

# La responsabilidad\* social del auditor

JORGE TUA PEREDA\*\*  
JOSE A. GONZALO ANGULO\*\*\*

---

El auditor que en las próximas décadas escoja trabajos en el centro del campo de las fuerzas sociales, donde las tensiones son la norma en vez de la excepción, no habrá escogido la vida más fácil; sin embargo, en mi opinión, habrá escogido la más fascinante.

J.P.H. NABBE, UEC, 1978, pág. 131).

## Introducción

Nuestra intervención en este evento no puede comenzar sin que pongamos de manifiesto la satisfacción que nos produce participar como asistentes en la IV Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría Pública de América Latina y, en especial, de intervenir como ponentes en el III Congreso Latinoamericano de Investigación Contable. Ambos acontecimientos suponen, sin duda, una

---

\* Ponencia presentada al III Congreso Latinoamericano de Investigación Contable. UNIVERSIDAD CENTRAL. Bogotá (Colombia).

\*\* Licenciado en derecho por la Universidad Complutense y licenciado y doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad Autónoma, ambas de Madrid, secretario general de la Universidad Autónoma, miembro de la European Accounting Association, autor de varios libros, entre los cuales se destaca "Estados Financieros, España y el Mercado Común", por el cual recibió mención especial del premio internacional Antonio Rodríguez Sañte (1980) otorgado por el Instituto de Censores y Jurados de Cuentas de España.

\*\*\* Licenciado y doctor en Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Autónoma de Madrid, miembro de la European Accounting Association, del Instituto de Censores y Jurados, ambas de España y de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA, autor de varios libros, profesor universitario.

ocasión única en nuestra actividad universitaria, a la vez que nos brindan la oportunidad de entrar nuevamente en contacto, no sólo con los últimos avances de nuestra disciplina en Latinoamérica sino, también, con una tan cualificada representación de los miembros de la profesión contable, en su triple vertiente docente, investigadora y de ejercicio profesional.

Por ello, ante el honor que se nos depara encomendándonos esta ponencia, queremos testimoniar nuestro agradecimiento a la organización de la Conferencia y del Congreso y, en especial, a la Universidad Central y a su Facultad de Contaduría, ilustres anfitriones de ambas reuniones. Nuestra felicitación también, a la Universidad, por sus veinte primeros años de fecunda y próspera actividad.

El trabajo que presentamos tiene por objeto analizar la manera en que la evolución del concepto de empresa y, en especial, la introducción en el mismo de la responsabilidad social, ha incidido en la auditoría y, más específicamente, en el papel del auditor frente a la colectividad.

Para ello, dividimos nuestra modesta aportación en dos partes:

- En la primera, con el título de “Responsabilidad social e información financiera” se estudia la creciente y rápida penetración de este concepto en el Derecho y en la Economía de la Empresa, así como sus implicaciones, especialmente para la información que las unidades económicas suministran al entorno que las rodea.
- En la segunda, bajo la denominación de “Responsabilidad social y auditoría” se analiza el efecto que la consideración de la primera produce en la segunda, potenciando el papel del auditor y situándolo, por encima de otro tipo de intereses, al servicio de la comunidad, globalmente considerada.

Las conclusiones de este trabajo son obvias y pueden ser expuestas por anticipado: la responsabilidad social de la empresa otorga a su información la importante dimensión de *bien público*, susceptible de ser tutelado desde esa óptica; consecuencia inmediata de esa dimensión y de su correspondiente tutela es el hecho de que, en la medida en que se reconoce y amplía la responsabilidad social de la empresa, se subraya, cada vez con más fuerza, el *carácter y dependencia social de la auditoría*.

## Responsabilidad social e información financiera<sup>1</sup>

### *Concepto y causas de la responsabilidad social de la empresa*

Predicar la responsabilidad social de la unidad económica implica reconocer que en la definición del concepto de empresa concurren, entre otras, dos notas esenciales:

- De un lado, que la empresa no es sólo administradora del capital de sus propietarios sino, también, de los *factores de producción que le confía la comunidad*.
- De otro lado, y como consecuencia, que la empresa es una *coalición de intereses* del más amplio tipo, que deben ser satisfechos por igual.

Dicho de otro modo, la responsabilidad social de la empresa tiene su origen en el hecho de que la empresa actúa en y para la sociedad, en un contexto frente al que ha de afrontar las consecuencias de su actividad y del ejercicio de la potestad que la propia sociedad le confiere. Ello significa que:

- la actuación de la unidad económica se mide en función de su *concordancia con los valores, pautas y requerimientos de la colectividad* en su conjunto;
- se exige de la empresa una buena dosis de congruencia e incluso de *cooperación con el entorno* en que se desenvuelve.
- y, en definitiva, que se considera a la unidad económica como un *subsistema del sistema social* en el que opera, de modo que actualmente se busca y se defiende el estronque social de la empresa y su inserción en una comunidad a cuyas aspiraciones y demandas no puede permanecer ajena.

Las causas últimas del surgimiento del concepto de responsabilidad social hay que buscarlas, en líneas generales, en la crisis —en senti-

---

1. Esta primera parte de nuestra ponencia es un resumen de Tua (1983, Cap. 18) y Tua y Larriba (1986, tomo I, págs. 191 y ss.), así como de CECA (1983), trabajo este último en el que J. Tua participó como ponente.

do sociológico y no peyorativo— que experimenta la sociedad en que vivimos, y que implica profundos cambios de mentalidades, concepciones y actitudes.

Como factores más concretos que han contribuido a acuñar el concepto de responsabilidad social de la empresa pueden citarse los siguientes<sup>2</sup>.

- Incremento de la *sensibilización por el nivel y calidad de vida*, como pauta característica de nuestra cultura. La sociedad actual ha comenzado a exigir de los poderes públicos y también de las empresas, soluciones más adecuadas para problemas hasta ahora ignorados o poco considerados: ocio, cultura, medio ambiente y, en definitiva, la preocupación por el nivel de vida.
- Correlativo aumento de la *sensibilización ante el poder económico de las empresas*, que lleva a cuestionar a la propia unidad económica como explotadora de sus recursos, planteándose la posibilidad de que la comunidad pueda pedir cuentas de su actuación en este sentido.
- Incremento de las *exigencias sociales de transparencia y control* de todo cuanto directa o indirectamente pueda afectar al bienestar y expectativas de futuro de la propia colectividad y de sus componentes.
- Por último, los *cambios en la misma empresa* también han tenido un tanto de parte (a la vez que son consecuencia, en mutua interrelación de causa a efecto) en el surgimiento del concepto de responsabilidad social: en especial, la progresiva separación entre capital y poder, así como la creciente importancia del factor trabajo y su cada vez más decidida participación en las decisiones, han contribuido a la sensibilización por “lo social”, término que, si en principio se aplica sólo a lo relativo a los socios propietarios, se extiende después, como consecuencia de aquella separación entre propiedad y control, a los inversores, actuales o potenciales, para, posteriormente, vincular este concepto al capital humano de la empre-

---

2. Que resumimos de Confederación Española de Cajas de Ahorros (1983, págs. 14 y ss.).

sa y, por último, extenderlo al amplio cúmulo de grupos que concurren en la unidad económica, incluida la comunidad en su conjunto.

### *Incidencia del concepto de responsabilidad social en las diferentes disciplinas que estudian a la empresa*

Como hemos indicado en Tua y Larriba (1986, págs. 192 y ss.) la responsabilidad social de la empresa comienza a manifestarse en formas jurídicas y económicas, progresivamente institucionalizadas, que muestran su carácter irreversible. Buena prueba de ello son las *alternaciones en el concepto de sociedad mercantil, en la propia definición de empresa, y en los paradigmas económicos* que rigen su actuación. Con ello, la responsabilidad social está presente en el Derecho Mercantil, en la Economía de la Empresa y en la Teoría Económica.

### *Presencia de la responsabilidad social en el Derecho Mercantil*

La atribución de creciente responsabilidad social a la persona jurídica en general y a la sociedad anónima en particular ha sido la causa de que el Derecho Mercantil altere sus planteamientos en relación con esta figura, en la medida en que aumentaba su compromiso y trascendencia frente a la colectividad, con el consiguiente incremento de restricciones de la autonomía de la voluntad de sus socios, en beneficio del interés colectivo.

En esta línea es frecuente que la doctrina jurídica<sup>3</sup> distinga dos concepciones diferentes para la sociedad anónima: la tradicional o clásica, que se conoce como teoría contractual y la moderna, basada en el papel social de la entidad, denominada teoría institucional.

La *teoría contractual* se caracteriza por las siguientes notas:

- La sociedad anónima se funda en un contrato, por lo que, en principio, prevalece la autonomía de la voluntad sobre cualquier otra consideración.

---

3. Véase a este respecto, en especial, Garrigues Díaz Cañabate (1971, págs. 35 y ss.) y Arana Gondra (1976, págs. 13 y ss.).

- La sociedad nace por y para sus socios, por lo que sólo se ven en la misma individuos y voluntades individuales, restringidos y enmarcados en los límites que, al amparo de la autonomía de la voluntad, hayan podido establecerse en el propio contrato de sociedad.

