

DERECHO CONTABLE MEXICANO

TESIS QUE PRESENTA

FEDERICO GERTZ MANERO

PARA OPTAR AL GRADO DE

DOCTOR EN DERECHO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO
CIUDAD UNIVERSITARIA
MEXICO

00781
1
74

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

PAG.

CAPITULO I

DERECHO Y CONTABILIDAD	1
DERECHO	2
Notas	5
CONTABILIDAD	6
1. Panorama Económico que da origen a la Contabilidad.	6
2. Análisis del Concepto "Contabilidad"	7
a) Cómo es la Contabilidad	7
b) Género Próximo	7
c) Diferencia Específica	8
d) Definición	9
e) Diferencia entre Contabilidad y Estadística.	9
f) Reglas del Historicismo Contable	10
3. Análisis sobre la Naturaleza de la Contabilidad	12
4. Estructura de la Contabilidad	13
5. La Contabilidad y las Reglas que la rigen	14
a) Supuestos	15
b) Principios de Contabilidad	21
c) Postulados	24
d) Formalismos	28
6. Auditoría	29
7. Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera	30

	<u>PAG.</u>
8. Estructura Teórico Contable. (Cuadro Comparativo) . .	33
Notas	34
EL DERECHO CONTABLE	39
DESARROLLO HISTORICO DEL DERECHO CONTABLE	41
Notas	64
CAPITULO I I	
LA "LLEVANZA" OBLIGACION JURIDICA	
LA "LLEVANZA"	68
Notas	82
DIVERSOS SISTEMAS JURIDICOS	85
Notas	97
ANALISIS CRITICO	99
PERSONAS OBLIGADAS	104
Notas	108
PRINCIPIO Y FIN DE LA "LLEVANZA"	109
Notas	116
SANCIONES PARA EL CASO DE INCUMPLIMIENTO	119
Notas	144
CAPITULO I I I	
REQUISITOS LEGALES EXIGIDOS A LA CONTABILIDAD	
INTRODUCCION	146
DOCTRINA JURIDICA SOBRE LOS LIBROS	147
Notas	152

REQUISITOS DE FORMA	153
1. Concepto Técnico del Libro Contable	153
2. Antecedente Histórico	154
3. Libro Diario	156
4. Libro Mayor	159
5. Comerciantes Al Por Menor	162
6. Libro de Inventarios	166
7. Requisitos Externos de los Libros	168
8. Requisitos Internos de los Libros	170
Notas	175
REQUISITOS DE FONDO	176
1. Partida Simple, Partida Doble	178
Notas	181
2. Nomenclatura de las Cuentas	182
Notas	184
3. Estados Financieros	185
a) Técnica Contable	186
b) Régimen Jurídico	188
Notas	219
4. Valuación	222
a) Técnica Contable	222
b) Doctrina Jurídica	224
c) Derecho Positivo	226
Notas	236

CAPITULO I V

SECRETARIA, MOSTRACION Y PUBLICIDAD DEL INFORME CONTABLE

SECRETARIA	239
Notas	247
MOSTRACION	250
1. Comunicación	257
2. Exhibición	261
3. Mostración a los Socios	266
PUBLICIDAD	269
Notas	271

CAPITULO V

LA "PROBANZA"

LA PROBANZA	273
Notas	276
VALOR JURIDICO DE LOS ASIENTOS CONTABLES	277
Notas	281
PRINCIPIOS PROBATORIOS DE DERECHO SUSTANTIVO	282
1. Reconocer a la Contabilidad como un Medio de Prueba.	283
2. Reconocer que la Contabilidad como Medio de Prueba sólo se refiere a Comerciantes y por Actos de Comercio	287
3. Reconocer que los Libros de Comercio prueban en contra de quien los lleva, principio que a su vez es correlativo del que afirma que los Libros pueden, eventualmente, probar a favor de quien los lleva.	289

PAG.

4. Reconocer que cuando la prueba contable muestre contradicción en su informe, a pesar de que los registros sean llevados conforme a Derecho, se prescindirá de este medio de prueba	294
PRINCIPIOS PROBATORIOS DE DERECHO ADJETIVO	301
DE LA AUDIENCIA DE PRUEBAS	303
CONCLUSIONES	307
BIBLIOGRAFIA	318

CAPITULO I

DERECHO
Y
CONTABILIDAD

DERECHO Y CONTABILIDAD

Los objetivos propios del Derecho, la equidad (JUS) y de la Contabilidad, la información financiera, pueden coincidir y de hecho así ocurre en infinidad de ocasiones; en efecto, - la Contabilidad auxilia al Derecho (LEX) al brindarle un medio de prueba idóneo en aquellos asuntos relacionados con la información financiera, cuando ésto ocurre, ya circunstancial, ya institucional, nos encontramos ante el DERECHO CONTABLE.

Es evidente que para poder concebir al Derecho Contable, es necesario estudiar previamente sus componentes (Derecho y Contabilidad) estableciendo así las premisas que nos den como conclusión el Derecho Contable.

D E R E C H O

El vocablo Derecho deriva del latín dirigere⁽¹⁾ e implica una regla de conducta, de aquí que su invocación genérica - se refiere a la regla misma (LEX) ó de los beneficios derivados de la misma (Derechos Objetivos y Subjetivos).

Pero el término Derecho puede hacer referencia a una disciplina cuyo objeto es el estudio concreto de la Normatividad, o sea el análisis de la conducta externa del hombre y las consecuencias que en la misma se desea, este concepto fue denominado por los romanos como "JUS". De este concepto es la brillante definición que le atribuye Ulpiano a Celso: "Jus est - ars boni et equi",⁽²⁾ en efecto, el espíritu práctico y ético de los romanos se manifiesta al describir al Derecho como algo bueno y equitativo, y la aplicación de estos valores como un arte.

Tradicionalmente se ha pensado que el Derecho (JUS) es una consecuencia de la sociabilidad del hombre (zoon politicon) quien se ve constreñido en virtud de la interrelación social a dictar reglas de comportamiento externo que eviten o resuelvan, los conflictos que la vida en sociedad produce, al choque de intereses antagónicos, o a la armonía de intereses comunes. Esta explicación que no es más que la descripción de un fenómeno fáctico, rigió durante décadas en virtud de su racionalidad, y no ha sido, sino hasta la época contemporánea cuando los Juristas a la luz de conocimientos más claros, pudieron dar una explicación más profunda y más íntima del origen de la Normatividad Social.

Para la Sociología y la Psicología contemporánea, el hombre actúa a través de sus instintos, fundamentalmente el principio de placer (ésto fundamentalmente en la prehistoria), lo que lo hizo agresivo, sin embargo el aspecto comunitario del hombre, que es la convivencia (hecho fatal) no la sociabilidad, hizo que el hombre se plegara en sus actuaciones a Ordenes Normativos, éstos comienzan en la familia y si bien el individuo es la única realidad humana sustante, lo que hace -- responde casi siempre a la presión de factores sociales de -- otras personas, es en este actuar colectivo donde se originan los Ordenes Normativos, desde luego en la fase consciente.

El fenómeno de la Normatividad Social, es un producto -- propio y natural del convivir humano, su origen está íntimamente enraizado en la psique del individuo, su estructura externa se expresa en lo que se ha denominado su personalidad --

iónica. (3)

Para Max Weber⁽⁴⁾ los Ordenes Normativos Sociales son: - el uso, la costumbre, el orden legislativo; y así, para que el Orden Normativo se institucionalice (el Derecho), es necesario que su reconocimiento se encuentre profundamente inculcado en la conciencia del grupo, pues a pesar de ser el hombre un ser agresivo regido por el principio de placer, para vivir socialmente tiene que pasar a una etapa de Convivencia Social, basada en un Orden Normativo donde se establece un principio de realidad y consecuentemente hay satisfacción retardada, -- placer restringido, trabajo y productividad.

El Derecho es pues, en su origen, una consecuencia de la convivencia social, cuando el hombre llega a un estadio de desarrollo en que aparece el trabajo y la productividad se institucionaliza, su fin es procurar la armonía social, creando un estado de cosas en el que prevalece un Orden Normativo Institucional al que denominamos "Régimen de Derecho".

N O T A S

- 1.- DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
Editorial Labor, S.A. Tomo I (de 2 Tomos)
Edición 1954.
Barcelona, España. Pág. 1430.
- 2.- PLANIOL MARCEL.
Traite Elementaire de Droit Civil.
Librerie General de Droit & de Jurisprudence.
París, Francia, 1925. Pág. 2.
- 3.- SANCHEZ AZCONA JORGE.
Normatividad Social.
Ensayo de Sociología Jurídica.
Editorial Porrúa.
México 1975, Págs. 12 y sig.
- 4.- WEBER MAX.
Economía y Sociedad.
Traducción de José Medina Echevarría, Juan Roura Pasella,
Eduardo García Maynes, Eugenio Imán, José Ferrales Mora.
Fondo de Cultura Económica.
México 1944, Págs. 21 y sig.

L A C O N T A B I L I D A D

1.- PANORAMA ECONOMICO QUE DA ORIGEN A LA CONTABILIDAD

La naturaleza es tacaña con el hombre, necesita éste, por medio del trabajo, lograr sus satisfactores.

Originalmente el hombre satisfizo sus necesidades a través del autoconsumo, extrajo de la naturaleza todos aquellos elementos que requería para cubrir sus necesidades; pronto pasó a la división del trabajo⁽¹⁾ es decir, se especializó en un bien, mismo que cambió por aquellos otros que necesitaba; es en esta etapa económica cuando aparece el comercio, primero a través del trueque, más pronto es superado cuando nace un satisfactor común que sirve de unidad de medida de valor y de cuenta: el dinero, elemento que da mayor velocidad a las transacciones, surgiendo así lo que podríamos llamar "unidades económicas", es decir: la agrupación de satisfactores inherentes a un titular: un patrimonio.

Cuando ocurren todos estos fenómenos, aparece una necesidad imperante, auxiliar a la débil memoria humana en aquello que ha hecho con esos bienes económicos, nace así una crónica de este patrimonio, denominando a esta crónica "Contabilidad".

2.- ANALISIS DEL CONCEPTO "CONTABILIDAD"

a) Cómo es la Contabilidad.

A efecto de poder analizar cómo es la contabilidad, desde un punto de vista formal, es necesario que lo comparemos -- con su género próximo; una vez establecido ésto, lo distingamos particularmente, a través de su diferencia específica.

b) Género próximo.

Si decimos que la contabilidad es la actividad que tiene por objeto registrar las transacciones que se realizan con todos y cada uno de los elementos que constituyen un patrimonio, llevando un informe individual de cada elemento patrimonial y global del mismo patrimonio, diremos que esta descripción de los hechos que ocurren con el patrimonio, es semejante a la actividad que desarrolla la Historia, pues por historia entendemos: "Narración verídica de los sucesos pasados digno de memoria"; (2) "Exposición verdadera y crítica de los acontecimientos pasados y memorables"; (3) "Narración de los hechos portadores de valor". (4) En efecto, el informe que obtenemos a través de la contabilidad, se refiere a la narración de hechos verídicos que han sucedido en el pasado y cuya información es necesaria, narración semejante a la que brinda una historia.

c) Diferencia específica

Ahora bien, hay historia de todas aquellas actividades - pasadas de las cuales se quiere llevar registro. La contabilidad lleva una historia, la de un patrimonio, es decir: "El total conjunto de derechos y obligaciones en su apreciación económica atribuidos a un solo titular", (5) por lo tanto esta historia sólo estará circunscrita al aspecto financiero del patrimonio, es decir al conjunto de bienes susceptibles de valoración económica. "El vocablo finanzas es por su etimología latina un tanto vago e impreciso, pero ha adquirido carta de naturalización en la mayor parte de los idiomas modernos, con diversas connotaciones, si bien en todos ellos conserva un común denominador: su relación, frecuentemente sinonimia, con el dinero". (6)

Es este nuevo elemento de "finanzas" el que da el último requisito distintivo a la historia, pues llevar la relación de un patrimonio, puede incluir en la narración una serie de circunstancias relacionadas con el patrimonio que no sean de carácter financiero, tal era el caso de los hechos que se asentaban en la "Adversaria" Romana, en donde se intermezclaban una serie de actos, en los cuales no necesariamente todos eran referentes a aspectos financieros, pues indistintamente se registraba una transacción mercantil realizada por el pater familias, como la compra de una mercancía o el nacimiento de un hijo, hecho no financiero: Fue el "Codex" el libro que comenzó a -

hacer referencia exclusivamente a hechos financieros, de aquí que fuese el único que quedó definitivamente y que sirvió como medio de prueba legal. (7)

Es la contabilidad una historia financiera de un patrimonio, sin embargo a fin de darle al concepto patrimonio un carácter más genérico y en vista de que hay algunos autores que consideran que dentro de un patrimonio puede haber elementos - que no sean susceptibles de valoración económica o que sean simples expectativas, (8) preferimos designar a esta reunión de satisfactores con el concepto de "Unidad Económica", que da un matiz más pecuniario y que desde luego no está sujeto a discusión su contenido, pues al decir Unidad Económica, entendemos la reunión de satisfactores, todos ellos valorados en dinero y referentes a un titular.

d) Definición.

Podemos definir a la contabilidad como "La historia financiera de una unidad económica".

e) Diferencia entre Contabilidad y Estadística.

Algunas personas equivocadamente consideran homogéneas -- las actividades de la contabilidad y de la estadística; es precisamente, el carácter dinámico el que las distingue. Una exposición de hechos, expuestos mediante números (unidades de magni

tud), puede ser indistintamente Contabilidad o Estadística; pero cuando se refiere un fenómeno económico expresado numéricamente, sobre el cual se continúa narrando cambios en forma escrupulosa (cualquier cambio que sufra ese fenómeno) y así sucesivamente y de manera permanente a través de unidades de "cuenta", estamos en presencia de la contabilidad.

f) Reglas del Historicismo Contable.

La historia contable como toda historia, tiene reglas propias de registro. La primera es que al hacer la narración de los sucesos pasados, la misma deberá referirse a los hechos - escuetos, es decir, dotar a la narración de una absoluta imparcialidad a fin de lograr que la misma sea lo más verídica posible (entendemos por verdad cuando la idea y el objeto se identifican).⁽⁹⁾ Debido al hecho de que la historia contable se refiere a la crónica de los bienes de un patrimonio, mismos -- que están valorados en un momento dado (tienen un precio), la aplicación de esta norma exigirá que dicho precio coincida con el realizado (Valor Histórico), evitando así subvaloraciones ó sobrevaloraciones. Deberá respetarse siempre el orden cronológico en que los hechos se fueron sucediendo, pues la historia misma está basada en este principio, de referirse a sucesos ocurridos en el pasado, el pretender actualizarlos sería romper el fin mismo de la historia.

Deberá observarse un orden de exposición a fin de que la-

11

narración sea congruente y clara, valiéndose de los números y de la escritura para dicho efecto, sobre la segunda basta decir que serán las reglas propias del lenguaje escrito (gramática) las que rigen este aspecto.

Si bien la contabilidad moderna no es partidaria de redacciones muy amplias, no por eso se omiten palabras que hagan oscuro el concepto y por lo tanto su objeto. La mecánica de la contabilidad a través de sus sistemas de partida simple o doble, vigila para que se cumpla este orden de exposición.

Los procedimientos de investigación y reconstrucción que se emplean en las disciplinas históricas, no juegan papael preponderante en la contabilidad, en virtud de que los hechos que narran son claros y consecuencia lógica de decisiones humanas, que mediante su actuación se muestran en forma nítida y evidente, no haciéndose necesario el uso de métodos de investigación a fin de aclarar los hechos que se han de relatar, salvo la auditoría que es excepción a la regla y cuyo fin es una opinión acerca de la razonabilidad del Informe Financiero,⁽¹⁰⁾ razonabilidad en cuanto a que el informe está sustentado en bases de OBJETIVIDAD Y VERACIDAD RAZONABLES. (11)

La historia contable tiene una característica que le es propia, ser siempre financiera, es decir expresada en moneda, y sólo expresa los constantes cambios que sufran los fenómenos económicos, referidos todos ellos en dinero. Por lo tanto, la contabilidad sólo narrará hechos económicos, mediante el único

denominador común de ellos, la unidad de cambio y valor.

La historia contable sigue un orden específico propio de la disciplina, que es el de seguir un orden de cuentas. En efecto, la historia contable se registra a través de unidades de medida de contabilidad, "Las Cuentas",⁽¹²⁾ en ellas es donde se registran los bienes que constituyen la unidad económica, habrá pues tantas cuentas como elementos patrimoniales -- existan en este universo, de aquí que una vez establecidas -- las cuentas, se deberá respetar ese orden establecido, aumentándose sólo cuando nuevos elementos patrimoniales entren al seno de la unidad económica, y cancelándose estas cuentas, -- cuando los bienes que ellas registran salgan de la unidad económica...

3.- ANALISIS SOBRE LA NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD.

¿Cuál es la naturaleza íntima de la disciplina? Al respecto podemos afirmar que muchas veces a la contabilidad se le ha confundido con una ciencia, quizá la confusión deriva de la gran amplitud que tiene el concepto ciencia, mas si de este -- concepto nos apegamos a uno restringido, o sea al de las denominadas ciencias exactas, es decir las fisicomatemáticas, cuyo objeto es la descripción de fenómenos susceptibles de ser medidos y puestos en leyes que se cumplen fatalmente, podemos con--

cluir enfáticamente que la contabilidad no es una ciencia. En cuanto a si es arte o es técnica, podemos decir que siendo el objeto de ambas buscar el hacer bien algo y siendo la contabilidad una disciplina que tiene por objeto llevar bien una información financiera, será una técnica y un arte; mas el arte busca un fin estético, la belleza, y la técnica en cambio busca un fin práctico, o sea algo útil. Es desde luego la contabilidad una técnica. (13)

4.- LA ESTRUCTURA DE LA CONTABILIDAD.

Si nos preguntamos cómo está estructurada, diremos que es una disciplina tecnológica, pragmática, cuyo objeto es llevar una historia financiera de un patrimonio, mediante "CUENTAS" -unidades de medida de contabilidad-, cuentas estructuradas a través de dos sistemas conocidos, el denominado "Partida Simple" y el denominado "Partida Doble". El primero tiene por objeto registrar los cambios, las modificaciones que sufre un solo satisfactor del patrimonio, el dinero, a través de la - cuenta de CAJA, registra por lo tanto: los Ingresos, los Egresos y su Saldo. En cambio la contabilidad a Partida Doble registra la totalidad del patrimonio, tanto de los bienes que lo forman en cuentas llamadas de Activo ó Deudoras, como las personas que han aportado dichos bienes en cuentas que registran al Pasivo y Capital ó Acreedoras. En ambos grupos de cuentas-

se registran cada una de las operaciones que afectan al patrimonio por su causa y efecto, que en contabilidad llamamos cargo y abono; de aquí su nombre de Partida Doble (Partida significa asiento o registro). La suma del monto de los bienes que se registran en las cuentas de Activo es igual a la suma de -- las cantidades aportadas, mismas que se registran en el Pasivo y/o Capital, de aquí que ambas sumas sean iguales: Activo = Pasivo + Capital; al registrar cada operación que se realiza, siguiendo el principio de causa-efecto, se continuará conservando la igualdad, misma que tiene como fundamento técnico el - - Axioma de la Igualdad, el respeto irrestricto de este principio garantiza la verdad contable. (14)

El paso de la Partida Simple a la Partida Doble fué lento y se llevó a cabo en las Repúblicas Italianas del Pre-Renacimiento durante los siglos XIII, XIV y XV. (15)

5.- LA CONTABILIDAD Y LAS REGLAS QUE LA RIGEN.

Si bien el Axioma de la Igualdad preserva el balance de las cuentas, en la contabilidad a Partida Doble ha sido necesario a través del tiempo ir elaborando un conjunto de reglas -- propias de la disciplina que tengan por objeto vigilar que el fin propio de ésta, la información, "esté sustentada en una base de objetividad y veracidad razonable" (16)

Han sido fenómenos económicos de repercusión financiera- los que han dado origen a estas reglas, mismas que conforme - los fenómenos que le dieron origen se modifican, así mismo han de ser modificadas dichas reglas. En la terminología contable este conjunto de reglas se conoce con el nombre genérico de - "Principios de Contabilidad", y se añade, "generalmente acceptados"⁽¹⁷⁾ entendiéndose por tal que son recomendaciones, propo- siciones tendientes a regular la disciplina y no normas infle- xibles que deben ser cumplidas inveteradamente; de hecho, cada disciplina tiene sus propios principios o reglas particulares.

La contabilidad, debido a ser una disciplina altamente di námica y tener su información un matiz subjetivo, ha dado ori- gen a una anarquía de Forma y Fondo, en cuanto al contenido e- interpretación de los principios que la rigen.⁽¹⁸⁾ Es pues ne cesario, a nuestro juicio, un análisis de las causas que les - dieron origen, para después presentarlos de una manera coheren te, hecho que nos proponemos realizar, tomando muy en cuenta - los estudios realizados por el Instituto Mexicano de Contado-- res Públicos.⁽¹⁹⁾ En efecto, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su Comisión de Principios de Contabili- dad, inició a fines de 1969, la publicación de Boletines sobre los Principios de Contabilidad, mismos que son, además de una- importante aportación a la literatura contable, indispensable- para la cabal comprensión de la disciplina.

5.1 SUPUESTOS

Ante todo, partiremos de aquellas reglas que denominare--

mos "Supuestos", que como su nombre lo indica, son conocimientos en los que se funda o de los que depende la verdad de que se trate, de aquí que agrupe a normas que describen el marco teórico, en el que se fundamenta la disciplina; como tal, dichos supuestos serán hipotéticos,⁽²⁰⁾ mas de su aceptación o no, dependerá el que la disciplina llene cabalmente el fin que persigue.

Analicemos su origen y razón de ser:

a) En primer lugar "suponemos" que la unidad de medida de valor, de los bienes económicos, en cuanto a su valor de cambio, es decir los precios, que es la representación objetiva del valor de los bienes, no se altera en el tiempo ni en el espacio, y puesto que la contabilidad de acuerdo con su naturaleza es una descripción histórica, va llevando cuenta y razón de cada uno de los bienes que constituyen la unidad económica o patrimonio que se contabiliza, al precio a que se realizó históricamente, por lo tanto se supondrá este informe inmutable a través del transcurso del tiempo, y así, un bien que forma parte de la unidad económica, cuyo precio fué de X deberá tener un valor de X establemente, lo que hará que cada vez que recurramos al informe sobre el mismo, siempre nos refleje un valor real, tal y como al que registramos históricamente, "la información contable financiera se ha fundado tradicionalmente en el principio de 'Valor Histórico Original'".⁽²¹⁾ Vemos sin embargo que la realidad es otra, pues generalmente el valor actual es diverso al histórico.

En efecto, al aparecer el papel moneda, primero como cobertura y después sin ella, dió pie a una descuidada emisión, lo que originó una espiral inflacionaria de precios, consistente en el hecho de que el mercado aumenta mayormente en lo que a precios se refiere (por la abundancia de liquidez) y no en la parte proporcional al número de bienes producidos, dando origen a esta carrera de precios, a esta inflación, que dentro del campo contable, hace que las operaciones asentadas, según su naturaleza histórica, no reflejen la realidad posteriormente "Las cifras contables pierden su significado en épocas de fluctuaciones intensas o frecuentes de los precios"⁽²²⁾ y así, un bien contabilizado a principios de este siglo en una unidad de medida, de valor y de cuenta, si bien semejante nominalmente a la unidad monetaria a la que hoy contabilizamos, no representa en la época actual, medio siglo después, el mismo valor de cambios que representó antaño, la razón es la inflación.

