

La obligación de llevar contabilidad en las sociedades comerciales

Por Susy Inés Bello Knoll¹. Publicado en el libro *“Aspectos contables, impositivos y previsionales en las sociedades y los concursos”*, Legis Argentina, Instituto Argentino de Derecho Comercial, Buenos Aires, 2013, pág. 89.

Sumario: I.- La contabilidad. II.- La necesidad y la obligación legal de llevar contabilidad. III.- Las sociedades comerciales y su contabilidad. IV.- Nuevas tendencias en la contabilidad de las sociedades comerciales.

I.- La contabilidad.

Hoy, consideramos a Luca Paccioli, el padre de la partida doble y, de alguna manera, de la contabilidad. En 1494 el maestro Luca Paccioli² escribió en lengua romance, de modo que todos pudieran entenderlo, su obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*³. Allí desarrolla un análisis sistemático del método de la partida doble usado por los comerciantes venecianos para el registro contable de sus operaciones⁴. Más tarde, en 1509, publicó su famoso tratado *“Divina Proportione”*, ilustrado por su amigo Leonardo Da Vinci, en el que estudia “el número de oro” o “la

1 Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca. Premio extraordinario de Doctorado 2011-2012.

2 De nombre completo *Fray Luca Bartolomeo de Pacioli o Luca di Borgo San Sepolcro*, cuyo apellido también aparece escrito como *Paccioli* y *Paciolo* (1445 - 1517), fue un fraile franciscano y matemático italiano.

3 A pesar de su título latino, incluye la primera obra matemática impresa en lengua romance.

4 “La incorporación a la cultura del derecho occidental de los nuevos conceptos funcionales relativos a la actividad comercial en la Edad Media (la nueva forma de concebir el dinero, la contabilidad por partida doble, etc.) fue realizada no por técnicos en derecho formados en universidades, sino por hombres de negocios”. Farina, Juan María, *“Derecho comercial y globalización”*, LL, 10 de junio de 2010.

razón áurea” que representa la máxima belleza y la proporción perfecta que ya mencionara en el detalle de las cuentas de los negocios mercantiles⁵.

Muchos coincidimos en que el propósito general de la contabilidad, tanto allá en el Medioevo como en la actualidad, es brindar información adecuada para la toma de decisiones⁶. Sin embargo, en el natural proceso de administración de una hacienda, su función no termina allí porque una vez que se toma la decisión, en base a la información contable, y se ejecuta la misma, se hace imprescindible controlar. Es necesaria la contabilidad también, entonces, para vigilar el efectivo cumplimiento de lo planeado, detectar desviaciones, analizar sus causas e irremediablemente otorgar información para volver a tomar nuevas decisiones⁷. Jorge Basile ha dicho que la primer tarea que debe encarar la contabilidad es la de servir como medio de control del patrimonio del ente⁸.

A los fines de brindar la información adecuada que hemos apuntado, la contabilidad, recurre a métodos “para registrar, clasificar y resumir de manera significativa” las operaciones y hechos de un ente⁹. Así conforma, al decir del maestro William Leslie Chapman, “un conjunto de postulados teóricos, de validez práctica comprobada”¹⁰. Por lo que se hace necesario

⁵ Ver introducción a la *Seconda Parte* de la obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, en la página 14 de la edición del Fondo Antiguo de la Universidad de Sevilla, en http://fondosdigitales.us.es/fondos/libros/472/14/summa-de-arithmetica-geometria-proportioni-et-proportionalita/vista_amplia/?desplegar=4741&desplegar=4742 En esta segunda parte trata sobre la Aritmética y el Algebra aplicada a la práctica comercial y en la tercera parte trata la teneduría de libros.

⁶ Lazzati, Santiago G., “*Ensayos sobre teoría contable*”, Ediciones Macchi, 1975, página 5.

⁷ Fowler Newton, “*Contabilidad Básica*”, Ediciones Contabilidad Moderna, 1984, página 15.

⁸ Basile, Jorge E., “*Valuación y exposición contable*”, Editorial El Coloquio, 1978, Capítulo 1, página 11.

