista en este Código y en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas cuando, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en algunos de los casos siguientes:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios de la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad

cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en algunos de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo”.

De lo anterior queremos remarcar que la formulación de las cuentas consolidadas se llevará a cabo, en los casos antes descritos, cuando se trate de una *sociedad mercantil*, por lo que quedan fuera de tal obligación las personas físicas y sociedades civiles aun en el caso de poseer la totalidad de las acciones de varias empresas.

La sociedad dominante, también denominada matriz, deberá presentar además de sus cuentas anuales e informe de gestión, las cuentas consolidadas resultantes de la integración de la sociedad dominante con las dependientes (filiales), no sólo las de dependencia directa sino también las de dependencia indirecta. Además será la sociedad dominante, a través de su Junta General quien nombre los auditores que tendrán que revisar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo.

Sin embargo no todas las sociedades antes mencionadas tienen obligación de consolidarse, ya que la Séptima Directriz preveía que los Estados Miembros pudieran eximir a ciertas sociedades de tal obligación. Así pues, según el Código de Comercio, no existe obligación de presentar las cuentas anuales consolidadas cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad dominante el conjunto de las sociedades no sobrepase dos de los límites señalados para la elaboración de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Abreviada. Sin embargo se ha aprovechado la aprobación del Real Decreto 1815/1991 (en el que se encuentran las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas) para aumentar sensiblemente los mencionados límites de tal forma que hasta el último ejercicio que se cierre con anterioridad al 1 de enero del año 2000, éstos serán los siguientes:

- Total del activo del Balance, no superior a 2.300 millones de ptas.
- Importe neto de la cifra anual de negocios, inferior a 4.800 millones.
- Número medio de trabajadores, no superior a 500.

Esta excepción no es aplicable si alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a negociación en un mercado bursátil. También hay que tener en cuenta que la sociedad dominante podrá excluir de las cuentas consolidadas a ciertas sociedades en ciertos casos excepcionales, tales como que su consolidación sea de un interés poco significativo para la imagen fiel de las cuentas consolidadas, y varias situaciones más explicadas en el punto 2 del artículo 43.

ANEXO I. Modelo de Balance en el nuevo Plan General de Contabilidad

BALANCE			
EJERCICIO			
Nº DE CUENTAS	ACTIVO	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
190, 191, 192, 193, 194, 195, 196	A) Accionistas (socios) por desembolsos no exigidos		
20	B) Inmovilizado		
	I Gastos de establecimiento		
	II Inmovilizaciones inmateriales		
210	1 Gastos de investigación y desarrollo		
211, 212	2 Concesiones, patentes, licencias, marcas y similares		
213	3 Fondo de comercio		
214	4 Derechos de traspaso		
215	5 Aplicaciones informáticas		
219	6 Anticipos		
(291)	7 Provisiones		
(281)	8 Amortizaciones		
	III Inmovilizaciones materiales		
220, 221	1 Terrenos y construcciones		
222, 223	2 Instalaciones técnicas y maquinaria		
224, 225, 226	3 Otras instalaciones, utillaje y mobiliario		
23	4 Anticipos e inmovilizaciones materiales en curso		
227, 228, 229	5 Otro inmovilizado		
(292)	6 Provisiones		
(282)	7 Amortizaciones		
	IV Inmovilizaciones financieras		
240	1 Participaciones en empresas del grupo		
242, 244, 246	2 Créditos a empresas del grupo		
241	3 Participaciones en empresas asociadas		
243, 245, 247	4 Créditos a empresas asociadas		
250, 251, 256	5 Cartera de valores a largo plazo		
252, 253, 254, 257, 258	6 Otros créditos		
260, 265	7 Depósitos y fianzas constituidos a largo plazo		
(283), (294), (295), (296)	8 Provisiones		
(297), (298)			
198	V Acciones propias		
27	C) Gastos a distribuir en varios ejercicios		
558	D) Activo circulante		
	I Accionistas por desembolsos exigidos		
	II Existencias		
30,	1 Comerciales		
31, 32	2 Materias Primas y otros aprovisionamientos		
33, 34	3 Productos en curso y semiterminados		
35	4 Productos terminados		
36	5 Subproductos, residuos y materiales recuperados		
407	6 Anticipos		
(39)	7 Provisiones		