Sin embargo, en la *teoría institucional*:

- junto y, en ocasiones, por encima de la autonomía de la voluntad, se sitúa la responsabilidad social de la entidad,
- de manera que el interés de los socios se vincula, se limita y hasta se supedita al interés de la colectividad,
- no se niega que la sociedad haya sido fundada por un contrato, pero ese contrato ha dado nacimiento a una institución, es decir, a un organismo que tiene por finalidad la persecución de un interés intermedio entre el de los individuos y el de la colectividad.
- con ello, la sociedad anónima ve debilitada su significación contractual, para convertirse en un órgano de la economía nacional, que ha de ser, por tanto, responsable ante la colectividad.

### *Presencia en la Economía de la Empresa*

También esta disciplina ha alterado sus concepciones en torno a la unidad empresarial, derivando hacia planteamientos similares a los alcanzables por el Derecho Mercantil como lógica consecuencia del continuo diálogo e interacción mutua entre las ciencias sociales y la evolución del objeto material que estudian y analizan.

Así<sup>4</sup>, las *definiciones tradicionales* de empresa, cuyos elementos básicos giran en torno a la aportación de capital, a la organización productiva y a la obtención de un excedente en beneficio del propietario, se sustituyen progresivamente por otras, cuyo núcleo central lo constituye el concepto de “coalición de intereses”<sup>5</sup>.

---

4. Según se indica en Tua y Larriba (1986, pág. 193).

5. Término acuñado por Cyert y March (1963, págs. 27 y ss.). Puede verse también Cea García (1979, págs. 71 y ss.).

Las principales *consecuencias de esta evolución* son las siguientes:

- La empresa no tiende ya de manera única a la obtención de un beneficio sino que, además, ha de tener en cuenta los intereses de los restantes elementos de la coalición empresarial, que operan como restricciones a la hipótesis clásica de la maximización del excedente.
- Por ello, se pide a la empresa que optimice su beneficio, en orden a la satisfacción conjunta de los intereses que confluyen en la unidad económica.
- El beneficio tradicional del propietario entra en colisión con los objetivos sociales y, aun reconociendo que sin beneficio no cabe la supervivencia de la empresa, el conflicto lleva a que, en ocasiones, aquel beneficio disminuya, ante la necesidad de satisfacer o evitar costes sociales.
- El beneficio contable, como indicador de eficiencia, cede buena parte de su importancia, en favor de magnitudes con más marcado carácter social, como son el valor añadido o el excedente de productividad.
- Incluso, con un criterio social amplio, el beneficio tradicional podría completarse con la cuantificación de costes y beneficios sociales, para llegar a una cuenta de resultados que refleje, no tanto el excedente del capital propietario, como el beneficio social derivado de la actividad empresarial.

### *Presencia en la Teoría Económica*

También en este ámbito es posible distinguir dos concepciones: la tradicional acuñada en los principios liberales que caracterizan los albores de la Economía como ciencia, y la más moderna, que podemos calificar como de “economía social de mercado” y que se apoya, cada vez con mayor fuerza, en planteamientos de carácter social.

Entre las *notas características de la concepción tradicional* de la empresa, pueden mencionarse las siguientes<sup>6</sup>:

- La empresa pertenece a los aportantes de capital, ante ellos responde, y su meta principal no es otra que su satisfacción a través de la maximización de excedentes. En esta línea se presume la racionalidad de los agentes económicos y su tendencia hacia comportamientos de máxima utilidad.
- Sólo se tiene en cuenta la vertiente privada de costes e ingresos, que constituyen una medida adecuada del logro de los objetivos económicos. El beneficio es el mayor y único indicador de que la empresa contribuye al bienestar de la sociedad.
- El equilibrio del sistema y, en consecuencia, el óptimo cumplimiento de su finalidad, se confía al libre juego de las fuerzas del mercado, a través del mecanismo automático de los precios.
- Existe coincidencia entre beneficios y costes privados y sociales y, en cualquier caso, las externalidades producidas por la empresa son factores exógenos, no presentes ni incluidos en los mecanismos explicativos del comportamiento económico.
- Si el óptimo económico no satisface las funciones sociales, o crea deseconomías, ello se debe más a imperfecciones estructurales que a deficiencias en el sistema de libre mercado. Entra entonces en juego la responsabilidad subsidiaria del Estado que, como agente económico y político debe paliar las posibles imperfecciones del mercado.

Por su parte, *la visión más actual* se sustenta, como ya hemos indicado, en parámetros de naturaleza social, que defienden el papel e incidencia de la actividad económica en el desarrollo comunitario y social. En síntesis, esta nueva óptica busca una alternativa al modelo clásico de mercado, que corrija sus imperfecciones socia-

---

6. Según se indica en Confederación Española de Cajas de Ahorros (1983, págs. 27 y ss.). Hay que indicar aquí que como es lógico, estos planteamientos son similares a los subyacentes en la evolución desde la teoría contractual de la persona jurídica, hasta la visión institucional de la misma y, al mismo tiempo, similares a los que motivan la sustitución de los planteamientos clásicos de la economía de la empresa por otros basados en el más avanzado concepto de responsabilidad social.



les, sustituyendo sus mecanismos, por otros más acordes con criterios de defensa de la colectividad.

En resumen, los planteamientos de esta concepción son los siguientes:

- Se pone en tela de juicio la mentalidad de la economía, se reconoce la existencia de costes y beneficios sociales, se responsabiliza de ellos a la unidad económica que los produce y, en consecuencia, se exige de la misma que tenga en cuenta en su gestión las externalidades, positivas y negativas, que vierte al entorno en que se desenvuelve.
- El paradigma de la maximización del beneficio se sustituye por el de la optimización, bajo un conjunto de restricciones y objetivos sociales.
- No hay razón, bajo estas bases, para que la política social descanse exclusivamente en la órbita y competencias del Estado.

Los siguientes *puntos comparativos entre ambas situaciones*<sup>7</sup> reflejan los parámetros característicos de cada una de ellas.

Economía de Mercado	Economía Social
1. <i>Aportación de la empresa:</i> - Elevación de la producción. - Mejor oferta de producción.	- Reducción de costes sociales. - Contribución a la solución de los problemas sociales.
2. <i>Control de resultados:</i> - Sistema contable convencional. - Beneficio tradicional con óptica "propietario".	- Sistema contable referido a la sociedad. - Resultados sociales, con externalidades positivas y negativas.
3. <i>Indicadores:</i> - Beneficios. - Ventas.	- Utilidades y costes sociales. - Valor añadido, excedente de productividad y resultado social.
4. <i>Exigencias de la empresa:</i> - Maximización de beneficios.	- Optimización de objetivos económicos y de responsabilidad social.

7. Extraídos y adaptados de Arderiu (1980, pág. 18) y que ya hemos citado en Tua Pereda (1983, págs. 661 y 662).

No podemos pasar por alto que es precisamente en el ámbito de la Teoría Económica donde han surgido algunas *posturas que niegan la responsabilidad social* de la empresa, afirmando que la unidad económica no tiene otro cometido distinto al inherente a su función económica de producción y satisfacción de las demandas del mercado, con la obtención del máximo beneficio<sup>8</sup>. Como indica Alvaro Cuervo, comentando estas afirmaciones de Milton Friedman, la visión subyacente en la postura anterior es que el concepto de eficiencia-maximización del beneficio y su criterio de evaluación, la tasa de rentabilidad o el valor actualizado de los beneficios futuros, responden al mismo tiempo a la lógica de la empresa y a la lógica de la sociedad, es decir que, en síntesis, se da una coincidencia entre los beneficios y costes privados y sociales<sup>9</sup>.

### *Actividad económica y responsabilidad social*

*¿Existe un punto de equilibrio?*

*Incidencia en la gestión empresarial.*

Sin duda, el concepto de responsabilidad social es una realidad actual, cuyo cumplimiento se exige de manera creciente a las empresas. Sin embargo, no parece que, al menos por el momento, pueda determinarse de manera precisa el grado de responsabilidad social exigible a las unidades económicas, de la misma manera que, como consecuencia, tampoco están claros los límites y ámbito dentro de los cuales puede establecerse dicha responsabilidad, ni tampoco los mecanismos —aunque hay que afirmar que el Derecho ha dado ya los primeros pasos en este sentido— para exigir tal responsabilidad.

Así, junto a posturas tales como las de Milton Friedman, ya aludidas, que niegan la responsabilidad social, pueden encontrarse otros autores que la acentúan al máximo, anteponiendo lo social a lo económico, y el bienestar colectivo a los intereses de los propietarios de la empresa.

---

8. Así, Friedman (1962, págs. 133 y ss.). En España, Schwartz (1982, pág. 25).

9. Cuervo (1981). Evidentemente, hemos de respetar cualquier postura al respecto. Sin embargo, opinamos con Argandoña (1981), que aún en el caso comentado, las posibles imperfecciones en el desempeño de su cometido, por deficiencias de mercado o por cualquier otra causa, podrían suponer algún tipo de responsabilidad de la empresa frente a la comunidad.