⁹ Cita de la American Institute of Certified Public Accountants, “Accounting Research Bulletin No. 43”, noviembre de 1940. “Accounting Terminology Bulletin No. 1” en Fortini Hernando L.; Lattuca, Antonio J.; López Santiso, Horacio; Luppi, Hugo A.; Slosse, Carlos A. y Urriza, José, “*Replanteo de la Técnica Contable*”, Ediciones Macchi, 1980, página 3 y 4.

¹⁰ William Leslie Chapman, “*¿Existe un concepto científico de la contabilidad?*”, Editorail Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas de Buenos Aires, 1965, página 76 citado en Fortini Hernando L.; Lattuca, Antonio J.; López Santiso, Horacio; Luppi, Hugo A.; Slosse,

que la contabilidad desarrolle estimaciones verificables y las comunique de modo adecuado. Esto supone establecer pautas básicas tanto de valuación como de exposición. En relación a las primeras, referidas a la valuación, corresponde determinar cuáles son los recursos y obligaciones económicas que deben registrarse, qué cambios en ellos deben registrarse, cuándo deben registrarse y cómo deben ser medidos; en las segundas, referidas a la exposición, corresponde determinar qué información debe ser expuesta y cómo y qué estados contables deben ser preparados¹¹.

En Estados Unidos de América esas pautas teóricas entran dentro de los que se llaman “principios de contabilidad generalmente aceptados” que nacieron luego del *crash* bursátil de 1929. En Europa Continental no funciona el régimen de elaboración de pautas técnicas como en Estados Unidos¹² visto la diferente organización de la profesión contable y en la actualidad en la Unión Europea, luego de la Cuarta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas referida a la Coordinación de normas contables en materia de sociedades, los países han cedido en algunas de sus prácticas contables a favor de las normas comunitarias y han puesto en vigor las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para la armonización contable¹³.

En la República Argentina, el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) y el Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en

Carlos A. y Urriza, José, *“Replanteo de la Técnica Contable”*, Ediciones Macchi, 1980, página 13.

¹¹ Cita del Accounting Principles Board del American Institute Certified Public Accountants en Foeler Newton, *“Contabilidad Superior”*, Ediciones Contabilidad Moderna, 1979, página 31.

¹² Fortini Hernando L.; Lattuca, Antonio J.; López Santiso, Horacio; Luppi, Hugo A.; Slosse, Carlos A. y Urriza, José, *“Replanteo de la Técnica Contable”*, Ediciones Macchi, 1980, página 7 y 12.

¹³ Ver análisis detallado en Bello Knoll, Susy Inés, *“Coordinación de normas contables en materia de sociedades en la Cuarta Directiva Europea”*, Primera Jornada Nacional de Derecho Contable, 10 de junio de 2008, Universidad de Morón, 2008, ISBN 978-950-9474-42-0, página 159.

Ciencias Económicas (FACPCE) trabajan en la elaboración de normas contables que resultan de aplicación obligatoria para todos los graduados inscriptos en las matrículas profesionales de los Consejos integrantes de la Federación que aprueben a través de sus Consejos Directivos dichas normas y le otorguen ese carácter. Los mencionados Consejos se encuentran comprometidos a ello por la denominada "Acta de Catamarca" suscripta por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de las veinticuatro jurisdicciones del país, en la que exteriorizaron explícitamente¹⁴ su compromiso de "sancionar", sin modificaciones, las normas técnicas profesionales aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE.

Además de los Consejos Profesionales existen otros entes, no académicos ni profesionales que acostumbra a emitir normas contables como las Inspecciones Generales de Personas Jurídicas o Registros Comerciales, el Banco Central de la República Argentina, la Superintendencia de Seguros de la Nación o la Comisión Nacional de Valores, entre otros. Sin embargo, se puede afirmar que desde la década de los 90, las normas contables y legales son, en general, coincidentes¹⁵.

Ha indicado la jurisprudencia comercial que "las razones fundamentales de la tendencia universal de reglamentar el contenido del balance y demás estados contables se halla en que la estructura de la sociedad anónima contemporánea busca en la información uno de los pilares fundamentales de su regulación"¹⁶ y coincidimos plenamente con dicha afirmación.

II.- La necesidad y la obligación legal de llevar contabilidad.

¹⁴ Artículo 2 inciso b del Acta de Catamarca en www.facpce.org.ar

¹⁵ Indicado por Dr. C.P. Marcelo F. Kozak en Entrevista "El desafío de la implementación de las NIIF en la República Argentina: La perspectiva empresarial", septiembre 2009, Revista Consejo, CPCECABA, página 48.