Anterior al siglo XX o sea hasta fines del siglo XIX, cuando la unidad de medida de valor estaba representada por un bien que tenía valor de cambio intrínseco, como era el oro o la plata, el hecho de que la información sufriera la distorsión que actualmente tiene entre valor histórico y real, no desorientaba al informante, pues los precios estaban dados en función a una medida de valor y cambio con valor intrínseco propio, y si bien el informe por ser histórico a veces no concordaba con la realidad de los nuevos precios, la capacidad de

compra de cada uno de los bienes era más o menos semejante por lo que cada uno de los bienes de activo tenían el mismo poder de compra a precios estables o inflados, pues todos tenían un valor intrínseco propio. Por lo tanto cuando el informe indicaba cincuenta pesos (oro) o su equivalente en efectos mercantiles, y posteriormente los precios subían o bajaban, si bien el informe contable no era actual, pues el oro había subido o bajado de precio, lo mismo los precios de las demás mercancías o de cualquier otro activo; de aquí que al recurrir al informe, no se nos mostrase falaz, al comprobar que el monto del patrimonio, si bien nominalmente inferior al asentado históricamente, su valor, en cuanto a valor de cambio, era semejante al actual.

Al desaparecer el respaldo de la moneda, solo los activos no líquidos suben de precio conforme la espiral inflacionaria asciende; los líquidos, por no representar más que un valor nominal, permanecen devaluados, reflejando un quebranto en el patrimonio de la empresa, distorsionando grotescamente el informe contable. La contabilidad sin embargo, por ser histórica, tiene que establecer el supuesto, que nos indica que tenemos que "suponer" que el mismo peso de antes, sigue teniendo igual valor al del actual. Es este uno de los supuestos claves de la contabilidad; no se puede entender a la misma sin ponderar este supuesto. (Valor Histórico Original).

b) Tradicionalmente, toda unidad económica estaba constituida con el patrimonio del comerciante que lo aportaba y di-

cha empresa duraba según era el deseo de su fundador, salvo su muerte, o su insolvencia, que era el fin de la empresa, aunque algunas veces en caso de defunción sus sucesores podían -- continuar el giro. Fueron estas las sociedades de personas; -- sin embargo al inicio del Renacimiento, aparece un nuevo concepto comercial, las Sociedades de Capitales: reunión de bienes sujetos a una explotación, aportados por distintas personas, mas todas ellas unidas en un fin común, el afán de lucro. Su antecedente es "La Fortuna de Mar", negocio que tomaba cuerpo en un navío, fué practicado ampliamente por el mundo antiguo; el negocio solo duraba el término necesario para su objeto, la travesía, la cual una vez cumplida, se liquidaba la empresa, repartiéndose los beneficios o las mermas entre sus titulares alícuotamente.

Al iniciarse el Liberalismo, particularmente con la aparición de un mercado de capitales, proveniente del ahorro público, se renueva el concepto de las Sociedades de Capitales, -- como forma de explotación mercantil, tomando gran auge pues se podían reunir de esta manera grandes capitales a través de la suscripción pública, y así surgió la idea de que la duración -- de la unidad económica se volviera prácticamente ininterrumpida (Negocio en Marcha), ⁽²³⁾ de aquí que hoy hipotéticamente se supone que toda unidad económica tiene una vida continua, y como tal, el rigor del valor histórico, que muestra el informe -- contable no se modifica, únicamente en ocasión que precisamente se llegue al término prescrito para su duración, en cuyo ca

so, el valor histórico se convertirá en valor de realización, -ajustándose todos los bienes de Activo que no sean líquidos, y desapareciendo por lo tanto conceptos tales como gastos capitalizados, sean a corto o largo plazo.

c) De la estructura jurídica de las Sociedades de Capitales se derivó un Supuesto Contable que es el considerar que la unidad económica, reunión de satisfactores económicos para un fin determinado, es independiente del patrimonio de los individuos que han aportado dichos bienes (Dualidad Económica)⁽²⁴⁾ distinguiéndose en esta forma, personalidad jurídica de individuos - que aportan bienes, y personalidad jurídica de la Sociedad de Capitales; desde luego, este supuesto encaja perfectamente dentro de la doctrina jurídica de la ficción de la Persona Moral, que en el fondo no es más que eso, una ficción, mas para la --contabilidad es un "supuesto" básico que tiene por objeto solo circunscribir la historia financiera, al registro de los bienes de los cuales es titular en exclusiva la unidad económica, con exclusión de aquellos que los aportaron.

d) El supuesto de la continuidad ininterrumpida, entraña a su vez, el ajuste pertinente de una interrupción hipotética, - de repetición cíclica, que nos brinde la oportunidad de recabar un panorama cabal del patrimonio, el origen de esta cíclica puede ser producto del fenómeno astronómico, del calendario solar, con su año de 365 días, mismo que tomado como plazo determinante de la Teoría Económica, establece los términos del-

llamado corto y largo plazo; el primero se refiere en función de producción y consumo de bienes procedentes de una planta y equipo en existencia; el largo plazo se refiere al plazo que se requiere para que la capacidad de la actual planta sea insuficiente o sea que requiera la modificación ó ampliación de la hoy existente.

Arbitrariamente, en contabilidad se ha fijado como corto plazo hasta un año, y como largo plazo a más de un año. Esta fijación de un plazo es arbitraria, pues algunas veces coincide con una realidad cíclica y otras no, mas no deja de ser teórica, y por lo tanto, un "supuesto", pues suponemos que hay -- una repetición cíclica de fenómenos determinados que se cum--
 plen fatalmente cada año, pues nuevamente "suponemos" que a -- ese plazo se realizan las condiciones del "corto plazo". De -- este supuesto se deriva la práctica reconocida de presentar un cierre anual de cuentas, que corte la continuidad antes mencio--
 nada y cuyo objeto sea el obtener una información financiera -- pertinente, de carácter cíclico, que sirva de base para cono--
 cer dentro del corto plazo, planear y programar para el largo--
 plazo. Al corto plazo en contabilidad, lo conocemos con el -- nombre de "Periodo Contable". (25)

5.2 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los anteriores "supuestos" al constituir el marco hipoté--
 tico sobre el cual descansa la teoría contable, han dado ori--
 gen a un conjunto de principios contables propios, que correc--

tamente podemos denominar "principios de contabilidad" y así particularmente del Supuesto que se refiere a la estabilidad del poder adquisitivo de la unidad de medida de valor, se deriva un principio propio de contabilidad (Realización),⁽²⁶⁾ que rige individualmente a una cuenta de las que mayor importancia presentan en la unidad económica, la de Inventarios, o sea, en la que se asienta las mercancías, objeto del giro del comercio, la cual, debido a fenómenos económicos de carácter monetario, (inflación la gran mayoría de las veces y deflación las menos, que constituyen el ritmo que refleja la cíclica económica) vienen a dar al traste con el informe que sobre el valor de dichos bienes registra dicha cuenta de Inventarios, pues al asentarse a su valor de adquisición siguiendo la norma histórica, presentará, cuando el mercado sea inflacionario, un valor histórico siempre menor al actual, y por lo tanto mostrará una reserva oculta, por estar valuado el inventario a un precio inferior al que hoy rige en el mercado, mas al realizarlo, un demérito patrimonial, en virtud que el precio de reposición será superior al histórico y concomitantemente, no se habrá reservado riqueza suficiente de la utilidad obtenida en la venta para hacer frente a su reposición, lo que redundará en un empobrecimiento de la unidad económica.* El mercado deflacionario presentará el fenómeno inverso, los bienes componentes del inventario estarán valuados a su valor histórico, de aquí que al presentarse la baja del mercado el valor registrado será superior al del mismo, y por lo tanto mostrará una falsedad en el informe, que ostensiblemente será más alto al real, mostrando

* Diversos Sistemas y Métodos permiten mitigar este problema.

en este caso el informe un verdadero fraude en perjuicio de -- las personas informadas, las cuales verán valores históricos, superiores al real o de reposición. Visto lo anterior, la pro fesión contable se ha preocupado por subsanar este problema y al efecto ha acuñado un principio propio de contabilidad que se enuncia así: a) "El Inventario se valúa al precio de costo o al de mercado, el más bajo"⁽²⁷⁾ y así, al aplicar este principio veremos que cuando el mercado sea alcista, "inflacionario", -- prevaleciendo el efecto antes comentado de la reserva oculta, -- hará que dicho inventario se conserve valuado a su precio histórico, principio únicamente perjudicial en cuanto que no previene un medio adecuado para hacer frente a las nuevas mercancías que vendrán a reponer a las que se vendan y que indudablemente serán más altas que las que se registran; en cuanto al mercado deflacionario, la aplicación del principio hará necesario un ajuste, consistente en modificar el precio histórico al más bajo, o sea al del mercado real, y por lo tanto registrará la pérdida habida. Esta situación hace referencia a otro principio de contabilidad generalmente aceptado que se enuncia así: b) "Las utilidades se registran en el momento que se realizan y las pérdidas en el momento que se conocen".⁽²⁸⁾ Nos indica este principio que solo asentaremos un incremento al patrimonio cuando el mismo haya sido aumentado en reflejos de Activo ó Pasivo, aumentos del primero o disminuciones del segundo, en cambio la simple expectativa de un abatimiento patrimonial debe inducirnos a prevenirlo, separando para este efecto de incrementos del patrimonio o de posibles incrementos del mismo, --

aún antes que el quebranto se refleje en el propio patrimonio; principio que ha dado origen a un afán proteccionista de la integridad patrimonial de la empresa.

5.3 POSTULADOS

a) El principio de que las utilidades se registran en el momento en que se realizan y las pérdidas en el momento en que se conocen, entraña en el fondo un sentimiento que deriva de una honda preocupación de la profesión contable, que hemos de adjetivar bajo el rubro de "Postulado Conservador", (29) que responde como su nombre lo indica, a sus sinónimos: pedir, pretender, que en efecto es lo que la disciplina les pide a los contadores, al tratar con espíritu conservador, es decir, procurar mantener la integridad financiera de la unidad económica el patrimonio de la misma, en el estado en que se encuentra, el guardar con cuidado y esmero de la misma, postulando siempre el criterio de conservar el patrimonio de la empresa, de tal manera que se conserve o incremente. (30)

Este legítimo anhelo es producto de la experiencia padecida por los profesionales contables en un siglo y medio de incertidumbres económicas, en efecto, al iniciarse el siglo XIX- el mundo moderno presencié cambios trascendentales, entre otros económicos, pues el mercado agrícola y de pequeña artesanía de antaño se transformó a través de la revolución industrial, en un escenario muy diferente al que durante milenios había esta-

do acostumbrada la humanidad.

En efecto, a través de la revolución industrial se había descubierto el instrumento mediante el cual se podría producir el número de satisfactores indispensables para poder cubrir -- todas las necesidades del orbe; sin embargo, fatalmente la eco nomía siempre mostró momentos de prosperidad seguidos de un re ceso y una depresión, que nuevamente eran seguidos por otra -- etapa de prosperidad. Esta cíclica se repetía invariablemente, a la fase más baja del ciclo se le llamó "crisis". Los años - de 1812, 1818, 1825, 1837, 1847, 1857, 1873, 1884, 1890, 1893, 1903, 1907, 1910, 1913, 1920, 1929 y el período comprendido du rante la segunda guerra mundial, 1939-1942, fueron años de agu das crisis; desde luego las más dramáticas fueron las de 1873- y 1907, y la más trágica la de 1929. (31)

El liberalismo indicaba, fiel a su tendencia, no interve nir, dejar sola a la economía, la cual tenía sus correctivos - propios, sin embargo la realidad parecía no dar la razón a esta tesis; el socialismo científico por su parte consideraba que - las crisis eran patrimonio propio del régimen capitalista, las consideraba fatales y cada vez más graves; no hay política ca- paz de remediarlas. La conciliación de ambos puntos de vista, vino a tomar cuerpo hacia el inicio de la última crisis, a tra vés de una tesis personificada por John Maynard Keynes, quien- propugnó por una Política Económica, que sin quebrantar los me canismos primarios del mercado, mantuviera una posición firme- en las directrices básicas a seguir: "Desarrollo con Estabili- dad".

Son muchos los factores económicos que dan origen a esta cíclica: la intervención o abusos al mecanismo del mercado de cada uno de los factores de la producción: trabajo, capital y naturaleza, el Mercado Monetario y de Inversiones, el Mercado Internacional, y todo otro gran conjunto de factores no económicos que son los que se combinan para dar origen a estas crisis. Se ha considerado que solo una planeación económica puede mantener un crecimiento estable, evitando en esta forma las crisis; los veinte últimos años de la post-guerra mundial, son una muestra, aunque pálida, de los resultados obtenidos. (32)

No se ha desterrado aún la inflación ni la deflación, si bien se ha logrado quizá atenuarlas, mas no por ello se ha dejado de sentir en la disciplina contable el efecto nefasto que durante más de un siglo y medio ha hecho que el informe financiero se muestre incapaz de mostrar la realidad económica, negando en esta forma su fin último e impidiendo para quienes recurren a ella el tomar las decisiones adecuadas en cada caso.

El panorama económico anteriormente descrito ha mostrado que un patrimonio manejado con base en los informes que la ortodoxia contable indica, necesariamente llevaba a la extinción paulatina del mismo, pues la implacable inflación que hemos padecido por más de una centuria, es un elemento antagónico al procedimiento del historicismo contable; a menos de que se postulé "conservar" la integridad patrimonial, pues de lo contrario se extingue indefectiblemente.

Solo conceptos tales como las Reservas, o sea separacio-

nes virtuales de los beneficios obtenidos, a fin de conservar Activos y Capital ó prevenir Pasivos, así como los procedimientos de Depreciación y Amortización, a fin de combatir la obsolescencia, a través de Reservas específicas que dotan financieramente al patrimonio de capacidad substitutiva de Activos Fijos tangibles ó intangibles, cuando los mismos sean inservibles, entre otros medios son los intentos más notorios de este "Postulado Conservador"⁽³³⁾ de ese ideal de preservar, de mantener la riqueza incólume de la unidad económica. O como lo manifiesta el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su -- "Esquema de la TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD: al decidir -- en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las -- alternativas propuestas, se debe optar por la que menos optimismo refleje, denominando a esta actitud: 'Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares'".⁽³⁴⁾

b) Debido al fenómeno económico apuntado anteriormente de -- la deflación e inflación, se ha visto que el informe financiero que muestra la contabilidad presenta una anarquía de valores en los bienes comprados a diferentes niveles de precios -- (valga la expresión) y por lo tanto el escalonamiento de valores históricos hace que el informe financiero presente una falta de consistencia tal que sea necesario nuevamente postular, -- pedir, se establezca un postulado más, el de la "Consistencia" o sea que consistentemente, que establemente, con solidez, se postule un procedimiento de cuantificación que permanezca en -- el tiempo"mediante la aplicación de las mismas reglas particu-

lares de cuantificación";⁽³⁵⁾ haciendo que el procedimiento adoptado inicialmente, se mantenga de una manera constante, a fin de que el informe mantenga la seguridad misma que brinda la bondad de la aplicación de este postulado: la "Comparabilidad". Se ha recomendado cautela a este respecto pues la intemperancia en la aplicación de este postulado puede ser contraproducente, es obvio que cuando las circunstancias así lo requieran, el mismo deberá corregirse, haciéndose el ajuste precedente que el informe contable requiera, a fin de que se muestre en forma clara la repercusión financiera que el mismo cause, pues de otra forma estaría contradiciendo el espíritu del objeto buscado. "Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de los resultados es necesario hacer una advertencia clara en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables"⁽³⁶⁾

5.4 FORMALISMOS

Al conjunto de normas que enuncian las reglas de carácter formal para la correcta presentación de los Estados Financieros y que se han establecido con precisión en Boletines específicos, las denominamos Formalismos Contables, sobre su contenido se indica: "La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y situación financiera de la entidad" Boletín 5 A, Revelación Suficiente, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, año

diéndose más tarde "la información debe reunir los requisitos fundamentales de utilidad y confiabilidad".⁽³⁷⁾ En realidad estas reglas velan todas ellas por la claridad del informe financiero.

6.- AUDITORIA

La función de los principios de contabilidad es, según la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterio que puedan resultar en diferencias substanciales en los datos que muestran los estados financieros"⁽³⁸⁾ aclarando más tarde que dicho criterio debe "estar sustentado en una base de objetividad y veracidad razonables".⁽³⁹⁾

En efecto, el informe contable está matizado por subjetividad. Esta subjetividad del informe contable tiene como causa tanto la aplicación del criterio del cronista de la historia contable (contador) como el criterio del que recibe el informe, lo que ha hecho necesaria la intervención de un tercero, capacitado técnicamente e imparcial, que rinda un dictamen en el que se indique, que el informe contable por él revisado, es tal, que en él se han aplicado los principios de contabilidad en forma consistente y que por lo tanto el informe muestra RA-

ZONABLEMENTE la situación financiera de la empresa revisada.⁽⁴⁰⁾ Para poder llegar a esa conclusión el perito ("AUDITOR") deberá practicar una revisión particular, la "AUDITORIA", cuyo trabajo consiste en aplicar un conjunto de Normas^(A) y Procedimientos^(B) de Auditoría prescritos por esa Técnica^(C), a fin de que al aplicarlos durante la revisión que realice pueda concluir que el informe contable muestre RAZONABLEMENTE la situación financiera de la unidad económica auditada.

La Técnica de Auditoría permite mayor grado de confiabilidad en el informe contable pues limita hasta donde es posible la subjetividad, haciéndolo más OBJETIVO Y VERAZ.

7.- REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.

La contabilidad por su esencia registra las operaciones - al valor en que históricamente se desarrollaron, "la información contable financiera se ha fundado tradicionalmente en el principio de "Valor Histórico Original".⁽⁴⁴⁾

- (A) "Requisitos mínimos, de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional".⁽⁴¹⁾
- (B) "El conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias".⁽⁴²⁾
- (C) "Los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación para dar su opinión".⁽⁴³⁾

"En épocas de fluctuaciones intensas o frecuentes de los precios... las cifras pierden su significado".⁽⁴⁵⁾ "Los problemas ocasionados por la deformación de la información financiera tradicional (basada en el valor histórico) y por la falta de comparabilidad producida por las desviaciones al esquema utilizado sin guías de acción concretas, han sido preocupación sobresaliente de la profesión contable en los últimos años".⁽⁴⁶⁾ De aquí que la profesión contable organizada en México (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.) haya manifestado - al respecto: "Es urgente ofrecer lineamientos para soluciones de un problema tan complejo a fin de rescatar la significación de la información financiera".⁽⁴⁷⁾ Después de un meditado estudio razonó el Instituto en la siguiente forma: "El registro de las transacciones, utilizando a la moneda como denominador común, constituye la ocupación fundamental de la contabilidad y le permite preservar las características de Objetividad y Verificabilidad que la información financiera, necesariamente, - debe satisfacer, consecuentemente no debe abandonarse el costo histórico, sino complementarse destacando los efectos principales de las fluctuaciones intensas o frecuentes que dicha información oculta".⁽⁴⁸⁾

Dado lo complejo de la problemática, una solución simple no puede ser admitida, de aquí que "es aventurado pronunciarse por un método único de corrección",⁽⁴⁹⁾ por lo que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en su Boletín número B-7, se inclina por recomendar dos métodos básicos: el Método de Ajuste por cambios en el Nivel General de Precios, cuya - -

aplicación estriba en utilizar un Índice de Precios confiable a las partidas no monetarias de la contabilidad sujeta a corrección⁽⁵⁰⁾ ó el Método de Costos Específicos, es decir, del precio de reposición corriente en la fecha a la que se refieren los Estados Financieros, método que tiene como ventaja el que permite enfrentar los costos actuales con los ingresos actuales, así como el revelar con claridad la utilidad actual.⁽⁵¹⁾

Es prudente advertir que la práctica de Reexpresar los Estados Financieros con destino al público, es obligatoria para aquellos que se refieren a valores que se cotizan en la Bolsa de Valores de la Ciudad de México, tal y como lo indicó la Comisión Nacional de Valores en las Circulares 11-3 del 22 de mayo de 1980 y 11-3 Bis de Febrero 23 de 1981.

En el cuadro anexo se muestra un esquema de los "Principios de Contabilidad generalmente aceptados"; la terminología que aparece en el margen izquierdo es nuestra, la terminología que se muestra en el margen derecho corresponde a la establecida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ESTRUCTURA TEORICO CONTABLE

I.- AXIOMA DE IGUALDAD

Activo = Pasivo + Capital

DUALIDAD ECONOMICA*

II.- SUPUESTOS

- a) Inalterabilidad de la unidad de valor (Historicismo)
- b) Diferencia entre personas que aportan el capital y la personalidad del capital mismo.
- c) Continuidad ininterrumpida de todo patrimonio.
- d) Cíclica del Período Contable.

VALOR HISTORICO*

ENTIDAD*

NEGOCIO EN MARCHA*

PERIODO CONTABLE*

III.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

- a) Los inventarios se valúan al precio de costo o al de mercado, el más bajo.
- b) Las utilidades se registran en el momento en que se realizan, las pérdidas en el momento en que se cono cen.

REGLAS PARTICULARES DE VALUACION*

IV.- POSTULADOS.

- a) Conservador.
- b) Consistencia.

CRITERIO PRUDENCIAL*
CONSISTENCIA*

V.- FORMALISMOS.

REVELACION SUFICIENTE*
IMPORTANCIA RELATIVA*

* Terminología empleada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

N O T A S

- (1) LAGUNILLAS INARRITU, ALFREDO.
HISTORIA ECONOMICA GENERAL.
EDICIONES GALAXIA.
MEXICO 1960, p. 114.
- (2) DICCIONARIO DE LA LENGUA CASTELLANA
EDITORIAL CALLEJA.
MADRID 1914. PAG. 819.
- (3) DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ABREVIADO.
ESPASA CALPE ARGENTINA, S.A.
BUENOS AIRES, 1945, PAG. 957.
- (4) JOLIVET, REGIS.
VOCABULARIO DE FILOSOFIA.
EDICIONES DESCLEE DE BROUWER.
BUENOS AIRES, ARGENTINA, 1954. PAG. 93.
- (5) DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
EDITORIAL LABOR, S.A.
BARCELONA, 1954. PAG. 2940.
- (6) GERTZ MANERO FEDERICO.
PRESUPUESTO Y CONTABILIDAD.
MEXICO, 1956. PAG. 13.
- (7) GERTZ MANERO, FEDERICO.
ORIGEN Y EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD.
SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA.
CUADERNOS DE LECTURA POPULAR.
MEXICO, D.F., 1968. PAG. 24.
- (8) ROJINA VILLEGAS, RAFAEL.
DERECHO CIVIL MEXICANO. TOMO III.
ANTIGUA LIBRERIA ROBREDO
MEXICO, 1949, PAG. 9
- (9) JOLIVET, REGIS.
VOCABULARIO DE FILOSOFIA.
EDICIONES DESCLEE DE BROUWER.
BUENOS AIRES, 1954. PAG. 185.
- (10) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
BOLETIN # 2 DE LA COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
CONCEPTOS GENERALES.
OCTUBRE 1956. PAGS. 1 y SIGS.

- (11) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD.
MEXICO 1975, PAG. 1.
- (12) ANZURES MAXIMINO.
CONTABILIDAD GENERAL.
EDICION DEL AUTOR.
MEXICO, D.F. 1952. PAGS. 19 Y SIGS.
- (13) GERTZ MANERO FEDERICO.
QUE ES LA CONTABILIDAD.
LIBRERIA DE PORRUA HNOS., S.A.
MEXICO, D.F. 1971. PAGS. 15 Y SIGS.
- (14) PRIETO ALEJANDRO.
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO.
MEXICO 1956. PAG. 15 Y SIGS.
- (15) GERTZ MANERO FEDERICO.
ORIGEN Y EVOLUCION DE LA CONTABILIDAD.
CUADERNOS DE LECTURA POPULAR.
SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA.
SUBSECRETARIA DE ASUNTOS CULTURALES.
MEXICO 1968, PAGS. 51 Y SIGS.
- (16) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
MEXICO 1973. PAG. 1.
- (17) GALEAZZI MORA WLADIMIRO.
ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS.
CONFERENCIA SUSTENTADA EN EL LOCAL DEL INSTITUTO MEXICANO
DE CONTADORES PUBLICOS EL DIA 19 DE JUNIO DE 1959.
PUBLICADO POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
MEXICO. PAG. 5.
- (18) STOREY K. REED.
THE SEARCH FOR ACCOUNTING PRINCIPLES.
AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, INC.
NEW YORK, N.Y. 1964. PAG. 1 Y SIGS.
- (19) MITLETON, AC.
STRUCTURE OF ACCOUNTING THEORY AMERICAN ACCOUNTING ASSOC.
CUSHING MALLOY INC. EDITOR.
ANN ARBOR, MICHIGAN, U.S.A. 1958. PAGS. 18 y SIGS.

