

PANORAMA ACTUAL DE LA FUNCIÓN SOCIAL Y JURÍDICA DE LA CONTABILIDAD

María José Porras García

1. INFLUENCIA DE LA CONTABILIDAD EN LA SOCIEDAD ACTUAL

Si se hace un análisis objetivo de los hechos y circunstancias que configuran y determinan el desarrollo de la actividad empresarial en los últimos años, se constata el avance y la divulgación que ha tenido la ciencia de la Contabilidad en nuestro país, tanto en el ámbito doctrinal como en el profesional. La ciencia contable, entendida como una disciplina y como una profesión, tiene una mayor trascendencia y es por lo general mucho más importante de lo que la opinión pública considera. La Historia es testigo de que el conocimiento contable se ha incrementado de manera continuada durante los últimos siglos, y claramente a un ritmo muy acelerado durante el presente. La teneduría de libros era una habilidad en tiempos de Pacioli: aquellos maravillosos libros primorosamente caligrafiados, que seguramente han pasado a despertar la codicia de los coleccionistas y el interés de algunos historiadores, ya no volverán. Sus actuales sucedáneos consistentes en avanzados programas informáticos han convertido en rutina lo que en otro tiempo fue manifestación diaria y permanente de arte y de ingenio. Hoy en día la Contabilidad ha salido de su reducto registral consiguiendo el reconocimiento de disciplina intelectual con una clara proyección social ⁽¹⁾.

La apertura de la economía española operada en la década anterior y su plena integración en la Unión Europea ha motivado una mayor interdependencia económica, lo que unido al mayor desarrollo de los negocios, ha

(1) Mueller, G. (1994): "La Nobleza de la Contabilidad". Conferencia Inaugural de las *Jornadas Conmemorativas del 175 Aniversario de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Bilbao*. Comunicaciones AECA, núm. 6, Madrid.

supuesto la necesaria modificación del marco legal que conformaba el proceso contable para adaptarlo a las nuevas realidades operantes. La denominada “reforma contable” se ha efectuado, como no, siguiendo el modelo europeo, contenido, básicamente, en la IV Directiva de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades. El cambio más significativo que implicó esta reforma ha consistido en la consideración de la Contabilidad como un “bien público” que el legislador ha querido proteger, rompiendo la clásica concepción patrimonialista que la circunscribía, prácticamente, al ámbito societario y al de los acreedores empresariales, abriéndose a otros colectivos posibles interesados en la marcha del mundo de las empresas. Aunque la reforma ha introducido numerosos cambios, dos son especialmente importantes: la auditoría de cuentas y el depósito en el Registro Mercantil. Si bien existen ciertos precedentes a estas obligaciones, su grado de desarrollo y cumplimiento no tienen parangón con los actuales. Otros aspectos que debemos destacar de la reforma son la introducción de las nociones de imagen fiel y principios contables generalmente aceptados en nuestro cuadro normativo, así como el reconocimiento de la autonomía de las normas contables frente a las fiscales.

A lo largo de los siglos la Contabilidad ha conseguido también responder firmemente, y a menudo sustancialmente, a cambios en las condiciones ambientales. Debido a estos cambios, las fronteras de la Contabilidad son hoy internacionales. Esto se evidencia claramente en los trabajos en el ámbito internacional, de la Comisión Europea del I.F.A.C. y del Comité de Normas Contables Internacionales (I.A.S.C.), así como, en el ámbito nacional, en los trabajos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.). Los textos de Contabilidad que encontramos actualmente contienen ilustraciones comparadas y referencias universales. La investigación contable utiliza cada vez más datos internacionales y de organizaciones contables a escala mundial. La perspectiva supranacional es ahora común en nuestra disciplina. Es también conveniente reconocer que la disciplina y la práctica profesional de la Contabilidad se está orientando cada vez más hacia el servicio público.

Desde el punto de vista profesional la Contabilidad ha experimentado un cambio radical, pues ha dejado de ser considerada como el arte de registrar datos (que en la mayoría de los casos constituía una obligación en materia tributaria), para convertirse en un instrumento de comunicación social que legitima las más importantes decisiones empresariales e incluso políticas, en lo que atañe a la parcela de la actividad económica, tanto en manos de los particulares como del gobierno a través de las actuaciones administrativas. Así pues hay que decir que la Contabilidad se ha convertido en una parte integral de los sistemas de información económica de los países muy industrializados y contribuye al proceso de desarrollo del Tercer Mundo.

La adaptabilidad de las actividades contables es verdaderamente digna de ser destacada. Su orientación de servicio social (es decir, público) está

todavía ganando terreno, de forma claramente acorde con la conciencia social de nuestra época. Además del crecimiento de la dimensión de servicio público de la Contabilidad, hay también alguna evidencia sobre el desarrollo de la conciencia social en nuestra disciplina. La rapidez con la que se producen los cambios sociales en todo el mundo es cada vez mayor. De hecho, el mapa social, político y económico del mundo se está modificando continuamente. Los retos a los que se enfrenta la sociedad hoy en día exigen una respuesta concreta por parte de las Ciencias Sociales que se ven afectadas por estos cambios, entre otras, por el Derecho, la Economía y la Política. Dentro de estas ciencias nos encontramos con la disciplina de la Contabilidad, que como las demás tiene que adaptarse al nivel exigido por el entorno que le rodea en cada momento.

En un principio se podría pensar que la Contabilidad únicamente está relacionada con el mundo empresarial, pero si profundizamos en los distintos ámbitos que definen la sociedad actual, nos damos cuenta que el papel y la jurisdicción contable son mucho más amplios que el mero entorno empresarial: ámbito fiscal, civil, administrativo, penal, etc. En este sentido pensamos que la normalización contable que se propugna en el campo de la Contabilidad tendría que abarcar, por tanto, gran parte del contenido actual de esas materias. Debería hacerse un intento de normalizar criterios contables en cualquier proceso que se encuentre dentro del ámbito del Derecho Positivo, lo mismo que se encuentran normalizados los procesos en el ámbito empresarial. Cada vez es más frecuente que el Derecho civil privado necesite la Contabilidad, entre otras cuestiones, en la liquidación del sistema matrimonial de participación de gananciales, en el Derecho Sucesorio o en la rendición de cuentas de los representantes legales de menores e incapaces. Se puede decir que la disciplina de la Contabilidad va respondiendo y adaptándose continuamente, mediante una evolución progresiva, a las circunstancias actuales y a la cultura contemporánea, respondiendo en todo momento a los cambios en las condiciones del entorno. Desde luego la Contabilidad no es ya lo que era, ha salido de su reducto meramente registral para pasar a ocupar un importante papel social.

El principal influjo externo sobre materia contable ha sido el procedente de la Comunidad Económica Europea, cuyas directivas han servido de marco para la modificación de nuestra obsoleta legislación mercantil, para la promulgación del nuevo Plan General de Contabilidad y para el nacimiento de un organismo público que entienda sobre el tema, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas⁽²⁾. El cambio que se ha producido en los últimos tiempos en las herramientas de esta disciplina científica, permite dar juego a diversas áreas del conocimiento, como las matemáticas, la estadística y la informática, que tienen que desarrollar nuevos cam-

(2) Albiñana García-Quintana, C. (1994): "La potestad normativa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas". *Partida Doble*, núm. 50, noviembre, pp. 27-33.

pos para adaptarse a las necesidades de la Contabilidad: aritmética, técnicas analíticas y probabilísticas, nuevos programas y ordenadores de alta velocidad, etc., ya que los sistemas de información financiera necesitan estar enteramente integrados en el sistema de proceso de datos elaborados, ordenados e informatizados. En el campo de la economía, las teorías de la agencia, la teoría de los mercados eficientes y la economía de la información han ocupado una posición central en la investigación sobre la información financiera. Muchos conocimientos económicos actuales echan sus raíces en el conocimiento contable. Estos nuevos horizontes derivados del crecimiento del estudio de la economía en general aseguran la continuación de la vitalidad de la disciplina contable.

Por ejemplo, como la normativa fiscal ha tenido una acusada influencia en la práctica contable, el despegue definitivo del conocimiento contable está teniendo lugar ahora. Para que se consolide es imprescindible que en los primeros estadios de su desarrollo exista una eficaz comunicación entre elaboradores y usuarios de la disciplina. Cabe esperar que con el tiempo aparezcan áreas en las que exista una divergencia de intereses entre ambos, que no sería más que un reflejo de la madurez de esta disciplina. Las líneas de investigación activamente potenciadas en la última década, cuyos resultados han contribuido decisivamente a poner los cimientos para ese desarrollo, deben dejar paso ahora a nuevas corrientes que profundicen en parcelas específicas de la disciplina contable. "No podemos olvidar que la Contabilidad es un cuerpo de conocimientos que hunde profundamente sus raíces en la práctica, por lo cual es imprescindible que la investigación mantenga el contacto con la realidad con el objetivo de aportar mejoras, al margen de la conveniencia de desarrollar teorías que la expliquen, la justifiquen y sienten las bases para el desarrollo de la disciplina"⁽³⁾.

El campo del conocimiento de la Contabilidad está en continua expansión. Se puede incluir en este terreno la previsión de hechos y sus probables consecuencias en el futuro por lo que el saber contable está adquiriendo una orientación hacia el futuro. La Contabilidad siempre ha sido considerada como un arte práctico. Es necesario hacer descubrir los valores intrínsecos de la Contabilidad y del papel crucial que la práctica de la misma está jugando en asuntos de bienestar social de las naciones, desarrollo económico y distribución de recursos económicos, así como recordar las dimensiones intelectuales, morales y sociales de esta disciplina, reconociendo las responsabilidades éticas de los profesionales de la Contabilidad.