¹⁶ Fallos citados por Roitman, Horacio, "Ley de sociedades comerciales. Comentada y anotada", La Ley, 2006, página 26: CNCom, Sala B, "CNV c/Nougués Hnos. S.A, s/asamblea del 29/11/96", 20/12/01, RSC No. 14, páginas 261-262 y CNCom, Sala E, "CNV c/Zanella Hnos y Cía S.A.", RSC No. 19, páginas 164-165.

La contabilidad surge de la propia necesidad de la administración de los negocios del comerciante, de su dinámica y evolución continua. Pero, a este sino, se suma la obligatoriedad. Distintas legislaciones en el mundo, han ido imponiendo en forma obligatoria la exigencia de llevar el registro de las operaciones empresarias y tan relevante ha resultado el papel de los libros comerciales y sus registraciones que Legeais ha dicho en Francia que la contabilidad de los comerciantes presta servicios a la economía nacional¹⁷.

Revisando un poco la historia de la obligatoriedad de llevar libros encontramos en Castilla una regulación general con las Pragmáticas de 4 de diciembre de 1549 y 11 de marzo de 1552 por las que se imponía a todos los banqueros y comerciantes el asentar en lengua castellana “por debe y ha de aver” el dinero recibido y pagado, con sanción de pérdida de los bienes si no se hallan asentados. Se indica así que España fue el primer país en contar con una legislación expresa estableciendo la obligatoriedad de que todos los comerciantes, hombres de negocios y banqueros operantes en sus reinos, llevaran sus cuentas precisamente por el sistema de partida doble que detalladamente estudiara Luca Paccioli¹⁸.

En el Capítulo III del Código de Comercio Argentino denominado de “*De los libros de comercio*” el artículo 43 establece que: “Todo comerciante está obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones y a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme y de la que resulte un cuadro verídico de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable. Las constancias contables deben complementarse con la documentación respectiva”. La fuente de este artículo es precisamente la legislación española en virtud del artículo 25 del Código de Comercio Español que

¹⁷ Legeais, Dominique, *Droit comercial*, Sirey Edition, décima edición, París, 1995, página 48.

¹⁸ Garreta Such, José María “*Introducción al Derecho contable*”, Monografías jurídicas, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994, página 33.

establece que “Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita el seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios”¹⁹.

Básicamente, entonces, el comerciante, en la República Argentina, debe: a) llevar cuenta y razón de sus operaciones; y, b) a tener una contabilidad mercantil organizada sobre una base contable uniforme. De esa contabilidad mercantil organizada debe resultar: a) un cuadro verídico de sus negocios y b) una justificación clara de todos y cada uno de los actos susceptibles de registración contable²⁰.

La doctrina española afirma que de las reglas legales se inducen los principios de: 1) fidelidad: muestra de imagen fiel de la realidad empresarial; 2) claridad: afecta a la expresión formal de modo que sean comprensibles; 3) unidad: se refiere a la persona y al período temporal; 4) continuidad: se refiere al carácter duradero de las actividades; y, 5) prudencia: la opción del mejor reflejo de la realidad posible²¹.

El Código de Comercio Francés establece que toda persona de existencia física o moral que revista la calidad de comerciante debe proceder a registrar contablemente los movimientos que afectan el patrimonio de su empresa y dichos movimientos debe registrarlos cronológicamente (artículo 8). Además, al referirse a los estados contables anuales indica que éstos deben ser regulares, sinceros y mostrar una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa (artículo 9). Podemos

¹⁹ Código de Comercio y otras normas mercantiles, Edición preparada por Ramón Bernabé García Luengo, Editorial Aranzadi, Madrid, 1998-página 115.

²⁰ Bello Knoll, Susy Inés, “La obligación de llevar contabilidad”, XLIII Encuentro de Institutos de Derecho Comercial de la Provincia de Buenos Aires, San Martín, 28 y 29 de Abril de 2006. <http://www.todaviasomos pocos.com/ponencias/la-obligacion-de-llevar-contabilidad/>

²¹ Jiménez Sánchez, Guillermo J.-Lecciones de Derecho Mercantil-Editorial Tecnos-Madrid, 1995, pág. 110 y ss.

decir entonces que lo destacado en esta normativa es: 1) cronología; 2) regularidad; 3) sinceridad; y, al igual que en España, 4) fidelidad²².