Ello no es sino una consecuencia lógica del momento de cambio conceptual por el que atravesamos, que hace que estos conceptos, así como su graduación, sean eminentemente subjetivos, del mismo modo que también es subjetiva la asignación de prioridades a unos objetivos sociales sobre otros y, en esencia, al propio concepto de bienestar social. Por eso se ha afirmado<sup>10</sup> que tras la responsabilidad social subyace *un juicio de valor* tanto respecto de su existencia como, cuando se acepta a la misma, respecto de su mayor o menor peso específico frente a la responsabilidad económica clásica. Cabe aseverar, por tanto, que, tras cualquier postura concreta frente al tema que nos ocupa, motivo por el que bien puede decirse que las diferentes posiciones posibles rara vez serán coincidentes en cuanto a estos extremos.

Por nuestra parte, estimamos preferible adoptar una postura intermedia, de equilibrio entre aspectos sociales y económicos de la actividad empresarial, y que podría caracterizarse por las siguientes notas<sup>11</sup>:

- La actividad económica, aisladamente considerada, pierde su razón de ser al alejarse del sustento societario en el que se apoya.
- La actividad económica no puede encontrar su máxima eficiencia, al margen de la sociedad y de la estabilidad social. Ello significa que la satisfacción económica aparece ligada a la respuesta social de los problemas comunitarios.
- Con ello, la gestión económica y empresarial ha de contar con un nuevo componente: la consideración de los parámetros sociales que concurren en dicha gestión, de modo que se tienda a la optimización de ambas vertientes.

Este último punto es de especial interés, por cuanto muestra que la responsabilidad social no es una mera especulación teórica sino que, por el contrario, incide e, incluso, condiciona las propias estructuras empresariales.

---

10. Confederación Española de Cajas de Ahorros (1983, págs. 40 y 41).

11. *Idem*, págs. 31 y ss.

Cabe también aquí preguntarse: ¿dónde se encuentra el siempre difícil *punto de equilibrio entre lo social y lo económico en la gestión empresarial*? La respuesta, nuevamente, es cuestión de un juicio de valor a resolver por cada empresa, de acuerdo con sus planteamientos y con la situación estratégica que ocupe o que quiera ocupar en la comunidad. Buscando, como en casos anteriores, una solución intermedia, estimamos que el equilibrio en cuestión debe de tener en cuenta, al menos, los siguientes extremos<sup>12</sup>:

- Dentro del sistema de planificación y gerencia empresarial, existe o, al menos, puede existir un subsistema de gerencia y planificación social, que internalice los componentes de esta naturaleza en las decisiones de la empresa.
- La primera aportación social de la empresa es su propia dimensión económica, es decir, la respuesta a sus fines, a su razón de ser y a su naturaleza. Ello no es obstáculo para que la dimensión económica atienda, en sus planteamientos, a la dimensión social.
- Ninguna empresa puede dar plena satisfacción, a medio o largo plazo, a las demandas de crecimiento y rentabilidad de sus propietarios si olvida sistemáticamente los requerimientos de la comunidad.
- Pero, al mismo tiempo, la empresa tampoco puede cumplir sus compromisos sociales si compromete su solvencia, rentabilidad, garantía y, en esencia, sus posibilidades de supervivencia.
- Por ello, el límite máximo de responsabilidad social exigible a la unidad económica puede establecerse en aquel punto en que se amenace su supervivencia como empresa<sup>13</sup>.

*La responsabilidad social: ¿Derecho de la colectividad o deber de la unidad económica? Implicaciones jurídicas*

En principio, la responsabilidad social se plantea como una exigencia lógica de la colectividad en relación con las unidades empresariales.

---

12. Cfr. ídem (1983, págs. 33 y 34).

13. En relación con la incidencia de la responsabilidad social en la gerencia empresarial puede verse, Cuervo (1982) y Dierkes (1976).

riales, por lo que, desde esta óptica, bien podría hablarse de un derecho de la comunidad a ver atendidas sus pretensiones de realizaciones de carácter social.

Sin embargo, el Derecho se enfrenta con evidentes problemas cuando se trata de tutelar e instrumentar los derechos correspondientes a la comunidad social. Surge, como es lógico, en éste punto, el problema de la legitimación activa para el ejercicio de estos derechos, es decir, el problema de quien pueda ser la persona o conjunto de ellas a las que se le reconozca la potestad de ejercitar y reclamar las acciones derivadas e inherentes a aquel derecho.

La solución<sup>14</sup> adoptada por el Derecho consiste en la *conversión de derechos subjetivos* —es decir, centrados en un sujeto titular de los mismos— en *deberes objetivos*. Con ello, el derecho subjetivo, de difícil titularidad por la colectividad, en el ámbito del Derecho privado, se convierte en una situación jurídica objetiva, más fácilmente controlable y susceptible de coerción, al entrañar un deber jurídico que condiciona un determinado comportamiento, y que permita la reacción ante su inobservancia mediante el mecanismo de la responsabilidad.

En síntesis, *el derecho subjetivo de la colectividad se sustituye por el deber objetivo de la empresa*, con lo que cabe aludir, en el sentido más jurídico del término, al deber de la unidad económica de satisfacer los requerimientos y demandas de carácter social provenientes de la comunidad.

### *Responsabilidad social e información financiera*

#### *Responsabilidad social y deber de informar*

La incidencia de cuanto acabamos de exponer en el ámbito de la información financiera es evidente, y puede resumirse en la transformación del derecho a la información que los planteamientos clásicos atribuyen al accionista, en un *deber de información* de la unidad económica, en relación con todos aquellos que tienen un interés, próximo o lejano, mediato o inmediato, en la empresa.

En efecto, es en el ámbito del Derecho de la Información donde aparece con más nitidez el concepto de responsabilidad social y el

---

14. Como hemos indicado en Tua y Larriba (1986, pág. 195), siguiendo a Cuesta Rute (1981).

correlativo deber de informar ya que, en esta área, cuando el Derecho<sup>15</sup> percibe un polo de intereses afectados por el fenómeno empresarial y dignos de protección, acude a la información, en la que concurren un derecho subjetivo, del que es titular el sujeto universal y, correlativamente, el deber objetivo de informar, que recae sobre el sujeto emisor. Con ello, la información constituye una de las medidas preventivas *a priori* con que se instrumenta aquella responsabilidad social.

En consecuencia<sup>16</sup>, parece lógico afirmar que existe *la responsabilidad*, inherente a cualquier entidad, de suministrar información adecuada a los intereses de quienes con ella se relacionan. Pero, como quiera que los intereses a proteger son tan amplios como pueda pensarse, y abarcan un amplio colectivo, asintótico con la comunidad, no parece excesivo referirse a un interés colectivo, susceptible de protección jurídica, a través de la imposición del deber objetivo de la información.

Esta evolución, desde el derecho subjetivo al deber objetivo está presente en el tránsito de la concepción contractual a la institucional de la sociedad anónima, a la que aludíamos en algún epígrafe anterior.

En efecto, bajo la óptica contractual, la propia naturaleza de la sociedad anónima, en la que el socio se ve privado de la gestión diaria de sus intereses, y ha de contentarse con expresar su voluntad a través de la Junta General, se configura el derecho de información del accionista, cuya razón última de ser recae en la necesidad de que la expresión de la voluntad que implica el voto se apoye en el conocimiento e información de los asuntos de la entidad.

Con la visión institucional, aun manteniéndose, como es lógico, el derecho de información del accionista, se amplía notablemente tanto el contenido de la información como los sujetos a los que va dirigida, a la que el deber de informar se amplía, no deteniéndose en los inversores actuales, ni tan siquiera en los potenciales, sino que *puede extenderse a todos los que, de manera directa e indirecta, se relacionan con la persona jurídica*<sup>17</sup>.

15. En expresión de Desantes (1982).

16. Como afirmamos en Tua y Larriba (1986, pág. 195).

17. Según se afirma en Tua (1983, pág. 653).

*Efectos de la responsabilidad social en la información financiera y en el propio concepto y postulados de la contabilidad*

Al igual que en el Derecho Mercantil, en la Economía de la Empresa o en la Teoría Económica, la Contabilidad también ha visto penetrar el concepto de responsabilidad social en sus planteamientos. Entre otros, pueden citarse, al menos, los siguientes efectos, que comentaremos seguidamente:

- La información financiera ha ampliado considerablemente la gama de usuarios a los que se dirige, a la vez que ha aumentado notablemente su contenido.
- Las definiciones que, de forma más o menos directa, aluden a su dimensión social.
- Los planteamientos teóricos de la Contabilidad y, en especial, el postulado de entidad, han acusado también, en mayor o menor medida, el impacto de la responsabilidad social.
- Y, además, se subraya el papel de la información financiera en el desarrollo económico.