- (20) MOONITZ MAURICE.
THE BASIC POSTULATES OF ACCOUNTING.
ACCOUNTING RESEARCH STUDY No. 1.
AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS.
NEW YORK, N.Y. 1961. PAGES. 21 Y SIGS.
- (21) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
PRINCIPIOS RELATIVOS A ESTADOS FINANCIEROS EN GENERAL:
REVELACION DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
MEXICO, D.F. 1973. PAG. 1.
- (22) IBIDEM PAG. 1.
- (23) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD.
MEXICO 1979, PAG. 8.
- (24) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS, A-2.
MEXICO 1973, PAGES. 1 Y SIGS.
- (25) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS, A-3.
REALIZACION Y PERIODO CONTABLE.
MEXICO, D.F. 1973. PAGES. 2 Y SIGS.
- (26) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD.
MEXICO 1973, PAG. 9.
- (27) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
BOLETIN # 4. INVENTARIOS.
MEXICO, D.F. 1970. PAGES. 7 Y SIGS.
- (28) GALEAZZI MORA WLADIMIRO.
ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD
GENERALMENTE ACEPTADOS.
CONFERENCIA SOSTENIDA EL 19 DE JUNIO DE 1959.
PUBLICADO POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
MEXICO 1959. PAG. 11.
- (29) THE POSTULATE OF ACCOUNTING.
UNA PUBLICACION INTERNA DEL DESPACHO ARTHUR ANDERSEN
U.S.A. SEPTIEMBRE 1960. PAG. 22.
- (30) SIXTO VELASCO EUGENIO.
ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
MEXICO 1963, PAGES. 8 Y SIGS.

- (31) SAMUELSON, PAUL A.
CURSO DE ECONOMIA MODERNA.
AGUILAR, MADRID 1960. PAGES. 329 Y SIGS.
- (32) IBIDEM. PAG. 339.
- (33) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD.
MEXICO 1969, PAGES. 11 Y SIGS.
- (34) IBIDEM. PAG. 4.
- (35) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS, A-7. CONSISTENCIA.
MEXICO 1973. PAGES. 1 Y SIGS.
- (36) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA DE LA CONTABILIDAD.
MEXICO 1969. PAGES. 10 Y SIGS.
- (37) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
BOLETIN A - 5. REVELACION SUFICIENTE.
MEXICO 1973. PAGES. 4 Y 5.
- (38) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
ESQUEMA DE LA TEORIA BASICA.
MEXICO 1969, PAG. 1.
- (39) IBIDEM. PAG. 1.
- (40) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
BOLETIN No. 2
MEXICO, OCTUBRE 1956. PAG. 1.
- (41) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
BOLETIN No. 3.
MEXICO, DICIEMBRE 1956. PAG. 3.
- (42) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
BOLETIN No. 2
MEXICO, OCTUBRE 1956, PAG. 7.
- (43) IBIDEM. PAG. 2.

- (44) INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. REVELACION DE LOS EFECTOS
DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
Y BOLETIN B - 7.
MEXICO, D.F. 1973. PAG. 1.
- (45) IBIDEM PAG. 1.
- (46) IBIDEM. PAG. 2.
- (47) IBIDEM. PAG. 3.
- (48) IBIDEM. PAG. 3.
- (49) IBIDEM. PAG. 3.
- (50) A. FRANCO B. Y R. MARIANI O.
LA INFLACION Y LA REEXPRESION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.
PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES, S.A.
MEXICO 1982. PAG. 79.
- (51) IBIDEM. PAG. 105.

E L D E R E C H O C O N T A B L E

Entendemos por Derecho Contable al Orden Normativo (LEX), que se ocupa de la Técnica Contable, con objeto que el informe financiero que ésta brinda, lo auxilie en el logro de sus fines.

La contabilidad como técnica informativa financiera, ha sido el medio de prueba idóneo en el campo del Derecho desde sus orígenes; en el Mundo Antiguo el Derecho se valió del informe contable como medio probatorio en los contratos de crédito; al surgir el Derecho Mercantil, en las postrimerías de la Edad Media en las Repúblicas Italianas, el Derecho se ocupó en forma especial de la contabilidad, no sólo regulando la "Probanza", sino elevando al rango de Normatividad Jurídica - la "Llevanza", actitud que se conserva hasta nuestros días. - Asimismo, desde finales del siglo pasado, en el campo del De-

recho Público, concretamente en el Derecho Tributario, la técnica contable se ha convertido en el instrumento más socorrido para precisar los créditos fiscales y la satisfacción de los mismos en beneficio del erario; otras ramas del Derecho - (Penal, Laboral, Civil) se han auxiliado de la técnica contable en el logro de sus objetivos a través de legislación expresa sobre la Técnica Contable.

Todo este conjunto de normas legales que regulan la técnica contable constituyen una rama propia y particular del -- Derecho, en virtud de la unidad que da un tema común: la Técnica Contable, sobre el cual no sólo existe Legislación vigente (LEX) sino interpretaciones judiciales, una amplia y enjundiosa doctrina, así como docencia al respecto, por lo que se puede hablar ya de una rama autónoma, del tronco original del Derecho Privado, el Mercantil y en el ámbito del Derecho Público, del Administrativo y particularmente autónomo del Derecho Fiscal. De aquí que se pueda hablar con propiedad de un DERECHO CONTABLE, o sea de un Orden Normativo Institucional - que se ocupa de la Técnica Contable.

DESARROLLO HISTORICO DEL DERECHO CONTABLE

Son varios los testimonios históricos que se tienen sobre la vinculación de la Contabilidad con el Derecho en el Mundo Antiguo. En el Museo Semítico de la ciudad de Boston, Massachusetts, se encuentra una tablilla de barro de lo que se afirma ser el testimonio de un asiento contable.⁽¹⁾ Su antigüedad se calcula entre los 4 a 6 mil años A.C. Lo anterior nos permite afirmar que en el mundo antiguo la contabilidad era una práctica usual. "Ya para el año 6 mil A.C. había los elementos necesarios para poder considerar la existencia de actividad contable: por un lado la existencia de la escritura y los números, por otro todos los elementos económicos indispensables para la imperante necesidad de auxiliarse de la contabilidad; el concepto de propiedad, el gran volumen de operaciones, la aceptación general de una unidad de medida de valor y quizás, aunque no muy desarrollado, el crédito en los mercados -- que ya eran permanentes".⁽²⁾

En el Museo de Louvre en la ciudad de París, se conserva una estela de diorita negra que se le conoce con el nombre de "Código Hammurabi", testimonio que hace referencia a un univer

so legal de esa época, aproximadamente 2000 años A.C. En efecto, a través de sus 3 mil líneas de texto y sus 282 artículos, se describe todo un mundo jurídico: relaciones civiles, relaciones penales, sentencias judiciales, trabajo agrícola, ejercicio profesional y comercio (del artículo 88 al 111)⁽³⁾, que es en donde se regulan, entre otros, el contrato de préstamo (artículo 98)⁽⁴⁾ y su registro contable, y el de asociación comercial que necesariamente concluye con la rendición de cuentas (artículos 100-107). Es éste el testimonio más antiguo que se tiene sobre el vínculo entre el derecho y la contabilidad.

"En la antigüedad en Occidente, y sólo él, llegó a ser el centro de la contabilidad monetaria, mientras que el Oriente -- continuó rigiéndose por la contabilidad en especie (recuérdese solamente la contabilidad del giro de trigo en Egipto). En Occidente la Contabilidad Monetaria se empleó en el negocio bancario, los TRAPESITAI griegos y los ARGENTARI romanos; sus asientos no obstante eran de carácter documental, siendo su única -- utilidad la de servir de medio de prueba en relaciones jurídicas":⁽⁵⁾ Max Weber.

En efecto, en Roma, desde los primeros siglos de su fundación, todo jefe de familia tenía cuidado de escribir día por día, en una especie de libro Borrador, llamado Adversaria, sus ingresos y sus gastos; después, todos los meses los transcribía a otro libro llevado con más cuidado y que era el único conservado, era el Codex ó Tabulae⁽⁶⁾ y si bien Jesús Blanco Campaña⁽⁷⁾ afirma que "la significación económica y jurídica (del Codex y Adversaria) no es fácil de precisar... porque además falta un -

encuadre temporal de los textos y del efectivo ámbito de utilización de tales "Codex" y "Adversaria". Nuestra opinión es - - otra, pues basta leer con atención lo que al respecto a estos hechos nos indica un texto de Cicerón, quien en L' Orazione pro Roscio Comoedo⁽⁸⁾ distingue con toda claridad la diferencia entre el Adversaria y el Tabulae: "Quid est, quod negligenter -- scribamus adversaria? Quid est quod diligenter conficiamus tabulas?... qui haec sunt menstrua, illae sunt aeternae; haec deluntur statim, illae servantur antae; haec parvi temporis memoriam: illae perpetuae existimationis fidem et religionem amplectantur: haec sunt dejecta illae in codicem confecta". "¿Qué es lo que tan negligentemente escribimos en el adversaria? ¿Qué es lo que con tanta diligencia confiamos a las tabulae? las unas son temporales, las otras son eternas; las primeras son borradas inmediatamente, aquéllas se conservan; las primeras son para un - - tiempo corto, aquéllas comprenden la fe y la devoción de una estima perpetua; las primeras son desechables, aquéllas se conservan en un códice".

Un escrupuloso análisis de estos testimonios sobre la práctica contable nos da luz suficiente para afirmar que si bien el "Adversaria" es como un borrador, el mismo seguía un orden cronológico, es decir, hacía las funciones de un libro DIARIO; no así el Codex, cuyas funciones eran de un MAYOR, de ahí su -- permanencia.

El detalle específico del contenido del Codex lo encontramos expresado en el "DIGESTO" cuando se hace referencia a los -

ARGENTARI (Paulo § 9, D. de pactis, II, 14, § 34 D. de recepti, IV, 8).⁽⁹⁾ En el Codex estaba escrito en un lado el Acceptum, - un ingreso con el nombre de quien originó el mismo, en el Expen sum un egreso con el nombre de a quien se le entregó, en suma, - una cuenta corriente de MAYOR.

En un discurso de Cicerón, La Oratio pro Fonteio, que fué encontrado en un antiquísimo palimpsesto en el Vaticano por el célebre Niebuhr en 1820, hizo surgir inquietante la duda de si los romanos llevaban contabilidad por partida doble; en efecto refiérese en dicho documento a la denuncia en contra de un tesoro público, en la época de la República, acusado por haber di lapidado los dineros. El alegato pronunciado a su favor, da -- una idea del método según el cual las cuentas eran llevadas, -- sin embargo contiene términos oscuros, aunque describe los pro cedimientos contables que se adoptaron para liquidar los créditos. Cuando Niebuhr se puso a estudiar dicho texto, creyó encontrar en él la descripción de un sistema que él consideró correspondía al conocido con el nombre de partida doble, ello se debió a que Niebuhr pensó que si el texto contable referido tenía operaciones registradas en dos columnas, acceptarum y expen sorum se trataba de una contabilidad a partida doble, pues cons taba de doble columna; no fue sino hasta que dicho texto fue re visado por personas versadas en conocimientos contables, tales como Albert Dupont (la Partie Double avant Paciolo) y André Bou langer (Des Oeuvres de Cicerón -edition par l'Association Guillaume- Budé) cuando quedó plenamente demostrado que dicha con-

tabilidad fue llevada mediante un sistema de partida simple que indudablemente puede tener doble columna. (10)

Es importante destacar que en los asientos corridos en el Codex del acreedor, era donde se hacia constar el préstamo de dinero; el acreedor hacia mención de ello en su registro, a título de prueba. (11) El prestatario estaba obligado en virtud del contrato de préstamo y del asiento, que probaba que el dinero habia salido (Cayo, III, § 131). Bastaba para crear la obligación que el acreedor escribiera en su Codex el nombre del deudor que consentia en ello, con la mención de que la cantidad debida habia sido pesada y entregada. El contrato de préstamo suscrito con esta modalidad se le denominaba "Nomina Transcriptionia". (12)

Este contrato podia tener dos modalidades: la de sustituir una obligación de buena fé en una formal, mediante la inscripción en el Codex del acreedor, el nombre del deudor: "Transcriptio a Re in Personam" (Cayo, III, § 129), o el sustituir a un deudor por otro nuevo, mediante un asiento en el Codex del acreedor que así lo indica: " Transcriptio a Personam in Personam" - (Cayo, III, § 133).

Hacia el año 428 de Roma, 325 A.C., se promulgó la Ley "PAETELIA PAPIRIA", su cabal objeto se nos ha revelado de un modo indirecto por un conjunto de testimonios (Tito Livio, VIII, - 28; Cicerón, De la República II, 34; Dionisio de Halicarnaso, - XVI, 9) (13) y si bien sabemos que su origen fué mitigar los pro

blemas entre deudores y acreedores (plebeyos-patricios) y los excesos cometidos por los acreedores sobre los deudores; con el tiempo, por su aplicación, se llegó a admitir que la comprobación del "nexum" (préstamo) era el asiento en el Codex, escrito por el acreedor con el consentimiento del deudor:⁽¹⁴⁾ Eugene Petit.

La ley (Paetelia Papiria) es la primera norma jurídica que reconoce a los asientos contables como un medio de prueba jurídico y por lo tanto el primer vínculo formal entre el Derecho y la Contabilidad. Por el valor probatorio de los asientos hechos en el Codex del Argentari nace la obligación jurídica de mostrar dichos asientos cuando el caso así lo requiere, mostración que crea excepción a una regla general de probanza, "NEMO TEMETUR EDERE CONTRA SE", y así era facultad del Pretor, a través de la "EDITIO RATIONUM" (Paulo en II. 2. 3. 9) ordenar al banquero -- (Argentari), que presente las cuentas de su cliente, ya sea par te contraria, ya se trate de un litigio de éste con un tercero.

Con lo anterior podemos afirmar que en el Mundo Antiguo se practicó ampliamente la contabilidad, que la contabilidad monetaria se llevó a partida simple en dos libros, un Diario, que hacía veces de Borrador, y un Mayor o de cuentas corrientes; que la contabilidad además de ser un instrumento de información financiera, fue usado como un medio de prueba en el campo del Derecho y que en Roma, concretamente la ley (Paetelia Papiria), al reconocer a la contabilidad formalmente como un medio de prueba jurídico (para efectos del contrato de préstamo), establece el primer vínculo formal entre el Derecho y la Contabilidad. "Las anotaciones hechas en los libros de contabilidad -

que al principio solo servían para comprobar la existencia de - obligaciones (NOMINA ARCARIA) concluyeran por servir para crear las obligaciones (NOMINA TRANSCRIPTIA) cuando se reemplazaba la obligación nacida de otra fuente, por una obligación literal":⁽¹⁵⁾ Joaquín Garriguez.

Al iniciarse el Siglo V de nuestra era, el Imperio Romano de Occidente cedió ante las Invasiones Bárbaras del Norte, naciendo en Europa el Feudalismo. Durante cerca de 800 años, sin embargo, la cultura Romana no se desvaneció totalmente, la economía se volvió cerrada y el comercio languideció, pero el Derecho y la Contabilidad continuaron sus funciones propias, sirviendo a una economía limitada. Hacia fines del Siglo XII, como consecuencia de las Cruzadas, la economía volvió a florecer debido a la abundante afluencia de oro procedente de Oriente.⁽¹⁶⁾ El comercio se hizo monetario más que en especie, pasando de la tradicional explotación "familiar" a una actividad profesional, naciendo las sociedades mercantiles (COMMENDA) y como consecuencia, una contabilidad más precisa. "La necesidad de una contabilidad exacta no se planteó hasta que el comercio fué empresa de varios socios entre los que se imponía hacer una liquidación".⁽¹⁷⁾ En efecto, es a partir del siglo XIII cuando comienzan a aparecer una serie de testimonios contables que nos señalan el paso de la tradicional contabilidad Romana (Compañía Florentina de Peruzzi de 1282)⁽¹⁸⁾ a una más perfeccionada como es la de un pañero Lionés que incluye ya cuentas de VALOR (Cosas), hacia 1320-1323⁽¹⁹⁾ hasta la de Francesco Datini (1366-1400) - en donde ya aparece la Contabilidad a PARTIDA DOBLE, es decir, - llevando cuentas patrimoniales (Pérdidas y Ganancias) y la li-

quidación de cada socio de acuerdo al Resultado Final.⁽²⁰⁾

Por lo tanto es en el Siglo XIV donde ya se emplea la Contabilidad a Partida Doble, tal y como la conocemos hoy. Hay varios hechos que coadyuvan a este logro: el uso de números arábigos, que en Florencia los introduce Leonardo Fibonacci ("Liber-Abaci") hacia el año de 1202,⁽²¹⁾ práctica que se generalizó -- hasta el Siglo XV;⁽²²⁾ la aparición de la "COMMENDA"⁽²³⁾, empresa pluripersonal en sustitución de la empresa familiar romana y medioeval, así como el comercio internacional en Ferias, lo que internacionalizó la nomenclatura y costumbres de la técnica contable.

Los fenómenos económicos de esta época también transformarían la Normatividad. El viejo Derecho Romano ya no tenía plena vigencia durante el Medioevo, pues no había un poder político suficientemente fuerte e ilustrado para aplicarlo.⁽²⁴⁾ Los comerciantes, para proteger y promover sus intereses económicos se agruparon en Gremios y Corporaciones⁽²⁵⁾ en el seno de los cuales nació un conjunto de usos y costumbres de carácter profesional, que adquirieron rango jurídico cuando en los mismos gremios se fundaron tribunales, en cuyas decisiones se aplicó un derecho consuetudinario y subjetivo del comercio. "Las corporaciones dictan normas y reglas para su gobierno interno, así como para las transacciones que los agremiados podían realizar, - el contenido de estas normas lo dan los usos y las costumbres - de las relaciones comerciales mismas... Se dictan, así, reglas... sobre los libros de comercio"⁽²⁶⁾ y así la vieja costumbre-

romana de aportar los libros como medio de prueba es reconocida y ampliada por el Código de las Costumbres de Tortosa (Siglo -- XIII) (27), que distingue el valor de la probanza de documentos públicos, que prueban para ambas partes y los comunes solo contra el que las escribió de su mano. Mas pronto el legislador -- procedió a publicar disposiciones no ya sobre la prueba, sino -- sobre los puntos fundamentales de la llevanza de los libros, -- imponiendo a los comerciantes una obligación legal strictu sensu. (28) En efecto, en el "Consulado del Mar" (sobre el cual no se conoce con certeza el lugar ni el tiempo de su redacción, -- las "Costums" son de origen barcelonés del siglo XII, Valencia -- no, 1283; Mallorquí, 1343, Génova, 1385) se detecta el paso de -- la vieja práctica Romana de tomar a la Contabilidad como medio -- de prueba, a la de regular específicamente ciertos aspectos de -- la técnica contable para fines jurídicos, y así en diversos ru -- bros encontramos afirmaciones tales como "Que el registro de -- las operaciones consumadas se hicieran de acuerdo con el orden -- progresivo de sus 'fechas'; que en los libros de contabilidad -- no se dejaran blancos entre las partidas; que se hiciera men -- ción del documento por el que se hubiera otorgado la operación; que para evitar alteraciones en los asientos, se prohibía el -- uso de las cifras numéricas dentro de la redacción de dicho -- asiento; que únicamente dentro de determinadas condiciones los -- libros de contabilidad pudieran hacer fé en los juicios". (29)

Pero no es sino hasta las Ordenanzas de Bilbao de 1459, -- (que aún no tiene sanción real), cuando encontramos ya una legis -- lación que regula cabalmente la técnica contable, como un paso --

previo a ser utilizado como medio de prueba. Este mismo texto - en menos de medio siglo es varias veces ratificado pues recibe Cédula Real de los Reyes Católicos en Medina del Campo (1494), - cuando concede a los mercaderes de la Ciudad de Burgos el derecho de gobernarse en sus transacciones y asuntos mercantiles, y en 1511 Carlos I la hace extensiva a los comerciantes de la Villa de Bilbao cuando crea el Consulado para la Casa de Contratación de dicha Villa.

Es en estas Ordenanzas, en su Capítulo Nono "De los Mercaderes, libros que han de tener y con qué formalidad", donde se establece con claridad la obligación de la llevanza de los libros, un Manual o Borrador (Diario) y un Mayor (el comerciante Mayor) ó un librito Menor (para el Menor). Las características formales que deberán llenar, la integridad estructural que deberían tener a fin de exhibirlos por "contienda en juicio", - la obligación del comerciante mayor de formar "Balance", "por lo menos de tres en tres años", y las sanciones a quienes modifican, hayan formado o fabricado otros, a fin de exhibirlos en juicio, pues dichos libros "no sólo no harán fé", sino que se les procederá a castigar "con las penas correspondientes a su malicia y delito".

En Francia, las Gildas de Mercaderes habían desarrollado una normatividad sobre sus costumbres, mismas que regulaban la técnica contable, estas costumbres fueron sancionadas por el ministro de Luis XIV, Juan Bautista Colbert, recibiendo la Cédula Real en 1673, en ellas en el Título III "Des Livres de Commers",

se establece claramente la obligación de la llevanza: en el artículo primero se establece que todo comerciante, tanto al mayoreo como al menudeo, debe llevar un libro donde, día a día, (Diario), anotará sus deudas, activo y pasivo; así mismo, los gastos e ingresos de su casa; además se prescribe un libro de Inventarios y su formación bianual (Balance); se determina, también, cómo deberán ser llevados los libros y el modo cómo los mismos prueban en juicio, estipulándose que los que no llenen las formalidades exigidas no harán fe en juicio. Se garantiza en este Ordenamiento el derecho al secreto de los libros de contabilidad y los casos en que la judicatura puede requerir dichos libros para pruebas específicas.

Al sancionar Luis XIV, con Cédula Real las costumbres de los mercaderes franceses, haciéndolas un instrumento más de su autarquía, fortaleció su poder político, los comerciantes por su parte se beneficiaron del reconocimiento real, que les da un status jurídico nacional, además de ser el primer intento de unificación y codificación de "principios y reglas esparcidas en innúmeras fuentes legislativas y doctrinales"⁽³¹⁾ con lo que se creó un cuerpo congruente y total del Derecho Mercantil Francés.

Por lo tanto al inicio del Renacimiento Europeo encontramos a los comerciantes practicando la Partida Doble tal y como la conocemos hoy en el seno de las corporaciones de mercaderes, así mismo encontramos una legislación propia, que no sólo reconoce a la contabilidad como un medio idóneo de prueba en el cam

po del Derecho, sobre aquello relacionado con aspectos financieros, sino la regulación jurídica de la Llevanza contable. Cuando el poder real centralizado celebraba alianzas políticas con los gremios de mercaderes en detrimento de la aristocracia rural, la legislación mercantil adquiere carácter nacional por Cédula Real; se fortalece así políticamente tanto el rey como los mercaderes, particularmente en España y Francia.

La Revolución Industrial y el Liberalismo fueron las causas económicas e ideológicas que hicieron cambiar al mundo en el siglo XIX, iniciando así el Mundo Moderno, época en que el hombre, por primera vez, puede producir y distribuir los suficientes satisfactores que colmarían las necesidades que durante milenios no había podido cubrir; naturalmente, al acrecentarse el mercado de bienes y servicios, el número de transacciones mercantiles aumentó y el derecho tuvo que ser condicionado a fin de prever y resolver las controversias surgidas. Asimismo, al aumentar la producción y la distribución de satisfactores, el entorno social también se modificó, lo que requirió -- una nueva Normatividad, y así las Ordenanzas de Colbert, que se dictaron para los mercaderes que operaban en una economía agrícola y de artesanía, tuvieron que ser adaptadas a una nueva economía, la industrial, y a una nueva filosofía, el Liberalismo Económico, iniciado por Adam Smith. En efecto, fue esta ideología la que guió el pensamiento de esa época, sus ideas eran -- claras y precisas, todas contenidas en la "Riqueza de las Naciones" (1776), mismas que se pueden resumir en: Firme creencia en las leyes económicas naturales, confianza en el factor individual, en el interés privado y en la responsabilidad personal; inque-

brantable apego a los principios de la libertad y propiedad; cosmopolita; desdén hacia la Historia; reprobación del Estatismo Económico en todas sus manifestaciones: (32) Rene Gonnard.