Ambas normativas coinciden en la fidelidad, es decir, en otorgar a través de la contabilidad el mejor reflejo posible de la realidad y, la fidelidad, es la base de todo el andamiaje de la información requerida. El concepto armonizador de la Cuarta Directiva de la Unión Europea es, justamente, la imagen fiel que deben tener las cuentas tomando el concepto de la jurisprudencia inglesa conocido como "*true and fair view*" e impulsado por el Accounting Standard Steering Committee (ASSC), vinculado con las exigencias de información financiera de la Bolsa de Londres. Así, para el ámbito europeo, una imagen contable solamente es fiel cuando responde al fin para el que se hacen las cuentas anuales y debe ser analizado en cada caso particular²³.

En el articulado del Código Argentino se observa que el resultado deseado de la contabilidad hacendal es la veracidad del cuadro de negocios presentado por ella. De acuerdo a lo indicado por la jurisprudencia y la doctrina esta característica, no sólo es de veracidad sino de "probada veracidad" visto que se exige la justificación de la registración. Aquí surge la importancia de la documentación respaldatoria que como afirma García Caffaro encuentra su fuerza no sólo en la completividad de los asientos y su congruencia sino en la relación que guarde con la realidad²⁴.

²² Guide juridique RF, "*Le nouveau droit comptable*", Groupe Reveu Fiduciaire- Paris 1999, pág. 10

²³ Bello Knoll, Susy Inés, "*La empresa y los estados contables*", en Tratado de la Empresa, Ana Piaggi (dir.), Abeledo Perrot, 2010, Tomo II, página 197. <http://www.todaviasomos pocos.com/libros/la-empresa-y-sus-cuentas/>

²⁴ CNCom., sala D, agosto 9-990, "*Bodegas Esmeralda S.A. c. Lauzeau*", Osvaldo, con Nota al fallo "*Documentación respaldatoria y complementaria en la prueba de libros de comercio*" por José Luis García Caffaro-LL, Tomo 1992-C, página 453 y CNCom, sala C, LA LEY 1983-C, página 469.

III.- Las sociedades comerciales y su contabilidad.

El capítulo inicial de la Ley de Sociedades Comerciales 19550 de disposiciones generales, y por lo tanto aplicable a todo tipo de sociedad, dedica la sección IX a tratar la Documentación y la Contabilidad en los artículos 61 a 73 inclusive. En el primer artículo de esta sección se indica en forma indirecta que no podrá prescindirse del cumplimiento de las disposiciones del Código Comercio. Allí se establece, en su última parte²⁵, que “el sistema de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación, con arreglo al artículo 43 del Código de Comercio”. Ese artículo 43 que hemos analizado con más detalle en el apartado II.

Como principio general en el artículo 62 se habla de significatividad y se determina que cuando los montos involucrados sean de insignificancia relativa, a los efectos de una apropiada interpretación, deberán ser incluidos en rubros de conceptos diversos. Con el mismo criterio si existiesen partidas no enunciadas específicamente, pero de significación relativa, deberán mostrarse por separado”.

²⁵ Sección Novena - De la Documentación y de la Contabilidad. Medios mecánicos y otros. Art. 61. - Podrá prescindirse del cumplimiento de las formalidades impuestas por el art. 53 del Código de Comercio para llevar los libros en la medida que la autoridad de control o el Registro Público de Comercio autoricen la sustitución de los mismos por ordenadores, medios mecánicos o magnéticos u otros, salvo el de Inventarios y Balances. La petición deberá incluir una adecuada descripción del sistema, con dictamen técnico o antecedentes de su utilización, la que, una vez autorizada, deberá transcribirse en el Libro de Inventarios y Balances. Los pedidos de autorización se considerarán automáticamente aprobados dentro de los treinta días de efectuados, si no mediare observación previa o rechazo fundado. El Libro Diario podrá ser llevado con asientos globales que no comprendan períodos mayores de un mes. El sistema de contabilización debe permitir la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación, con arreglo al artículo 43 del Código de Comercio.