En primer lugar, hay que indicar que la información financiera, en la medida en que se ha ampliado su dimensión comunicacional e informativa, y en la medida en que ha atendido las implicaciones de la responsabilidad social, ha *ampliado progresivamente la audiencia* a la que va dirigida dicha información. Como ya hemos indicado, el concepto actual de usuario ya no sólo incluye a los propietarios, sino que se extiende a todos los interesados en la actividad empresarial, entre los que se encuentra la colectividad.

Al mismo tiempo, lo que ya ha comenzado a denominarse *era del usuario* trae también una consecuencia de no menor interés: el intento de satisfacer las necesidades de los usuarios ha supuesto un notable *incremento cualitativo y cuantitativo* del contenido de los estados financieros tradicionales. Así, el enfoque comunicacional de la contabilidad, las mayores exigencias de transparencia y rigor informativo, y el deber de informar, inherente a la responsabilidad social, se han traducido en un considerable aumento del caudal de datos que, de motu propio o a instancias de la regulación, la empresa pone a disposición de los estamentos interesados en sus estados financieros.

Así, los documentos tradicionales (balance y cuenta de resultados) ven aumentar su dimensión: surge, además, el anexo, como complemento inexcusable de aquellos, llamado a explicarlos y a ampliarlos, incluyendo información hasta ahora desconocida en las memorias empresariales. Paso a paso, se van añadiendo otros documentos, que configuran un conjunto notablemente completo e incluso, desbordante, en comparación con las práctica de hace tan sólo unos pocos años: origen y aplicación de fondos, flujos de tesorería, valor añadido, excedente de productividad, estados deflactados, estados consolidados, información por segmentos, estados intermedios, etc.<sup>18</sup>, no son sino una clara muestra del incremento de información que suministran las empresas, al que, de inmediato, se añade un contenido novedoso: la información social, que tiene su más claro exponente en el balance social, extremos a los que aludiremos en el epígrafe siguiente.

*Las definiciones de Contabilidad* acusan, como es lógico, esta evolución. Baste, como botón de muestra, la siguiente, debida a Langenderfer<sup>19</sup>:

“La Contabilidad es un sistema de medida y comunicación para proveer información económica y social con respecto a una identidad identificable, que permita a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de la organización”.

En esta definición coexiste la visión comunicacional, el énfasis en la toma de decisiones y la ampliación del ámbito habitual de la contabilidad al área de los datos sociales, junto con la inclusión de un número ilimitado de usuarios. En síntesis, y a los efectos del propósito de este trabajo, que la contabilidad es susceptible de incluir también información del comportamiento social de la entidad, con destino a toda la colectividad.

*Los planteamientos teóricos* de nuestra disciplina tampoco podían permanecer ajenos a estas mutaciones. Veamos tan sólo algunos ejemplos, entre los muchos que podrían mencionarse al respecto:

---

18. Vid. al respecto de estas nuevas tendencias Lee (1981) y Gonzalo (1981).

19. Langenderfer (1973, pág. 50).



- El *postulado de entidad*, que encierra en su seno el conjunto de empresa, ha evolucionado desde una óptica "propietario", hasta posiciones más actuales, en las que se concibe a la empresa como una entidad al servicio de los múltiples intereses que en ella concurren<sup>20</sup>.
- En cuanto a los *requisitos de la contabilidad*, la tradicional objetividad se sustituye progresivamente por la exigencia de relevancia, en lógica congruencia con los fines de satisfacción de las necesidades de los usuarios que se encomiendan a la información financiera.

Evidentemente, estos cambios pueden arrastrar tras de sí el viejo edificio, dando lugar no sólo al incremento de la información, al cual ya hemos aludido, sino, también, a *importantes cambios en los criterios utilizados para su confección*.

Por último, es frecuente que la literatura especializada señale la *importancia colectiva y social de la información financiera*, como motor de la economía y como impulsora del desarrollo económico<sup>21</sup>, indicando que ambas actúan en mutua interrelación de causa a efecto, de manera que el desarrollo es imposible sin una información adecuada. Nada tiene de extraño, en consecuencia, que hayamos otorgado a la información financiera el carácter de *bien público*.

#### *La contabilidad social, consecuencia última de la responsabilidad social.*

Para concluir esta primera parte de nuestro trabajo y aún a riesgo de trascender de algún modo los límites lógicos del mismo, cabe señalar que la responsabilidad social no sólo está ocasionando la ya mencionada ampliación de la información financiera, sino que, además, está contribuyendo a acuñar una nueva especialidad de nuestra disciplina: la llamada contabilidad social. En síntesis, estos son los hitos que se han recorrido en este proceso:

- 
20. Véase al respecto la síntesis que de las diferentes concepciones posibles sobre el postulado de entidad hacen Hendriksen (1974, págs. 34 y ss., 142 y ss., y, en especial, 574 y ss.), y Meyes (1973), Vid. también Tua (1981) y Lee (1980).
  21. Pueden verse, como característicos en esta materia, los numerosos trabajos de Enthoven (por ejemplo, 1965, 1981 y 1982).

- En primer lugar, se produce la ya aludida *ampliación de la información* que, junto a datos de carácter financiero, incluye también referencias, cada vez más amplias, a la actuación social de la empresa. Instrumentos tales como el estado de valor añadido o el excedente de productividad<sup>22</sup>, se incorporan a los estados financieros tradicionales.
- Posteriormente, la información de carácter social se despoja de la información financiera, y la doctrina e, incluso la práctica, aconsejan que tenga entidad independiente. Nace así la corriente que aboga porque las empresas confeccionen y publiquen un *balance social*, como complemento de su información económico-financiera.
- Por último, el paso siguiente tiene tan sólo al menos por el momento, la consideración de un atisbo, todavía sin consolidar: se trata de la *independencia de la contabilidad social*<sup>23</sup>, que comienza a tomar carta de naturaleza como el proceso de captación, medida, valoración y representación del comportamiento social de la empresa, con el objeto de evaluar dicho comportamiento y comunicar sus resultados a los grupos sociales interesados, tanto internos como externos. En definitiva, la Contabilidad Social aplicaría la metodología de la partida doble a la mediación de los costes y beneficios sociales producidos por la entidad.

No es nuestro objeto, en este trabajo, extendernos sobre las características de esta novedosa rama de nuestra disciplina sino, tan sólo, señalar su nacimiento como una consecuencia adicional del concepto de responsabilidad social. Bástenos, por ello, con señalar los objetivos que Ramanathan (1976, pág. 437) atribuye a la Contabilidad social:

- Identificar y medir la contribución social neta de la empresa en un ejercicio, que incluye no sólo los costes y beneficios de ésta índole en que se ve implicada, sino también aquellos que surgen de las externalidades que afectan a los diferentes grupos sociales.

---

22. Vid. al respecto Maitre (1979).

23. Entre la abundante literatura al respecto, nos parecen de especial interés los trabajos de Dierkes y Antal (1985), Estes (1976), Glantier y Roy (1981), Gray y Perks (1982), Grojer y Start (1978), Lessem (1978), Melton y Watson (1977), Preston (1981), Seidler y Seidler (1975).

- Contribuir a determinar si las estrategias y prácticas de la empresa que afectan directamente a los recursos y situación de los individuos, comunidades y grupos sociales son consistentes tanto como las prioridades sociales como con las legítimas aspiraciones de los individuos.
- Poner a disposición de todos los integrantes de la sociedad, de manera óptima, información relevante sobre los objetivos, políticas, programas, comportamiento y contribuciones de la empresa a los fines sociales. Por información relevante ha de entenderse la que resulte útil al contrato de agencia social, de manera que facilite la toma de decisiones públicas relativas a elecciones y colocación de recursos sociales. Su carácter óptimo implica una efectiva estrategia coste-beneficio en cuanto a la presentación de la información, que busque además el adecuado equilibrio entre los conflictos de información suscitados entre los intereses concurrentes en la empresa.

## **Responsabilidad social y auditoría**

### *Perspectiva histórica y grupos interesados en la Auditoría*

Desde muchos puntos de vista, las evoluciones de los conceptos de Contabilidad y Auditoría guardan un paralelismo notable, pero desde el punto de vista social este paralelismo es tan estrecho que puede afirmarse, en estos momentos, que ambas sirven a la consecución de los mismos fines para la colectividad social en el seno de la cual se desarrollan. En este apartado se examinará la evolución del contenido social de la contaduría pública por dos caminos diferentes:

1. La ampliación de la panoplia de grupos sociales interesados en la auditoría empresarial, y
2. La expansión del alcance del trabajo del auditor, tanto en el seno de la empresa como en otras instituciones (gobierno, instituciones sin fines de lucro, etc.).

Como la Contabilidad, la Auditoría nació con un cometido estrictamente privado, referido, en este caso, a las relaciones entre los propietarios de las empresas y los administradores que operaban al frente de las mismas. Puesto que los propietarios no tenían acceso

directo a los libros y documentos contables, o no eran capaces de comprenderlos por sí mismos, recabaron la ayuda de expertos mediante los cuales llevar a cabo el control de la información financiera externa y, por ende, el de la gestión realizada (Cañibano *et al.*, 1983, págs. 30-31)<sup>24</sup>.