Fué este el panorama que dió origen al Código Napoleón de 1808. El Código de Comercio Francés de 1808 constituye el suceso más importante en la evolución histórica del Derecho Mercantil (35) afirma Jorge Barrera Graf, y por lo que respecta a la ordenación que dá sobre la contabilidad "constituye uno de los paradigmas o modelos legislativos", (34) comenta Blanco Campaña. En efecto, el Código de Comercio Francés (Napoleón), regula a la contabilidad siguiendo los lineamientos que su antecesora había establecido, y debido a su forma de exposición, su claridad y su consistencia (10 artículos) son tan manifiestos, que no sólo perduró inalterable hasta 1953, sino que fué modelo de toda la legislación (sobre este tema) que le sucedió. Substancialmente sólo exige un Libro Diario y uno de Inventarios (Balances), pero permite llevar "otros libros usados en el comercio" -conservándolos durante 10 años-, establece la costumbre de confeccionar un Balance Anual; regula la mostración y fuerza probatoria así como la Comunicación de los libros.

En el derecho hispánico, las viejas Ordenanzas de Burgos y Bilbao fueron el cuerpo legal que gobernó el tráfico mercantil de España y sus Colonias durante casi trescientos años; la Metrópoli comerciaba con sus Provincias de ultramar y esta actividad estuvo bien regulada legalmente por las célebres Ordenanzas; sin embargo, en el primer cuarto del siglo XIX, la ma-

yoría de las Colonias se independizaron y España tuvo que modificar su economía y su legislación: el Código de Comercio Español de 1829, que tuvo como inspiración al Código Napoleón, y si bien conservó algunas normas que provenían de las Ordenanzas de Bilbao, en otras es más moderno que el propio Código Napoleón, - tal es el caso de establecer 3 libros: Diario, Mayor e Inventarios, con lo que establece con precisión un registro por orden de fechas y descripción (Diario) y uno por orden de cuentas (Mayor) así como sancionar con multa el incumplimiento del llevar, introduciendo la modalidad de que los libros se lleven en idioma castellano, da la definición precisa de cómo probarán los libros de contabilidad; el liberalismo, desde luego, da su toque al declarar que los libros de contabilidad son documentos privados para información exclusiva de su titular y sólo en casos excepcionales se le podrá reclamar judicialmente al propietario - su mostración, quien, naturalmente, tendrá que mostrarlos ya sea a través de la Exhibición o de la Comunicación.

Tanto el Código Napoleón como el Código Español de 1829, - exigen en forma específica ciertos requisitos que deben satisfacer los libros de contabilidad, a fin de que puedan ser admitidos como medios de prueba, de aquí la denominación de un sistema: Imperativo, pues en esa calidad exige la Llevanza, y Expreso, pues en esa forma ordena cómo llevarla.

En caso de controversia, la buena fe se presume en beneficio de aquél que tenga sus libros de acuerdo con la prescripción legal que, desde luego, era la que en aquella época imperaba conforme a la técnica contable más avanzada.

De los dos antecedentes antes mencionados y particularmente del Código de Comercio Francés de 1807, se generaliza la tradición del derecho privado de legislar a la técnica contable, a fin de crear un medio de prueba que auxilie a dirimir controversias entre comerciantes, tomando como base el testimonio que se desprenda de los asientos contables. Esta corriente fue seguida por varios Códigos de Comercio Europeos, Portugal (1833), Países Bajos (1838) y a través de las legislaciones Española y Portuguesa pasó a los países latinoamericanos: Brasil (1850), México (1854), Argentina (1859), Chile (1865).

En el ámbito del Derecho Consuetudinario "Common Law"⁽³⁵⁾ las relaciones entre comerciantes se comenzaron a regir siguiendo las costumbres de la época y así, ya para el siglo VIII, a través del llamado "Rediscover",⁽³⁶⁾ se aplican usos en los cuales los libros de contabilidad y sus asientos constituían medios de prueba en el campo legal; con el tiempo, y cada vez más, los antecedentes enriquecieron el acervo judicial y, pronto, —hacia la época de la Revolución Industrial—, la obligación de llevar contabilidad se convirtió en una necesidad imperiosa, —particularmente en el campo de las "Corporations", las cuales comenzaron a recoger el ahorro y constituir las "Empresas", que habrían de ser el eje de la economía capitalista. El principio de que los libros de contabilidad deben ser llevados no sólo —por razones de necesidad económica privada, sino pública y moral, en beneficio no sólo de su titular sino también de los —terceros, se convirtió en imperativo.⁽³⁷⁾ Desde luego, este sistema jurídico adopta una postura en cuanto a obligación de la

Llevanza de la contabilidad de "Absoluta Libertad", pues no - - obliga jurídicamente a llevar libros de contabilidad y son más-bien presiones económicas las que obligan a cumplir con la obli-gación de llevar libros de contabilidad⁽³⁸⁾ y reglamentaciones-indirectas, como podrían ser los "Estatutos" que regulan las - "Corporations", o los requisitos para la cotización de valores-en Bolsa,⁽³⁹⁾ cuya información requiere, necesariamente, la - - existencia de estos libros, que son llevados al día por las ne-cesidades tanto económicas propias como de naturaleza fiscal.⁽⁴⁰⁾

El Sistema Consuetudinario establece sanciones precisas pa-ra los insolventes o quebrados que carecen de libros de contabi-lidad, mismas que son semejantes a las que prescribe el régimen del "Derecho Continental", pues es evidente que el medio adecua-do para probar su inocencia y evitar las severas sanciones que-la legislación estipula para estos casos, es a través del testi-monio contable, es decir: los libros.⁽⁴¹⁾

Cabe añadir que en virtud de que las formalidades que debe-rá presentar la contabilidad para poder llenar los requisitos - legales son semejantes a lo prescrito por la técnica, la conta-bilidad puede valerse de los medios más modernos y avanzados pa-ra producir un informe lo más preciso posible, dando esto lugar a un aliciente que permite una mayor información financiera, - pues no encontrará trabas legales de carácter formal que le im-pidan llenar ampliamente su cometido, como es el caso del Siste-ma Continental.

A mediados del siglo XIX, Europa Continental se encontraba en pleno desarrollo industrial. Francia y España se halla---

ban agrupadas nacional y económicamente; sin embargo, otros países conservaban aún la vieja estructura de pequeñas monarquías; de aquí que las necesidades de un mercado unificado forzaron a las viejas estructuras políticas a aglutinarse nacionalmente - tal es el caso de Alemania e Italia- y, consecuentemente, a adoptar una legislación que tomase en cuenta las nuevas condiciones económicas, mismas que se plasmaron en legislación que necesariamente tuviera que modificar los moldes rígidos que habían fraguado las legislaciones de principios de ese siglo y, que si en su tiempo dieron seguridad jurídica al mercado, medio siglo después constituían un lastre para la eficiente información financiera, particularmente aquella destinada al Mercado de Capitales.

En 1861, Alemania promulga su Código de Comercio, el cual modifica la normatividad que regula a la contabilidad y así, ya no sigue una reglamentación imperativa y expresa, pues al enunciar en su artículo 38 del "Handels Gesetz Buch/H.G.C.B.", "el comerciante al por mayor debe llevar libros en los cuales ponga en evidencia sus actos comerciales", añadiendo que la obligación de llevar una contabilidad "se llevará conforme a los principios de una contabilidad ordenada y reglamentada".(42) Con lo que deja así al obligado a llevar contabilidad con plena libertad de poder escoger el sistema contable que más le acomode y el método de registro que, en forma mejor, se adapte a sus necesidades de información.

Siguiendo este mismo enfoque, encontramos en el Libro Quinto, Derecho de las Obligaciones, de la Confederación Suiza, que se promulgó en 1881, quien en su Título 32, bajo el rubro de "La Contabilidad Comercial", Art. 957, expresa que todo comerciante al por mayor "debe poseer los libros exigidos por la naturaleza y el buen entendimiento de sus negocios; los llevará exactamente y de manera que revelen, a la vez, la situación financiera de la empresa y el estado de sus créditos y débitos que se refirieran al giro en explotación, así como a los resultados de los ejercicios anuales", es decir, delega en la técnica contable la manera de cómo llevar la contabilidad.

Se distinguen ambos Ordenamientos en que, mientras el Código Alemán legisla la técnica contable en un capitulado especial sobre contabilidad, la legislación Suiza regula la obligatoriedad dentro del "Derecho de las Obligaciones" contemplando dicha obligación como un deber genérico de la llevanza. (43) Por otro lado la legislación alemana pena el incumplimiento de esta obligación con sanciones indirectas, tales como el privar de un medio de prueba al comerciante o de que se le considere fraudulento en caso de quiebra, en cambio el Ordenamiento Suizo estipula expresamente en la regulación contable que: "la violación de esta obligación será castigada penalmente, independientemente de esta Ley"; y así, el Código Penal Federal de 1937, Art. 325, estipula bajo el rubro "Manteniendo impropriamente datos contables o no llevar la contabilidad": "Aquellos que negligentemente o de mala fe no cumplan con la obligación legal de llevar contabilidad de una manera ordenada o conservar los libros,

la correspondencia y los telegramas, serán castigados con prisión o multa hasta de 2,000 francos, y cuando el acto tenga propósitos delictuosos -"ganancias indebidas"- la multa será juzgada por la Corte".

Obviamente, toda Ley que no estipula la sanción expresa para el caso de incumplimiento es técnicamente imperfecta; de aquí que el Código Suizo sea superior, en ese sentido, a la reglamentación alemana.

De esta época no debemos olvidar el Código de Comercio Italiano de 1882, que si bien sigue los lineamientos del Código Napoleón, y por lo tanto obliga a llevar libros de manera Imperativa Expresa, ha sido fuente de la que emanó la Doctrina Jurídica Italiana que tanta influencia tuvo y tiene en el Derecho Mercantil contemporáneo.

Quedaba sin embargo, un tema importante que legislar, referente a los Estados Financieros y muy particularmente el criterio a seguir en la valuación de sus cuentas; la causa económica que originó esto fue la aparición de un Mercado de Capitales - que sólo se podía estructurar en una producción en masa, un incremento del ingreso per cápita y un concentrado ahorro que facilitara la inversión, inversión que sólo se podía fomentar a través de una información financiera que fuese objetiva y veraz. Es Suiza el primer país que legisla en forma más eficiente sobre la presentación de Estados Financieros y la valuación de las cuentas.

Ya Francia, a principios de siglo, había estipulado la obligación de presentar un balance, mostrando el activo y el pasivo, si -

bien lo denominaba Inventario, pero durante casi ochenta años - no se habia tocado el tema de la valuación; quizás la propia estabilidad parcial del bimetalismo y, desde luego, el poco uso - de esta información, habian hecho al legislador francés no pensar en tal problema; sin embargo, el Código Suizo en el enunciado de su Artículo 958 lo hace al indicar: "Las personas obligadas a llevar libros, deben practicar un Inventario y un Balance en relación con su Empresa; el Inventario, el Estado de Pérdidas y Ganancias (Cuenta de Explotación) y el Balance, se practicarán al fin de cada ejercicio anual. El Inventario, la Cuenta de Explotación (Pérdidas y Ganancias) y el Balance, cerrados -- anualmente, se harán en forma que respondan a las necesidades - de la marcha -"regular del negocio"-".

Pone, pues, esta legislación de manifiesto los tres documentos contables indispensables en toda información económica; - un estado de posición patrimonial: el Balance; un Estado que -- muestra el rendimiento de la unidad económica: el Estado de Pérdidas y Ganancias; y un Estado que muestre los elementos que -- constituyen el giro u objeto de la unidad: el Inventario; respecto de ellos, el Artículo 959, manifiesta: "La Cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Balance Anual serán integrados conforme a los principios generales admitidos en el comercio; deben ser completos, claros y fáciles de consultar, a fin de que los mismos puedan mostrar la situación económica de la empresa, lo más exactamente posible". Pero es el Artículo 960 el que se refiere a la Valoración, al decir: "El valor de todos los elementos-

de Activo no podrán ser valorados en una cifra que pase de aquella que representa para la empresa, a la fecha del Balance". Es éste el primer gran paso tendiente a forjar un criterio de Valuación, pues, desde luego, tiene por objeto que la valuación no pase de un valor histórico y sigue, por lo tanto, un criterio contable Conservador en beneficio de la unidad económica.

Al iniciarse el siglo XX los efectos de la Revolución Industrial y el Liberalismo Económico habían dado sus frutos, el entorno económico y social mostraba ya un modelo de economía "capitalista". Como consecuencia la técnica contable había creado los instrumentos de registro que satisfacían el gigantesmo de datos, objetivando con ellos información financiera oportuna y veraz, el creciente mercado de valores en las diferentes capitales europeas se nutría de los reportes contables que habían sido supervisados por contadores independientes, la Auditoría a los Estados Financieros de los títulos cotizados en Bolsa era una práctica necesaria a fin de respaldar la veracidad del informe. Se encontraba en gestación un conjunto de reglas propias de la técnica que darían como resultado los "Principios de Contabilidad", sin embargo toda esta infraestructura informativa se encontraba obstruccionada por una normatividad que aún se cimentaba en base a una técnica contable de un siglo atrás. Este obstáculo se trató de superar a través de 2 formas: o mediante un nuevo ordenamiento mercantil como el Código de Comercio Italiano dd 1942, el Código de Comercio Guatemalteco de 1943 o el Código de Comercio Hondureño de 1950, o mediante modificaciones parciales, o adecuaciones a los viejos Códigos tales como -

la Ley Alemana sobre Sociedades Mercantiles del 28 de diciembre de 1923; la Ley del 17 de julio de 1957, que regula el "Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas", adición hecha al Código - de Comercio Español; el Decreto de 22 de diciembre de 1953, que modificó los artículos 8, 9, 10 y 11 del Código de Comercio - - Francés Napoleón; y el Decreto del 23 de enero de 1981 que modifica, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código de Comercio Mexicano y la Ley de Sociedades Mercantiles.

Lamentablemente ninguna de estas legislaciones logró madurar una Normatividad que al mismo tiempo que brindara seguridad jurídica, permitiera la utilización de las técnicas y princi---pios contables más avanzados.

Un intento exitoso de lo anterior lo encontramos en la Legislación Fiscal Mexicana. En efecto, a partir del momento en que para poder probar la satisfacción correcta y oportuna de - los créditos fiscales se tomó al informe contable como una prueba idónea a fin de facilitar el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias, ⁽⁴⁵⁾ la legislación fiscal hizo suyos los sistemas de registro más modernos, la presentación más adecuada de los Estados Financieros, admitió los métodos de valuación - idóneos, así como el reconocimiento expreso de principios de - contabilidad generalmente aceptados. Todo ello preservando la seguridad jurídica, y para tal efecto, legisla anualmente no sólo a nivel de leyes impositivas sino reglamentarias y aún disposiciones administrativas, permitiendo así la compatibilidad de las mejores técnicas de registro y la seguridad jurídica indispensable.

En lo que va del presente siglo se ha implantado una tendencia a dirigir y regular la Economía Nacional, aún en las economías llamadas de mercado, a fin de fomentar el desarrollo económico, circunstancia que ha auspiciado el fomento del Derecho Contable, pues en base al informe contable individual de cada una de las unidades económicas, es como se logra recabar la información necesaria para confeccionar las Cuentas Nacionales, fundamento de toda planeación económica, todo ello ha propiciado una Normatividad que regule dicho fenómeno.

N O T A S

- (1) LOUIS KARBINSKI
Historia de las Matemáticas.
Edición de I B M Co.
U.S.A. 1958.
- (2) GERTZ MANERO FEDERICO.
Origen y Evolución de la Contabilidad.
Cuadernos de Lectura Popular.
S.E.P. Subsecretaría de Asuntos Culturales.
México, 1968. Págs. 17 y sigs.
- (3) BOTTERO JEAN.
Le Code de Hammurabi.
Faits de Civilisation # 05
Edition de L'Accueil.
Paris 1967. Pág. 9.
- (4) Ibid. Pág. 10.
- (5) WEBER, MAX.
Historia Económica General.
F. C. E. México 1956, Pág. 197.
- (6) PETIT EUGENE.
Tratado Elemental de Derecho Romano.
Editora Nacional.
México 1952, Pág. 372.
- (7) BLANCO CAMPAÑA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Madrid 1980, Pág. 74.
- (8) PETIT EUGENE.
Tratado Elemental de Derecho Romano.
Editora Nacional.
México 1952, pág. 372.
- (9) Cfr. Ibid. Pág. 374.
- (10) Cfr. GERTZ MANERO FEDERICO.
Origen y Evolución de la Contabilidad.
Cuadernos de Lectura Popular.
S.E.P. Subsecretaría de Asuntos Culturales.
México 1968, Págs. 31 y 32.

- (11) PETIT EUGENE.
Tratado Elemental de Derecho Romano.
Editora Nacional.
México 1952, Pág. 372.
- (12) Ibid. Pág. 372.
- (13) Ibid. Pág. 320.
- (14) Ibid. Pág. 320.
- (15) GARRIGES JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil, Tomo I, # 551.
México 1917, Pág. 1352.
- (16) LAGUNILLA ALFREDO.
Historia Económica General.
Ediciones Galaxia.
México 1960, Pág. 103 y sigs.
- (17) WEBER MAX.
Historia Económica General.
F. C. E. México 1956, Pág. 196.
- (18) PRIETO FERNANDEZ, JOSE LUIS.
Especulaciones Contables.
Tesis Profesional.
U.N.A.M. 1955.
- (19) FOURASTIE JEAN.
La Comptabilité
Press Universitaires de France.
Paris 1957, Págs. 39 y sigs.
- (20) PERAGALLO EDWARD.
"Origen & Evolution of Double Entry Bookkeeping"
(Tesis Doctoral). Columbia University, New York, 1950.
- (21) Cfr. BLANCO CAMPAPA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Madrid 1980. Pág. 79.
- (22) WEBER MAX.
Historia Económica General.
F.C.E. México 1956, Pág. 196.
- (23) Ibid. Pág. 198.

- (24) MANTILLA MOLINA ROBERTO.
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, México, 1953, Pág. 1.
- (25) DAVIS JOHN. P.
Corporations.
Capricorn Books.
New York 1961. Pág. 148.
- (26) BARRERA GRAF JORGE.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1957, Págs. 46 y sigs.
- (27) BLANCO CAMPANA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Madrid 1980, Pág. 104.
- (28) GARRIGES JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil, Tomo I, Vol. III.
1949, Pág. 1353.
- (29) LIBRE DEL CONSULAT DE MAR.
Reproducción del manuscrito de Valencia.
Edición Facsimilar, Madrid 1955.
120 hojas sin numerar.
- (30) DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
Editorial Labor.
Madrid, 1954, Pág. 2852.
- (31) BARRERA GRAF, JORGE.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, 1957, Pág. 63.
Cfr. ROCC
Principios de Derecho Mercantil.
Madrid, 1951.
- (32) GONNARD RENE.
Historia de las Doctrinas Económicas.
Aguilar, S.A. Ediciones.
Madrid, 1952, Pág. 339.
- (33) BARRERA GRAF JORGE.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, 1957. Pág. 64.

- (34) BLANCO CAMPANA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Madrid, 1980, Pág. 85.
- (35) CUETO RUA JULIO .
El Common Law.
Editorial La Ley.
Buenos Aires 1957, Pág. 31.
- (36) WALSH P. WILLIAM.
A History of Anglo-American Law.
The Bobbs-Merril Company Publishers.
Indianapolis 1950, Pág. 5.
- (37) HILLS S. GEORGE.
The Law of Accounting and Financial Statements.
Little Brown and Company,
Boston 1957, Pág. 21.
- (38) Ibid. Pág. 22.
- (39) Ibid. Pág. 33.
- (40) Ibid. Pág. 48 y sigs.
- (41) Ibid. Pág. 29 y sigs.
- (42) GEILER KARL.
Derecho Mercantil.
Editorial Labor, S.A.
Barcelona 1933, Pág. 64 y sigs.
- (43) BLANCO CAMPANA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Madrid 1980, Pág. 90.
- (44) DIARIO OFICIAL. Organo del Gobierno Constitucional de
los Estados Unidos Mexicanos del Viernes 23 de Enero de
1981. Tomo CCCLXIV # 16. Pág. 34 y sigs.
- (45) MARTINEZ LOPEZ LUIS.
Derecho Fiscal Mexicano.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1959, Págs. 42 y sigs.

C A P I T U L O I I

LA " LLEVANZA " OBLIGACION JURIDICA

LA " LLEVANZA "

Si bien la función de probanza que la Contabilidad brinda al Derecho en todo aquello relacionado con la información financiera explica con claridad por qué el Derecho se auxilia de la Contabilidad, la explicación de por qué el Derecho obliga a la llevanza de la técnica contable, no es siempre clara, de aquí que la pregunta de ¿Debe exigirse jurídicamente la obligación de llevar contabilidad? sea una pregunta a la que cabalmente no se le haya dado una respuesta satisfactoria.

La Doctrina razona que el Derecho obliga a llevar Contabilidad (al comerciante) "en interés propio",⁽¹⁾ "por necesidad--propia" nos indica Joaquín Garriguez,⁽²⁾ "por el interés del -comerciante mismo" nos manifiesta Lyon Caen y Renault,⁽³⁾ "para información propia" nos señala Mantilla Molina,⁽⁴⁾ añadiendo : "su insolvencia acarrearía el fracaso"; todos estos razonamientos no dejan duda de la necesidad de llevar Contabilidad mas -no explican el motivo por el cual el Derecho exige la "Llevanza".

Cronológicamente la necesidad de información financiera -es anterior al ordenamiento jurídico que exige su "Llevanza",-

en efecto en el Mundo Antiguo se llevó contabilidad y el Derecho no obligó jurídicamente a su "Llevanza", es más, actualmente el sistema de Derecho Consuetudinario reconoce "la necesidad económica privada" de llevar contabilidad, pero no -- obliga jurídicamente a llevarla.

Que la necesidad de información financiera es anterior a la exigencia jurídica de la "Llevanza" es reconocida por el tratadista George Ripert⁽⁵⁾, quien sobre el particular afirma: "Los comerciantes llevaron contabilidad antes de que la Ley se los impusiera, puesto que en ella tenían una prueba común de sus operaciones", añadiendo "al interés privado se añadió el interés público de la vigilancia de las operaciones mercantiles", en efecto, es común encontrar en la Doctrina Jurídica la afirmación de que con objeto de velar por "el interés público", el Derecho se ve inducido a obligar jurídicamente a los comerciantes a la "Llevanza", y así Pedro Estasen nos indica "Los libros son garantía de terceros, amén de utilidad personal",⁽⁶⁾ Don Ramón Martínez de Eixala⁽⁷⁾ amplía este concepto al manifestar "Con objeto de impedir el abuso del crédito... para tener a la vista su verdadera situación... para preparar pruebas cuando litigue", pero el interés público queda mejor descrito con el razonamiento de César Vivante, -- quien al respecto afirma: Que se exige la "Llevanza" "para -- que en caso de quiebra se pueda reconstruir en su integridad el patrimonio del quebrado, descubrir las simulaciones, y las sustracciones".⁽⁸⁾

Si bien los argumentos doctrinales anteriormente trans--

critos resultan convincentes por su franca exposición, surge la duda de por qué en un sistema como el de Derecho Consuetudinario, donde no se exige la obligación jurídica de llevar contabilidad, "el interés público" está plenamente garantizado, prueba de ello es el desarrollo económico de los países anglosajones, de aquí que la "Llevanza" no necesariamente garantiza el interés público,

Es claro que la razón por la cual el Derecho obliga jurídicamente al comerciante a llevar contabilidad tiene otra causa además de las anteriormente comentadas.