Al momento de la confección de los estados contables se deben tener los elementos de juicio suficientes para determinar la importancia o significatividad de los hechos a contabilizar. El concepto de significación de los datos a incluir en los estados contables determina el carácter de falsa o incompleta de la información brindada²⁶. Recordemos aquí que el delito de balance falso se encuentra regulado en el Código Penal²⁷ entre los delitos contra la fe pública, pero en realidad, no sólo ofende a la fe pública, sino también, a los socios, a los acreedores y a la actividad económica, llegando a la falsedad histórica²⁸. La integridad es otro de los aspectos de los atributos de veracidad e imagen fiel que debe tener la contabilidad de las sociedades comerciales.

Es relevante la contribución de los auditores independientes²⁹ para darle credibilidad a la información contable en virtud de la verificación técnica que realizan a posteriori de la registración, procesamiento y presentación de la misma. La principal razón de la existencia de la auditoría contable conforme la doctrina americana es su función de dar testimonio de la fidelidad de lo registrado en un marco de imparcialidad que contribuya al éxito económico y social de la comunidad³⁰. Hace unos años el público entendía que los auditores independientes sucumbían a la tentación de acomodar los números a gusto del cliente sin respetar su deber de preservar la confianza

²⁶ Bello Knoll, Susy Inés, "La empresa y los estados contables", en Tratado de la Empresa, Ana Piaggi (dir.), Abeledo Perrot, 2010, Tomo II, página 203. <http://www.todaviasomos pocos.com/libros/la-empresa-y-sus-cuentas/>

²⁷ Artículo 300 inciso 3

²⁸ Aguilar Caravia, Oscar W. "El delito de balance falso", LL, 1986-D, p. 1113

²⁹ Resolución Técnica No. 7, Norma II.A.1. de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, Texto ordenado por Resolución C.D. 093/2005 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Edicon, 2006, página 25.

³⁰ Meigs, Whittigton and Meigs, "Principles of auditing", Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, Séptima Edición, 1982, páginas 2 y siguientes.

pública³¹ pero los organismos de control profesional y las normas impuestas tanto a los profesionales como a las empresas han vuelto a poner en valor el trabajo de los fiscalizadores de cuentas.

Recordemos que la profesión de auditor tal como la conocemos, nace en Gran Bretaña con las leyes sobre compañías y quiebras aprobadas por el Parlamento a mediados del siglo XIX para responder al caos económico de la época. A través de los auditores se buscaba proteger a los accionistas de sociedades constituídas durante la revolución industrial³². Esta voluntad de protección a terceros ha sido a través del tiempo lo que ha hecho indispensable la existencia de un mecanismo que posibilite la verificación de la información brindada por las sociedades comerciales que se fortalece en las posiciones doctrinarias actuales³³. El Tribunal Supremo Español ha confirmado que todo empresario debe ser obligado a someter a auditoría las cuentas anuales de su empresa³⁴.

IV.- Nuevas tendencias en la contabilidad de las sociedades comerciales.

³¹ Stevens, Mark, *"Las ocho grandes"*, Sudamericana-Planeta, 1984.

³² Marcelo G. Barreiro, Susy I. Bello Knoll y Javier A. Lorente, *"La responsabilidad de los auditores: ¿algo cambió con Enron para los auditores?"*, IX Jornadas de Institutos de Derecho Comercial de la República Argentina, Comodoro Rivadavia, Chubut, 2002. <http://www.todaviasomos pocos.com/ponencias/la-responsabilidad-de-los-auditores-algo-cambio-con-enron-para-los-auditores/>

³³ Marini, Philippe, *"La modernisation du droit des sociétés"*, Collection des rapports officiles, rapport au Premier ministre, La documentation française, Paris, 1996, página 86.

³⁴ TS de 9 de mayo de 2008 Ro. 745/2001. En este caso un socio legitimado por tener el 16% del capital social obtuvo del Tribunal Supremo la facultad de solicitar al juez la verificación de las cuentas anuales cuando la sociedad impidió al auditor ya nombrado realizar su tarea. Diario Expansión, lunes 14 de julio de 2008, página 31.