En términos más actuales, la auditoría introducía un controlador (contador público) entre el principal (conjunto de propietarios) y el agente (administradores de la empresa).

Esta visión triangular del marco de la auditoría quedó ampliada muy pronto, puesto que, al hacerse cada vez más pública la información auditada, los diferentes grupos de usuarios de la misma comenzaron a ver en el contador público un auxiliar imprescindible para asegurar la confiabilidad de los datos incluidos en los estados contables.

Es claro que los usuarios potenciales de la información contable auditada son prácticamente todos los hombres y mujeres de la sociedad. Por grupos de interés, el texto de *The Corporate Report* (ICAEW, 1975) distingue hasta siete conjuntos de usuarios de la información financiera: propietarios, prestamistas, empleados, analistas y asesores, contactos comerciales, gobierno y público en general. Esta relación implica a toda la sociedad que se mueve alrededor de la entidad empresarial; cada uno de los grupos tiene sus intereses y preocupaciones, incluso cabría pensar en tipos de información especial para ellos, pero todos ellos encuentran en la auditoría el elemento imprescindible para la credibilidad de las cifras contables.

El proceso de implicación de cada uno de los grupos de usuarios de los estados financieros con la auditoría se desarrolla de diferente forma en cada país. Es posible que, tras los propietarios, sean los *prestamistas* (bancos, obligacionistas, bonistas, etc.) los que primero hayan reivindicado la necesidad de la auditoría, exigiendo la intervención de los contactos públicos en la información contable que la empresa les sometía, con el fin de evaluar la capacidad de la misma para cumplir con sus obligaciones financieras.

---

24. Desde luego, este es el origen de la auditoría tras la revolución industrial, pero el rastro de los auditores puede seguirse desde mucho antes, en instituciones religiosas o gubernativas, como inspector o interventor de cuentas, para velar por el cumplimiento de los objetivos que la suprema autoridad de esos organismos había encargado a los responsables de las unidades económicas de producción.

Los *empleados*, por sí mismos o a través de las instituciones sindicales que los representan, encuentran en la información contable auditada la base para el conocimiento exacto de la posición financiera y la evolución de la empresa. En algunos países, los empleados tienen derecho a una información económica o financiera periódica tanto o más detallada que los propietarios. Además, puede ser frecuente la intervención del contador público en ocasiones especiales, como negociaciones colectivas, despidos masivos, reestructuración laboral, etc. Buena parte de la información de base social (balance social) se ha desarrollado para cumplir demandas procedentes del colectivo de empleados, y al mismo se dirige. Un buen ejemplo de esta tendencia lo constituye la normativa legal francesa sobre el balance social (véase Marqués, 1978, 3a. parte).

*Los analistas y asesores*, como intermediarios en el mercado de la información, han de fundamentar su actuación en unos datos aceptables como punto de partida para soportar sus decisiones. Su dependencia de la función auditora es total.

Los *contactos comerciales* de la empresa (clientes, proveedores, etc.) cuya preocupación se centra en la estabilidad comercial y financiera de la empresa, esperan de la información que manejan sobre la entidad empresarial sea la imagen fiel que les permita conocer el comportamiento de la misma y prever con antelación la política que han de seguir en las relaciones mutuas.

El *gobierno* tiene, por lo general, una valiosa ayuda en el ejercicio de la auditoría. No solamente para comprobar que la empresa ha cumplido sus obligaciones fiscales, legales y contractuales, sino también para evaluar la trayectoria económica y social de la entidad, el interés que posee para la colectividad, sus posibilidades de generar inversión y empleo, etc. También el gobierno, como usualmente sucede con el poder judicial en muchos países, puede utilizar a los contadores públicos en los litigios y demandas, a fin de que certifiquen con independencia en los desacuerdos entre las partes enfrentadas.

El *público en general*, o la colectividad social, debe ver, en la actuación del contador público, la garantía necesaria para recibir de las entidades empresariales una información veraz y útil. En una sociedad cada vez más sensibilizada por la actuación empresarial, el auditor no puede perder de vista el valor social de las cifras sobre las que emite su informe, puesto que su publicidad y difusión

pueden hacerlas llegar hasta el último rincón del entramado social, donde puede juzgarse su actuación en cuanto a competencia, independencia, imparcialidad, ética profesional, etc.

Tras los comentarios anteriores queda plenamente justificada la afirmación de que la actividad desempeñada por el contador público tiene una *trascendencia social* que alcanza prácticamente a todos los grupos interesados en la vida de la empresa y, por extensión, a la colectividad, de forma que los méritos o deméritos de la profesión han de ser estimados por la sociedad en conjunto, y no sólo por el grupo de propietarios de las empresas.

La propia aceptación de la actividad principal del contador público sobre los estados contables, por parte de los diferentes grupos sociales, ha propiciado la extensión y el alcance de su trabajo. No sólo las entidades empresariales le encargarían otros trabajos, sino otras instituciones diferentes, públicas y privadas, utilizan habitualmente el trabajo del auditor para la verificación y el control de la información que emiten.

En efecto, las áreas de actuación del controlador público en la empresa *se han ampliado* en forma de misiones o cometidos especiales, que van desde la certificación de hechos concretos al análisis de los estados financieros de la entidad, pasando por cometidos específicos de auditoría operativa, administrativa, interna o fiscal (véase Santillana González, 1983).

Pero además es ya habitual ver que los contadores públicos *actúan en instituciones no empresariales*, que desean potenciar la validez de su información contable externa. Es el caso de determinadas agencias y servicios gubernamentales (hospitales, agencias de servicios, empresas públicas, municipalidades, etc.) En estos casos, por lo general, la proximidad de los entes con el público receptor de sus servicios o con los contribuyentes hace cada vez más necesaria la emisión pública de información financiera que revele la efectividad y economicidad de los servicios prestados, y esta información es más creíble cuando viene certificada por una auditoría. Sucede algo parecido con otras entidades no lucrativas que actúan en la sociedad y demandan los servicios del contador público: fundaciones, cooperativas, asociaciones, sindicatos, partidos políticos, etc. En todos estos casos la rendición de cuentas efectuada se dirige a grupos sociales muy extensos, que a veces llegan a ser la colectividad social completa, con lo que el auditor ve proyectado su traba-

jo hasta alcanzar una dimensión social generalizada, de forma que no se puede decir que sirve a los intereses de un grupo o facción, sino a los de toda la red social, pues a todos alcanza en una u otra medida su actuación<sup>25</sup>.

Esta dimensión social que se acaba de demostrar tiene importantes consecuencias, tanto en el funcionamiento de la propia sociedad como en los requisitos de capacidad y ética profesional del auditor, que se abordarán en los epígrafes siguientes.

### *Alcance de la responsabilidad social*

En los manuales de auditoría es frecuente hablar de la responsabilidad civil o penal del contador público por su actuación. Estos aspectos han sido desarrollados en mayor o menor medida por cada una de las legislaciones nacionales<sup>26</sup>, e incluso las compañías de seguros pueden cubrir el riesgo de responsabilidad civil en la mayor parte de los casos.

La responsabilidad social es, sin embargo, una dimensión cualitativamente diferente de la actividad del contador público. Con la expresión "responsabilidad social" se alude a la obligación que el profesional contable tiene de asumir las consecuencias del desempeño de su trabajo en el contexto social, y sólo puede hablarse de estas consecuencias cuando la misión del auditor sobrepasa el ámbito de sus relaciones con el cliente, proyectándose, como se ha constatado en el epígrafe anterior, a todos los grupos sociales. La responsabilidad en todo caso tiene que ver con el bienestar social y el correcto funcionamiento de las instituciones que operan en la sociedad, para conseguir el mayor grado de eficiencia en el manejo de los recursos con que cuenta, e incluso a veces su estabilidad.

En este epígrafe se pasará revista a la responsabilidad social del auditor en relación con:

- El buen funcionamiento de los mercados.

---

25. Algunos países se han preocupado por la regulación en detalle de la contabilidad y auditoría de las organizaciones sin fines de lucro. Véase, por ejemplo, el caso de Canadá en CICA (1980, Apéndice C).

26. Para el caso de España puede verse los trabajos al respecto de R. Bercovitz (1982) y de M. Bajo (1982). Para otros países europeos puede consultarse R. Jiménez de Parga (1983, págs. 74-88).

- La mejora de la calidad de la información.
- El desarrollo económico, y
- La mediación en los conflictos sociales.

Por lo que se refiere al primero de los temas, puede verse como una generalización de la intención primera de la auditoría, en cuanto a las relaciones entre los propietarios de la empresa y los administradores. Una visión estrictamente técnica de estas relaciones podría asignar al auditor el papel de potenciador de la transparencia y veracidad de la información financiera, lo que redundaría en una *mayor eficiencia en el mercado de capitales* captados por la empresa.