Hasta hace poco se cuestionaba la importancia de las funciones contables. Esta idea ha ido desapareciendo a medida que la información con-

(3) García-Ayuso, M. y Sierra Molina, G. (1994): "La relación entre investigación y práctica en contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, enero-marzo, núm. 78, p. 239.

table se ha ido convirtiendo en el núcleo de la toma de decisiones por parte de la gerencia. Los ejecutivos contables son parte fundamental del equipo de la alta dirección empresarial. La importancia que tiene en la actualidad la gestión financiera y la auditoría en actividades tanto privadas como públicas, en concreto en el ámbito gubernamental, está formalmente reconocida en la sociedad actual. La mayoría de los fracasos de gerencia se podrían evitar disponiendo de un buen servicio de Contabilidad; es interesante observar cómo la doctrina contable ha evolucionado dando contenido económico y social a la Contabilidad al mismo tiempo que perfila sus características y remonta el criterio, ya pasado de moda, de que la Contabilidad es, como afirmaba Batardon, la historia numérica de la empresa⁽⁴⁾.

2. LA ACTIVIDAD DE LA CONTABILIDAD

Siguiendo lo expuesto por René Delaporte, un tratadista francés de principios del siglo XX, la actividad de la Contabilidad se realiza a través de las distintas funciones que lleva a cabo en el seno de la empresa: 1) Función historiadora: mediante los instrumentos y técnicas contables se registran una serie de hechos administrativos. 2) Función estadística y económica: los datos recogidos han de estar ordenados adecuadamente, para poder valorarlos y a través de dicho análisis poder conocer la influencia de esos sucesos sobre la situación de la empresa, analizando hoy resultados de actuaciones futuras. 3) Función financiera: se ha de desarrollar un plan de equilibrio entre necesidades de inversión y medios de financiación para cubrirlos. 4) Función fiscal: determinar los derechos que tiene el estado sobre el patrimonio. 5) Función jurídica: demuestra y justifica los derechos de la empresa con relación a los elementos patrimoniales y respecto a terceros, así como las obligaciones económicas. 6) Función de gestión: la Contabilidad se utiliza para la toma de decisiones. 7) Función de previsión: induce hechos futuros y compara lo realizado con lo previsto, orientando la gestión empresarial⁽⁵⁾.

De esta forma, la Contabilidad se ha convertido en una función legitimadora de las organizaciones mediante el uso de la información contable. La comunicación de la realidad constituye en alguna medida la construcción de esa realidad, lo que añade nuevas responsabilidades y problemas para los profesionales de la Contabilidad, que de ninguna forma deben desprenderse de la imagen de objetividad y credibilidad social ganada con anterioridad.

(4) Goxéns Duch, A. (1995): "La contabilidad de hoy vista por un viejo profesor". *Técnica Contable*, núm. 555, marzo, pp. 185-190.

(5) Goxéns Duch, A. (1995): "El trabajo profesional evoluciona siempre. Hemos de saber adaptarnos". *Técnica Contable*, noviembre, núm. 563, pp. 775-778.

El profesor Fernández Pirla ⁽⁶⁾, aunque literalmente afirma que el objeto material de la Contabilidad es “la empresa, la empresa en su aspecto económico, es decir, la economía de la empresa”, entra en polémica con Scheneider, por cuanto que éste pretende que “la Contabilidad es tan amplia y variada como la vida misma de la empresa”, arguyendo que junto a la técnica contable de las unidades económicas menores, existe una técnica contable macroeconómica, la Contabilidad Social o Nacional ⁽⁷⁾.

Los profesores Calafell ⁽⁸⁾ y Cañibano ⁽⁹⁾, coinciden en señalar como objeto material propio de la Contabilidad una *genérica realidad económica* integrada en diferentes unidades, tales como las empresas, los organismos públicos, la nación, etc. Para Bueno Campos ⁽¹⁰⁾, dicho objeto material son “las transacciones económicas”.

Quizás la identificación más clara del objeto material de la Contabilidad sea la ofrecida por la *American Accounting Association* ⁽¹¹⁾, a través de las conclusiones al efecto presentadas por el comité presidido por Zlatkovich, mediante la suma de sus definiciones de *entidades contables*, esto es, cualquier unidad económica, como pueden ser empresas, entes administrativos, nacionales, regionales, individuos, etc., y de *actividades contables* o aspectos seleccionados en el discurrir de las actividades socioeconómicas, tales como transacciones, y otros objetos diversos integrados en el proceso circulatorio.

En relación al objeto estudio de la Ciencia Contable, algunos entienden que la Contabilidad se orienta al estudio de la realidad socioeconómica. En esta tendencia se sitúan autores como Tua y Montesinos. Este último apunta que la Contabilidad se ocupa “de la captación, elaboración y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica, con vistas a facilitar las decisiones operacionales de los distintos sujetos económicos” ⁽¹²⁾. Este planteamiento supone la introducción en el ámbito de la Contabilidad del concepto de responsabilidad social de la empresa en tanto que “la empresa actúa en y para la sociedad, en un contexto en el que

(6) Fernández Pirla, J.M. (1960): *Teoría Actual de la Contabilidad*. Editorial Ejes. Madrid, pp. 9 y 18.

(7) Schneider, E. (1962): *Contabilidad Industrial*. Editorial Aguilar. Madrid.

(8) Calafell Castello, A. (1971): *Apuntes de Introducción a la Contabilidad*. Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

(9) Cañibano Calvo, L. (1979): *Teoría actual de la Contabilidad*. Editorial ICE. Madrid.

(10) Bueno Campos, E. (1973): “Estructuras y Sistemas Contables: Análisis Operativo y General”. *Técnica Contable*, núm. 275, noviembre, pp. 415-440.

(11) American Accounting Association (1966): *A Statements of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association (AAA). Stamford. Connecticut. (USA), pp. 68-69.

(12) Montesinos, V. (1978): “Formulación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad”. *Técnica Contable*, t. XXIII, p. 372.

ha de afrontar las consecuencias de su actividad y el ejercicio de la potestad que la propia sociedad le confiere” (13).

Para el profesor Fernández Pirla, el objeto formal de la Contabilidad, “al que debe su unidad y autonomía científica, sería la auténtica representación de la realidad económica, utilizando para ello una adecuada técnica, apoyada en principios matemáticos y estadísticos” (14). Las referencias al objeto formal de la Contabilidad están en consonancia con la concepción de partida, en lo que se refiere al objeto material o ámbito de estudio de la disciplina. No obstante, el objeto formal de la Contabilidad ha experimentado una profunda evolución a lo largo de la historia, de acuerdo con las consideraciones manifestadas por cada corriente doctrinal, pasando de la concepción estrictamente patrimonialista que tuvo en un principio al enfoque comunicacional imperante en nuestros días.

Ahora bien, “estas variaciones no pueden implicar en modo alguno la mutabilidad de la verdad, que entonces dejaría de serlo, que constituye la Ciencia (...) y únicamente sucederá que, a medida que la realidad sea mejor captada por los investigadores, a medida que el campo de experimentación se vaya enriqueciendo por la inclusión de nuevas cuestiones, el conocimiento de la verdad económica será más preciso y más completo” (15)

Así, la corriente de pensamiento defensora de la Teoría Patrimonialista, que considera que el objeto de estudio es el patrimonio de las empresas, entiende que el objeto formal de la Ciencia Contable lo constituye el patrimonio de las unidades microeconómicas, afirmando que “la Contabilidad estudia el patrimonio en su aspecto cualitativo y cuantitativo, económico y financiero, contemplado tanto en su aspecto estático como dinámico” (16)

Esta concepción patrimonialista ha tenido gran influencia entre autores españoles de la talla de los profesores Pifarré (17), Ramos (18), y Rivero Romero (19), entre otros, quienes consideran que el objeto formal de la Contabilidad consiste en la captación, medida y representación del patrimonio

(13) Tua Pereda, J. (1988): “Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones”. Incluido en *XXV años de Contabilidad Universitaria en España*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, p. 932.

(14) *Ibíd.*, p. 18.

(15) Fernández Pirla, J.M. (1977): *Teoría Económica de la Contabilidad*. Ediciones ICE. Madrid, p. 7.

(16) Masi, V. (1962): *Teoría y metodología de la Contabilidad*. Editorial EJES. Madrid, p. 4.

(17) Pifarre Riera, M. (1968): *Concepto y metodología de la Contabilidad*. Editorial CECA. Madrid, p. 38.

(18) Ramos Cervero, R. (1974): *Contabilidad General*. Unidades Didácticas de la UNED. Madrid, pp. 1-11.

(19) Rivero Romero, J. (1982): *Contabilidad financiera*. Editorial ICE. Madrid, p. 18.

y sus variaciones o, si se prefiere, de los *fenómenos patrimonialistas*. Schneider, en sintonía con lo anterior, considera que dicho objeto formal no es otro sino “las mutaciones patrimoniales con repercusión en la situación patrimonial de la unidad económica”, que serán analizadas cuantitativa y cualitativamente, tanto desde el punto de vista estático como dinámico⁽²⁰⁾.

Una definición de *fenómeno patrimonial* es la expresada por el profesor Martín Lamouroux, como “un proceso de revelación cuantitativa que descansa en el patrimonio, interpreta la realidad fenoménica de los sujetos, mide el resultado y decide conscientemente sobre el empleo futuro, y lo más importante es que, sin cambiar la naturaleza económico-jurídica de los elementos que intervienen, su cualidad patrimonial es lo que lo distingue de lo meramente económico o meramente jurídico y es soporte formal de la ciencia contable”⁽²¹⁾

Aun reconociendo que el concepto del patrimonio ha supuesto una enorme contribución explicativa y delimitadora de los fenómenos asumibles por la Contabilidad, aparece una segunda corriente, con una concepción integral de la disciplina contable, que intenta superar las limitaciones derivadas de la fuerte ascendencia jurídica del enfoque anterior.