Nº DE CUENTAS	ACTIVO	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
430, 431, 435, (436)	III Deudores		
432, 551	1 Clientes por ventas y prestaciones de servicios		
433, 552	2 Empresas del grupo, deudores		
44, 553	3 Empresas asociadas, deudores		
460, 544	4 Deudores varios		
470, 471, 472, 474	5 Personal		
(490), (493), (494)	6 Administraciones Públicas		
	7 Provisiones		
530, (538)	IV Inversiones financieras temporales		
532, 534, 536	1 Participaciones en empresas del grupo		
531, (539)	2 Créditos a empresas del grupo		
533, 535, 537	3 Participaciones en empresas asociadas		
540, 541, 546, (549)	4 Créditos a empresas asociadas		
542, 543, 545, 547, 548	5 Cartera de valores a corto plazo		
565, 566	6 Otros créditos		
(593), (594), (595), (596)	7 Depósitos y fianzas constituidos a corto plazo		
(597), (598)	8 Provisiones		
57	V Acciones propias a corto plazo		
480, 580	VI Tesorería		
	VII Ajustes por periodificación		
	TOTAL GENERAL (A + B + C + D)		

Nº DE CUENTAS	PASIVO	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
	A) Fondos propios		
10	I. Capital suscrito		
110	II. Prima de emisión		
111	III. Reserva de revalorización		
	IV. Reservas		
112	1. Reserva legal		
115	2. Reservas para acciones propias		
114	3. Reservas para acciones de la sociedad dominante		
116	4. Reservas estatutarias		
113, 117, 118	5. Otras reservas		
	V. Resultados de ejercicios anteriores		
120	1. Remanente		
(121)	2. Resultados negativos de ejercicios anteriores		
122	3. Aportaciones de socios para compensación de pérdidas		
129	VI. Pérdidas y ganancias (Beneficio o pérdida)		
(557)	VII. Dividendo a cuenta entregado en el ejercicio		
	B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios		
130, 131	1. Subvenciones de capital		
136	2. Diferencias positivas de cambio		
135	3. Otros ingresos a distribuir en varios ejercicios		
	C) Provisiones para riesgos y gastos.		
140	1. Provisiones para pensiones y obligaciones similares		
141	2. Provisiones para impuestos		
142, 143	3. Otras provisiones		
144	4. Fondo de reversión		
	D) Acreedores a largo plazo.		
	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
150	1. Obligaciones no convertibles		
151	2. Obligaciones convertibles		
155	3. Otras deudas representadas en valores negociables		
170	II. Deudas con entidades de crédito		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas		
160, 162, 164	1. Deudas con empresas del grupo		
161, 163, 165	2. Deudas con empresas asociadas		
	IV. Otros acreedores		
174	1. Deudas representadas por efectos a pagar		
171, 172, 173	2. Otras deudas		
180, 185	3. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo		
	V. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos		
248	1. De empresas del grupo		
249	2. De empresas asociadas		
259	3. De otras empresas		