Esta primera aproximación, válida para el mercado de capitales, puede generalizarse puesto que la intervención del profesional contable puede y debe tener efecto en otros mercados diferentes. Tal es el caso de los mercados de factores (incluido el de trabajo) y de productos. Por lo general, el contador público no desarrolla misiones específicas para los proveedores y clientes de la entidad empresarial en cuanto a tales, pero su actuación, al garantizar la razonabilidad de la información divulgada, trae efectos beneficiosos al poderse calibrar mejor el riesgo que se contrae manteniendo las relaciones comerciales. Con ello los mercados pueden verse más libres de interferencias informativas, y los intercambios realizarse en las mejores condiciones para los implicados.

Mención aparte merecen las relaciones de la empresa y los empleados, donde el auditor tiene una creciente participación como garante de la información que la empresa suministra a los trabajadores. Este hecho tiene importantes consecuencias en la negociación colectiva, para la cual las empresas pueden elaborar documentos financieros o no financieros específicos (como el estado de valor añadido y otras informaciones de base social), que el auditor puede verificar y, en su caso, emitir una opinión sobre su adecuación a la realidad<sup>27</sup>. La actuación del contador público en relación con los trabajadores puede hacer necesario un replanteamiento del concepto de independencia, extremo que será abordado más adelante.

---

27. Véase la ponencia de J. N. Gutiérrez Jiménez *et al* (1983) al IV Congreso del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, donde afirma que la credibilidad inducida por el auditor en este campo puede llegar a ser el factor desencadenante de un nuevo clima en las relaciones laborales y, consecuentemente, en la vida social.



El papel del auditor en la *mejora de la calidad de la información* se viene manifestando, al menos, en los últimos treinta años. La cantidad y calidad de los estados financieros que hoy son comunes a la mayoría de las empresas eran desconocidas en el pasado más cercano. Y son precisamente los auditores quienes han exigido a las empresas extremos tales como:

- La información sobre contingencias y riesgos.
- La uniformidad en la presentación de las cuentas.
- La aplicación sistemática de los planes de amortización.
- La revelación de los compromisos sobre pensiones de acuerdo con el principio del devengo.
- La presentación de notas explicativas como anexo a los estados financieros.
- Etc.

De esta forma, la información financiera de las empresas es hoy más completa, uniforme y comparable que en el pasado. Esta tendencia está hoy vigente, y se manifiesta por ejemplo en la creciente normalización a nivel internacional, pero es de esperar que en el futuro aumente, por lo que cada contador público ha de asumir la parte de responsabilidad que le toque tanto en la aplicación por parte de las empresas de los principios contables generalmente aceptados, como en su desarrollo y ampliación para satisfacer las exigencias de los usuarios de la información contable.

El hecho de que la mejora de la *información contable coadyuva al desarrollo económico de los países* es una hipótesis que cada vez tiene más aceptación en el contexto internacional, desde que fuera formulada y sostenida por A. Enthoven (1965 y 1973), siendo desde entonces un postulado básico de la Contabilidad Internacional. En efecto, el aumento de la cantidad y calidad de la información empresarial en las décadas de los años sesenta y setenta, en algunos países en vías de desarrollo, fue uno de los factores del crecimiento económico, contribuyendo a explicar la mejora del producto nacional, de la inversión y de la distribución del ingreso. Países europeos como España, Grecia, Portugal o Malta son claros ejemplos de esta tendencia propiciada desde los poderes públicos pero apoyada e incentivada por el surgimiento de colectivos profesionales de auditores con cada vez más relevancia en la vida económica.

Por último, cabe hablar del reto social que supone, para los contadores públicos, individual o colectivamente considerados, la *media-*

*ción en los conflictos sociales*, papel que pueden ejercer en la medida que su independencia sea total respecto a las instituciones que contienen, y demuestren la capacidad necesaria para entender y proponer las soluciones más idóneas. Entre los conflictos más comunes de las sociedades organizadas cabe citar los siguientes:

- Conflictos entre particulares e instituciones privadas con el gobierno.
- Conflictos entre trabajadores y empleadores.
- Contenciosos entre particulares y empresas.
- Litigios entre entidades de diferentes países.
- Etc.

En estos contextos, el contador público puede y debe tener un papel principal de servicio a la colectividad, si a ello es llamado, por su capacidad de medida y valoración de las situaciones y las consecuencias de determinadas decisiones. No se trata de arbitrar situaciones, sino de realizar una asesoría imparcial a las instituciones contendientes, que permita llegar a situaciones de entendimiento. Es evidente que el papel del mediador ha de obtenerse por el prestigio que cada profesional o la institución que en cada país represente a los contadores públicos se haya sabido ganar por su actuación continuada y eficaz.

A lo largo de la exposición anterior, sobre los retos de la responsabilidad social, se han mencionado repetidas veces las cualidades de capacitación e independencia que son imprescindibles para afrontar la responsabilidad aludida. Por eso, antes de concluir esta ponencia con unas reflexiones sobre los problemas que plantea la asunción de tales retos en el seno de las sociedades latinas, cabe revisar, siquiera brevemente, los extremos de formación y condiciones éticas necesarias para afrontar la tarea y responsabilidad social que el contador está llamado a protagonizar.

#### *Exigencias respecto a la formación*

Los requisitos de calidad y adecuación de la formación del profesional contable han trascendido las fronteras de los países, convirtiéndose en una cuestión internacional, si no mundial.

Así, en el ámbito de la Comunidad Económica Europea (CEE), puede mencionarse la VIII Directriz (1984), relativa a la habilitación legal de los auditores de las sociedades con responsabilidad

limitada, que contiene una amplia gama de materias sobre las que debe versar la educación del futuro auditor (desde la Contabilidad Financiera hasta la Informática o el Derecho Mercantil), requiriendo para la habilitación una práctica con otro profesional autorizado, al menos, tres años.

En el ámbito mundial, las Guías Internacionales del Comité de Formación de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), han trazado una línea de seriedad y exigencia que debe respetarse, regulando minuciosamente la formación previa, los contenidos de las materias profesionales, la evaluación de conocimientos, las prácticas y la formación profesional permanente<sup>28</sup>.

Las correspondencias entre responsabilidad social y formación pueden ser resumidas en tres puntos, que ahora se enuncian y luego se comentan brevemente. Son los siguientes:

- Ampliación de la formación en determinadas áreas.
- Entrenamiento para juzgar situaciones en consonancia con el contexto social en que se producen.
- Incentivación de la formación profesional permanente.

En cuanto al primer punto, parece necesario que la formación del contador público *se amplíe a sectores distintos de los tradicionales empresariales*. Por ejemplo, al sector público o al de instituciones sin fines de lucro. En el VIII Congreso de la UEC, celebrado en Dublín en el 1978, se discutió la función del auditor en el suministro de información financiera en el gobierno, llegándose a la conclusión de que:

“Los auditores... deberían tener en cuenta, tanto en la práctica como en sus actividades educativas, las necesidades de los gobiernos para sus servicios y la importancia de la ayuda que puedan dar” (UEC, 1978, pág. 75).

Pero no sólo existe la necesidad de comprender técnicas contables o financieras de entidades no empresariales, sino también la de *integrar los conocimientos técnicos en un contexto económico y social más general*, que dé sentido a la labor del profesional. De

---

28. Tanto las Directrices de la CEE en materia contable, como las Guías de la IFAC pueden encontrarse, en español, en la recopilación de J. A. Gonzalo y J. Tua (1986) publicada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

esta forma el contador público estará preparado para enjuiciar situaciones que desbordan el aspecto técnico, debiéndose obtener evidencia y formar su juicio utilizando su propia experiencia y asumiendo la responsabilidad social en que incurre.

Un ejemplo que puede ilustrar esta tesis es la reiterada petición, por parte de las normas de auditoría de varios países, para que el auditor considere explícitamente en su actuación la posible quiebra del principio de continuidad de la empresa.

El problema es tan importante que ha dado lugar a la emisión, por parte de la IFAC, de su 23a. Guía Internacional de Auditoría en junio de 1986 con el título de "Gestión continuada" (*Going Concern*). En la misma se orienta al auditor para que esté alerta sobre la responsabilidad de que la empresa cuyos estados le han sido sometidos no tenga viabilidad futura, urgiéndole para que, si esta duda surge, obtenga la evidencia apropiada para aceptar o rechazar la hipótesis, e incluso aconsejando llevar a cabo determinadas comprobaciones. Lógicamente, si la duda no se disipa el auditor debe, siguiendo la Guía, redactar su informe (con salvedades o negativo) en consecuencia o negarse a emitir una opinión.

A pesar de la reiteración de normas al respecto, es dudoso que en ningún país del mundo los contadores públicos reciban el conocimiento suficiente para enjuiciar válidamente una situación de insolvencia, ya que la pericia para ello se adquiere de muy diferentes formas y tiene que ver fundamentalmente con la experiencia del actuante y con su percepción de los factores ajenos a la empresa (financieros, macroeconómicos, sociales, de coyuntura, etc.) que actúan sobre ella. Por ello, de una parte esta obligación debería ser rebajada<sup>29</sup> y, en todo caso, deberían incluirse en el currículum académico del futuro profesional materias que le permitieran ejercer su capacidad de juicio y discernimiento en situaciones de trascendencia social y económica como la que se acaba de comentar.