Esta corriente de pensamiento está configurada por los tratadistas que identifican el objeto formal de la Ciencia Contable con la realidad económica de cualquier tipo de unidad económica, tanto de orden micro como macro, concepto éste más amplio que el anterior. En efecto, si los conceptos de patrimonio y fenómeno patrimonial los sustituimos por *realidad económica* y *fenómeno económico*, respectivamente, superando la restricción microcontable que el término *patrimonio* denota, habremos enunciado, de forma aproximada, el objeto formal de la Contabilidad para el grupo de prestigiosos tratadistas que siguen en nuestro país la estela de Mattessich e Ijiri, representantes más destacados de la denominada Escuela Formalista norteamericana. Así, para Mattessich⁽²²⁾ el objeto formal de la Contabilidad consistiría en “las descripciones cuantitativas y predicciones de la circulación de la renta y los agregados de riqueza”; y para Ijiri⁽²³⁾, se reduciría a la medida de la actividad económica.

En nuestro país, esta corriente de opinión tiene como representantes más destacados, al profesor Bueno Campos⁽²⁴⁾, para quien el objeto formal de la Contabilidad es “la medida del fenómeno económico y la descripción

(20) Schneider, E. (1962): *Contabilidad Industrial*. Editorial Aguilar. Madrid, p. 2.

(21) Martín Lamouroux, F. (1987): *Contabilidad*. Segunda Edición Revisada. Ediciones Universidad de Salamanca. Salamanca, pp. 29-39.

(22) Mattessich, R. (1972): “Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting”. *The Accounting Review*, vol. 47, núm. 3, july, pp. 469-487.

(23) Ijiri, Y. (1965): *Management Goals and Accounting for Control*. North-Holland Publishing Co. Amsterdam.

(24) *Ibid.*, pp. 415-440.

y representación ordenadas de los elementos de la estructura del sistema”; al profesor Cañibano ⁽²⁵⁾, quien apunta que el objeto formal es “el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos, a todos sus niveles organizativos (empresa, individuos, entes administrativos, nación, etc.)”; y, por último, al profesor Calafell ⁽²⁶⁾, para el que dicho objeto constituye “la variada realidad económica, no como realidad en sí, sino en su aspecto de conocimiento, tanto cualitativo como cuantitativo”.

Una tercera corriente orienta el objeto formal de la Contabilidad hacia la *realidad socioeconómica*, agregando a los aspectos puramente económicos, anteriormente considerados, la mayor amplitud de los fenómenos sociales, propugnando su inclusión dentro del ámbito de análisis de la Contabilidad. Esta ampliación a la realidad social desborda el primitivo ámbito de la Contabilidad al añadir la noción de responsabilidad social, aplicando la metodología contable tradicional a la medición de los costes y beneficios sociales obtenidos por la entidad ⁽²⁷⁾.

Para quienes representan en nuestro país a esta corriente, la Contabilidad es “una ciencia primordialmente normativa, ocupada de la captación, elaboración, representación y comunicación de informaciones relativas a la realidad socioeconómica”, englobando en esta definición tanto al objeto material como al formal de la Contabilidad ⁽²⁸⁾.

Por su parte, Langerderfer, concibe a la Contabilidad como “un sistema de medida y comunicación económica y social con respecto a una unidad identificable”, presentando como objeto material a la realidad económica y social, siendo la medida y comunicación de esta realidad su objeto formal ⁽²⁹⁾.

Por último, en esta misma línea, para la *American Accounting Association* (1966, p. 1), el objeto de la función contable consistiría en “los métodos específicos seguidos para alcanzar los objetivos deseados, y que podrían concretarse en el proceso de identificación, medición y comunicación de los datos reveladores del pasado, presente y futuro de las actividades socioeconómicas”, alineándose, por tanto, con la consideración de la Contabilidad como un sistema de información ⁽³⁰⁾.

(25) Cañibano Calvo, L. (1997): *Teoría actual de la contabilidad (técnicas analíticas y problemas metodológicos)*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid, p. 39.

(26) *Ibíd.*, p. 9.

(27) *Ibíd.*, pp. 895-956.

(28) *Ibíd.*, pp. 372 y 385.

(29) Langerderfer, H.G. (1973): “A Conceptual Framework for Financial Reporting”. *Journal of Accountancy*, núm. 136, july, pp. 46-55.

(30) *Ibíd.*, p. 1.

3. CONTABILIDAD Y SOCIEDAD: UNA APROXIMACIÓN ENTRE LOS INTERESES DE LOS INVESTIGADORES Y DE LOS PROFESIONALES

Acerca de la existencia de una posible divergencia entre la investigación y la práctica en la Contabilidad actual, podemos afirmar que se da una gran coincidencia entre los temas tratados por los profesionales y los que han sido objeto de investigación en estos últimos años, y no sólo existe esa coincidencia en los temas, sino también en los intereses y objetivos perseguidos por los mismos. Fijándonos únicamente en la literatura contable de estos últimos tiempos, constatamos que el interés que persigue la comunidad investigadora por el desarrollo de la disciplina contable tanto en su parte teórica como en la práctica, centrado en su mayor parte en caracterizar a la Contabilidad como ciencia, definir el marco conceptual, los objetivos y paradigmas de la Contabilidad, etc., coincide con los intereses perseguidos en este mismo campo por la comunidad de profesionales. En este sentido se pueden destacar distintas tendencias:

1.^a Zeff, Sterling, Wolk y Briggs, Bedford, Davidson y Weston entre otros que se inclinan por defender una estrecha relación de interdependencia entre investigación y práctica contable.

2.^a Por otra parte, autores como Birkett, Walker, Zimmerman y Hopwood opinan que la investigación contable debe reforzar la práctica aportando soluciones inmediatas a los problemas acuciantes que aparecen en la realidad económica en la que se desenvuelven los profesionales.

3.^a Otra tendencia seguida por Hicks, Tricker, Moonitz y Stamp considera la investigación como consecuencia de la práctica.

4.^a La postura más extrema la podemos encontrar en Miller cuando defiende que si existe investigación contable es debido a la demanda de los profesionales de la Contabilidad que buscan soluciones a los problemas que encuentran en el ejercicio de su profesión.

En relación con estas teorías, la mayoría de los autores coinciden en afirmar que la causa principal de las discrepancias que se dan entre los intereses de los académicos dedicados a la investigación y los de los profesionales de la Contabilidad, hay que buscarla en la falta de comunicación entre ambos colectivos. Los investigadores son acusados de emprender estudios de poca utilidad práctica y emplear una terminología cada vez más compleja y menos al alcance de los profesionales y éstos son acusados de apoyar la investigación sólo cuando va encaminada a la resolución inmediata de los problemas más acuciantes que se plantean en el desempeño de su labor o cuando los resultados pueden emplearse para justificar las prácticas que de hecho han sido adoptadas por ellos. También es frecuente encontrar referencias a la incapacidad de la investigación para modificar las prácticas contables adoptadas generalmente.

Entre las conclusiones a las que llegan los diversos autores cabe destacar el consenso generalizado que existe a la hora de proponer como principal solución el establecimiento de una adecuada comunicación entre investigadores y profesionales que permita a los primeros conocer las necesidades que se plantean en la práctica y lleve a los segundos al convencimiento de que los resultados de las investigaciones pueden ser de ayuda en el ejercicio de su profesión.

Se puede concluir que no se puede dar investigación sin práctica, ya que el trabajo de los investigadores sin el apoyo de los profesionales sería ineficaz, ni práctica sin investigación pues se daría un estancamiento de la disciplina, por lo tanto hay que llegar a un término medio a través de la intercomunicación entre profesionales e investigadores. No podemos considerar que los fundamentos de la disciplina han quedado definitivamente sentados, pero es el momento de potenciar nuevas líneas de investigación que, centrándose en áreas específicas ya existentes o abriendo nuevos caminos, perfeccionen el desarrollo de la Contabilidad en nuestro país.

Hoy en día se compatibilizan mucho las tareas investigadoras y docentes con el ejercicio de la profesión contable. Además, el cambio en que han sufrido las organizaciones empresariales tras la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea ha propiciado una coincidencia entre los intereses de ambos sectores.

Los cambios producidos en la legislación mercantil y fiscal, han provocado en los profesionales una gran necesidad de información que ha tenido que ser cubierta por los investigadores. La literatura contable de éste último período se ha centrado principalmente en el tratamiento de aspectos normativos para sentar las bases del desarrollo de la Contabilidad.

En determinados campos es necesaria una continua transmisión de experiencias entre los docentes, investigadores y profesionales de la Contabilidad, aunque es lógico que existan divergencias y que éstas sean cada vez mayores en la medida que se vaya avanzando en el desarrollo de la disciplina.

La clave del éxito en este desarrollo está en el reconocimiento por parte de investigadores y profesionales, de la importancia de la labor que llevan a cabo unos y otros, y del entendimiento y colaboración mutua.