En efecto, un repaso del desarrollo histórico del Derecho Contable, nos muestra desde el Mundo Antiguo, la manera como el Derecho y la Contabilidad se vincularon circunstancialmente, particularmente cuando el Derecho se auxiliaba del Informe Contable, pero no obligaba jurídicamente a llevarlo, sin embargo, en las legislaciones del Renacimiento ya se obliga jurídicamente a los comerciantes a llevar contabilidad, lo que indica que debieron haber razones importantes por las cuales el Derecho obligó jurídicamente a la "Llevanza" de la Contabilidad, razones que se desarrollaron durante este momento histórico. De aquí que la pregunta que nos debiéramos formular es: ¿Por qué los mercaderes de las Repúblicas Italianas - de la baja Edad Media, quienes fueron los que perfeccionaron la Contabilidad a Partida Doble, establecieron la costumbre y después la obligación con carácter de Normatividad Institucional de llevar contabilidad?

Ante todo debemos recordar que la Contabilidad del Mundo Antiguo se registró a través del sistema que tradicionalmente se conoce con el nombre de Partida Simple, pues las necesidades de información de esta época, no exigían más que un libro de Ingresos y Egresos; este registro en Roma se llevó en un libro borrador, "Adversaria", después los asientos se corrían en un libro en firme, "Codex", pero en el mismo se anotaban Ingresos, "Acceptum", y Egresos, "Expensum".⁽⁹⁾ El Mundo Antiguo no requería de un informe más complejo que éste, pues la rentabilidad no se controlaba por la Contabilidad, la cual sólo servía como medio de prueba en las relaciones jurídicas" Max Weber,⁽¹⁰⁾ y no fueron sino necesidades particulares de una época posterior las que hicieron que la Partida Simple -- fuese reemplazada por la Partida Doble. La búsqueda para perfeccionar un sistema estructural adecuado fue lenta, sin embargo la causa que dió este motivo fue la necesidad de contar con un instrumento contable que llevase la historia total del patrimonio (no sólo el efectivo) indicando en el mismo a -- quién pertenecía, con objeto de poder rendir cuentas a cada -- titular, estos hechos solo nacieron cuando los patrimonios su jetos a explotación dejaron de ser propiedad de familiares, -- surgiendo la figura de la COMMENDA (de Co-manda, del latín -- commendare, recomendar, confiar, mandato, encomienda),⁽¹¹⁾ la cual suponía un patrimonio común de explotación y varios interesados que requerían de un informe financiero que llevase -- no sólo la historia de los bienes (Cuentas Deudoras) sino al -- mismo tiempo el informe particular de cada uno de los propie-

tarios garantizándolo en cuentas específicas (Cuentas Acreedores). Lo anterior se logró con el sistema a Partida Doble.

La Commenda, como una forma de operación mercantil, nació en las comunidades de mercaderes de la baja Edad Media en Italia, primero para los negocios relacionados con viajes determinados, mas pronto se volvieron empresas de explotación permanente, y al aparecer un comanditario, extraño a la familia, se requirió un sistema de contabilidad diferente, a fin de liquidarlo por separado. Max Weber. (12)

Esta es realmente la causa que hizo surgir una Contabilidad a Partida Doble, pues en ella se registran en Cuentas Deudoras los bienes del patrimonio, y en Cuentas Acreedoras los titulares de dichos bienes. y conforme a esta información, se puede liquidar a los comanditarios además de dar origen a un método de registro estructuralmente perfecto, pues la garantía de su perfección se da en la igualdad de los saldos de -- Cuentas Deudoras y Acreedoras, igualdad que se mantiene en el registro y en el informe final.

El entorno favorable que creó el Pre-Renacimiento Italia no "cuatrocento" con su actitud humanista y mundana, fue lo que facilitó y estimuló el surgimiento de la Commenda, en la cual un socio dirige el negocio y responde personalmente por él, mientras los comanditarios hacen aportaciones y reciben -- proporcionalmente beneficios, lo que permitió que personas -- que poseían grandes capitales pudiesen invertir productivamente sin que les lesionara o los perjudicase sociales o los esta

tutos específicos que así lo prohibían, como atinadamente lo señala el Maestro Mantilla Molina. (13)

El panorama histórico de esa época está claramente descrito por Claus Delmas en su "Historia de la Civilización Europea", quien sobre el particular afirma: "La riqueza que explotaban los armadores venecianos, genoveses o hanseáticos o los industriales o banqueros florentinos o flamencos y sus operaciones cada vez más audaces y remuneradoras, les dieron una autoridad y una fuerza desconocidas desde la caída de Grecia y Roma". (14)

Lo anterior fomentó un auge inusitado de la actividad mercantil, auge del cual se conservan destacados testimonios históricos que así lo acreditan plenamente, tal es el caso de la contabilidad del banquero genovés Zaccaria, (15) o la del banquero florentino Perrizzi, (16) en cuya época —siglo XIV—, tenía más de 80 grandes empresas mercantiles en esta plaza, pero más célebre entre ellos fue el comerciante florentino — Francesco Datini, (17) que ya para el inicio del siglo XV poseía no solo muy prósperas empresas en Florencia, sino además tenía filiales en Avignon, Pisa, Valencia, Barcelona, Palma de Mallorca, ésta última bajo la jurisdicción del Consulado del Mar. Debido al hecho de haber muerto sin descendencia Datini legó todos sus bienes al Hospicio de su villa natal, Prato, Florencia, en la cual se conservan aún hoy dicho monumento histórico que nos autoriza a pensar que para fines del siglo XIV, la mayoría de las grandes empresas importantes lleva

ban sus cuentas de una manera muy semejante a Datini; corrobora esta afirmación una importante colección de libros de contabilidad llevados por la opulenta familia de los Médici en Florencia, propietarios de una pujante industria textil que en el siglo XV tenía sucursales en España, los Países Bajos e Inglaterra y que llevaba sus cuentas en idéntica forma a la de Datini. Actualmente los libros de los Médici se encuentran en el Museo de Boston, Mass. (18)

Con el auge del comercio, los ataques de la depredación por la falta de un poder político fuerte, que los defendiera o del conflicto de intereses entre el comercio con la nobleza o el clero, hizo necesario que los comerciantes se agruparan en gremios que no sólo los defendieran en sus intereses comunes sino los representaran cabalmente ante la comunidad a la que servían, además de regular las prácticas y usos comunes que con carácter profesional nacieron en su seno, fue así como en estos gremios nació un Derecho Comercial Profesional o Subjetivo y Consuetudinario, tal y como lo afirma el Maestro Barrera Graf. (19)

Y así, "Primeramente y como consecuencia de la costumbre entre comerciantes de aportar los libros a los procesos judiciales, se dictaron reglas sobre la fuerza probatoria de los libros de comercio y sobre la obligación de exhibirlos en algunos casos... Nuestro Código de las Costumbres de Tortosa (siglo XIII), incidentalmente se refieren a los libros de comercio como un medio de prueba ante los jueces", manifiesta Joaquín Garriguez. (20)

Otro ejemplo jurídico de regular la probanza contable lo encontramos en lo manifestado en el "Consulado del Mar", cuya primera redacción se estima que fue del siglo XIII (Valencia, 1283) y siglo XIV (Mallorca, 1343, Gerona, 1385) y en donde a pesar de ser un texto para dirimir controversias de carácter marítimo-mercantil, encontramos reglas que hacen referencia al informe contable y su probanza en el campo del Derecho, tales como:

"Que el registro de las operaciones consumadas se hiciera con el orden progresivo de sus fechas".

"Que en los libros de contabilidad no se dejaran blancos entre las partidas".

"Que para evitar alteraciones en los asientos, se prohibiera el uso de las cifras numéricas dentro de la redacción de dicho asiento".

"Que únicamente dentro de determinadas condiciones los libros de contabilidad pudieran hacer fé en los juicios". (21)

Es a partir de este momento en donde aparece la práctica, con carácter profesional, de obligar jurídicamente a la "Llevanza", pues es evidente que si ya existían reglas sobre la fuerza probatoria de los libros y la obligación de exhibirlos -Código de las Costumbres de Tortosa- y reglas específicas sobre cómo llevar los libros -Consulado del Mar-, el siguiente paso debió haber sido establecer una Normatividad que constriniera jurídicamente a "llevarlos", evitando así que los obligados a rendir cuentas, particularmente los comanditados, quienes respondían solidaria, subsidiaria e ilimitadamente de la-

administración del CORPO DELLA COMPAGNIA, (22) a ellos encomendado, evadieran su responsabilidad al manifestar "cándidamente" - que como no llevaban contabilidad, en consecuencia carecían de información financiera en base a la cual rindieran cuentas.

Sobre el particular debemos recordar que el Derecho nacido de los gremios de comerciantes era de carácter "consuetudinario e inspirado en la satisfacción de las peculiares necesidades -- del comercio", afirma Mantilla Molina. (23) En consecuencia, es evidente que el exigir la "Llevanza" era una necesidad que no sólo respondía a la del comercio en general, sino a las peculiares necesidades de los comanditarios en particular. Pues si la Commenda fue la forma como se pudo incorporar al comercio un -- importante "ahorro", la manera de dar seguridad a los inversores -- comanditarios -- fue instrumentando tanto un sistema de registro contable que diese la información necesaria para controlar la rentabilidad del patrimonio (Corpo della Compagnia) y en base de esta información rendir las cuentas, como una Normatividad -- que obligase a la "Llevanza" de dicha contabilidad; Normatividad que impedía de excusarse de rendir cuentas, y fueron evidentemente los comanditados los que en el seno de sus gremios se autoobligaron a la "Llevanza" de la contabilidad a fin de dar "seguridad jurídica" a los comanditarios; esta autoobligación -- creó un uso mercantil, que posteriormente devino en costumbre -- para ser más tarde elevado al rango de Norma Jurídica.

Esta obligación jurídica, nacida de un autocompromiso, no solo creaba el ambiente propicio y oportuno para invitar a los comanditarios a invertir, sino que les daba la seguridad jurídi

ca de que las cuentas serían rendidas en forma oportuna y en base a reglas técnicas previamente conocidas, además de demostrar la "BONA FIDES" del gremio en sus transacciones.

En virtud de que la obligación de la "Llevanza" nació como consecuencia de una autoobligación de los comanditados en el seno de sus Corporaciones, era evidente que esta autoobligación no podía incluir una sanción directa para el caso de incumplimiento, máxime que la razón de la autoobligación tenía por objeto fomentar la inversión y confianza de los comanditarios, quienes generalmente estaban sujetos a estatutos específicos o perjuicios sociales que les limitaban a manifestarse como tales.

Sin embargo, la "Llevanza" —nacida de una autoobligación—, conservó la tradición de la sanción directa a quienes no llevasen o careciesen de contabilidad en el caso de insolvencia, situación que hacía evidente la mala fé del remiso, en este caso —el comanditado.

Tales son las sanciones que encontramos especificadas en el Artículo IV del Capítulo XVII, "De los Atrasados, Fallidos, Quebrados o Alzados" de las Ordenanzas de la muy Noble y Leal Villa de Bilbao, que a la letra manifiesta: "... Se les ha de tener y estimar como infamantes ladrones públicos, robadores de haciendas ajenas, se les perseguirá hasta tanto el Prior y los Cónsules puedan haber de sus personas; y habiéndolas, las entregarán a la Justicia Ordinaria con la causa que se les hubieren hecho, para que sean castigados por todo el rigor que permita el Derecho a proporción de sus delitos".

La costumbre de autoobligarse a la "Llevanza", floreció en el "cuatrocientos" y su aplicación fue vigilada por los Tribunales surgidos en el seno de los gremios de mercaderes, sobre es-

te particular el maestro Mantilla Molina señala: "los gremios de comerciantes establecieron Tribunales encargados de dirimir las controversias entre sus agremiados sin las formalidades del procedimiento 'sine strepitu et figura iudicii'",⁽²⁴⁾ Ya para finales del "cuatrocientos" la costumbre de autoobligarse a la "Llevanza" adquirió el rango de costumbre jurídica, tal y como atinadamente apunta Joaquín Garriguez, quien al respecto comenta: "Finalmente se procedió a publicar disposiciones no ya para la prueba sino sobre los puntos fundamentales de la Llevanza de los libros imponiendo a los comerciantes una obligación legal 'strictu sensu'".⁽²⁵⁾

En efecto, son las Ordenanzas de Bilbao de 1494 (aún sin sanción real) donde se encuentra por primera vez y con claridad manifiesta la Obligación Jurídica de Llevar Contabilidad, y así en las Ordenanzas de la muy Noble y muy Leal Villa de Bilbao, en el Capítulo Nono de los Mercaderes, libros que han de tener y con qué formalidad, en el número I indica:

"Todo mercader tratante y comerciante por mayor deberá tener a lo menos cuatro Libros de Cuentas, es a saber..."

En el número VIII indica:

"En toda tienda, entresuelo o lonja abierta donde se venda por menor, deberá tener por lo menos un libro..."

Y en el número IX indica:

"Los que no tuvieren disposición para esta formalidad de libro, deberá tener por lo menos un cuaderno o librito menor..."

Queda así plenamente estipulada la Llevanza al indicar DEBERA TENER; de los 13 artículos que regulan este Capítulo Nono,-

solo uno se refiere a la "Probanza", los restantes 12 hacen referencia a la "Llevanza".

Pronto el poder real comenzó a necesitar el apoyo económico y político de los gremios de mercaderes y a éstos a su vez les convino el reconocimiento expreso de una Cédula Real que los elevara definitivamente al rango de Nacional, es así como estas ordenanzas recibieron la Cédula Real de los Reyes Católicos en Medina del Campo en 1494, cuando concede a los mercaderes de la ciudad de Burgos el derecho de gobernarse en sus transacciones y asuntos mercantiles y en 1511 Carlos I la hace extensiva a los comerciantes de la Villa de Bilbao cuando crea el Consulado para la Casa de Contratación de la Villa de Bilbao.

Pero la costumbre de los gremios de autoobligarse jurídicamente a la "Llevanza" de los Libros de Contabilidad, no sólo fue de los mercaderes españoles, los mercaderes franceses en sus Gildas tomaron igual compromiso que devinieron costumbre jurídica y que en 1673, Luis XIV lo convirtió en Norma Legislativa, y así en las célebres Ordenanzas que recibieron el nombre de su Primer Ministro, Juan Bautista Colbert, la Corona Francesa por Cédula Real ordena en ORDINNANCES DU COMMERCE, en su Título Tercero DES LIVRES DE COMMERCE, Artículo I, indica: "Les negocians et merchants, tant'en gros, qu' en detail auront, un livre..." indicando posteriormente las características de la "Llevanza".

El Despotismo Ilustrado había convertido la costumbre jurídica de la "Llevanza" en Ordenanza Real, misma que es ratificada por Napoleón Bonaparte, quien como Emperador de Francia, pro

mulga su célebre Código de Comercio de 1807 y en el cual en su Título Segundo "De los Libros del Comerciante", en su Artículo VIII indica: "Todo comerciante debe llevar un libro..." indicando posteriormente las características de la "Llevanza"; que da así sellada definitivamente la Norma Legislativa de la "Llevanza", ya que este monumento jurídico fue el modelo a seguir por todo el Derecho Mercantil moderno.

Cabe aquí el atinado Dictum de Joaquín Garrigues, quien al respecto afirma: "El uso de los comerciantes se convirtió en costumbre jurídica y la costumbre jurídica fue llevada por el Estado a Normatividad Legislativa". (26)

Cuando el Estado Moderno del siglo XIX promulgó los Códigos de Comercio de Francia "Napoleón" de 1807, y el Código de Comercio Español de 1829, la Normatividad pasó de un Derecho Comercial Subjetivo y Consuetudinario, a un Derecho Objetivo Mercantil, la "Llevanza" se mantuvo pero ya no respondía a una autoobligación sino a la seguridad jurídica indispensable de un Estado de Derecho, en que el interés colectivo prevalece sobre los intereses particulares gremiales, lineamiento que se ha mantenido en los demás seguidores del Derecho Mercantil Moderno.

El origen jurídico de la "Llevanza" quedó explicado en lo que antecede, por lo que a Derecho Privado se refiere, no así al Derecho Público, y concretamente al Derecho Tributario, donde dicha obligación tiene como causa que el erario se ve fuertemente auxiliado por el informe contable que da soporte como medio probatorio, al cabal cumplimiento de los créditos -

fiscales nacidos en su beneficio; y es en la historia financiera de un patrimonio donde se refleja con claridad, no sólo el origen del crédito sino la manera como el mismo ha sido satisfecho o no; de aquí que sea imperativo para el erario el obligar jurídicamente a todo contribuyente, a la "Llevanza" de la contabilidad, y que el incumplimiento de esta obligación sea severamente sancionado, tal y como se muestra en todo el Derecho Fiscal Moderno.

N O T A S

- (1) BOLAFFIO LEON.
Derecho Comercial.
Elías Editores.
Buenos Aires, 1950, pág. 195 y sigs.
- (2) GARRIGUEZ JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1947, Tomo I, Volumen II, pág. 1351.
- (3) CH. LYON CAEN & RENAULT.
Manuel de Droit Commercial.
Librairie General de Droit et de Jurisprudence.
Paris 1922, pág. 81.
- (4) MANTILLA MOLINA ROBERTO.
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1953, pág. 124.
- (5) RIPERT GEORGE.
Traite Elementaire de Droit Commercial.
Librairie General de Droit et Jurisprudence.
Paris 1948, pág. 155.
- (6) ESTASEN PEDRO.
Instituciones de Derecho Mercantil.
Editorial Reus, S.A.
Madrid 1928, pág. 87.
- (7) MARTI DE EIXALA RAMON.
Instituciones de Derecho Mercantil de España.
Librería Alvaro Verdaguez.
Barcelona 1875, pág. 149.
- (8) VIVANTE CESAR.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Reus, S.A.
Madrid 1932, pág. 218.

- (9) PETIT EUGENE.
Tratado Elemental de Derecho Romano.
Editora Nacional.
México 1952, pág. 372.
- (10) WEBER MAX.
Historia Económica General.
Fondo de Cultura Económica.
México 1956, pág. 196.
- (11) DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
Editorial Labor, S.A.
Barcelona 1954, pág. 979.
- (12) WEBER MAX.
Historia Económica General.
Fondo de Cultura Económica.
México 1956, pág. 199.
- (13) MANTILLA MOLINA ROBERTO.
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1953, pág. 239.
- (14) DELMAS CLAUUS.
Historia de la Civilización Europea.
Oikos-Ian, S.A. Ediciones.
Barcelona 1970, pág. 24.
- (15) PIRENNE HENRI.
Historia Económica y Social de la Edad Media.
Fondo de Cultura Económica.
México 1955,
- (16) GERTZ MANERO FEDERICO.
Origen y Evolución de la Contabilidad.
Cuaderno de Lectura Popular S.E.P.
México, D.F. 1968, pág. 55.
- (17) FOURASTIE JEAN.
La Comptabilité.
Presses Universitaires de France.
Paris 1957, pág. 54.
- (18) GERTZ MANERO FEDERICO.
Origen y Evolución de la Contabilidad.
Cuaderno de Lectura Popular S.E.P.
México, D.F. 1968, pág. 59.

- (19) BARRERA GRAF JORGE.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1957, pág. 47.
- (20) GARRIGUEZ JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1947, Tomo I, Capítulo XV, No. 551, pág. 1353.
- (21) LIBRE DEL CONSULAT DELMAR.
Reproducción del Manuscrito de Valencia.
(Reproducción facsimilar).
Madrid 1955, 120 hojas sin numerar.
- (22) WEBER MAX.
Historia Económica General.
Fondo de Cultura Económica.
México 1956, pág. 201.
- (23) MANTILLA MOLINA ROBERTO.
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1953, pág. 5.
- (24) IBID. Pág. 5.
- (25) GARRIGUEZ JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1947, Tomo I, Capítulo XV, No. 551, pág. 1353.
- (26) IBID. Pág. 1353.

D I V E R S O S S I S T E M A S J U R I D I C O S

La obligación jurídica de la "Llevanza" ha dado origen a varios Sistemas Legislativos:

- 1.- El sistema que considera la "Llevanza" contable como una necesidad económica y no necesariamente jurídica.
- 2.- El sistema que obliga jurídicamente a la "Llevanza" independientemente de la necesidad económica que le dió origen.

La Doctrina Jurídica no es unánime al ocuparse de este tópico, pues señala el punto de vista muy particular de cada estudioso, y así para Pedro Estasen hay tres Sistemas Legislativos: "El Francés", "El Criterio Amplio", es decir la Legislación Suiza y Norteamericana, y el "Alemán".⁽¹⁾ Para el mexicano Felipe de J. Tena hay dos sistemas: El Sistema de Libertad (Alemán) y el Sistema Restringido (Francés).⁽²⁾

Para Pedro Gual Villalbi hay tres sistemas: el que establece el principio de libertad (Inglaterra), el que es

tablece un principio de libertad restringida (Alemania y Suiza) y el que establece un principio de imponer la obligación (Francia y España).⁽³⁾ Para César Vivante hay dos sistemas: El que obliga sin indicar cuáles libros, y el que determina cuáles deben ser los libros.⁽⁴⁾ Agustín Vicente y Gella⁽⁵⁾ coincide con la clasificación de Vivante, y en igual forma lo hace el Maestro Joaquín Garriguez, quien considera que sólo hay dos sistemas básicos que se clasifican por los criterios de extensión y el carácter de la obligación, siendo ellos el Sistema Germánico, que impone una obligación de carácter abstracto y el Sistema Latino, que se extiende a todos los comerciantes con carácter tutelar.⁽⁶⁾

En nuestra opinión, hay dos sistemas básicos en razón a su génesis: El Sistema Jurídico surgido en el Mundo Antiguo y cuyo testimonio histórico se localiza en la época romana, preservado hoy por el Sistema del Common Law, en vigor en los países anglosajones y en la mayoría de aquellos que estuvieron ligados al Common Wealth Británico, en los cuales la "Llevanza" no es una obligación jurídica formal "strictu sensu".

Sobre el particular George S. Hills, en su libro "The Law of Accounting & Financial Statements",⁽⁷⁾ señala la doctrina pertinente al respecto:

"A natural person who does not occupy a fiduciary relations toward another is not required at Common Law to keep books of accounts or records of his financial transactions".

La presente doctrina tiene su soporte judicial en los si-

güientes antecedentes:

In re Bendix 127 F 2d. 759 (7th. Cir.)
Hillmer vs. Bendix, 317 US 668 (1942). (8)

Si bien en este Sistema Jurídico no hay obligación jurídica de la "Llevanza", sí existe una filosofía derivada de la jurisprudencia y respetada por la propia judicatura, que indica que es una obligación moral y legal llevar contabilidad de manera tal, que los informes en ella mostrados sean lo más exacto posibles.

Sobre el particular el Maestro Hills afirma:

"But if he elects to release figures pertaining to his affairs, it has been held that he has the duty both legal and moral to see it. that the figures - are accurate as he can make them". (9)

La presente doctrina tiene los siguientes "stare decisis" como soporte judicial:

Rogers Vs. Gardner 226 F 2d. 864, 867 (9th. Cir. 1955)
Yates Vs. Boteler 163 F 2d. 953, 958 (9th. Cir. 1947). (10)

Pero cuando efectivo o propiedad han sido confiados al que lleva contabilidad, corresponde a su responsabilidad demostrar en qué forma ejecutó lo a él confiado.

Sobre este tópico el Maestro Hills manifiesta:

"If he has an obligation to account because of money or property entrusted to him, or because of a contractual obligation assumed by him. the burden is upon him to show that he has performed his - -

trust and the manner of his performance". (11)

Doctrina que se sustenta en los siguientes antecedentes judiciales:

Wootton Hand & Fuel Co. Vs. Ownbey, 256 F 91, 90
(8th. Cir. 1920).

Cafritz Vs. Corporation Audit Co. F. Supp. 627, 631
(D.O.C. 1945).

Rubenstein Vs. Small, 273 App. Div. 102 75 N. Y.
2d. 486 (1st. Dept. 1947).

Garret Vs. First Nat. Bank & Trust Co.; 153 F 2d.
289, (5th. Cir. 1946).