Con todo, una primera aproximación a la solución de la carencia de visión globalizadora que caracteriza, en ocasiones, a los estu-

---

29. No es la primera vez que se clama contra esta obligación del auditor. Véase al respecto J.A. Gonzalo y F. Gabás (1985) donde está resumida buena parte de la discusión internacional sobre la relevancia de pronunciarse, por parte del auditor, sobre la continuidad de la empresa.

dios de índole técnica que el contador público realiza, puede consistir en obligarle a enfrentarse con situaciones donde tuviera que combinar lo aprendido en diferentes materias (contabilidad, economía, derecho, estadística, informática, etc.), lo cual se puede conseguir utilizando casos, grupos de trabajo, seminarios interdisciplinarios, etc.

El último de los puntos indicados para reflexionar sobre el impacto que la responsabilidad social comporta en la formación del contador público es lo referente a la formación profesional continuada, que deben permitir al auditor no sólo poner al día sus conocimientos, sino también comprender e interpretar los cambios que en su entorno experimenta la empresa, el derecho y la economía, así como las nuevas formas de estudio e interpretación de la realidad que van apareciendo entre la profesión y en el seno de la comunidad social.

Este es precisamente el espíritu de la 2a. Guía Internacional del Comité de Formación de la IFAC (1982), sobre la formación profesional permanente, que establece entre los objetivos de la misma:

- “— Ayudar a los miembros de la profesión a adaptarse a las nuevas técnicas y a los cambios en sus responsabilidades y en el entorno económico en que se desenvuelve.
- Demostrar a la sociedad en su conjunto el compromiso de la profesión con el interés público, al promover entre sus miembros la obtención de los conocimientos técnicos adecuados para realizar los servicios que puedan serles requeridos”. (IFAC, 1982, párr. 9).

Sólo la actualización y el entrenamiento continuo de los profesionales contables permitirá a la profesión en su conjunto rendir, privada o socialmente, en consonancia con el alcance de su responsabilidad, siendo además una importante vía de interconexión entre los miembros de la profesión y la sociedad.

#### *Exigencias éticas: objetividad e independencia*

Los códigos de ética profesional de los contadores públicos hacen hincapié en los mismos requisitos éticos para todos los países. La Guía sobre Ética Profesional para la Profesión Contable de la

IFAC (1980) recoge como principios morales u obligaciones éticas del profesional los de integridad, objetividad, independencia, secreto profesional, normas técnicas y conducta ética.

Sin duda, los más interesantes desde el punto de vista social son los de *objetividad e independencia*, no sólo por su trascendencia en la actuación profesional, sino porque necesitan una profunda reinterpretación a la luz del compromiso social al que el auditor está llamado, según ha quedado demostrado en los epígrafes precedentes.

En efecto, los lazos tradicionales que han unido al contador con sus clientes (empresas) han determinado una subordinación casi exclusiva a los intereses y objetivos de éstas, de forma que algunos contadores se sienten incómodos operando para otros clientes o en otros contextos sociales diferentes.

Si se mantiene la asociación entre auditor y capital, podría darse la paradoja de que otras fuerzas sociales como el gobierno, los sindicatos, la judicatura o las instituciones bancarias exigieran tener a su servicio o poder crear cuerpos de expertos contables que les ayudaran en la verificación de la información que manejan, como puso de manifiesto H. Havermann en el VIII Congreso de la UEC (1978, págs. 43-53), mencionando el hecho de que los sindicatos de ciertos países escandinavos han reclamado su propio derecho a auditar para proteger los intereses de los empleados.

La objetividad e independencia del auditor debe manifestarse por medio de una postura imparcial y ecuánime ante todas sus actuaciones, en muchas de las cuales se le llama precisamente en virtud de estos atributos. Sin ellos será difícil que prospere su progresiva vinculación con otros sectores sociales diferentes del capital y la propiedad de las empresas y, desde luego, será raras veces requerido por instituciones comprometidas socialmente como el gobierno o los sindicatos.

Pero la objetividad e independencia no sólo hay que tenerlas, sino también que manifestarlas continuamente, haciendo gala y ostentación permanente de las mismas. Esto, entre otras cosas, permitirá al profesional un contacto más rico con los diferentes interlocutores sociales, que a su vez revalorizarán su imagen de probidad e imparcialidad y le concederán un papel de mediador efectivo.

Es posible que haya quien piense, respecto a la responsabilidad social, que no puede exigírsele al contador público al tratarse de una profesión de índole privada, o al menos que no puede hacerse descansar sobre él la misma responsabilidad que los funcionarios públicos, obligados por su empleo a velar por el bienestar social. A este respecto cabe resaltar la opinión de A. Romani (1983, pág. 62), según el cual instituciones privadas e interés público son, en la sociedad libre, complementarios y compatibles, y que la vocación de servicio público no es patrimonio exclusivo de la administración pública. Una profesión como la de controlar público sólo puede subsistir a largo plazo si toma para sí el servicio de la colectividad, con objetividad e independencia, sin partidismos tomados de antemano ni prejuicios.

Como contrapartida a lo anterior, el mantenimiento de estas cualidades morales exige que tampoco ningún grupo o fuerza social intente controlar o monopolizar los servicios de la profesión contable. En otras palabras, debe exigirse la autorregulación más amplia posible del colectivo de contadores públicos, dentro del marco de la ley, para que la autonomía de funcionamiento asegure objetividad, integridad e independencia. Los intentos realizados desde el gobierno, en ciertos países, para regular minuciosamente las organizaciones profesionales, introduciendo en sus órganos gestores funcionarios o fuerzas ajenas a la propia profesión sólo pueden ir en menoscabo de los requisitos éticos que permiten un servicio más eficiente a la colectividad. Este mismo razonamiento es válido cuando la intromisión se hace desde otros frentes políticos (partidos, grupos de presión) o sociales (sindicatos, patronales).

### **Conclusión: Reflexiones sobre la responsabilidad social del auditor en el contexto latino**

Este trabajo ha tomado una postura decidida en favor de defender y exigir la responsabilidad social del contador público en el ejercicio de sus funciones. Pero esta postura puede y debe tener unas connotaciones especiales en el ámbito latino (países latino-europeos y latino-americanos).

Las reflexiones que a continuación se hace parten del hecho de la inexistencia de una tradición informativa contable externa de las empresas en las sociedades latinas. Seguramente esta falta de tradi-

ción contable ha hecho que la aparición y desarrollo de la auditoría como obligación generalizada para las empresas se haya visto retrasada en el tiempo.

En los momentos actuales se asiste a una eclosión de la variedad y dirección de la información contable. Esta se hace más necesaria, abundante y pierde buena parte de su carácter privado para poner más el acento en el lado social de la actuación empresarial (valor agregado, excedente de productividad, inversión, empleo, condiciones de trabajo, esfuerzos por reducir la polución, incidencia en la balanza de pagos, etc.). Estas nuevas demandas se van a dejar sentir más en los próximos años, y el contador público ha de saber responder al reto que representa cambiar de prisma óptico y procurar adelantarse a los acontecimientos, abanderando el movimiento hacia una mayor transparencia informativa en las cuestiones sociales que afectan a la empresa.

En este sentido, el contador público tiene ante sí una importante labor como educador de la colectividad en el ámbito latino, para que acepte, exija y transmita la dimensión social que, además de la mera proyección privada, cabe dar a la contabilidad empresarial. En países con otras tradiciones distintas esta dimensión está asumida desde hace décadas, como también lo está juzgar la actuación de la empresa no sólo por el beneficio que genera, sino por sus logros en la consecución de objetivos nacionales relacionados con el comercio exterior, el empleo o la investigación.

De igual forma, el contador público ha de considerar la incidencia que su trabajo tiene en los diversos grupos de usuarios de la información que verifica (prestamistas, empleados, analistas, gobierno, etc.), aceptando el papel tan importante que le cumple desempeñar en el buen funcionamiento de los mercados (de factores, de productos, de trabajo y financieros), así como plantearse de forma activa su contribución al desarrollo económico y a la propia estabilidad de la sociedad (o a su cambio si ello conlleva unas más altas cotas de bienestar).

Si el párrafo anterior es todo un programa de intenciones para la profesión contable en cualquier país del mundo, el referirlo al ámbito latino es doblemente interesante. Por una parte implica a una profesión de índole privada en el logro de los objetivos públicos, y de otra descarga a la administración pública del peso exclusivo del progreso y el cambio económico y social. En la mente



de muchos de nuestros ciudadanos esto puede suponer un gran paso hacia pautas de conducta más constructivas y tolerantes.

Por lo que se refiere a la profesión en los países latinos, por último, es necesario un cambio referido a la formación para dar cabida en ella a las nuevas herramientas que el contador público necesita para llevar a cabo su responsabilidad social. Quizá en ocasiones esto implique el conocimiento de otras técnicas e instrumentos particulares de trabajo (contabilidad pública, por ejemplo), pero en todo caso será necesario desarrollar en el profesional una capacidad de enjuiciar las situaciones a las que se enfrenta, en el marco social general en que se producen. Las nuevas demandas y exigencias sociales pueden entrar en la conciencia de los profesionales por la vía de la formación permanente.