4. LA CONTABILIDAD COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN

4.1. EL FIN DE LA CONTABILIDAD

Mientras, como hemos visto, existen diferentes concepciones en torno al objeto material, y ello condiciona la manera en que se define el objeto formal en la Contabilidad, con respecto al fin perseguido por la misma, existe prácticamente unanimidad al entender que éste es el de proporcionar

información. En esta dirección Cañibano ⁽³¹⁾, señala que “la Contabilidad es concebida actualmente como un sistema informativo capaz de proporcionar información relevante para la adopción de decisiones”. Igualmente la *American Accounting Association*, indica que el fin de la Contabilidad es “comunicar información económica para la formación de juicios y la toma de decisiones por parte de los usuarios” ⁽³²⁾

Si el suministrar información se constituye en el fin inmediato de la Contabilidad, el objeto mediato de la misma debe buscarse en la respuesta a la pregunta de para qué dicha información. En último extremo, la justificación teleológica de la Contabilidad ha de ubicarse en la satisfacción de necesidades de tipo económico, lo que la implicaría en un intento de racionalización del comportamiento humano en la administración de bienes escasos, susceptibles de usos alternativos.

En este sentido, resultan plenamente esclarecedoras las palabras del profesor Fernández Pirla, cuando afirma que “la Contabilidad ha nacido y se ha desarrollado, aunque ahora otros objetivos se incorporen a la misma, como una de las manifestaciones de vocación del hombre para interpretar la realidad y actuar sobre ella” ⁽³³⁾. Por ello, en un plano teleológico intermedio, el fin de nuestra disciplina se acepta mayoritariamente que está orientado a las necesidades del sistema de gestión de la unidad económica, cuales son las de tomar decisiones en forma de planificación, programación, elaboración de presupuestos, control, etc. La Contabilidad debería encargarse, según esto, de generar la información, en cantidad, calidad, oportunidad y eficiencia suficiente para satisfacer las necesidades del sistema de gestión de una unidad económica cualquiera.

No siempre, sin embargo, se ha coincidido con el objetivo aquí señalado. Así Carboni predica como fin de la Contabilidad el establecimiento de responsabilidades jurídicas, Besta sitúa dicho fin en el control económico, mientras que Scheneider ⁽³⁴⁾, coincide con las modernas corrientes y considera que el objetivo de la Contabilidad es proporcionar: 1.º) Una imagen numérica de lo que en realidad sucede en la vida y en la actividad de la empresa; y, 2.º) Una base de cifras para las actuaciones de la gerencia.

Volviendo al análisis de lo que constituiría la finalidad más cercana y, por tanto, más concreta de la Contabilidad, y quizás por la no-coincidencia entre los tratadistas en la delimitación del objeto, surge de nuevo entre ellos

(31) Cañibano Calvo, L. (1996): *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Ed. Pirámide. Madrid, p. 35.

(32) *Ibíd.*

(33) Fernández Pirla J.M. (1984): “La Dimensión Filosófica de la Contabilidad”. En obra conmemorativa del *Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad*. Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pp. 79-85.

(34) *Ibíd.*, p. 3.

la controversia a la hora de señalar el fin concreto o inmediato de la información contable.

Para los tratadistas identificados con la concepción patrimonialista del objeto contable, el fin de la Contabilidad coincidiría con lo que para otros autores constituyen objetivos fundamentales de la Contabilidad, y que no serían otros sino “la fijación del patrimonio en un momento dado y el cálculo de la variación patrimonial o determinación de resultados durante un período de tiempo y el cálculo de costes” (Fernández Pirla, 1977) ⁽³⁵⁾. Así, Rivero Romero afirma que “el fin de nuestra disciplina es la medición y representación del patrimonio, que constituye el campo de actuación u objeto de la Contabilidad” ⁽³⁶⁾; mientras que Pifarré, considera como fin de la Contabilidad, “el captar, medir y representar el patrimonio y sus variaciones para el conocimiento de las magnitudes económicas” ⁽³⁷⁾

Para el grupo de investigadores nacionales que consideran como objeto de la Contabilidad la realidad económica, puede resultar representativa la opinión del profesor Cañibano, al respecto, quien afirma que la Contabilidad tiene por objeto producir información con el fin de facilitar la adopción de las decisiones financieras externas y las de planificación y control internas.

Calafell ⁽³⁸⁾ (1971, p. 9), señala como fin el de “poner de relieve dicha realidad económica de la manera más exacta posible y de forma que demuestre cuantos aspectos de la misma interesen”; mientras que para el profesor Requena ⁽³⁹⁾, la Contabilidad tiene un fin genérico único, que consiste en “la determinación de la situación de la unidad económica y su evolución en el tiempo”, y unos fines específicos derivados del gran valor que ésta posee como instrumento al servicio de múltiples aplicaciones, aprovechando su concepción instrumental para otras disciplinas, en razón de su aplicación sobre diferentes procesos y ámbitos y que, en general, pueden presentar un carácter económico, financiero, administrativo, fiscal o jurídico.

Para la corriente que orienta el objeto de la Contabilidad hacia la realidad socioeconómica, la finalidad genérica de la Contabilidad radica en comunicar información económica para la formación de juicios de valor y la toma de decisiones por parte de los usuarios, si bien se pueden distinguir cuatro objetivos metodológicos:

1. Construcción de decisiones sobre la utilización de recursos limitados, incluyendo la identificación o delimitación de áreas de decisión y la determinación de objetivos y metas;

(35) *Ibíd.*, p. 14.

(36) *Ibíd.*, p. 18.

(37) *Ibíd.*, p. 38.

(38) *Ibíd.*, p. 9.

(39) Requena, J.M. (1988): *Epistemología de la contabilidad como disciplina científica*. Universidad de Málaga. Málaga, p. 150.

2. Dirección efectiva, control y organización de los recursos humanos y materiales;
3. Mantenimiento, información y control de los administradores de los recursos; y,
4. Facilitar las soluciones sociales.

Para la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas ⁽⁴⁰⁾, la Contabilidad ha de elaborar una información pertinente sobre la situación económica y financiera de la empresa a través de sus métodos e instrumentos específicos.

En resumen, el fin de la Contabilidad consiste en informar sobre el objeto que le es propio, para así permitir a los gestores de la unidad económica de que se trate actuar eficazmente en el sentido del objetivo que tengan asignado alcanzar, en último extremo, la satisfacción más eficiente de las necesidades económicas humanas. Además, y puesto que el fin asignado a la Contabilidad ha ido evolucionando de idéntica forma y manera en que ha evolucionado la propia Contabilidad, este proceso lógico-deductivo parte del objetivo último de la Contabilidad: proporcionar información adecuada, de acuerdo con la naturaleza de la entidad emisora de la misma y con los sujetos a quienes se dirige, y dentro del contexto socioeconómico en el que dicha información se desenvuelve, para llegar así a la concreción y desarrollo de normas puntuales y congruentes con los objetivos perseguidos ⁽⁴¹⁾.

4.2. LA INFORMACIÓN CONTABLE COMO FIN DE LA CONTABILIDAD

Durante un largo período de tiempo, la práctica contable se ha desarrollado como una obligación legal, limitándose el objetivo de la información a las obligaciones emanadas de la norma jurídica. Sólo desde el pronunciamiento del Comité Trueblood en 1973, que establecía como objetivo prioritario de la información contable, el facilitar a los usuarios de la Contabilidad la información necesaria para tomar decisiones económicas, esos aspectos registrales en torno a los cuales giraba la Contabilidad, han sido reemplazados por aspectos comunicacionales.

Un problema subyacente a la propia ambigüedad del objetivo general de la información contable, es el conflicto de intereses entre los diferentes usuarios de la información, esto es, su finalidad con relación a los distintos posibles usuarios de la misma. Es evidente que no necesita la misma infor-

(40) Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1980): *Principios y Normas de Contabilidad en España*. Serie Principios Contables. Documento núm. 1. Edición revisada en 1992. AECA. Madrid, p. 22.

(41) Rojo Ramirez, A. (1989): "Algunas reflexiones sobre la teoría actual de la Contabilidad". *Técnica Contable*, noviembre, pp. 462.

mación contable el director de una empresa, que un inversor potencial de dicha empresa, la autoridad tributaria o los empleados de dicha entidad, aunque todos ellos están legitimados en cierta medida para demandarla.

Nuestro país puede servirnos de ejemplo en este sentido, ya que hasta la entrada en vigor de la Ley 19/1989, prevalecían a la hora de elaborar la información contable, los intereses de unos usuarios sobre los de otros. Así, la legislación mercantil orientaba el objetivo de la información a la tutela de los intereses de los propietarios y la protección de los acreedores, descartando los intereses de otros colectivos preocupados e implicados en la marcha del negocio. De igual manera, la Administración tributaria se atribuía competencias tendentes a primar su papel de usuario, en perjuicio de otros usuarios con objetivos claramente preeminentes y razonablemente diferentes.

Lógicamente, cada usuario obtiene una utilidad concreta y distinta de la del resto de usuarios de la información contable, en base a los fines particularmente perseguidos, lo que determinará, en último extremo, una variedad de subfines de la información contable tan amplia como categorías homogéneas posibles de usuarios⁽⁴²⁾. El usuario, como apuntan Carmona y Carrasco, “juega un papel fundamental en el proceso de comunicación de la información”⁽⁴³⁾ y, por tanto, admitiendo que las necesidades de información serán distintas dependiendo de quiénes sean los usuarios de la misma, podemos admitir la coexistencia de distintos objetivos.

Cada vez son más los grupos sociales que demandan información. A los que han sido considerados tradicionalmente como destinatarios de la información contable, propietarios y administradores, se han unido otros grupos de usuarios que se mantenían pasivos, caso de los trabajadores, proveedores, acreedores, etc.