Nº DE CUENTAS	PASIVO	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
	E) Acreedores a corto plazo		
	I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables		
500	1. Obligaciones no convertibles		
501	2. Obligaciones convertibles		
505	3. Otras deudas representadas en valores negociables		
506	4. Intereses de obligaciones y otros valores		
	II. Deudas con entidades de crédito		
520	1. Préstamos y otras deudas		
526	2. Deuda por intereses		
	III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		
402, 510, 512, 514, 516	1. Deudas con empresas del grupo		
551			
403, 511, 513, 515, 517	2. Deudas con empresas asociadas		
552			
	IV. Acreedores comerciales		
437	1. Anticipos recibidos por pedidos		
400, (406), 410, 419	2. Deudas por compras o prestaciones de servicios		
401, 411	3. Deudas representadas por efectos a pagar		
	V. Otras deudas no comerciales		
475, 476, 477, 479	1. Administraciones Públicas		
524	2. Deudas representadas por efectos a pagar		
509, 521, 523, 525, 527, 553, 555, 556	3. Otras deudas		
465	4. Remuneraciones pendientes de pago		
560, 561	5. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo		
499	VI. Provisiones para operaciones de tráfico		
485, 585	VII. Ajustes por periodificación		
	TOTAL GENERAL (A + B + C + D + E)		

ANEXO II. Modelo de Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el nuevo Plan General de Contabilidad

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS EJERCICIO							
Nº CUENTAS	DEBE	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1	Nº CUENTAS	HABER	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
71.	A) GASTOS				B) INGRESOS		
600, (608).	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			700, 701, 702.	1. Importe neto de la cifra de negocios		
(60.J0), 610*	2. Aprovisionamientos:			703, 704	a) Ventas		
601, 602, (608.1), (6082), (6091), (6092), 611*	a) Consumo de mercaderías			705	b) Prestaciones de servicios		
612*	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles			(708), (709)	c) Devoluciones y "rappels" sobre ventas		
607	c) Otros gastos externos			71			
640, 641	3. Gastos de personal			73	2. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
642, 643, 649	a) Sueldos, salarios y asimilados			75	3. Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado		
68	b) Cargas sociales			74	4. Otros ingresos de explotación		
693, (793)	4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado			790	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente		
650, 694, (794)	5. Variación de las provisiones de tráfico				b) Subvenciones		
655, (795)	a) Variación de provisiones de existencias				c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos		
62	b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables						
631, 634, (635), (649)	c) Variación de otras provisiones de tráfico						
651, 659	6. Otros gastos de explotación						
690	a) Servicios exteriores						
	b) Tributos						
	c) Otros gastos de gestión corriente						
	d) Dotación al fondo de reversión						
	I. BENEFICIOS DE EXPLOTACIÓN (B1 + B2 + B3 + B6-A1-A2-A3-A4-A5-A6)				I. PÉRDIDAS DE EXPLOTACIÓN (A1 + A2 + A3 + A4 + A5 + A6-B1-B2-B3-B4)		

* con signo positivo o negativo según su saldo.

Nº CUENTAS	DEBE	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1	Nº CUENTAS	HABER	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
6410, 6415, 6420, 6430, 6440, 6450	7. Gastos financieros y gastos asimilados			7600	5. Ingresos de participaciones en capital		
6411, 6416, 6421, 6431, 6441, 6451	a) Por deudas con empresas del grupo			7601	a) En empresas del grupo		
6413, 6418, 6422, 6423, 6432, 6433, 6443, 6453, 649	b) Por deudas con empresas asociadas			7603	b) En empresas asociadas		
646, 647	c) Por deudas con terceros y gastos asimilados			7610, 7620	c) En empresas fuera del grupo		
6963, 6965, 6966, 697, 698, 699, (7963), (7965), (7966), (797), (798), (799)	8. Pérdidas de inversiones financieras			7611, 7621	6. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado		
658	9. Variación de las provisiones de inversiones financieras			7613, 7623	a) De empresas del grupo		
				7630, 7650	b) De empresas asociadas		
				7631, 7651	c) De empresas fuera del grupo		
				7633, 7653, 769	7. Otros intereses e ingresos asimilados		
				766	a) De empresas del grupo		
				768	b) De empresas asociadas		
					c) Otros intereses		
					8. Beneficios en inversiones financieras		
					9. Diferencias positivas de cambio		
	II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B5 + B6 + B7 + B8-A7-AB-A9)				II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A7 + A8 + A9-B5-B6-B7-B8)		
	III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (A1 + A8-AB-A9)				III. PÉRDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (B1 + B8-AB-A9)		
691, 692, 6950, (691, 791), (792), (7960), (7961)	10. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control			770, 771, 772.	9. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control		
673	11. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control			773	10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias		
674	12. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias			774	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		
678	13. Gastos extraordinarios			775	12. Ingresos extraordinarios		
679	14. Gastos y pérdidas de otros ejercicios			778	13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
				779			
	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B9 + B10 + B11 + B12 + B13-A10-A11-A12-A13-A14)				IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A10 + A11 + A12 + A13 + A14-B9-B10-B11-B12-B13)		
	V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (A1 + A10-B10-B11)				V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (B10 + B11-A10-A11)		
630*, 633, (638)	15. Impuesto sobre Sociedades				VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS) (B9 + A15 + A16)		
	16. Otros impuestos						
	VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) (A15-A16)						

* Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A 15 puede tener signo negativo.

Bibliografía

- Boletín Oficial del Estado, "Ley 19/1988, de 12 de julio de 1988, de Auditoría de Cuentas", B.O.E. de 15 de julio de 1988.
- Boletín Oficial del Estado, "Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores", B.O.E. de 29 de julio de 1988.
- Boletín Oficial del Estado, "Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades", B.O.E. de 27 de julio de 1989.
- Boletín Oficial del Estado, "Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas", B.O.E. de 25 de diciembre de 1990.
- Boletín Oficial del Estado, "Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad", B.O.E. de 27 de diciembre de 1990.
- Boletín Oficial del Estado, "Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas", B.O.E. de 27 de diciembre de 1991.
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660/CEE)", D.O.C.E. de 14/4/78.
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Séptima Directiva del Consejo de 13 de junio de 1983 (83/349/CEE)", D.O.C.E. de 18/7/83.
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Octava Directiva del Consejo de 10 de abril de 1984", D.O.C.E. de 12/5/84.
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Directiva del Consejo de 27 de noviembre de 1984 por la que se revisan los montantes expresados en ECU en la Directiva 78/660/CEE", (84/569/CEE), D.O.C.E. 4/12/84.
- Diario Oficial de las Comunidades Europeas, "Directiva del Consejo de 8 de diciembre relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras", (86/635/CEE), D.O.C.E. de 31/12/86.
- Fernández Pirla, José María; "Una aportación a la construcción del Derecho Contable", Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1986.
- García Echevarría, Santiago; Gonzalo Angulo, José Antonio; "El proceso de adaptación de las directivas contables de la C.E.E. en España: logros y dificultades", Potencia presentada al 12 Congreso de la European Accounting Association, Stuttgart, 5-7 abril, 1989.
- Gonzalo Angulo, Jose Antonio; Tua Pereda, Jorge; "Normas Internacionales de Contabilidad de la I.A.S.C.", Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid 1989.
- Gimeno Zuera, Javier; "La implantación en España de la VII Directiva", Comunicación presentada en el Congreso Anual "Comptabilité en Europe du Sud" de la European Accounting Association, Nice, 16 y 17 de noviembre de 1989.

-
- Socías Salvá, Antonio; "Clasificación de las diferencias en la Normalización Contable Europea", Comunicación presentada en el Congreso anual "Comptabilité en Europe du Sud" de la "European Accounting Association", Nice 16 et 17 novembre 1989. Publicado en la revista Técnica Contable, Febrero 1990, págs. 77-84, 96.
- Socías Salvá, Antonio; "Supuestos prácticos del nuevo Plan General de Contabilidad", Universitat de les Illes Balears, 1991 a.
- Socías Salvá, Antonio; "La Normalización Contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y España", A.E.C.A., Monografía 18, Madrid 1991 b.
- Socías Salvá, Antonio; "Pasado y presente de la normalización contable pública española", Actualidad Financiera, abril 1991 c.
- Tua Pereda, Jorge; Gonzalo Angulo, José Antonio; "Directrices de Derecho de Sociedades y de Bolsa", Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid 1985.