Et alias. (12)

Dada la manera como este Sistema Jurídico obliga a la -
"Llevanza" se le debe denominar como de "ABSOLUTA LIBERTAD".

El otro Sistema Jurídico que regula la "Llevanza" es el
que tiene su origen en los gremios de mercaderes del Pre-Re-
nacimiento, en cuyo seno es donde se acuña la obligación ju-
rídica de la "Llevanza". primero como un uso mercantil, des-
pués como una costumbre jurídica, posteriormente como una -
norma legislativa exigida por el Estado. A este Sistema Ju-
rídico se le debe llamar "IMPERATIVO", tal y como lo designó
Lorenzo de Benito, (13) pues es en este tono como la Normati-
vidad obliga al comerciante a llevar contabilidad, pero como
además indica cómo deberá cumplirse con esta "Llevanza", - -
creemos debe correctamente designársele como "IMPERATIVO EX-
PRESO".

La razón por la cual la obligación de la "Llevanza" se manifiesta con carácter Imperativo es en virtud de que sólo en esta forma aquellos que tienen la obligación de rendir cuentas no pueden eludir esta responsabilidad; por su parte, aquellos que tienen derecho a exigir la rendición de cuentas encuentran en la forma Imperativa de obligar a la "Llevanza", la seguridad jurídica de que la misma será satisfecha en el momento de requerirla.

El Sistema Imperativo nació, como ya vimos, en el seno de los gremios de mercaderes del Pre-Renacimiento, a consecuencia del contrato de Commenda, comanditados y comanditarios encontraron satisfecha la seguridad jurídica del pacto que los había unido en virtud de la exigencia hecha de manera imperativa a la "Llevanza".

Pero la simple obligación del comanditado de rendir las cuentas y su consecuencia mostrar la contabilidad cuando fuese requerida, no garantizaba la manera como dichas cuentas serían rendidas, era necesario estipular previamente y de manera expresa el tipo de registros que se ocuparían en la "Llevanza" y demás reglas técnicas que regularían dicha "Llevanza"; además lo expresamente estipulado evitaba interpretaciones, lo que daba como resultado que sólo aquel obligado que llenase cabalmente lo exigido se encontraba 'reglado' y por lo tanto podía, con su contabilidad, desahogar la probanza. Por el contrario, - - quien no cumplía cabalmente lo exigido expresamente carecía de este medio de prueba y era acreedor a las sanciones que para tal efecto se habían estipulado, fundamentalmente la de care-

cer de la prueba aceptada legalmente.

Fue en esta forma como el Sistema Imperativo Expreso tomó cuerpo, naturalmente la técnica contable que se plasmó en el momento de moldear la Normatividad, fue la que en ese tiempo regía y debido a que el entorno económico en donde nació este sistema jurídico permaneció inalterable por varios siglos, la solidez del mismo permaneció incommovible, sin embargo, debido a que el entorno económico es el que condiciona la información contable, cuando este entorno económico cambia radicalmente, como sucedió cuando se cambió de una economía artesanal a una economía industrial, el informe contable se debe adecuar a las nuevas necesidades de la información; en igual forma, la Normatividad que rige el informe contable debe adecuarse a la nueva Técnica Contable; de no hacerlo surge un conflicto entre lo que la Normatividad exige y lo que la Técnica Contable prescribe.

Y así, por ejemplo, los instrumentos de registro que nacieron durante el siglo XIII y XIV, fundamentalmente un registro cronológico Diario y un registro por orden de cuentas Mayor, fueron insuficientes para registrar el gigantismo de datos que nacieron como consecuencia de la maduración de una economía industrializada ya en pleno desarrollo, lo que hizo surgir la práctica contable de subdividir tanto el informe como la confección del mismo, hecho que dio origen a Diarios Especiales y Mayores Auxiliares, mas pronto ni esta división de los registros básicos fue suficiente y fue necesaria la confección de registros en hojas sueltas (pólizas), práctica conta-

ble que hacía necesaria la modificación de la Normatividad tradicional que estipulaba los libros en hojas cosidas y foliadas.

Lo anterior dio como consecuencia una contradicción: si el comerciante llevaba su contabilidad de conformidad a lo exigido por la Normatividad, sólo podría llevar un Diario y un Mayor, o cuando más, Libros Diarios Especiales y Mayores Auxiliares, mas todos ellos deberían tener los requisitos externos de ser libros, es decir, con hojas cosidas, foliadas y encuadernadas que llevaran el contexto de un libro; por su parte, la exigencia de información financiera requería de un instrumento más ágil, como podría ser realizar los asientos en hojas sueltas (pólizas) que después de registrados se podrían unir en libros; ó el uso de instrumentos mecánicos de registro, como más tarde aparecieron; todo lo cual, a la luz de la Normatividad tradicional, eran prácticas evidentemente ilícitas y por lo tanto el obligado a la "Llevanza" se encontraba ante un dilema: o cumplía con lo prescrito por el régimen Imperativo Expreso, y por lo tanto se encontraba 'reglado', pero carecía de un informe contable adecuado a sus necesidades, ó llevaba la contabilidad de conformidad a las nuevas técnicas de registro, con lo que tenía una información contable eficiente y oportuna tal y como lo requerían sus necesidades de información, pero se encontraba fuera de lo prescrito por la "Llevanza" tradicional y por lo tanto, carente de un medio de prueba legal.

El anterior conflicto hizo menguar paulatinamente la confianza y supuesta seguridad que brindaba el régimen Imperativo Expreso y llevó a legislaciones como la Alemana y Suiza a pro-

mulgar una Normatividad que conjugara por un lado la "Llevanza" como obligación jurídica que garantizaba que el instrumento contable fuera mostrado oportunamente cuando las circunstancias litigiosas lo requirieran, sin aducir como pretexto para no hacerlo el de no encontrarse obligado, preservando así la seguridad jurídica, y por otro lado permitir el uso de los avances técnicos que se fueran desarrollando de conformidad a las necesidades nacientes de información oportuna, consecuencia de una economía dinámica.

En 1861, Alemania promulga su nuevo Código de Comercio, en el cual legisla sobre Contabilidad; mas en este caso ya no sigue una reglamentación Imperativa Expresa, pues al enunciar en su Artículo 38 del "Handels Geschäft": "el comerciante al por mayor debe llevar libros en los cuales ponga en evidencia sus actos comerciales" añade una modalidad a la manera de cómo llevar Contabilidad, pues al efecto indica: "se llevará conforme a los principios de una contabilidad ordenada y reglamentada", sin especificar expresamente la manera de cómo hacerlo con lo que deja en plena libertad al obligado a llevar contabilidad de acuerdo al sistema contable que en mejor forma se adapte a sus necesidades de información.

Con este Código nace una modalidad al Sistema Imperativo-Expreso, que continúa siendo Imperativo, mas ya no es Expreso, en virtud de que deja al obligado a valerse del sistema contable que mejor se adapte a sus necesidades de información financiera; asimismo, al manifestar que el sistema contable empleado "se llevará conforme a los principios de una contabilidad -

reglamentada y ordenada", permite la aplicación de lo que contablemente se conoce como "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", principios que velan por que el informe contable esté sustentado en base de objetividad y veracidad razonables. (14)

Con esta modalidad nace un nuevo sistema jurídico que regula la "Llevanza" y que creemos debe denominarse Imperativo - Liberal, pues exige la "Llevanza" de manera Imperativa, dejando en libertad al obligado en cuanto a la manera de llevarse, - de aquí lo Liberal.

Siguiendo este mismo enfoque encontramos en el Libro V - del Derecho de las Obligaciones de la Confederación Suiza, que se promulgó en 1881, otro ordenamiento que responde al Sistema Imperativo Liberal, pues en su Título 32, bajo el rubro de "La Contabilidad Comercial", Artículo 957, expresa que todo comerciante al por mayor "debe poseer los libros exigidos por la naturaleza y buen entendimiento de sus negocios; los llevará - exactamente y de manera que revelen, a la vez, la situación financiera de la empresa y el estado de sus créditos y débitos - que se refieren al giro en explotación, así como los resultados de los ejercicios anuales".

Esta Normatividad, al no indicar en forma expresa cómo - cumplir con la "Llevanza", permite en forma amplia al obligado a auxiliarse de las técnicas contables más adecuadas para obtener la información financiera objetiva y veraz que necesita, - de aquí que el ejemplo suizo también se enmarque en el Sistema Imperativo Liberal.

En México, el 23 de enero de 1981, el Poder Ejecutivo promulgó un Decreto que modificaba, adicionaba y derogaba diversas disposiciones del Código de Comercio y de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y así el viejo Artículo 33, que por casi un siglo había obligado a la "Llevanza" de manera Imperativa Expresa de la contabilidad, fue modificado quedando, a partir de esa fecha, con el siguiente texto:

"El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procedimiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos".

Requisitos que se establecen en diversas fracciones, siendo ellos, entre otros:

"Permitir identificar las operaciones individuales y sus características..." (Fracción A).

"Permitir seguir la huella desde las operaciones individuales ... hasta las cifras finales". (Fracción B).

"Permitir la preparación de los estados de información financiera". (Fracción C).

"Permitir conectar y seguir la huella entre cifras y estados financieros". (Fracción D).

"Incluir los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir omisiones". (Fracción E).

Hasta aquí, era claro que la modalidad del Sistema Imperativo Liberal había sido adoptado por la Normatividad Mexicana, sin embargo, en el Artículo 34 manifiesta: "Cualquiera que sea el sistema de registro que se emplee, deberá llevarse debida-

mente encuadernado, empastado y foliado el libro mayor", y a pesar de que el libro mayor puede encuadernarse a posteriori, al establecer de manera específica las características de dicho libro mayor, no podemos considerar que se haya adoptado el Sistema Imperativo Liberal, pues no delega en el obligado el poder aplicar la técnica contable que mejor se adapte a sus necesidades, con lo que se ratificó el deseo de que la "Llevanza" Mexicana sea regulada por un Sistema Imperativo Expreso.

En efecto, nuestra legislación en vigor exige de manera Imperativa Expresa que:

"En el libro mayor se deberán anotar, como mínimo y por lo menos una vez al mes, los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del período de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el período y su saldo final. Podrán llevarse mayores particulares por oficinas, segmentos de actividad o cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberá existir un mayor general en que se concentren todas las operaciones de la entidad". (Artículo 35).

Resumiendo: La "Llevanza" como una obligación legal "strictu sensu" la encontramos en aquellos sistemas jurídicos herederos del Derecho Subjetivo nacido en los gremios de mercaderes del Pre-Renacimiento, obligación legal que asume el carácter de IMPERATIVO, además de contener expresamente la manera de cómo cumplir con la "Llevanza", de aquí la denominación de IMPERATIVO EXPRESO; sistema que ha sido retomado recientemente -

por el Derecho Impositivo contemporáneo por las razones inherentes a su naturaleza.

Debido a que el Sistema Imperativo Expreso, no ha mostrado la dinámica necesaria, su Normatividad se ha rezagado, al no permitir hacer suyas las modernas técnicas contables; una manera de atenuar este efecto, ha sido delegando la manera de cumplir con la "Llevanza" al arbitrio del obligado, naciendo así el Sistema IMPERATIVO LIBERAL.

El sistema tradicional en donde el Derecho se auxilia de la Contabilidad cuando las circunstancias así lo requieren, y en donde, en consecuencia, no hay "Llevanza" como obligación legal, se ha denominado de ABSOLUTA LIBERTAD.

N O T A S

1. ESTASEN PEDRO.
Instituciones de Derecho Mercantil.
Editorial Reus, S.A.
Madrid 1928, pág. 88.
2. TENA, FELIPE DE J.
Derecho Mercantil Mexicano.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1970, pág. 178.
3. GUAL VILLALBI, PEDRO.
Tratado de Derecho Mercantil Internacional.
Establecimiento Tipográfico de Antonio Mairo.
Madrid 1913, pág. 284.
4. VIVANTE, CESAR.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Reus, S.A.
Madrid 1952, pág. 218.
5. VICENTE Y GELLA, AGUSTIN.
Introducción al Derecho Mercantil Comparado.
Editorial Labor, S.A.
Barcelona 1941, pág. 83.
6. GARRIGUEZ, JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1949, pág. 1353.

7. HILLS S. GEORGE.
The Law of Accounting & Financial Statements.
Little Brown & Co.
Boston 1957, pág. 20.
8. Ibid. Pág. 20.
9. Ibid. Pág. 20.
10. Ibid. Pág. 20.
11. Ibid. Pág. 20.
12. Ibid. Pág. 20.
13. DE BENITO, LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil.
Editorial Victoriano Suárez.
Madrid 1924, pág. 93.
14. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México 1973, pág. 1.

A N A L I S I S C R I T I C O

Resulta evidente después del análisis de los diversos Sistemas Jurídicos que regulan la obligación de la "Llevanza" surja la necesidad de preguntarnos cuál es el mejor de los sistemas, o quizá ¿cuál de los sistemas es el más adecuado?

La Doctrina Jurídica por lo general no se ocupa de dar su opinión al respecto; D. Agustín Vicente y Gella es una ilustre excepción al respecto, y así, cuando en un epígrafe subtítuloado Sistemas Legislativos analiza los diversos Sistemas Jurídicos - que se ocupan de la "Llevanza", indica al respecto que hay dos sistemas: el Alemán y el Francés; y después de analizar a ambos manifiesta enfáticamente:

"De los dos sistemas expuestos no vacilamos en consignar nuestra opinión favorable al primero; la ley debe simplemente obligar al comerciante a tener una contabi

lidad que le permita en todo momento conocer el estado de sus negocios; cuáles deben ser los libros de que se sirva, él mismo es el llamado a determinarlos según el género de operaciones a que se dedique; los designados por el legislador son insuficientes para muchas empresas y excesivos para comercios de poca importancia; por eso es más acorde con la realidad el sistema alemán, - al que, por lo demás, tiende visiblemente el movimiento contemporáneo en la cuestión; buen ejemplo de ellos es el proyecto de reforma del Código Italiano, en el que se rompe con el viejo sistema de obligatoriedad de determinados libros, sustituyéndolo por el criterio de libertad que informa las legislaciones germánica y suiza. (1)

Por su parte, Cesar Vivante, al estudiar la "Llevanza" y manifestar que al respecto hay dos sistemas principales en oposición, y describirlos: "Un sistema determina cuáles deben ser los libros obligatorios...", el otro "impone al comerciante la obligación de llevar regularmente los libros necesarios para comprobar el estado de su patrimonio, sin indicar cuáles sean esos libros ni la forma en que deben llevarse"; acto seguido califica a éste como "un sistema muy poco jurídico". (2)

Encontramos en estas citas dos opiniones, de dos distinguidos juristas, que se antagonizan, pues mientras Vivante califica al Sistema Imperativo Liberal como un sistema "poco jurídico", (3) Vicente y Gella lo califica como "más acorde con la realidad"; (4) para el primero obligar a llevar los libros necesarios sin indi

car cuáles sean esos libros ni la forma en que deben llevarse, es incorrecto; en cambio para el segundo, los libros designados por el legislador son insuficientes para muchas empresas y excesivos para empresas de poca importancia; este último razonamiento es compartido por Garriguez, cuando sobre el particular afirma: "Es absurdo —y prácticamente irrealizable— imponer a una persona dedicada al comercio ambulante la obligación de llevar un libro de Inventarios y Balances, un libro diario, un libro mayor, y un copiador de cartas y telegramas". (5) Aunque el Maestro Garriguez no da su opinión en el sentido de cuál sistema es el correcto.

La Doctrina anteriormente citada no manifiesta un juicio acerca de cuál es el sistema jurídico más adecuado para regular la "Llevanza", que es la pregunta que nos hicimos, pues tanto Vivante como Vicente y Gella, así como, indirectamente, Garriguez, parten de que el Sistema Imperativo es el adecuado frente al Sistema de Absoluta Libertad, simpatía que no es fundada en un análisis ó razonamiento y sólo difieren en cuanto a la modalidad del Sistema Imperativo, ya Expreso, ya Liberal; de aquí que pensemos que lo primero que debemos establecer es cuál de los dos grandes sistemas es el adecuado: ¿El Imperativo ó el de Absoluta Libertad?

Sobre este particular pensamos que tanto el Sistema que no considera obligación legal la "Llevanza" como el que la exige de manera Imperativa, responden a una manera particular de conformar una civilización, cada uno nació en un momento histórico particular, se enraizó en una civilización ya anglosajona, ya -

latina, en ambos entornos se ha desarrollado y perfeccionado, conformando una evidente "seguridad jurídica" del mercado que regula, de aquí que no se pueda hablar de cuál es el más correcto; ambos son correctos para el entorno social que regulan.

En cuanto al Sistema Imperativo, el cual nació Expreso Liberal a fines del siglo pasado en virtud de la necesidad de permitir al obligado a valerse de las técnicas de registro e información más avanzadas y la imposibilidad de adecuar la Normatividad al ritmo de los avances técnicos contables, afirmamos que el Sistema Imperativo Liberal es el correcto debido a las bondades que entraña, no así el Imperativo Expreso, que impide el uso de las técnicas informativas de vanguardia.

Es prudente destacar la manera como el Derecho Fiscal Mexicano ha procurado armonizar los dos objetivos que han dado apariencia de contradicción —seguridad jurídica y avance técnico-- contable—; pues si bien el Derecho Fiscal Mexicano sigue la tradición de legislar la "Llevanza" a través del Sistema Imperativo Expreso, pues nunca ha delegado la "Llevanza" al ámbito del obligado, sí permite la convivencia de compartir las técnicas financieras más avanzadas con un Sistema Imperativo Expreso, al crear una legislación dinámica de periodicidad anual, misma que a su vez es perfeccionada a través de lo que se conoce con el término de "Miscelánea Fiscal" (adecuaciones administrativas --formales a las Leyes Fiscales); en efecto, el régimen Fiscal Mexicano anualmente modifica la estructura formal y material de la Normatividad que regula el ámbito impositivo, esta dinámica-

legislativa permite incorporar anualmente todas las técnicas más sofisticadas de información contable con lo que logra conjugar -- seguridad jurídica con avanzada técnica contable.

Es así como la Legislación Fiscal Mexicana obliga a la "Llevanza" a través de un Sistema Imperativo Expreso, que con su renovación anual permite incorporar a la Normatividad las más recientes técnicas de información contable, con lo que se diluye la deficiencia atribuida al Sistema Imperativo Expreso, sin necesidad de recurrir al Sistema Imperativo Liberal.

PERSONAS OBLIGADAS

La obligación jurídica de la "Llevanza" nació en el seno de los gremios de mercaderes del Pre-Renacimiento italiano, fueron pues los comerciantes los que al autoobligarse crearon una obligación legal de la Llevanza y por lo tanto los obligados a ella son los comerciantes, así lo corroboran diferentes testimonios :

" TODO MERCADER, TRATANTE Y COMERCIANTE "

Artículo 1, Capítulo Nono, de las Ordenanzas de la Muy Noble y Muy Leal Villa de Bilbao, 1560.

" LOS NEGOCIANTES Y MERCADERES "

Artículo 1o., Título III de los Libros de Comercio, Ord^{ina}nces du Commerce, "Colbert", 1673.

" TOUT COMMERCANT "

Artículo 8o., Título II, Código de Comercio Francés "Napoleón", 1807.

Esta tradición se ha continuado en los diferentes Códigos de Derecho Mercantil modernos:

" TODO COMERCIANTE "

Artículo 32, Sección Segunda, de la Contabilidad Mercantil del Código de Comercio Español, 1829 (Pedro Saenz de Andino). Y por lo tanto toda la legislación hispanoparlante, Artículo 40, - Código de Comercio Mexicano de 1854, Artículo 54 del Código de Comercio Mexicano de 1854, Artículo 33 del Código de Comercio Mexicano de 1889, Artículo 33 del Código de Comercio Mexicano, 1981, - así como en otras legislaciones europeas:

" OGNI COMMERCIAANTE "

Artículo 41, Capo II, I libri di commercio, Codice di Commercio 1882.

" VOLLKAUFMANN "

Artículo 38, Allgemeines Deutsches Handelsgesetz buch, -- 1861.

Por lo tanto la obligación de llevar contabilidad con el rango de obligación jurídica, recae sobre el comerciante, ya persona moral, ya persona física.

Al respecto Lorenzo Mossa afirma: "La obligación afecta al titular de la empresa y adn al que efectivamente la dirige en su nombre. ES ESTRICTAMENTE PERSONAL, y no puede transmitirse a otras personas, directores, factores. Los directores y factores están sin embargo obligados personalmente a llevar libros puesto que dirigen la empresa". (1)

Si bien la obligación de llevar contabilidad es evidentemente personal tal y como lo apunta Mossa, puede ocurrir que el comerciante desatienda dicha obligación con la supuesta excusa - que él carece de los conocimientos técnicos necesarios para poder cumplir con dicha obligación, o desconocer los asientos de sus libros en virtud de que él no los asentó; esta excusa debe haberse arguido en los inicios de la autoobligación, pues solo así se explica que en las "Ordenanzas de Bilbao" ya desde el siglo XVI apuntan en su Artículo VII "cualquier negociante por mayor que no sepa leer y escribir, estará obligado a tener sugeto inteligente que le asista a cuidar del gobierno de dichos cuatro libros y a otorgarle poder en forma amplio ante escribano...". - De donde se establece claramente que la obligación abarca ya al

comerciante por sí mismo, o a persona capacitada para ello bajo la responsabilidad del propio comerciante.

Este precepto fue ratificado mas claramente por el Código de Comercio Español de 1829 (Saenz de Andino) que en su Artículo-47 indica:

"Si algún comerciante no tuviere la aptitud necesaria para llevar sus libros y firmar los documentos de su giro, nombrará indispensablemente y autorizará con poder suficiente la persona - que se encargue de llevar su contabilidad..."

El Artículo 63 del Código de Comercio Mexicano de 1854 -- (Teodosio Lares) es copia fiel de su antecedente español, no así nuestro Código de Comercio de 1884, que no hace alusión alguna a - este tema, pero nuestro Código de 1889 en su Artículo 35 indica:-

"Los comerciantes podrán llevar los libros por sí mismos - o por personas a quienes autoricen para ello".

Como se ve, el imperativo anteriormente comentado de "estará obligado" y "nombrará indispensablemente" se vuelve condicional, pues manifiesta "podrán", sin embargo el segundo párrafo del citado Artículo 35 indica:

"Si el comerciante no llevase sus libros por sí mismos, - se presumirá concedida la autorización al que los lleve, salvo -- prueba en contrario".

Queda pues así aclarado el tono condicional de "podrán" - que entraña implícitamente la obligación no expresada de que está obligado a designar a un contador quien materializará la obligación de la Llevanza, de aquí la presunción de la autorización para la Llevanza, que a su vez cierra la posibilidad de desconocerlo registrado por el contador. Es prudente apuntar que nuestro -

Código de Comercio de 1889 en su Artículo 35 reproduce, como copia fiel, el Artículo 35 del Código de Comercio Español de 1885, de aquí que sea claro el origen de la inspiración de nuestros legisladores.

En relación a la presunción, el Maestro Moreno Cora⁽²⁾ comenta: "Es un principio de derecho común que lo que otra persona hace a nuestro nombre y con nuestro consentimiento se reputa hecho por nosotros mismos y seguramente en este principio se funda la disposición del Código de Comercio de que venimos hablando.* Esta ha sido censurada por un comentador, quien desearía que la Ley hubiese sido más previsora en este punto y que hubiese determinado las obligaciones y las responsabilidades de los tenedores de libros, considerándoseles en el número de las personas auxiliares del comercio".

En las modificaciones, adiciones y derogaciones que sufrió nuestro Código de Comercio el 23 de enero de 1981, quedó derogado precisamente el Artículo 35, en consecuencia pensamos que la derogación se debió a que estaba en la mente del legislador el principio de derecho de la presunción a cargo del comerciante obligado.

* Artículo 35, Código de Comercio Mexicano, 1889.

N O T A S

- 1.- MOSSA LORENZO.
DERECHO MERCANTIL.
EDITORIAL UTEHA ARGENTINA.
BUENOS AIRES 1940. Pág. 35.