Existe un proceso cierto de globalización económica³⁵ en el que las sociedades comerciales nacionales deben tender a la aplicación de pautas técnicas y normas contables reconocidas internacionalmente y adoptadas por distintos países. Así, actualmente, más de cien países imponen o aconsejan el uso de las normas contables denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Dichas normas se aplican a compañías públicas, es decir que cotizan sus títulos de deudas o de capital en mercados de valores, desde el año 2009 en Chile, 2010 en Brasil y desde 2011 en la República Argentina³⁶. La Comisión Nacional de Valores adoptó las citadas normas, conocidas también por sus siglas en inglés "IFRS"³⁷ por Resolución 562 publicada en el Boletín Oficial el 8 de enero de 2010.

Estados Unidos de América ya desde marzo del año 2008 permitía por normas de la Securities and Exchange Commission (SEC) confeccionar estados contables bajo NIIF, tal como fueran emitidas por el IASB, sin reconciliación con los principios generalmente aceptados vigentes en dicha jurisdicción denominados US GAAP.

Estas normas internacionales aplican el criterio de valuación de *fair value*, en su expresión en inglés, o valores justos de mercado e impone información de mayor detalle en la exposición como la apertura de rubros, anexos y

³⁵ "En un sentido amplio la globalización es un proceso económico, tecnológico, social y cultural a gran escala, que consiste en la creciente comunicación e interdependencia entre los distintos países del mundo unificando sus mercados, sociedades y culturas, a través de una serie de transformaciones sociales, económicas y políticas que les dan un carácter global". Farina, Juan María, *"Derecho comercial y globalización"*, LL, 10 de junio de 2010. En igual sentido Rodríguez Peluffo, Damián, *"IFRS: no es sólo un tema contable"*, LL, 16 de abril de 2010.

³⁶ Resolución Técnica No. 26. Normas contables profesionales: Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) aprobada por la FAPCE el 20 de marzo de 2009 en San Martín de los Andes, Provincia del Neuquén y por Resolución del Consejo Directivo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires 25/2009 para los estados contables que inicien a partir del 1 de enero de 2011 inclusive y para los estados contables de períodos intermedios correspondientes a los referidos ejercicios.

³⁷ Rodríguez Peluffo, Damián, *"IFRS: no es sólo un tema contable"*, LL, 16 de abril de 2010.

notas e información más detallada como la remuneración de los ejecutivos o la descripción de la política de evaluación de los mismos o la medición y gestión de riesgos de la empresa³⁸.

La conducta de algunos de miembros de la administración de las sociedades comerciales ha destruido la credibilidad de las mismas, así como he indicado el desprestigio de los auditores basada en el accionar de los mismos. En virtud de ello, la comunidad ha reaccionado y en el caso de los Estados Unidos de América, luego del primer escándalo, se ha producido la inmediata sanción de la Ley Sabanes-Oxley, que pone en cabeza de los directivos y de los auditores obligaciones más severas a los fines de recuperar la fé en la administración y el control societario. Luego, en muchos países, se comenzaron a incorporar normas de Buen Gobierno Corporativo. En nuestro país, el Decreto 677/2001 de régimen de transparencia en la oferta pública fue la primera aproximación para la incorporación de las mencionadas normas, en este caso aplicable a sociedades públicas. Dichas normas, a nuestro criterio, deberían incorporarse al régimen general de las sociedades comerciales con una adecuada y razonable reformulación.

Estas prácticas de Buen Gobierno Corporativo son consideradas por los inversores al menos tan importantes como las políticas financieras³⁹ y esto no es más que la toma de conciencia sobre el impacto que tiene la actuación de las empresas en el entorno en el que se desenvuelven. La doctrina internacional afirma que los principios del Buen Gobierno Corporativo han

³⁸ Indicado por Dr. C.P. Marcelo F. Kozak en Entrevista "El desafío de la implementación de las NIIF en la República Argentina: La perspectiva empresarial", septiembre 2009, Revista Consejo, CPCECABA, página 48.