Una primera clasificación de los usuarios de la información contable parte de la distinción de entre aquéllos que utilizan la información dentro de la organización de la empresa (directivos, mandos intermedios y trabajadores), de aquéllos que, sin pertenecer a la organización interna, se les debe rendir cuentas (accionistas, acreedores, proveedores, Administración Pública), además de los profesionales de la Contabilidad (contables y auditores).

Otra clasificación que tiene en cuenta esta diversidad de subobjetivos de la información contable es aquélla que agrupa a los usuarios en función

(42) El concepto *usuario* al que nos referimos, es identificado por el profesor Cañibano (1991, p. 4), como el más concreto de “colectivo social interesado”, para quien “el conocimiento de la riqueza y de la renta de una unidad económica representa una demanda informativa de índole social, toda vez que son muchos y diversos los colectivos que intervienen en el mantenimiento de la coalición de intereses que permite la supervivencia y expansión de la empresa”.

(43) Carmona, S. Y Carrasco, F. (1993): *Estados contables*. Editorial McGraw-Hill. Madrid, p. 3.

de su poder de decisión en la unidad económica considerada y, por tanto, con capacidad propia para influir en la información que reciben ⁽⁴⁴⁾:

a) Usuarios internos o con poder de intervención: directores, accionistas con intervención en el consejo de administración, auditores y Administración Pública.

b) Usuarios externos o sin poder de intervención: accionistas, inversores potenciales, analistas financieros, prestamistas, clientes, proveedores y trabajadores; y respecto a los cuales, el profesor Fernández Peña, señala que “una de las principales funciones de la Contabilidad es la de suministrar información sistemática y resumida de la situación financiera y del funcionamiento de las empresas a quienes no las dirigen, incluidos los socios y accionistas” ⁽⁴⁵⁾.

Resulta evidente que sólo para los usuarios internos tiene sentido la preparación de información contable *ex ante*, es decir, presupuestos y planificación, lo que supondría que la que se conoce como Contabilidad Interna (de costes, presupuestaria, planificación, etc.), les está reservada.

La información *ex post* o información económico-financiera, suministrada por la que se conoce como Contabilidad Externa, tendría interés tanto para los usuarios con funciones de gestión en la unidad económica, como para los terceros legítimamente interesados en conocer la situación de la misma.

4.3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Llegados a este punto, consideramos de vital importancia la coordinación de los objetivos y de los usuarios, y debemos preguntarnos si es posible seleccionar un único objetivo para todos los usuarios, es decir, si es posible elaborar una única información para todos los usuarios, o, por el contrario, si que se deberá elaborar una información específica para cada tipo o clase de usuario.

Parece evidente que la respuesta a las cuestiones planteadas tiene una difícil solución. Por un lado, la elaboración de una información genérica, es decir, una información *multipropósito* para todos los usuarios, basada en el desconocimiento de múltiples usuarios y de los objetivos de éstos, no satisfaría a la gran mayoría de los usuarios y prevalecerían los intereses de aquellos usuarios con capacidad de intervención en su elaboración. Por otro lado, la elaboración de información conforme a las necesidades de los usuarios pondría en peligro el proceso normalizador.

La solución adoptada y admitida de forma generalizadora, ha sido la de considerar un grupo prioritario que marca la pauta a la hora de elaborar

(44) GABAS TRIGO, F. (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Madrid, p. 53.

(45) *Ibíd.*, pp. 43-85.

los objetivos. Así, el Informe Trueblood (*American Institute of Certified Public Accountants* ⁽⁴⁶⁾), propone como grupo preferente el de los accionistas y acreedores. El FASB (SFAC-1) ⁽⁴⁷⁾, considera, sin embargo, como grupo preeminente a los inversores financieros.

El profesor Gabás, establece los siguientes objetivos de la información contable ⁽⁴⁸⁾:

1. Suministrar datos útiles para tomar decisiones de inversión y financiación a inversores, acreedores y otros usuarios.
2. Proporcionar información apropiada a inversores, acreedores y otros usuarios para evaluar flujos futuros de caja en operaciones corrientes, financieras y de inversión.
3. Reflejar adecuadamente la situación de una entidad y la composición y valoración de sus recursos económicos.
4. Informar sobre el desenvolvimiento de la situación financiera de la empresa en un período de tiempo determinado.
5. Proporcionar datos sobre el desenvolvimiento económico de la entidad, mediante la medición del resultado.
6. Informar sobre el cumplimiento de las funciones de administración o relación de agencia de los directores ante los propietarios.
7. Proporcionar información relevante para realizar las tareas ligadas con la gestión global de la entidad.
8. Incluir estimaciones de la dirección sobre desenvolvimiento futuro de la entidad en sus aspectos económicos y financieros.
9. Establecer los datos básicos necesarios para cumplir las demandas legales (incluyendo las fiscales) de información financiera.

4.4. REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Delimitados los objetivos de la información contable, el siguiente paso de este proceso lógico-deuctivo, será la definición de aquellos requisitos y características que debe reunir la misma, para de esta forma alcanzar los objetivos propuestos.

Una vez más debemos recurrir a la *American Accounting Association*, en concreto al documento conocido como ASOBAT (*A Statement of Basic*

(46) American Institute Of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.) (1973): *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements (Trueblood Report)*. A.I.C.P.A. New York.

(47) Financial Accounting Standards Board (1978): "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises". *Statement of Financial Accounting Concepts* núm. 1. FASB, Stamford, november.

(48) *Ibid.*, pp. 49-50.

Accounting Theory, AAA, 1966), que enumera y define los cuatro requisitos que debe reunir la información contable, y que exponemos a continuación.

El principal requisito es la *relevancia*, que exige que la información se refiera o pueda ser asociada con las acciones a cuyo cumplimiento se encamina, esto es, a facilitar los resultados que se desean producir. El conocimiento o la asunción de las necesidades de los usuarios potenciales de la información, es de máxima importancia en la aplicación de este requisito.

La *verificabilidad* requiere que si dos o más personas cualificadas examinan los mismos datos, lleguen esencialmente a conclusiones similares. Su importancia radica en que, por lo general, la información contable se utiliza por personas que tienen acceso limitado a los datos de base. Cuanto menor sea la proximidad a estos datos, mayor es el grado deseable de verificabilidad, cuya importancia también radica en que con frecuencia los usuarios de la información contable tienen intereses opuestos.

La *inesgabilidad* significa que los hechos deben de ser determinados y presentados imparcialmente. También significa que las técnicas utilizadas en el desarrollo de los datos, deben ser diseñadas sin sesgo. La información sesgada puede ser útil y tolerable internamente, pero raramente puede ser aceptable para usos externos.

La *cuantificación* se relaciona con la asignación de contenido numérico a la información. Los parámetros monetarios son los más comunes, pero no los únicos en la cuantificación usual en Contabilidad. Cuando, en cumplimiento de los requisitos, sea necesaria la presentación de información no cuantitativa, ello no implica que necesariamente deba ser medida. *A sensu contrario*, cuando se presente información que pueda medirse, quien establece los estados financieros debe asumir la responsabilidad de esta medición.

Los diferentes pronunciamientos contables publicados en los últimos años han ampliado los requisitos que debe reunir la información contable, caso del *Accounting Principles Board*, número cuatro (APB-4, AICPA, 1970), el informe Trueblood (AICPA, 1973), el *Statement of Financial Accounting Concepts*, número dos (SFAC-2, FASB) y el *International Accounting Standards Committee* (IASC, 1989)⁽⁴⁹⁾. Además, la información financiera deberá poseer una serie de características, “con el fin de garantizar la eficacia de aquélla en el proceso de adopción de decisiones por parte de los diferentes destinatarios de dichos estados” (AECA, 1980)⁽⁵⁰⁾.

(49) International Accounting Standards Committee (1989): “Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros”, en Gonzalo Angulo y Túa Pereda, *Normas Internacionales de Contabilidad de la IASC (traducción e introducción)*. Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.

(50) *Ibid.*, p. 23.

Los organismos reguladores utilizan las características cualitativas para formular normas congruentes con el objetivo marcado, para adaptar la normativa existente y, además, para valorar la calidad de la información suministrada; por su parte, el sujeto contable posee gracias a ellas, unas orientaciones específicas para la aplicación de las normas contables; mientras que el usuario recurre a dichas características para valorar el grado de calidad de la información contable recibida.

Si bien es cierto que la información financiera debe de caracterizarse por su *comprensibilidad* y su *comparabilidad*, características cualitativas secundarias que afectan de forma esencial a la presentación de la información financiera, las dos características cualitativas más importantes que debe poseer ésta, son la *relevancia* y la *fiabilidad*, pudiéndose llegar a afirmar que si la información elaborada carece de alguna de estas características, dicha información no será de utilidad para la toma de decisiones. La completa delimitación de estas dos características básicas, se puede realizar analizando los componentes que forman parte de cada una de ella, tal y como se expone en el siguiente cuadro.

Tabla 1. COMPONENTES DE LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS BÁSICAS

Cualidades básicas de la información contable	Componentes	Rasgos
Relevancia	Oportunidad.	Presentar la información a los decisores en el tiempo oportuno.
	Valor predictivo.	Pronosticar la situación futura.
	Información completa.	La información debe contener todos los datos para adoptar decisiones.
	Valor de confirmación.	Corroborar las predicciones realizadas.
Fiabilidad	Razonabilidad.	Correspondencia entre la medida o representación y lo que se pretende representar.
	Verificabilidad.	Posibilidad de controlar y revisar los estados contables, interna y externamente.
	Neutralidad.	Actitud del regulador evitando las presiones externas.
	Prudencia.	Precaución en los juicios sobre estimaciones requeridas en condiciones de incertidumbre.
	Inesgabilidad.	Evitar la influencia en la toma de decisiones de los usuarios.