- 2.- MORENO CORA.
TRATADO DE DERECHO MERCANTIL MEXICANO.
HERRERO HERMANOS SUCEORES.
MEXICO 1905. Pág. 45.

PRINCIPIO Y FIN DE LA "LLEVANZA"

Cuando comienza a operar un patrimonio, nace la necesidad de información financiera; cuando termina de operar, se extingue la necesidad de información financiera.

Resulta evidente que la obligación jurídica de la "Llevanza" nacerá en el momento mismo que surja la necesidad de información financiera y terminará cuando deje de haber necesidad de información financiera.

Durante todo el tiempo que está vigente la obligación de la "Llevanza", a efecto de que la contabilidad sirva como medio de prueba, se exige también la obligación de conservarla, y aún durante un tiempo específico posterior, debido a que los efectos jurídicos adquiridos durante el lapso de operación, continúan reflejándose posteriormente.

La conservación de la contabilidad, entraña varias consecuencias de orden práctico, de técnica contable y técnica jurídica que es prudente analizar, por ese orden.

La información contable se plasma en un "soporte", original

mente fueron hojas de papel, hojas que cosidas constituyeron libros, posteriormente los registros se hicieron en hojas sueltas -pólizas- y luego mediante el uso de instrumentos de registro, ya mecánicos, ya electrónicos; el soporte fueron tarjetas perforadas, cintas, etc. Este soporte independientemente de su naturaleza, ocupa espacio, máxime que va acompañado de otros documentos como facturas, notas, etc., de aquí que después de un cierto tiempo de operar el volumen físico que desarrolla y ocupa la información financiera puede ser muy grande, así como el costo que genera su almacenamiento, su conservación y su protección. En consecuencia, se ha fijado un lapso de tiempo razonable para conservar dicha documentación.

Desde el punto de vista técnico contable, la información financiera por su propia naturaleza es histórica, ⁽¹⁾ en consecuencia registra los acontecimientos financieros en el momento en que ocurren, estos acontecimientos que se transcriben a la crónica, reflejan la realidad económica de lo ocurrido en el momento de su registro, por lo tanto cuando se recurre al informe nos indicará lo que ocurrió en el momento histórico de su registro. Mientras el entorno económico mantenga estables sus precios, el valor histórico responde al valor actual, y en consecuencia no habrá distorsión de la información financiera, sin embargo cuando la economía atraviesa por un período de inflación, el valor histórico difiere del valor actual -la fenomenología referente a la inflación, y sus consecuencias en la técnica contable, la hemos ya comentado en el Primer Capítulo de este trabajo en la parte referente a la Contabilidad-, lo que da como consecuencia la afirmación que hace

al respecto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos: "Las cifras contables pierden su significado en épocas de fluctuaciones intensas ó frecuentes de los precios",⁽²⁾ y si bien la técnica contable ha prescrito remedios al respecto (Boletines-B-7 y B-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos).⁽³⁾ - Es evidente que la constante perturbación de precios que hemos sufrido durante los últimos años hacen que la información contable reciente tenga significación y utilidad; conforme más se refiere al pasado, su utilidad vaya siendo cada vez menor, de aquí que si bien la obligación de llevar contabilidad nace al iniciar operaciones el patrimonio y termina cuando cesan dichas operaciones, es evidente que el conservar información contable pretérita con poca o nula significación es notoriamente innecesario y si a ésto añadimos el costo que significa almacenar dicha información, encontramos la justificación de por qué no se conserva la documentación contable en forma indefinida.

Por lo que toca a la Técnica Jurídica, la obligación de la "Llevanza" entraña el derecho de exigir la exhibición de la contabilidad, cuando las condiciones jurídicas así lo determinan, de aquí que durante toda la vida del patrimonio se tenga el derecho de exigir la exhibición de la contabilidad y, por lo tanto, conservarla para poderla exhibir... "Sería inútil llevar los libros si el comerciante no tiene la obligación de conservarlos", afirma acertadamente Martín de Eixala.⁽⁴⁾

Ahora bien, la pregunta obligada es por cuánto tiempo debe conservarse esta contabilidad, pues es evidente que además de las consideraciones antes apuntadas, una obligación no pue-

de exigirse por tiempo indefinido, como atinadamente apunta Vivante al manifestar: "La ley ha tenido que fijar un límite para liberar al comerciante de una obligación ilimitada y ha elegido el que es común a la prescripción considerando que extinguidas las obligaciones se puede permitir sin grave perjuicio se extingan también las pruebas de ellas". (5)

Planiol expresa el motivo jurídico de la prescripción de la siguiente manera: "El sistema de la prescripción se justifica por la necesidad de dar fin a las acciones; para respetar la equidad basta que la ley dé un plazo suficiente para actuar..." (6)

También se puede razonar en el sentido de que "el titular de un derecho que no ejerce el mismo durante un determinado período que la ley marca, pierde aquél como consecuencia de que su inacción permite presumir que el Derecho ha sido abandonado". (7) En efecto, "caduca un derecho por el lapso de tiempo señalado". (8)

Toca ahora precisar a partir de qué momento se debe contar este plazo extintivo; sobre el particular el Maestro Vivante razona: El plazo "comenzará a contarse a partir del día del último asiento, puesto que el libro empieza a conservarse cuando se ha acabado de usarse; a falta del libro, no se puede conocer aquella fecha ni puede deducirse del libro sucesivo, por lo tanto el plazo se cuenta desde el día en que debía hacerse el registro". (9)

Sobre este particular Blanco Campaña reitera: "El deber de conservación nace con el cierre o clausura (incluso por desuso) de los libros, es decir, 'con el último asiento'". (10)

Pensamos que el plazo para conservar la contabilidad debe partir en función al estado que guarda el patrimonio que se contabiliza:

- En un patrimonio en operación, y al corriente, el plazo se comenzará a contar a partir del último asiento que se va corriendo. La conservación se hará al pretérito de este término.
- En un patrimonio que deja de operar, el plazo se contará a partir del último asiento corrido. La conservación se hará al futuro de este término.

En la mayoría de las legislaciones encontramos señalado con precisión el plazo específico que abarca la obligación de conservar la contabilidad.

La primera en señalarlo fue el Código de Comercio Francés "Napoleón", al establecerlo en su artículo 11: "Les livres doivent être conservés pendant dix ans". Anteriormente, es decir, las Ordenanzas de Colbert, Burgos y Bilbao, respectivamente, no se habían ocupado de este tema.

Por su parte, el Derecho Español presenta un panorama particular sobre este tópico, pues en el Código de Sainz de Andino, en su Artículo 55, manifiesta: "Los comerciantes son responsables de conservar los libros y papeles de su giro, por todo el tiempo que éste dure". Establece, asimismo, características particulares para el caso de liquidación: "Deberá conservar la contabilidad hasta que concluya la liquidación" ocurriendo lo mismo a los herederos del comerciante fallecido; consecuentemente en esta legislación no se mitiga la obligación de

conservar la contabilidad en razón a la prescripción.

En el Código de Comercio de 1885, en el Art. 49, ratifica el plazo de conservar los libros "por todo el tiempo que éste dure", pero añade "y hasta 5 años después de la liquidación de todos sus negocios y dependencias mercantiles". Este mismo artículo fue modificado por Ley del 30 de Mayo de 1941, donde se indica conservar los libros durante 15 años "a partir del último asiento o apunte en ellos extendido", con lo que se establece la prescripción a 15 años (en 1973 se ha reducido el tiempo de la conservación de los libros, pasando de 15 a 5 años).

Como se ve en la Legislación Española se pasa desde obligar a la conservación de la contabilidad por todo el tiempo - que dure "su giro" ó "concluya la liquidación", lo cual indudablemente representa una fuerte carga al obligado, hasta limitar esta carga a un plazo "a partir del último asiento ó apunte en ellos extendido" que va de quince años a cinco en la legislación de 1973.

En nuestro Derecho Patrio, el primer Código de Comercio obligó al comerciante a conservar la contabilidad "hasta no liquidar todas sus cuentas, y diez años después" (Art. 72).

En nuestro segundo Código de Comercio se ratificó el plazo en diez años, puntualizándose que se correrán "después de haber dado punto a sus negocios" (Art. 70).

En el Código de Comercio de 1889, se vuelve nuevamente a la redacción de don Teodosio Lares al indicarse en el Art. 46: "Todo comerciante está obligado a conservar los libros de su comercio, hasta liquidar sus cuentas y diez años después"; los

herederos de los comerciantes "tienen la misma obligación".

Las adiciones al Código de Comercio (1981), preservan el mismo plazo, únicamente se amplía a conservar, además de los libros, "los registros y documentos de su negocio".

El plazo de diez años es el término de tiempo más aceptado por las diversas legislaciones: Así lo establece el Código de Comercio Francés en su Art. 11; el Art. 26 del Código de Comercio Italiano indica: "Todo comerciante debe conservar los libros obligatorios por 10 años", así como el Código de Comercio Chileno (Art. 44), Venezolano (Art. 44), Salvadoreño (Art. 37).

Las Legislaciones Argentina y Uruguay (Art. 20) son más rigurosas, y así el Art. 67 del Código de Comercio Argentino indica: "Los comerciantes tienen la obligación de conservar sus libros de comercio por espacio de 20 años". Al respecto Mario Rivarola comenta: "El plazo de 20 años ha provocado la crítica de ser demasiado extenso y no concordar con el Art. 846 que fija el plazo de 10 años para la prescripción ordinaria 'sin distinción entre presentes y ausentes'". (11)

Sin embargo, parece evidente que las consecuencias de orden práctico y técnica contable a que hicimos referencia al iniciar el estudio de este tema, han hecho que el plazo de obligar a conservar la contabilidad y su documentación se hayan reducido en tiempo, tal como lo manifiesta la Legislación Española de 1973, y el Código Fiscal de la Federación Mexicano (Art. 32, Ley de 1981), que reducen el plazo a 5 años. El Decreto Mexicano de 1981, que lo mantiene en 10 años, quizás sea la excepción.

N O T A S

- 1.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
BOLETIN B-7
MEXICO, D.F., 1973, Pág. 1.
- 2.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
PRINCIPIOS RELATIVOS A ESTADOS FINANCIEROS EN GENERAL.
REVELACION DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
MEXICO, D. F., 1973, Pág. 1.
- 3.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
COMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA.
BOLETIN B-7
MEXICO, D.F., 1973, Pág. 1.
- 4.- MARTI DE EIXALA RAMON.
INSTITUCIONES DE DERECHO MERCANTIL DE ESPAÑA.
LIBRERIA DE ALVARO VERDAGUER.
RAMBLA FRENTE AL LICEO.
BARCELONA, 1875, Pág. 154.
- 5.- VIVANTE CESAR T.
TRATADO DE DERECHO MERCANTIL.
(VERSION ESPAÑOLA A LA 6a. EDICION ITALIANA)
EDITORIAL REUS, S. A.
MADRID, 1932, Pág. 233.
- 6.- PLANIOL MARCEL.
TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO CIVIL.
EDITORIAL JOSE MA. CAJICA.
PUEBLA, MEXICO. 1945. Pág. 392.

- 7.- DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
EDITORIAL LABOR, S. A.
MADRID 1954, Pág. 3080.
- 8.- IBID. Pág. 3080.
- 9.- VIVANTE CESAR T.
TRATADO DE DERECHO MERCANTIL.
(VERSION ESPAÑOLA A LA 6a. EDICION ITALIANA).
EDITORIAL REUS, S. A.
MADRID 1932, Pág. 233.
- 10.- BLANCO CAMPAÑA JESUS.
REGIMEN JURIDICO DE LA CONTABILIDAD DE LOS EMPRESARIOS.
CENTRO DE PUBLICACIONES DEL MINISTERIO DE JUSTICIA.
MADRID 1980, Pág. 233.
- 11.- RIVAROLA MARIO.
TRATADO DE DERECHO COMERCIAL ARGENTINO.
COMPANIA ARGENTINA DE EDITORES, S. DE R.L.
BUENOS AIRES 1938, Pág. 188.

SANCCIONES PARA EL CASO
DE INCUMPLIMIENTO

- a).- La Sanción, Concepto Jurídico Fundamental.
- b).- Génesis de la Sanción en el Derecho Comparado.
- c).- Comentario de Lorenzo Benito.
- d).- Nuestra crítica a la opinión de Benito.
- e).- El origen de la falta de Sanción, según la Doctrina Jurídica.
- f).- Nuestra opinión sobre el origen de la falta de Sanción.
- g).- Diversas consecuencias jurídicas al Incumplimiento de la "Llevanza".
 - 1. Negar valor jurídico a sus pruebas.
 - 2. Cuando la "Llevanza" es irregular.
 - 3. Cuando la irregularidad entraña un Ilícito.
 - 4. El caso de la Quiebra.
- h).- Sanción por no llevar la Contabilidad en Castellano.

SANCIONES PARA EL CASO
DE INCUMPLIMIENTO

" La sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado "

Eduardo García Maynes.

Introducción al Estudio del Derecho.

Es evidente que a la luz de los conceptos jurídicos fundamentales toda obligación, para que sea tal, debe entrañar una sanción para el caso de incumplimiento, de lo contrario no sería estrictamente una obligación. "La norma jurídica enlaza determinadas consecuencias al incumplimiento de los deberes que el derecho objetivo impone, entre las consecuencias derivadas de la inobservancia de un precepto jurídico cualquiera, una de las más características, es la sanción",⁽¹⁾ tal y como afirma el Maestro García-Maynes; a mayor abundamiento el Maestro Trinidad García⁽²⁾ apunta: "El elemento distintivo del carácter obligatorio de la norma es la sanción", y añade: "Si la sanción es el elemento que hace obligatoria la norma, no puede existir ésta sino acompañada de aquella", ampliando más tarde al indicar "No es raro encontrar en Derecho Positivo disposiciones que no tienen sanción... Estas disposiciones no constituyen en realidad preceptos legales por respetar

bles e indiscutibles que sean los principios o de otro orden que consagran".

En el Derecho Español, es decir, las Ordenanzas de Bilbao de 1459, modificadas por Carlos I en 1511, y las sucesivas de 1560, - así como las de Burgos de 1538, no encontramos sanción directa para el incumplimiento de la "Llevanza". En el Derecho Francés, - tanto en las Ordenanzas denominadas "de Colbert" de 1673 como en el Código de Comercio de 1808, también conocido como "Código Napoleón", tampoco encontramos sanciones directas para el incumplimiento de la "Llevanza"; podemos afirmar lo mismo de la Legislación Italiana, pues tanto en las Codificaciones de 1844 "Código Albertino" como en el muy estudiado de 1865, tampoco encontramos disposición alguna que sancione directamente el incumplimiento de la "Llevanza".

Es evidente que la falta de sanción directa ante el incumplimiento de la obligación de la "Llevanza" invita a reflexionar sobre esta imperfección jurídica y que la misma sea consecuencia de afirmaciones como las que hace González Huebra,⁽³⁾ quien al respecto manifiesta: "Como sería ilusoria la obligación de llevarlos - (los libros) si no se afianzara su cumplimiento de una manera eficaz, se ha procurado conseguirlo estableciendo penas contra los infractores", incluyendo en éstas el que HAYA OMITIDO LLEVARLOS... Sanción que tomó cuerpo en el Artículo 45 del Código de Comercio-Español de 1929, Código conocido con el nombre de su autor, Don Pedro Sáenz de Andino. En efecto, en el mentado Artículo 45 de dicho Código se estipula: "El comerciante que omita en su contabilidad alguno de los libros que se prescribe llevar en el Artículo

32... incurrirá por cada libro que dejare de llevar en una multa que no bajará de 6 000 reales ni escenderá de 30 000...". En consecuencia, la ausencia total de la "Llevanza" sería de 18 000 a 90 000 reales. (3)

Nuestro Código de Comercio de 1854, conocido también como de Teodosio Lares, en virtud de ser el Ministro de Justicia que lo patrocinó, en su Artículo 61 sigue el mismo criterio que su antecesor español al multar al comerciante que omita alguno de los libros prescritos por el Código (Artículo 40) con "una multa que no bajará de 25 pesos ni escenderá de 200, si comerciare al menudeo, y no bajará de 300 pesos ni escenderá de 1 000, si comerciare por mayor", es decir, aquí la multa se gradúa en función a la clase de comerciante que sea, considerándose que la omisión de libros del comerciante al por mayor deberá ser penada con mayor severidad, probablemente pensando que el comerciante al por mayor tiene una mayor responsabilidad. Nuestro Código de Comercio de 1864, en su Artículo 82, sanciona igualmente la falta de libros con sanciones semejantes a su antecesor, es decir, para el comerciante al por menor de 25 a 300 pesos -50 pesos más que su antecesor en el nivel más alto de la multa- y de 300 a 1 000 pesos si es comerciante al por mayor, iguales límites a su antecesor.

Hasta aquí la manera de graduar la sanción por el incumplimiento a la "Llevanza" es en función al número de libros que se omitan y no sancionar llanamente por la ausencia del cumplimiento de la obligación, tal y como se prescribe en la Legislación Suiza, que en el año de 1881, en el Libro Quinto, DERECHO DE LAS OBLIGA-

ACIONES, TITULO TREINTA Y DOS, DE LA CONTABILIDAD COMERCIAL, ARTICULO 964, que a la letra dice: "La violación de esta obligación (de la Llevanza) será castigada penalmente independientemente de esta Ley", y así, en el Código Penal Federal, bajo el Título MANTENIENDO IMPROPIAMENTE DATOS CONTABLES O NO LLEVAR CONTABILIDAD, ARTICULO 325, indica: "Aquellos que negligentemente o de mala fé o intencionalmente no cumplan con la obligación legal de llevar contabilidad... serán castigados con prisión de un día a tres meses y una multa hasta de 2 000 francos, y cuando el acto tenga propósitos delictuosos, 'ganancias indebidas', la multa será juzgada por la Corte".

Es evidente que las Legislaciones de Derecho Positivo que sancionan de manera directa el incumplimiento de la "Llevanza", cumplen cabalmente con las prescripciones establecidas por la Técnica Jurídica, y en consecuencia son normas más perfectas que las que ignoran este requisito, sin embargo, resulta sorprendente que las legislaciones que sucedieron a las que así lo establecieron, no continúan sancionando directamente el incumplimiento. En efecto, en las legislaciones posteriores, tales como el Código Español de 1865 y en nuestro Código de Comercio de 1889, y sus modificaciones de 1981, se adolece de la sanción directa ante la falta de cumplimiento de la obligación de la "Llevanza", esto a pesar de ser legislaciones posteriores, en tiempo, a la Suiza, que ya había establecido sanciones directas en 1881.

¿Cuál es el motivo por el cual una legislación que adopta técnicas jurídicas avanzadas, en una posterior las desatiende? La Doctrina Española razona al respecto en voz de Lorenzo Benito⁽⁴⁾ -

quien al referirse a la obligación de la "Llevanza" de contabilidad a la que él denomina "tan imperativa" comenta que la misma "ha de tener necesariamente una sanción", añadiendo "nuestro ya derogado Código de 1829 acudió para ello, al socorrido y desacreditado sistema de multa". Posteriormente aclara este comentario: "La falta de libros sólo puede acreditarse en los casos de Sucesión Universal y Quiebra", añadiendo "dándose el contrasentido en la Quiebra de que los acreedores del quebrado veían mermar el activo de aquellos por una intervención del Estado, que ni había servido para remediar a tiempo la conducta del comerciante ni podía tener efecto alguno en lo porvenir". Como se ve, la crítica de Benito se basa en indicar que multar al comerciante incumplido únicamente se puede realizar cuando se tiene conocimiento de su incumplimiento, y esto sólo se da, según Benito, cuando se trata de Sucesión Universal o de Quiebra, y que en este último caso los acreedores sólo ven mermada su posibilidad de cobrar, en virtud de que la multa que se impone al quebrado reduce aún más el patrimonio del mismo, añadiendo un reproche al Estado, que hoy merma el patrimonio del quebrado con la multa y que en su momento no remedió de alguna manera la conducta del comerciante incumplido, hoy quebrado.

Sobre la crítica de Benito afirmamos:

La autoridad puede percatarse que no se ha cumplido con la obligación de la "Llevanza", sin necesidad de recurrir a pesquisa alguna, no sólo en la Sucesión Universal y Quiebra, sino además en la Liquidación de Empresa y Gestión por Cuenta de Otros, es evidente en aquellos casos en que opera la Institución de la Comu

nicación, además de que en cualquier momento que opere la Orden de Exhibición por Juez competente, en consecuencia existen infinidad de oportunidades de percatarse del incumplimiento de la obligación de la "Llevanza" y sancionar debidamente al incumplido.

Es posible que en un caso de Quiebra un comerciante quebrado que no lleve contabilidad, al aplicársele una multa por su incumplimiento —de no llevar contabilidad— dicha multa merme el patrimonio del quebrado en perjuicio de los acreedores, y en ese caso puede un deudor ser perjudicado por la aplicación de la multa que recae sobre el patrimonio del quebrado, esta sola circunstancia no desacredita —en términos de Benito— el sistema de la multa al incumplimiento, por el contrario, precisamente la amenaza de una multa hará que los comerciantes obligados reflexionen sobre lo gravoso y perjudicial que es no cumplir con la obligación de la "Llevanza" y en consecuencia la advertencia al comerciante hará que el mismo no sea incumplido a fin de no afrontar la sanción de la multa.

Otro argumento en contra de la sanción directa por el incumplimiento de la obligación de la "Llevanza" es el que encontramos en la Exposición de Motivos del Proyecto del Código de Comercio Español que se promulgó en 1885 y que Benito⁽⁵⁾ hace suyo al criticar el sistema de sanción directa a través de multa, y que al respecto indica: "Se ha prescindido de la multa por considerarla DEPRESIVA PARA EL COMERCIO",⁽⁶⁾ afirmación que a todas luces se muestra como un juicio subjetivo y superficial para una decisión como la que se tomó, pues al haber prescindido de una sanción directa ante el incumplimiento de la "Llevanza", dejó nuevamente im

perfecta la norma a que estamos haciendo referencia.

Si bien es fácil comprender las razones por las cuales surgió la normatividad en relación a la obligación de la "Llevanza", no lo es en cambio el motivo por el cual dicha obligación no trae aparejada una sanción directa que perfeccione a la obligación.

Lo que la Doctrina comenta sobre este problema, es poco esclarecedor pues va de la lacónica corroboración de que "no existe sanción directa" como la que asienta el Maestro Mantilla Molina⁽⁷⁾ a la cándida afirmación: "la vigilancia fiscal suple la ausencia de sanción" de Georg Ripert,⁽⁸⁾ pasando por el inocente comentario del Maestro Felipe de J. Tena, quien al respecto afirma: "La sanción es continua en el perjuicio que sufre el no tener medios de prueba".⁽⁹⁾ Afirmación que coincide con la de Vivante, quien al respecto declara: "La obligación halla una sanción continua en el daño que sufre el comerciante por la pérdida de un medio de prueba",⁽¹⁰⁾ aduciendo una sanción de orden práctico al reiterar: "así como el peligro que corre de no conocer exactamente el estado económico de su hacienda".⁽¹¹⁾ Sin embargo, es su comentario posterior el que realmente apunta una posible explicación a la problemática que estamos analizando: "No hay por lo tanto una verdadera sanción en sentido penal mas que cuando el comerciante turba el orden público con la quiebra".⁽¹²⁾ Es en este último párrafo donde queda claramente expuesto el punto de vista del maestro italiano, en virtud de que para Vivante no debe haber sanción por el incumplimiento de la "Llevanza", ya que la sanción es implícita en el obligado, pues basta con que carezca de medios de prueba o el no conocer su estado económico para que quede sancionado el

incumplido: pues la sanción que cae sobre el comerciante quebrado cuando no lleva contabilidad, es realmente a consecuencia de su quiebra, misma que es agravada por no llevar contabilidad, ya que esta circunstancia impide conocer las causas de la quiebra y en consecuencia, como bien apunta Vivante, "turba el orden público".