Si la idea final es que el contador público deje de ser un servidor del capital-propiedad (o de los administradores de las empresas), para devenir un servidor de la colectividad, este objetivo necesita de la autorregulación de la profesión, porque sólo así, sin influencia de otros grupos o fuerzas sociales, y asegurando el sometimiento a la ley y a los tribunales, pueden conseguirse los fines de objetividad e independencia en el marco social.

#### BIBLIOGRAFIA

Arana Gondra, J.: *La reforma de la ley de Sociedades Anónimas y las nuevas orientaciones de la censura de cuentas*. V Congreso Nacional de Censores Jurados de Cuentas. Ed. ICJCE, Madrid, 1982.

Arderiu Gras, E.: *El balance social: Integración de objetivos sociales en la empresa*. Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona, 1980.

Argandoña, A.: *Una nota sobre el tratamiento de los efectos externos en el Balance Social*. Comunicación presentada al I Congreso de la AECA. Valencia, octubre 1981.

Bajo, M.: "Responsabilidad penal de los auditores", incluido en Cañibano (ed.), 1982.

Bercovitz, R.: "Responsabilidad civil de los auditores", incluido en Cañibano (ed.), 1982.

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA): Financial Reporting for Non-Profit Organizations: a Research Study. Toronto, 1980.

Cañibano, L.: *El futuro de la auditoría en España*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Madrid, 1982.

Cañibano, L. et. al.: *Curso de Auditoría Contable*. ICE, Madrid, 1983, tomo I.

Cea García, J. L.: *Modelos de comportamiento de la gran empresa capitalista*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1979.

Comunidad Económica Europea (CEE): *Octava Directriz del Consejo*, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE). Puede consultarse en J. A. Gonzalo y J. Tua (1985).

Confederación Española de Cajas de Ahorros: *Conclusiones y modelos provisionales de balance social para las Cajas de Ahorros*. CECA, mayo 1983.

Cuervo, A.: *Bases para una justificación del balance social*. Comunicación presentada al I Congreso de la AECA, Valencia, 1981.

Cuervo A.: "Eficiencia y responsabilidad social de la empresa", incluido en Banco de Bilbao, *El balance social de la empresa y las instituciones financieras*. I Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad. Banco de Bilbao, Madrid, 1982, pág. 18.

Cuesta Rute, J.M.: *Balance social y deber de información de la empresa*. Comunicación presentada al I Congreso de la AECA. Valencia, octubre de 1981.

Cyert, R.M., y Marcha, J.G.: *A Behavioral Theory of the Firm*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1963.

Desantes Guanter, J.M.: "El derecho y el deber de informar de las instituciones financieras", incluido en Banco de Bilbao *El balance social de la empresa y las instituciones financieras*. I Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad. Banco de Bilbao, Madrid, 1982, pág. 18.

Dierkes, M.: "Optimización del beneficio y responsabilidad social en cuanto a la función de la empresa en una economía de mercado desarrollada", *Esic-Market*. Enero-abril 1976, págs. 39-67.

Dierkes, M., y Antal, A.B.: "The usefulness and use of social reporting information", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, núm. 1, 1985.

Enthoven, A.: "Accounting and Economic Development", *Journal of Accountancy*. 1965.

Enthoven, A.: "The Accountant's function in development", *Finance and Development*. December 1965, págs. 211-216.

Enthoven, A.: *Accounting and Economic Development Policy*. North Holland, Amsterdam, 1973.

Enthoven, A.: "Accounting in Developing Countries", incluido en Nobes, C. y Parker, R. (eds.), *Comparative Internacional Accounting*. Philip Allan Publishers Limited, Oxford, 1981, págs. 217-237.

Enthoven, A.: *Accounting Education. Its importance and requirements. An economic development focus*. Fifth International Conference on Accounting Education. México; octubre 1982.

Estes, R. W.: "Standards for corporate social reporting", *Management Accounting*, vol. 58, nov. 76, págs. 19-22.

Federación Internacional de Contadores (IFAC): *23a. Guía Internacional de Auditoría "Gestión continuada"*, junio de 1986. Puede consultarse en J.A. Gonzalo y J. Tua (1986).

Federación Internacional de Contadores (IFAC): *Guía sobre Etica Profesional para la Profesión Contable*. Julio de 1980. Puede consultarse en J. A. Gonzalo y J. Tua (1986).

Friedman, M.: *Capitalism and Freedmon*. University of Chicago Press, Chicago, 1962. Versión castellana en Ed. Riapl, Madrid, 1966.

Garrigues y Díaz Cañabate, J.: *Hacia un nuevo Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos, Madrid, 1971.

Glautier, M.W., y Roy, J. L.: "Social Responsibility Reporting", incluido en Lee, T.A. (Ed.) *Developments in Financial Reporting*. Philip Allan Publishers, Oxford, 1981.

Gonzalo Angulo, J.A.: "Tendencias de la información financiera empresarial", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*. Diciembre 1981.

Gonzalo, J.A. y Gabas, F.: "El principio de gestión continuada", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XIV, núm. 46, enero-abril 1985, págs. 77-106.

Gonzalo, J. A., y Tua, J. (Recopiladores y traductores): *Normas y recomendaciones de Auditoría y Contabilidad*, tomo II: Repertorio Internacional, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 1986 (edición actualizada periódicamente).

Gonzalo, J.A., y Tua, J. (Traductores): *Directrices de derecho de Sociedades y de Bolsa de la CEE*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1985.

Gray, R., y Perks, B.: "How desirable is social accounting?" *Accountancy*. April 1982, págs. 101-104.

Grojer, J.E., y Stark, A.: "Social Accounting: A Swedish Attempt", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 2, núm. 4, december 1978, págs. 349 y ss.

Gutiérrez Jiménez, J.M. et. al.: "La auditoría en el marco laboral", ponencia al *IV Congreso de Censores Jurados de Cuentas*. Sevilla, 1983 (el libro se encuentra publicado por el Instituto).

Hendriksen, E.S.: *Teoría de la Contabilidad*. Uteha, México, 1974.

*Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW): The Corporate Report*. London, 1975.

Jiménez de Parga, R.: *Auditoría de cuentas (sistemas legales)*. Ed. Instituto de Empresa, Madrid, 1986.

Langenderfer, H.Q.: "A conceptual framework for financial reporting", *Journal of Accountancy*. July 1973, págs. 46 - 55.

Lee, T.A.: "The accounting entity concept, accounting standards, and inflation accounting", *Accounting and Business Research*. Spring, 1980, págs. 176-186.

Lee, T.A. (Ed.): *Development in financial reporting*. Philip Allan Publishers, Oxford, 1981.

Lessem, R.: "Corporate social reporting in action: An evaluation of British, European and American practice", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 2, núm. 4, december 1978, págs. 279-294.

Maitre, P.: "The mesasurement of the creation and distribution of wealth in a firm by the methods of surplus accounts", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, núms. 3/4, may 1979, págs. 227-236.

Marqués, E.: *Le Bilan social: l'homme, l'enterprise, la cité*. Dalloz, Paris. 1978.

Melton, H.W. y Watson, D.J.H. (ed.): *Interdisciplinary Dimensions of Accounting for social goals and social organizations*. Grid Inc. Columbus, Ohio, 1977.

Meyer, P.: "The accounting entity", *Abacus*, December 1973, págs. 116-126.

Preston, L.E.: "Research on corporate social reporting: directions for development", *Accounting, Organizations and Society*, vol 6, núm. 3, september 1981, págs. 255-262.

Romai, A.: "La censura de cuentas: una función de interés público", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 7, 1983, págs. 61-65.

Santillana González, J.R.: *Conoce las auditorías*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1983.

Schwartz, P.: "La empresa como soporte de la visión empresarial", incluido en Banco de Bilbao, *El balance social de la empresa y las instituciones financieras*. I Jornadas de Estudio sobre Economía y Sociedad. Banco de Bilbao, Madrid, 1982, pág. 25.

Seidler, L.J., y Seidler, L.L. *Social Accounting. Theory, Issues and Cases*. Melville Publishing Co., Los Angeles, California, 1975.

Tua Pereda, J.: "Los principios contables y la evolución del concepto de empresa". Comunicación presentada al I Congreso de la AECA, Valencia, octubre de 1981. Editada por el *Instituto de Planificación Contable*. Madrid, 1983 y reproducida en el núm. 8 de la *Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá*, y en el núm. 2 de la *Revista Contaduría* de la Universidad de Antioquia.

Tua Pereda, J.: *Principios y normas de contabilidad. Historia, metodología y entorno de la regulación contable*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1983.

Tua Pereda, J., y Larriba Díaz-Zorita, A.: *Contabilidad de entidades de depósito*. Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias. Madrid, 1986.

Unión Europea de Expertos contables, económicos y financieros (UEC). VIII Congreso con el tema *La Contabilidad y la auditoría en los próximos 20 años*. Dublín, 1978. Existe versión española de las ponencias, publicada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1979.