Fuente: FASB (SFAC-2) e IASC (1989).

Así, la información poseerá la característica de relevancia cuando influya en las decisiones económicas de los usuarios y les ayude a evaluar eventos pasados, presentes o futuros, o en la confirmación o corrección de las evaluaciones pasadas, y poseerá la característica de fiabilidad cuando no esté viciada de errores ni de sesgos importantes y los usuarios puedan confiar en que representan fielmente eso que se supone que representan, o eso que razonablemente se puede esperar ver representado.

Sin embargo, los estados financieros no podrán recoger toda aquella información que posean las cualidades anteriormente descritas, ya que existen limitaciones o restricciones que motivarán que sobre determinada información relevante y fiable no se informe en los estados financieros. Estas restricciones son las denominadas del *coste-beneficio* e *importancia relativa* o *materialidad*.

Por tanto, si el coste de determinada información, que cumple las condiciones de relevancia y fiabilidad, es superior al beneficio que puede producir al usuario en la adopción de una decisión, o si dicha información es relevante, pero su importancia relativa es pequeña, comparada con magnitudes tales como el activo total, el pasivo total o el resultado, y, su omisión no influye en la decisión a adoptar por el usuario de la información, no deberá incluirse en los estados financieros.

5. EL DERECHO CONTABLE Y EL DEBER PÚBLICO DE LA CONTABILIDAD

Investigar el posible alumbramiento del Derecho Contable, considerando éste como una rama muy especializada y con campo propio distinto del que corresponde al Derecho Mercantil, no es algo arbitrario ni caprichoso, ya que así se señala en la exposición de motivos de Nuevo Plan General de Contabilidad desarrollado según la IV Directriz de la C.E.E, donde a su vez se expone la necesidad de que exista una coordinación de las disposiciones nacionales de los estados miembros sobre la estructura y el contenido de las cuentas anuales, del informe de gestión, de las normas de valoración y la publicidad de estos documentos en cuanto se refieren a sociedades de carácter mercantil debido a la importancia que esto representa para la protección de los socios y terceros.

También se señala la imposición de una coordinación simultánea en estas materias que lleven a una verdadera armonización, ya que la actividad de las sociedades mercantiles rebasa a menudo los límites del territorio nacional, y dentro de la Comunidad es necesario establecer unas condiciones jurídicas mínimas equivalentes en cuanto al alcance de las informaciones financieras que deben facilitarse al público de las sociedades concurrentes.

La importancia adquirida por la información contable en el mundo moderno, con su proceso irreversible de normalización a nivel supranacio-

nal, exige acelerar el alumbramiento del Derecho Contable, o lo que es lo mismo, la formulación en vías o cauces rigurosos para sistematizar el mismo. Llegar a construir este Derecho Contable ajustado a las circunstancias actuales e introducirlo en nuestro ordenamiento jurídico va a suponer la eliminación de muchos obstáculos que todavía quedan pendientes de superar para la culminación de un proceso armonizador y normalizador.

La elaboración de un derecho contable trata de introducir en nuestra legislación una rama del derecho que contemple y actúe sobre el hecho contable, constituyendo éste una expresión interpretada de la realidad económica y social. El hecho contable adquiere en la actualidad una sustantividad, como consecuencia de su relevancia social, que hace que tenga que ser asumido por el derecho ⁽⁵¹⁾.

Muchas disposiciones de rango legal tienen como punto de partida el hecho contable. Sin embargo, aunque el Derecho Contable figura ya en el ordenamiento, lo hace de una forma dispersa, difusa y a veces confusa. Se impone, por tanto, un proceso de sistematización jurídica del mismo que le dé carácter unitario y unívoco. Dicha sistematización, que se plasma en un proceso normalizador, no puede ignorar dos cuestiones fundamentales:

- a) El Derecho Contable debe basarse en la realidad vigente, con toda la complejidad que la misma presenta, como es la plena integración de España en la Unión Europea.
- b) El Derecho contable ha de ser útil para conformar esa realidad y lograr una verdadera armonización.

Desde estos dos aspectos, el Derecho Contable debe tomar como referencia las directrices emanadas del Consejo de la Comunidad Económica Europea, de contenido genuinamente contable y cuyos destinatarios son los países miembros de la Comunidad. Las directrices de la Comunidad Económica Europea tienen que ser el punto de partida de cualquier sistema a nivel nacional de un Derecho Contable. En este proceso armonizador-normalizador juegan un papel importante los organismos profesionales existentes en cada país, en el caso español AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) y el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas). El valor que tienen las aportaciones de estos organismos estriba fundamentalmente en que han ampliado los principios generalmente aceptados del campo estricto de las valoraciones, extendiéndolos a profundizar en la realidad económica que emerge de la empresa en orden a su versión contable, ampliando así el ámbito de lo que puede considerarse la normatividad técnica contable.

(51) Fernández Pirla, J.M. (1986): *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

Este empuje modernizador de nuestra legislación debería culminar con la aprobación de un organismo que sea capaz de adaptar y actualizar la normativa contable para que ésta no sea obsoleta, sino que a medida que vayan apareciendo nuevos productos financieros y nuevas actividades económicas tengan un adecuado tratamiento contable, y para atender cualquier necesidad de interpretación o de desarrollo normativo en esta materia. Dicho organismo debería tener potestad legislativa que sea capaz de unificar la armonización de la información contable a través de la normalización de la misma.

Normalizar y armonizar son conceptos que se utilizan profusamente en los comentarios sobre la regulación legislativa de la Contabilidad. Normalizar supone regularizar, poner orden en este caso en la información contable de las empresas. El objetivo fundamental de la Contabilidad es servir de instrumento de información sobre la actividad económica y financiera de la empresa; pero sabemos que esa información no interesa sólo al propio empresario, sino también a terceras personas (clientes, acreedores, trabajadores). De ahí que se haga necesario un marco legislativo que "normalice" los criterios de valoración y de formulación de las cuentas anuales posibilitando un contraste y análisis objetivo de la información contable.

Ahora bien, la creciente internacionalización de las relaciones económicas y financieras hace que el interés por una información empresarial objetiva y contrastable trascienda más allá de las propias fronteras de nuestro país. Por ello la incorporación de España a la Comunidad Europea obligó a la armonización de nuestras normas contables con las directivas de la CEE. Todo este proceso va formando a la vez un marco legislativo contable (normalización) acorde con las pautas marcadas en las directivas de la CEE (armonización).

Una razón indiscutible que aconseja la regulación jurídica de la información contable se encuentra en la propia filosofía del sistema económico de libre mercado en el que, en la sociedad actual, las empresas desenvuelven su actividad. Uno de los requisitos imprescindibles para el buen funcionamiento del sistema y de sus mecanismos de asignación de recursos y de distribución de la producción es la transparencia del mercado, entendida como información suficiente en posesión de oferentes y demandantes para poder tomar las decisiones que conducen al mercado al establecimiento de hipótesis de equilibrio.

En este sentido, el conocimiento público de las magnitudes económicas básicas de las empresas que facilita la Contabilidad, constituye un elemento orientador muy eficaz de las múltiples decisiones individuales que van a integrarse en el libre juego de la oferta y la demanda. Alcanzar la eficiencia del mercado exige el establecimiento de unas reglas de juego, en clave jurídica, que normalicen y armonicen este tipo de información, facilitando su interpretación y comparabilidad, acompañadas de normas suple-

mentarias reguladoras del control del cumplimiento de tales reglas y de la publicidad general de la información contable formulada.

Desde esta perspectiva hay que interpretar los esfuerzos, anteriormente mencionados, de los constituyentes europeos (Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, de Roma 1956) por dotar a la Comunidad Europea, a través de la coordinación de sus legislaciones nacionales, de un marco normativo mínimo y homogéneo sobre aspectos tales como la libertad de establecimiento de empresas, la eliminación de prácticas restrictivas de la competencia, o en lo que nos ocupa en este trabajo, sobre el contenido, estructura, verificación y publicidad de la información contable que deben suministrar las empresas.

La regulación jurídica de estos aspectos tendería a eliminar posibles restricciones y a equiparar obligaciones, entre ellas las relativas a la información contable, para mejor asegurar la libre competencia y los intereses de productores y consumidores, socios e inversores y, en general, del tráfico mercantil, en el ámbito de la Unión Europea. Solamente dos palabras describen el anterior proceso: normalizar y armonizar. La integración de España en la Unión Europea impone una revisión de las normas contables, para introducir en el ordenamiento jurídico un Derecho Contable moderno ajustado a las nuevas circunstancias.

5.1. CONTENIDO FORMAL Y MATERIAL DEL DERECHO CONTABLE

En el Derecho Contable concurren dos vertientes, inseparables y que persiguen los mismos objetivos, que se corresponden, respectivamente, con las dos funciones de la misma: registro y adecuada correspondencia entre la realidad y lo registrado. Por ello, la Contabilidad es, simultáneamente, desde el punto de vista jurídico, “un sistema de registros o declaraciones de conocimiento sobre hechos, actos y negocios jurídicos de la actividad empresarial y un sistema de valoraciones y estimaciones”⁽⁵²⁾. Se configura de este modo la clásica distinción entre los aspectos formales (de manifestación externa) y los aspectos sustantivos (de contenido) del deber público de Contabilidad.