³⁹ Bello Knoll, Susy Inés y Lanús Ocampo, Cecilia, Ponencia "Buen Gobierno Corporativo en Entidades Financieras", en I Congreso Argentino e Iberoamericano de Derecho Bancario, V Congreso de Aspectos legales de las Entidades Financieras, Lomas de Zamora, Buenos Aires, 28 y 29 de junio de 2007. <http://www.todaviasomospocos.com/ponencias/buen-gobierno-corporativo-en-entidades-financieras/>
También <http://www.todaviasomospocos.com/ponencias/el-buen-gobierno-societario-en-bancos-un-aspecto-peculiar-de-la-rseb/>

sido inspirados por la responsabilidad social corporativa, CSR, por sus siglas en inglés⁴⁰. En este contexto, el fin de la empresa, en la actualidad, resulta ser el desarrollo y mejora armónica de cuantos se relacionan con ella y con la sociedad en su conjunto.

Generalmente usamos el término de *stakeholders*⁴¹ como un neologismo derivado de la palabra *stockholder* para indicar a aquellos grupos afectados por la acción de la sociedad comercial y que crean con ella una comunidad de intereses de alguna manera compartidos. Sus intereses son legítimos y merecen que se les preste atención por lo que la gestión societaria empieza a poner acento en la satisfacción de sus expectativas y por ello las corporaciones interactúan con su entorno social asumiendo compromisos más allá de la prestación de servicios o fabricación y/o venta de productos. Estos comportamientos demuestran la existencia de una suerte de mercado social superpuesto e interrelacionado con el mercado económico y la contabilidad también se debe ocupar de exteriorizar a través de indicadores en unidades monetarias o no monetarias, cualitativas o cuantitativas las acciones desarrolladas por la empresa en este sentido. La denominada contabilidad social intenta identificar, medir, evaluar, informar y monitorear los efectos que la organización está teniendo en toda la sociedad o en un grupo de interés específico que no es cubierto por los informes financieros de la empresa⁴². Así existen, en este sentido, memorias de responsabilidad social empresaria⁴³, informes de sustentabilidad o sostenibilidad y balances

⁴⁰ Mullerat, Ramón, "The still vague and imprecise notion of corporate social responsibility", *International Business Lawyer (IBA)*, Volumen 32, No. 5, octubre 2004, página 236. El artículo es un extracto de la introducción el libro "CSR-Corporate Governance of the 21st century" editado por Kluwer Law International e IBA.

⁴¹ Término utilizado por primera vez en el año 1963 en un reporte de Robert Edward Freeman en el *Stanford Research Institute*.

⁴² <http://www.todaviasomos pocos.com/articulos/medir-la-responsabilidad-social-empresaria/#comment-77>

⁴³ "La RSE no alude a la responsabilidad de empresas emergente de incumplimientos jurídicos", Rodríguez Mancini, Jorge, "Responsabilidad social empresaria. Constitución Nacional y pecados capitales", LL, 7 de septiembre de 2011.

sociales⁴⁴. Muchas empresas han adoptado la denominada Global Reporting Initiative (GRI), que resulta una guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad sobre actuaciones ambientales, económicas y sociales que surgió de un Acuerdo Internacional constituido en 1997 con visión de largo plazo y aplicación global.

El 30 de noviembre de 2012 en la ciudad de Carlos Paz, Córdoba, la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la Resolución Técnica 36 "Normas contables profesionales: Balance social", por lo que prontamente los Consejos Profesionales de todo el país adoptarán esta Resolución y será obligatoria para los profesionales matriculados. La Junta recomienda a los Consejos la aprobación de esta Resolución para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013 y toma las normas GRI como base para la elaboración de los balances sociales en la República Argentina considerando que las mismas son las más reconocidas internacionalmente. La Resolución destaca que uno de los objetivos para la preparación del balance social es demostrar la forma en la que contribuye la organización, o pretende contribuir en el futuro, a la mejora, o incide en el deterioro de las tendencias, avances y condiciones económicas, ambientales y sociales a nivel nacional, regional y/o global⁴⁵. Una nueva reafirmación del deber de *alterum non laedere*⁴⁶.

⁴⁴ Revista Imagen Profesional de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas Año 21, Diciembre 2010, No. 74, página 46, en referencia al Premio Anual FACPCE 2010, segunda Orden de Mérito, "El balance social y su auditoría", de Albiztur, Julia de los Angeles; Hidalgo, Victoria; Mora, Cayetano y Viera, Inés.

⁴⁵ http://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf

⁴⁶ No dañar a otro. Locución latina en Diccionario Hispánico Universal, W.M. Jackson Inc. Editores, México, Sexta Edición, 1961, página 1025.