La vertiente formal se ocupa de la manera en que deben llevarse los libros, es decir, de la forma en que deben representar externamente los acontecimientos o vicisitudes del tráfico que el empresario realiza y sus consecuencias de orden patrimonial, con lo que esta vertiente mira al lado obligacional de la Contabilidad. En la vertiente formal del Derecho Contable se integran cuestiones tales como:

(52) Vicent Chulia, F. (1991): *Compendio crítico de Derecho Mercantil*. Ed. Bosch, Barcelona, t. I, vol. 1, p. 155.

a) Los aspectos relativos a la llevanza de la Contabilidad por los empresarios: libros obligatorios, características de los mismos y manera de llevarlos, y legalización de estos documentos, etc.

b) La naturaleza de los registros contables como actos jurídicos, que la doctrina califica de declaración de conocimiento o verdad sobre determinados hechos, que no necesariamente constituyen prueba fehaciente de otros actos jurídicos y que deben considerarse confesión extrajudicial no receptiva⁽⁵³⁾.

c) El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables.

La vertiente sustantiva atiende a los criterios que deben inspirar la información plasmada en los registros contables y, con ello, a los presupuestos ordenadores del modo en que ha de ser establecido el resultado económico de cada ejercicio de la empresa, así como su patrimonio y su situación financiera, es decir, comprende los medios necesarios para que lo escrito en los libros de cuentas coincida con la realidad que a éstos se pretende trasladar, con lo que:

a) Se ocupa especialmente de los criterios para la elaboración y presentación de la información contable.

b) Procede de la aprehensión por el Derecho de los principios que inspiran la práctica contable.

c) Está integrada por los llamados "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", que se convierten, a través del Derecho Contable sustantivo, en normas jurídicas en sentido estricto.

Cuando se trata de proteger un amplio conjunto de intereses, entre los que se incluyen los de la colectividad, globalmente considerada, parece obvio que no basta con imponer sólo requisitos formales; que garantizasen el reflejo de la situación deudora y acreedora, y su utilización como medio de prueba por el empresario; es necesario que se establezcan legalmente unos criterios de fondo para la confección de la información financiera, que la hagan homogénea y que permitan, como punto de referencia entre quien la emite, quien la recibe, y quien la audita, la interpretación de la situación económico financiera y de los resultados de la entidad a través de sus cifras contables.

5.2. LAS FUENTES DEL DERECHO CONTABLE

Las fuentes del Derecho privado están contempladas en el Código civil (art. 1.º), que establece la conocida prelación entre Ley, costumbres y

(53) Moran Bovio, D. (1995): "La contabilidad de los empresarios". En Jiménez Sánchez, G.J. (1995): *Derecho Mercantil*. Ed. Ariel. Madrid, pp. 130.

principios generales del Derecho, considerándose la jurisprudencia del Tribunal Supremo como complemento del ordenamiento jurídico. En su aplicación al ámbito mercantil, el art. 2.º del Código de Comercio enumera, como fuentes de esta rama del ordenamiento privado, la ley, los usos del comercio y el Derecho común o civil, con lo que en lógica jerarquía de ordenamientos, se otorga primacía del Derecho especial -mercantil- respecto al común -civil- en la regulación de la actividad de los comerciantes⁽⁵⁴⁾.

Las fuentes escritas del Derecho Contable español, con rango legal o reglamentario, adquieren categoría de derecho positivo a través, fundamentalmente, de los siguientes textos legislativos:

I. El ordenamiento comunitario a través de las correspondientes directivas en materia contable.

II. El Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885, reformado en materia contable por la Ley 19/1989, de 25 de julio).

III. La Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba su texto refundido).

VI. El Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre).

V. Las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), publicadas en el BOICAC⁽⁵⁵⁾.

VI. Los principios contables facultativos.

El conjunto de estas normas legales forma un todo coherente, organizado jerárquicamente desde las disposiciones de carácter general del Código de Comercio a los desarrollos reglamentarios mucho más precisos de las Resoluciones del ICAC, sin caer en contradicciones significativas entre ellas.

El empuje modernizador de la legislación precisa de la existencia de un organismo con capacidad de reglamentar con alcance general, para adaptar y actualizar la normativa contable, evitando su obsolescencia, en la medida en que vayan apareciendo innovaciones financieras y nuevas actividades económicas que encuentren una adecuada respuesta contable, y para atender cualquier necesidad de interpretación o de desarrollo normativo en esta materia. Dicho organismo debería ser capaz de unificar la armonización de la información contable, a través de la normalización de la misma.

El ICAC adquiere carta de naturaleza, como Organismo Autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Disposición

(54) Cortés Domínguez, C. (1980): "Reflexiones sobre las fuentes de Derecho Mercantil". *Revista de Derecho Mercantil*, núms. 157-158, pp. 489 y ss.

(55) Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

adicional 2.^a de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Por disposición expresa de la Ley 19/1988, absorbe las funciones que venía ejerciendo el Instituto de Planificación Contable, que se extingue, junto a sus atribuciones, resultando de su competencia en materia contable todo lo relativo a planificación y normalización.

Por el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, que aprueba el Estatuto y Estructura Orgánica del ICAC, se establecen las siguientes funciones específicas con relación a la Contabilidad de las empresas:

1.^a La realización de los trabajos técnicos y propuestas del Plan General de Contabilidad adaptado a las directivas de la Comunidad Económica Europea y a las leyes que regulan esas materias, así como la aprobación de este plan para los distintos sectores de la actividad económica.

2.^a El establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas, que se publicarán en el Boletín del ICAC.

3.^a El perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de Auditoría de Cuentas, a cuyo fin propondrá al Ministerio de Economía y Hacienda las modificaciones legislativas o reglamentarias necesarias para armonizarlas con las disposiciones emanadas de la Comunidad Económica Europea o de acuerdo con el propio progreso contable.

En cuanto a los demás organismos profesionales de ámbito nacional e internacional, cabe destacar su importancia como puntos de referencia en materia contable. Desde la creación en 1979 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), promovida por un grupo de profesores universitarios, profesionales y empresarios, esta asociación se ha convertido en referencia obligada doctrinal, profesional y de promoción normativa de todo lo contable, en sus perspectivas tanto financiera como de gestión. En el ámbito internacional, sin considerar la influencia que en las normas contables españolas pueda tener el derecho contable comparado, o los pronunciamientos doctrinales o profesionales de otros países, en cuyo caso la referencia obligada son los principios generalmente aceptados de las organizaciones profesionales americanas —*Financial Accounting Standards Board* (FASB) del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA)—, las referencias de mayor peso en materia contable en nuestro país proceden de las siguientes organizaciones internacionales:

1. La Comisión Internacional de Normas Contables (IASC).
2. La Federación Internacional de Contables (IFAC).
3. La Federación Europea de Expertos Contables (FEE).

4. El Comité de Contacto: 4.^a, 7.^a y 8.^a Directivas Europeas.
5. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).
6. La Organización de las Naciones Unidas (ONU) a través de la Comisión de Sociedades Transnacionales del Consejo Económico.

5.3. EL DEBER PÚBLICO DE LA CONTABILIDAD

En este apartado queremos ofrecer una síntesis, tal vez sistematizada, de algunas opiniones doctrinales, procedentes en su mayoría del ámbito jurídico-mercantil, respecto a la importancia de la dimensión jurídica de la Contabilidad, en un momento en el que la interdisciplinariedad se hace imprescindible en nuestra disciplina y, con ello, mostrar que la vertiente jurídica es una de las posibles –y recomendables– direcciones de aquella interdisciplinariedad, en colaboración estrecha entre expertos contables y juristas.

Respecto al *deber público* de la Contabilidad, podemos señalar la concurrencia de las siguientes notas o características esenciales:

1. Su contenido básico ha sido definido como la actividad sistemática de registrar, de forma inmediata e individualizada para cada operación y de documentar, en forma escrita, las operaciones y otros hechos empresariales, en interés del propio empresario y de terceros⁽⁵⁶⁾
2. En cuanto a su naturaleza, es calificado normalmente como “deber jurídico particular”⁽⁵⁷⁾, “deber legal”⁽⁵⁸⁾ o como “deber público, diferente de una obligación”⁽⁵⁹⁾, en la medida en que nadie ostenta acción para obligar su cumplimiento por vía judicial.
3. En el seno del mismo se integran tanto los aspectos relativos a la llevanza de los libros (contenido formal) como los referentes a los criterios o principios que rigen la elaboración de la información resultante (contenido material).
4. Su fundamento último se encuentra en el presupuesto constitucional de libertad de empresa, en el marco de una economía de mercado reconocida en el art. 38 de la Constitución, de modo que “la concurrencia en el mercado sin llevanza de Contabilidad es ilícita, porque pone en peligro el

(56) Vicent Chulia, F. (1996): “En torno al concepto de fuentes del Derecho Contable”. En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Ed. Civitas. Madrid, pp. 605-649.

(57) Blanco Campaña, J. (1983): *El Derecho Contable en España*. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid, p. 33.

(58) Marina García-Tuñón, A. (1992): *Régimen Jurídico de la Contabilidad del Empresario*. Ed. Lex Nova, S.A, Valladolid, p. 66.

(59) Morán Bovio, D. *Ibid.*, p. 119.

fundamento mismo de dicho mercado, que es la transparencia”⁽⁶⁰⁾; también se han invocado principios constitucionales tales como la subordinación de la riqueza al interés público o la seguridad jurídica del tráfico, en referencia al deber de depósito de las cuentas anuales que, no obstante, son aplicables también al deber público de Contabilidad.

Cuando la Ley establece un determinado régimen jurídico, lo hace para tutelar ciertos intereses, individuales o colectivos. El fundamento —en sentido de propósito u objetivo— del deber público de Contabilidad y, en consecuencia, del Derecho contable, es la protección de un amplio conjunto de intereses concurrentes en la empresa a través del deber público de Contabilidad.

5.5. CONCEPTO JURÍDICO DE CONTABILIDAD

La Contabilidad ha sido definida, desde el punto de vista del Derecho Contable, como el aspecto de la actividad del empresario consistente en el registro ordenado y sistemático, en cumplimiento de un deber público, de las operaciones contabilizables, mediante declaraciones de conocimiento o verdad sobre hechos, actos y negocios jurídicos, con fines de información propia, en orden a una óptima gestión empresarial, y para rendir cuenta de ella frente a terceros, que posean un derecho de información contable basado en relaciones contractuales o en normas legales.

En aras de la trascendencia que tiene esta protección jurídica de intereses concurrentes no es extraño:

- La importancia que, en el doble ámbito, jurídico y económico, presenta el nuevo ordenamiento jurídico mercantil de la Contabilidad.
- Que el cumplimiento del deber de Contabilidad haya de someterse a pautas de diligencia cada vez más exigentes.

5.6. LAS FUNCIONES JURÍDICAS DE LA CONTABILIDAD

Independientemente de cual sea la forma jurídica, individual o societaria, de la unidad económica, la Contabilidad cumple al menos con las siguientes funciones:

- a) Constituye un elemento necesario para perfeccionar la organización de la empresa mercantil, en interés del propio empresario como de ter-

(60) Vicent Chulia, F. (1996). *Ibid.*, p. 616. Este autor añade, en este sentido: “La Contabilidad no sirve sólo de información interna a su titular, sino, sobre todo, de instrumento de rendición de cuentas por parte de éste a los diversos sujetos que entran en relación contractual y de competencia con el mismo: socios, clientes, proveedores, Hacienda Pública, competidores, etc.”.

ceros con interés en la empresa, porque, como indica Broseta⁽⁶¹⁾, “por medio de ella el empresario individual o social sólo puede ver la situación patrimonial de su patrimonio y la marcha de sus negocios, sino que, apoyado en el presente que la Contabilidad refleja, puede incluso proyectar y programar su actuación y sus decisiones futuras”.

b) Es medio de prueba, que será apreciado por jueces y tribunales, según el art. 31 del Código de Comercio, conforme a las reglas generales del Derecho. En este caso estaremos ante un supuesto de prueba documental, equivalente al testimonio escrito (confesión extrajudicial) aunque también la Contabilidad puede ser objeto de reconocimiento judicial y, sobre todo, de informes y dictámenes periciales; o incluso servir de apoyo para confesiones y testimonios en juicio.

c) Se ordena a la protección de la empresa y, especialmente, de sus propietarios y acreedores, pero también de otros interesados en la misma, a través de la determinación del valor de su neto patrimonial.

d) En este mismo sentido, de protección patrimonial, es la base en la que se apoya el cálculo y reparto del beneficio, en tutela, también, de los intereses de quienes han de recibirlo.

e) Sirve de vehículo para la rendición de cuentas.

f) En términos generales, protege, a través de la información, los intereses con concurrentes en la empresa.

Cuando se trata de sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios hay que añadir al respecto algunas funciones adicionales:

a) Instrumenta, en sus aspectos fundamentales, el derecho de información del accionista o partícipe.

b) Configura, a través de la adecuada información, la voluntad de la Junta de socios en su función de aprobación de las cuentas anuales.

c) En su vertiente de protección patrimonial, es la base sobre la que se asienta el cálculo del valor del patrimonio social, cuya comparación con el capital puede desencadenar importantes efectos.

d) Es soporte de derechos y de otros efectos jurídicos, así como vehículo de organización empresarial, en momentos especiales –e importantes– de la vida de la sociedad: constitución, fusiones, escisiones, liquidación, suspensión de pagos, quiebras, etc. En alguno de estos supuestos esta función es también aplicable al empresario individual.

De todas estas funciones, tanto generales, aplicables a todo empresario, como específicas, relativas a las sociedades que limitan la responsabilidad de sus socios, merecen especial atención dos de ellas, la protección del pa-

(61) Broseta Pont, M. (1990): *Manual de Derecho Mercantil*. Ed. Tecnos. Madrid, p. 87.

trrimonio y la tutela de los intereses concurrentes en la empresa a través de la información, cuestiones que pasamos a explicar en epígrafes sucesivos.

a) **La protección del patrimonio**

La Contabilidad es el soporte para el cálculo del patrimonio y, en consecuencia, la base para determinar si los principios rectores del capital –realidad, integridad o efectiva suscripción, de unidad y de estabilidad– han sido respetados o si, por el contrario, procede tomar alguna medida, como la imposibilidad de repartir dividendos, la reducción de capital, la liquidación obligatoria de la sociedad o la restitución del capital deteriorado.

Es pues, perfectamente congruente, afirmar que, entre las funciones de la Contabilidad se encuentra el servir de base a la protección del patrimonio social, en garantía, en principio, de accionistas y acreedores, pero también de todos los interesados –trabajadores, clientes, Estado y público en general– en la supervivencia de la sociedad. Esta protección también opera, en interés de la propia empresa y de terceros, cuando se trata de un empresario individual o de una sociedad que no limita la responsabilidad de sus socios, aunque en este caso la línea divisoria entre patrimonios personales y patrimonios societarios sea más difusa.

b) **La protección de los intereses concurrentes a través de la información contable**

El concepto de usuarios de la información financiera ha aumentado progresivamente, incluyendo actualmente un amplio espectro de interesados en la misma, desde los accionistas y acreedores –usuarios clásicos– a los inversores, presentes y potenciales, los trabajadores, los clientes, la competencia, el Estado y, finalmente, la colectividad, globalmente considerada. En el ámbito jurídico, la evolución es similar. Así, entre otras manifestaciones de este tránsito pueden citarse las siguientes:

1.^a La extensión de las funciones del deber público de Contabilidad a la protección de quienes puedan ser titulares de algún interés, directo o indirecto, mediato o inmediato de la empresa. “La Contabilidad adquiere la cualidad de ser el instrumento informativo más relevante en el tráfico económico, con la añadida virtud de manifestar esa trascendencia en el doble plano de relaciones común a cualquier iniciativa empresarial, interno, o para el propio titular de la actividad –el empresario– y externo, o para todos aquellos sujetos capaces de titularizar un interés directo o indirecto con semejante organización funcional”⁽⁶²⁾

(62) Marina García-Tuñón, A. (1995): “La función de los libros de Contabilidad”. En *Estudios de Derecho Mercantil en homenaje al profesor M. Broseta Pont*. Ed. Tirant lo blanc. Valencia, p. 2.113.

2.^a El deber público de Contabilidad requiere un progresivo aumento de los datos incluidos en las cuentas anuales a la vez que amplía notablemente los sujetos a los que se dirige la información contable, de manera que la llevanza de la Contabilidad en interés particular del propietario se complementa con la necesidad de tutelar los intereses de quienes se relacionan con la empresa.

3.^a El auge del concepto de responsabilidad de la empresa, de creciente juridicidad, planteada como una exigencia lógica de la colectividad en relación con las unidades empresariales, 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.

4.^a La complementación del principio clásico de secreto de la Contabilidad con la imposición de obligaciones tales como la comunicación o exhibición de libros, la auditoría de cuentas y, especialmente, el depósito de la información financiera en el Registro Mercantil que, trascendiendo los intereses próximos a la empresa, se orientan claramente a la protección del interés de terceros en general.

En relación con las obligaciones mencionadas en el último punto, cabe señalar que:

En primer lugar, se advierte con facilidad cómo es en estas materias (secreto, verificación, comunicación y exhibición de libros) dónde el peculiar conflicto de intereses que afecta a la Contabilidad del empresario se mantiene con mayor viveza y, en buena lógica, es dónde los intereses ajenos al propio empresario han sido gradualmente reconocidos y tutelados. Porque, ya se vea la Contabilidad como la proyección de un derecho de propiedad del empresario, ya como una parte de su secreto profesional, el empresario pretenderá que sus datos contables no trasciendan, mientras que los demás: sus socios, sus acreedores, sus trabajadores, el Estado, mantienen generalmente una aspiración generalmente contraria.

En segundo lugar, la auditoría se vincula progresivamente a la protección no sólo de los accionistas, desprovistos por la separación entre propiedad y control de sus posibilidades de verificación de la actuación contable de la empresa, sino, también, del resto de los intereses concurrentes en la empresa y, con ellos el interés de la colectividad, a la que puede afectar cuanto pueda ocurrir en ella.

En último lugar, señalar que el deber de depósito en el Registro Mercantil de las cuentas anuales, función pública al servicio de la seguridad jurídica, con su doble mecanismo, de libre acceso de terceros a la información depositada y de publicidad de la constitución del depósito, constituye la más clara manifestación del propósito legal de proteger a través de la información contable, no sólo los intereses particulares concurrentes en la empresa sino, también, el interés público.

En consecuencia, el tránsito de lo particular a lo general en los intereses tutelados por la Contabilidad permite afirmar que, al proteger los intereses de terceros en general y, más concretamente, también los de la colectividad, globalmente considerada, el deber de Contabilidad se orienta a la protección del interés público. Y, en el marco de dicho interés público, a la protección de la actividad económica y, con ella, del adecuado nivel de desarrollo, tendiendo así a la satisfacción de los principios constitucionales de economía de mercado, subordinación de la riqueza al interés público y seguridad jurídica del tráfico. Es esta última, la función más moderna y actual del Derecho Contable que, en ocasiones, trasciende a las clásicas de organización empresarial, protección del patrimonio, rendición de cuentas o soporte del derecho de información del accionista.