Este punto de vista de considerar que no es necesaria una sanción directa para el incumplimiento de la "Llevanza" y que bastan sanciones indirectas es compartido por otros distinguidos autores tales como Leon Bolaffio, quien comenta al respecto: "si el comerciante no lleva los libros prescritos o no los lleva en orden, no existe sanción para constreñirlo a ello; existe sin embargo conminatorias indirectas como son, entre otras, crear pruebas a su favor". (13)

Ahora bien, no toda la Doctrina es unánime al considerar que no es necesaria la presencia de sanciones directas a fin de hacer cumplir al obligado con la "Llevanza". La Doctrina Española manifiesta en algunos casos un punto de vista diferente y así Lorenzo Benito apunta: "La obligación (de la Llevanza) ha de tener necesariamente una sanción", (14) afirmación que corrobora la idea de que debe existir una sanción para el caso de incumplimiento. Idea que es secundada por Blanco Campaña, quien al respecto afirma: "Las normas reguladoras de la materia contable carecen de sanción general y directa, en lo que se ha visto una muestra de debilidad legislativa". (15) En nuestra opinión, el término 'debilidad legislativa' se nos hace poco afortunado pues es notoria la ausencia de técnica legislativa al tratamiento que se ha dado al caso de incumplimiento de esta obligación.

Si bien en los argumentos de Doctrina Jurídica que hemos transcrito encontramos opiniones conformes o disconformes con el tratamiento que se le da a la falta de sanción directa por el incumplimiento a la obligación de la "Llevanza", en sentido estricto no nos dice la causa por la cual nació de esta manera la obligación sin sanción directa.

Pensamos al respecto que la respuesta se encuentra en una reflexión sobre el antecedente histórico que dió origen a la "Llevanza" instituida a nivel normativo. En efecto, el uso de los comerciantes de aportar su contabilidad como medio de prueba en el mundo antiguo se convirtió en costumbre en el Medioevo, cuando las corporaciones de mercaderes del Pre-Renacimiento adquirieron un status político sobresaliente, la costumbre se convirtió en norma legal, fue así como surgió la normatividad sobre la obligación de la "Llevanza", mas habiendo nacido esta norma en el seno de los gremios de mercaderes y como consecuencia de una autoobligación —probablemente para evitar el rehusarse a exhibir la contabilidad cuando fuera requerida— y careciendo las corporaciones de potestad legislativa, la obligación de la "Llevanza" quedó así, como una autoobligación y en consecuencia, sin sanción directa para el caso de incumplimiento.

Todo esto, dió origen a que la tradición prerrenacentista de no imponer sanción directa para el incumplimiento de la obligación de la "Llevanza" —en virtud de tener su origen en una autoobligación— fuese conservada, aún cuando las legislaciones mercantiles obtuvieron Cédula Real, y aún después; de aquí que creamos sea esta la razón por la cual la obligación de la "Llevanza" carece de

sanción directa en todas las legislaciones heredadas de aquellas en cuyo seno se incubaron los usos y costumbres de los mercaderes del Pre-Renacimiento, tales como las que rigen en Italia, España y Francia.

Ahora bien, que la falta de sanción directa tenga como causa la autoobligación nacida en el seno de las corporaciones de mercaderes del Pre-Renacimiento, no es motivo por el cual se deje al autoobligado en posibilidad de desatender el compromiso de la "Llevanza", de manera impune; de aquí que desde sus orígenes se haya prescrito para el caso del incumplimiento de la "Llevanza" -diversas consecuencias jurídicas.

En primer lugar, la desobediencia a la "Llevanza" acarreará como consecuencia para el remiso, en caso de una controversia, no darle valor jurídico a las pruebas de carácter financiero, en un proceso judicial; es más, si su contrario ha cumplido con la obligación de la "Llevanza", y por lo tanto los libros del cumplido -se encuentran "reglados" (de conformidad a la regla), éstos probarán en su favor, los del remiso simplemente no probarán.

Esta consecuencia jurídica la encontramos expuesta por primera vez en el Artículo XI de las Ordenanzas de Bilbao, que señala: "... al otro con quien litigare o contendiere, teniendo sus libros en la forma debida, se le dará entero crédito y se deberá proceder según ellos a la determinación de la causa".

Legislaciones posteriores han reconocido esta consecuencia de privar del medio de prueba al remiso a la "Llevanza", sin embargo esta privación no se manifiesta como consecuencia a la causa de incumplimiento de la "Llevanza" que carece de sanción por haber nacido de una autoobligación, sino que se sanciona la "Llevanza" irregular.

Así, el Código de Comercio Francés de 1807, primero le reco-

noce valor probatorio a los libros reglados cuando manifiesta: -
 "Los libros de Comercio regularmente llevados pueden ser admiti--
 dos por un juez para ser prueba entre comerciantes..." (Art. 12);
 después establece la consecuencia jurídica de no llevar los libros
 reglados al indicar: "Los libros que los individuos que practican
 el Comercio son obligados a llevar y los cuales no hayan llenado-
 las formalidades anteriormente descritas, no podrán ser presenta-
 dos ni harán fé en juicio, a cambio de aquellos que los lleven en
 orden..." (Art. 13).

Asimismo el Artículo 42 del Código de Comercio Español de -
 1829 manifiesta al respecto que "Los libros que carezcan de las -
 formalidades prescritas o tengan defectos o vicios, no tienen va-
 lor alguno en juicio", añadiendo que "se estará en las diferencias
 a los libros reglados de su contrincante", lineamiento que sigue-
 la Fracción III del Artículo 48 del Código de Comercio Español de
 1845, que señala que si un comerciante no tiene los libros pres-
 critos, harán fé contra de él los de su adversario, idea que es -
 ratificada por la Fracción II del mismo Artículo, que manifiesta:
 "Los asientos de los libros en regla, harán fé contra los de los-
 defectuosos", concepto que planteado en sentido contrario indica-
 ría lo que señala el Artículo 22 del Código de Comercio Italiano-
 de 1866, que a la letra dice: "Los libros que no se han llevado -
 con las formalidades establecidas, no pueden dar fé en juicio".

Este mismo razonamiento a su vez coincide con el Artículo -
 58 del Código de Comercio Mexicano de 1854, que a la letra indi-
 ca: "Los libros que no tengan las formalidades prescritas, ó de-
 fectuosos ó vicios, no tienen valor alguno en juicio". A un -
 concepto semejante se hace referencia en el Artículo 81 de -
 nuestro Código de Comercio de 1884. Misma idea que es ratificada
 por nuestro Código de Comercio en vigor, que en la -

Fracción II del Artículo 1295 indica: "Los asientos de los libros en regla harán fé contra los defectuosos".

Por lo anteriormente estudiado, es claro que la sanción de privar de un medio de prueba, como lo es la información contable, al comerciante que cumple irregularmente con la obligación de la "Llevanza" es una sanción usual en el Derecho Mercantil tradicional, y no es arbitrario concluir que este tipo de sanción —carecer de medio de prueba en algún punto litigioso sobre el cual el coligante tiene las pruebas a su favor, por ser cumplido— puede hacer reflexionar al comerciante remiso e invitarlo a cumplir de manera cabal con la obligación de la "Llevanza".

Una segunda consecuencia jurídica es cuando se lleva irregularmente la contabilidad, pudiendo entrañar esta irregularidad actos u omisiones con perfiles de ilícito, los cuales evidentemente van más allá de un cumplimiento irregular de la "Llevanza", puesto que entrañan "mala fé", de aquí que la sanción prescrita para este caso tenga atributos de tipicidad y en consecuencia se le dé un tratamiento normativo de este tenor, tal y como encontramos en las Ordenanzas de Burgos, que en su Artículo XI sanciona al que "arranque o saque hojas de los libros obligatorios", hecho que "será visto quedar de mala fé el mercader... imponiéndosele como pena para que en juicio ni fuera de él no sea oído en razón de diferencia de sus cuentas" independientemente de que "con quien litigare o contendiere teniendo sus libros en la forma debida se le dare entero crédito".

En este mismo ordenamiento, en su Artículo XII, encontramos otra consecuencia producto de actos ilícitos, tales como los que

se refieren al comerciante que al exhibir sus libros "se reconociere que el tenedor de los que se hayan de exhibir hubiere formado o fabricado otros" y en consecuencia se le penará con que "no sólo no harán fé" sino que además "se procederá a castigársele como a comerciante fraudulento con las penas correspondientes a su malicia y delito".

En este mismo cuerpo legal encontramos también alusión al ilícito que es descrito en el Capítulo XVII de este ordenamiento, bajo el rubro "DE LOS ATRASADOS, FALLIDOS, QUEBRADOS O ALZADOS" - que en su Artículo IV indica: "De los alzados... con los libros y papeles de su razón, ausentándose o retirándose al sagrario de la iglesia sin dar razón ni dejar cuenta de las dichas sus dependencias, reduciendo a la última confusión a sus acreedores de que resultan notables perjuicios a los demás comerciantes de buena fé, - por lo cual a éstos tales alzados se les ha de tener y estimar como infamantes ladrones públicos, robadores de la hacienda ajena, - se les perseguirá hasta tanto que el Prior y los Cónsules puedan haber sus personas; y habiéndolas, las entregarán a la justicia ordinaria con la causa que les hubieren hecho, para que sean castigados por todo el rigor que permite el Derecho proporcionado a sus delitos".

Es evidente que el texto habla por sí mismo y describe perfectamente las características del ilícito cometido por el comerciante, que si bien cumplió con la obligación de la "Llevanza" a su vez cometió el ilícito de alzarse con los libros de su razón.

En el Código de Comercio Español de 1829 se hace referencia en su Artículo 44 a que cuando los libros de contabilidad -

contengan alteraciones o defectos que contengan falsedad, se procederá criminalmente, concepto que es reproducido por nuestro Código de Comercio de 1854 en su Artículo 60, que manifiesta que "cuando los libros contengan falsedad se procederá criminalmente", asimismo y siguiendo esta idea, nuestro Código de Comercio de 1884 manifiesta en su Artículo 82 que la ocultación de los libros o la formación de otros deriva en la penalización de los delitos que puedan resultar.

Nuestra Legislación en vigor no penaliza la falsedad, tal vez delegando tal función a la Legislación Penal.

Al iniciar el estudio de las sanciones habíamos hecho referencia a la afirmación de Vivante, quien al estudiarlas como consecuencia del incumplimiento de la "Llevanza", manifiesta: "No hay por lo tanto una verdadera sanción en el sentido penal más que -- cuando el comerciante turba el orden público con la Quiebra". (16)

En efecto, cuando el comerciante "turba el orden público" las consecuencias jurídicas que acarreará son a tal grado graves, que desde siempre los comerciantes han instrumentado una Normatividad-particular que regula dicha situación. La Quiebra y sus análisis es tema tangencialmente relacionado con el que estudiamos, de aquí que haremos referencia a él, sólo en la parte relacionada con la "Llevanza" y sus sanciones en el Derecho Nacional vigente.

En nuestro Derecho Mercantil, la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos contempla dos posibilidades relacionadas con el comerciante quebrado que no haya cumplido con la obligación de la "Llevanza": la quiebra del comerciante que no ha llevado sus libros conforme a la Ley, la cual se califica de Culpable; y la del comerciante que si no llevare todos sus libros o los alterase o falsificase o destruyese, quiebra que se reputará como Fraudulenta.

I.- La Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos en su Título Tercero, DE LOS EFECTOS DE LA DECLARACION DE QUIEBRA, Capítulo I, Efec-

tos en cuanto a la Persona del Quebrado, Sección Segunda de la Responsabilidad Penal en el Quebrado, Artículo 94, se manifiesta: "Se considera también Quiebra Culpable, salvo las excepciones que se propongan y prueben la inculpabilidad del comerciante que..." Fracción Primera "no hubiere llevado su contabilidad con los requisitos exigidos por el Código o que lleven dolos, haya incurrido en ello, en falta que hubiere causado -- perjuicio a tercero".

II.- En cambio, se considera Quiebra Fraudulenta según lo manifiesta el Artículo 96 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, la del comerciante que... Fracción Segunda "no llevaré todos los libros de contabilidad o los alterare o falsificare o destruyere en términos que hacen imposible deducir la verdadera situación".

Si la contabilidad es el instrumento a través del cual se lleva la historia del patrimonio del comerciante, es en ella donde se deja testimonio de cada una de las decisiones financieras tomadas en el ejercicio del comercio; consecuentemente, si se desea conocer la actuación del comerciante y las consecuencias financieras del mismo, el único instrumento idóneo para ello, es la contabilidad, su ausencia impide juzgar con objetividad la actuación del comerciante y por lo tanto calificarla si se apega a lo que la propia Ley ha denominado "El orden regular y prudente de una buena administración mercantil" (17)

La quiebra se considera CULPABLE cuando el comerciante -- realiza actos contrarios "a las exigencias de una buena administración mercantil" y en consecuencia estos actos han'produ-

cido, facilitado o agravado el estado de cesación de pagos".⁽¹⁸⁾

El no llevar la contabilidad con los requisitos que el -- Código exige, es una evidencia de violación de las exigencias -- de una buena administración mercantil, sin embargo como el in -- cumplimiento de estos requisitos podrían ser motivo de alguna -- razón, que exculpara al comerciante, la Ley deja la carga de -- esta prueba al comerciante mismo; y así, si de la actuación -- del comerciante, actuación cuyo testimonio queda en la contabi -- lidad, se obtiene información que manifiesta el haber causado -- perjuicio a terceros, la quiebra se considerará CULPABLE, la -- inculpabilidad del comerciante sólo podrá ser probada por el -- comerciante en forma excepcional por otros medios de prueba ad -- misibles en Derecho, prueba que no sea la contabilidad del co -- merciante, probanza difícil, mas no imposible.

A los declarados en quiebra calificada de Culpable, se -- les impondrá la pena de uno a cuatro años de prisión (Artículo -- 95 de la Ley de Quiebra y Suspensión de Pagos.

Cuando el comerciante no lleva los libros prescritos por -- la obligación de la "Llevanza", y se encuentra en el caso de -- quiebra, se hace patente que el no haber cumplido con la "Lle -- vanza", es una actitud clara de realizar actos contrarios a -- las exigencias de una buena administración mercantil, puesto -- que sólo la información contable es el único instrumento -- que permite afirmar cuándo se realiza una buena administración -- mercantil, y es además evidente que si no se cuenta con el me -- dio adecuado para probar esta buena administración mercantil, -- esta omisión, precisamente en el caso de quiebra, corrobora el

ilícito invocado, el FRAUDE.

La Ley prevé el caso de un comerciante quebrado, cuya verdadera situación no puede deducirse de los libros, y para este caso prevé una presunción de fraude, salvo prueba en contrario, (19)

A nuestros ojos es difícil concebir un caso como el que apunta el Artículo 98 de la Ley de Quiebra y Suspensión de Pagos, antes comentado, pues si por quebrado se entiende "el comerciante que cesa el pago de sus obligaciones" (20) es evidente que sólo la contabilidad es el único medio idóneo de probar la verdadera situación por el cual el comerciante cesa el pago de sus obligaciones, puesto que se está refiriendo a la obligación de pago, y el pago es un tópicus por naturaleza financiera y es sólo la contabilidad el instrumento que registra fenómenos de naturaleza financiera, de aquí que la carga del comerciante quebrado, de probar en contra de lo que manifiesta su contabilidad, por otros medios que no sean los contables, que el incumplimiento de la obligación de sus pagos sea por demás muy difícil, y un texto como el que comentamos de la Ley sea sólo comprensible en base de un alto espíritu de equidad que no quiere dejar al comerciante cuyos libros indican su actitud ilícita, en un estado de indefensión, permitiéndole la posibilidad de probar hechos en contra de lo que manifiesta su propia contabilidad.

A los comerciantes declarados en Quiebra Fraudulenta se les impondrá una pena de 5 a 10 años de prisión y una multa que podrá ser hasta del 10% del pasivo.

Una sanción de notoria peculiaridad es aquella que se manifiesta en nuestra Legislación en vigor en su Artículo 37 y que a la letra indica: "Todos los registros a los que se refiere este capítulo (Capítulo III) De la Contabilidad Mercantil deberán llevarse en castellano, aunque el comerciante sea extranjero. - En caso de no cumplirse este requisito el comerciante incurrirá en una multa no menor de veinticinco mil pesos, que no excederá del 5% de su capital y las autoridades correspondientes podrán ordenar que se haga la traducción al castellano por medio de perito traductor debidamente reconocido, siendo por cuenta del comerciante todos los costos originales por dicha traducción".

Sobre el particular es prudente apuntar que esta sanción, aunque por cantidad menor, se encontraba en nuestro Código en vigor (Hasta 25/I/81), que a su vez es heredera de otra semejante que se manifestó en el Código de Comercio Mexicano de 1884 en su Artículo 67: "Los libros principales -con excepción del copiadore- se llevarán precisamente en castellano, si estuvieran en otro idioma se trasladarán al español y se impondrá al comerciante una multa de cien a mil pesos".

Esta misma tipicidad la encontramos a su vez en nuestro Código de Comercio de 1854, que en su Artículo 71 nos indicaba: - "Los libros del comerciante se llevarán en idioma español. El comerciante que los lleve en otro idioma, aunque sea extranjero,

incurrirá en una multa que no bajará de cincuenta pesos ni excederá de trescientos. Se hará a sus expensas la traducción al idioma español, de los asientos del libro que se manden reconocer o compulsar y se le competará por los medios del Derecho a que en un término que se señale, transcriba en dicho idioma los libros que hubiere llevado en otro. La multa a que habla este Artículo se aplicará a los fondos del Ministerio de Fomento."

La sola lectura del Artículo en vigor que prohíbe llevar la contabilidad en otro idioma que no sea el castellano, y que al infractor lo sancione con una multa pecuniaria, nos hace pensar que en la mente del legislador se encontraba presente un espíritu chauvinista, la génesis del mismo Artículo nos lo corrobora, particularmente en nuestro primer Código de 1854, en donde se encontraban frescas aún las heridas de una patria que fue invadida e intervenida en varias ocasiones, sin embargo esta superficial conclusión es eliminada cuando encontramos que en el Código de Comercio Español de 1829 en su Artículo 54 se manifiesta que el comerciante que lleve los libros en otro idioma que no sea el español, se le aplicará una multa de mil a seis mil reales, y se hará a sus expensas la traducción al idioma español.

A la luz de esta nueva información que nos brinda el Código de Comercio Español de 1829, no cabe la reflexión de que el origen de la sanción que se impone a los comerciantes mexicanos de no llevar sus libros en idioma español sea en virtud de un espíritu chauvinista nacido en una patria que fue campo fértil de intervenciones y guerras de extranjeros; pues es evidente que esta sanción tiene su origen e inspiración en la Legislación Española.

de la cual se derivan los ordenamientos que se especifican en nuestros Códigos de Comercio de 1854, 1884, 1889 y 1981.

Cabe sin embargo preguntarnos por qué el Código Español de 1829, considerado como un verdadero modelo de Legislación-Mercantil moderna y, en algunos casos superior —como es el tema sobre contabilidad— al propio Código Napoleón, incluyó esta normatividad que obliga a llevar la contabilidad en "idioma español".

En la subsecuente codificación, es decir el Código de Comercio Español de 1885, no hay sanción al respecto, lo que nos hace concluir que debió haber alguna razón para que antes de 1829 se prescribiera una normatividad como la comentada, razón que debe haberse extinguido para fines de 1885, puesto que el Código de esta fecha ya no lo contempla.

A mayor abundamiento, una escrupulosa lectura del Artículo 54 del Código de Comercio Español de 1829 nos muestra que en su redacción indica primeramente y en forma enfática que "Los libros de comercio se llevarán en idioma español" y a renglón seguido añade: "El comerciante que los lleve en otro idioma, sea extranjero o dialecto especial de alguna provincia del reyno...", con lo cual se ve que prohíbe no solo la redacción en algún idioma extranjero, es decir, ajeno a la-

Península Ibérica y por lo tanto al castellano, sino que además incluye los idiomas autóctonos de la Península. Es evidente -- que es la segunda idea de este párrafo comentado donde debemos encontrar la razón de esta curiosa normatividad, pues al afirmar "...ó dialecto especial de alguna provincia del reyno", se está refiriendo concretamente a alguno de los idiomas locales, -- es decir, el catalán, el vasco, el valenciano, etc.

Pensamos que debió ser una razón de carácter político la -- que hizo que se redactara un requisito como el que se comenta y que el mismo se sancionara de una manera tan destacada.

En efecto, en la Novísima Recopilación, Libro IX, Título -- IV, Ley XII, aparece una Ordenanza Real, dictada por D. Carlos -- y D. Juana en Cigales el 4 de diciembre de 1549, ratificada en -- Madrid el 17 de marzo de 1552, que a la letra dice:

"Mandamos que de aquí adelante todos los Bancos y cam -- bios públicos, y los mercaderes y otras cualesquier -- personas, así naturales como extranjeros, que trata -- ren así fuera de estos reynos como en ellos, sean -- obligados a tener y asentar la cuenta en lengua cas -- tellana en sus libros de caja y manual, por debe y -- ha de haber, por la orden que los tiene los naturales -- de estos reynos. . ."

Lo anterior nos muestra que es evidente que la unión nacio -- nal que intentaron llevar a cabo los Reyes Católicos, no fue una -- labor que quedó terminada con ellos y si bien Aragón y Castilla, -- eran reynos destacados; no eran los únicos; y esta dispersión de

reynos y culturas, dificultaba la identidad nacional buscada, de aquí que sea comprensible una normatividad que prohibiera el empleo de otro idioma que no fuese el castellano, pues el idioma es un aglutinador nacional.

Este problema continuó vigente y así, en la Novísima Recopilación, Libro IX, Título IV, Ley XIII, Decreto Real promulgado por D. Carlos III en Madrid, por Cédula del 24 de diciembre de 1772, expedida por la Junta General de Comercio, encontramos el siguiente texto:

" Considerando los daños y perjuicios que se experimentan generalmente en el Comercio, de no observarse la Ley precedente; mando, que todos los mercaderes y comerciantes de por mayor y por menor de estos mis reynos y señoríos, sean naturales o extranjeros, lleven y tengan sus libros en idioma castellano, en los términos que previene dicha Ley; y el que contraviniere a ella, incurra en las mismas penas que establece, las cuales se le sacarán irremisiblemente: para cuya observancia ordeno a los Subdelegados de mi Junta General de Comercio, a las Juntas Particulares, Consulados, Gobernadores de mis plazas de Comercio, a los Capitanes y Comandantes Generales, y a los demás Tribunales, Jueces, y Justicias de estos mis reynos y señoríos, celen y vigilen la observancia de la expresada Ley, por lo que interesa a la buena fé y seguridad del Comercio de estos mis reynos."

Con anterioridad a la promulgación del Código Español de 1829, España había sufrido una grave crisis política: su Guerra de Independencia ante la Invasión Francesa, la abdicación de Carlos IV en favor de Fernando VII, la presencia de tropas inglesas en la Península, la Independencia de las Colonias del Continente Americano, todo ello a pesar de la Constitución de Cádiz, requería de un ferviente espíritu nacionalista, y pensamos que la inclusión de un Artículo como el 54 en el Código de Comercio de 1829 bien pudo responder a esta causa. Es más, ya para 1885, no existía la necesidad de una norma como la comentada, de aquí que ya en esta codificación no la encontremos.

En párrafos anteriores habíamos asentado que debió ser una razón de carácter político la que hizo que se redactara una sanción como la que estudiamos, y si bien los antecedentes que hemos analizado así lo prueban, cabe preguntarnos por qué en las Ordenanzas de Burgos y Bilbao respectivamente, que fueron anteriores a la Ordenanza y Decreto Real, antes comentado, no incluyeron esta sanción; la respuesta creemos, es precisamente porque la causa de esta sanción es de carácter político, razón que se plasma en Normatividad, precisamente en ese Decreto y Orden Real, no así, en las Ordenanzas de Burgos y Bilbao, que responden a los usos y costumbres de los comerciantes y mercaderes, usos ajenos a razones políticas.

Todo lo anterior, como una posible explicación a esta sanción que calificamos ya de "peculiar", sin embargo, de ser correcta, nos aclara y quizá justifica su presencia en la Legislación Española de ese momento histórico; no es, en cambio, ésta-

una razón para que la Legislación Mexicana la hiciera suya, y si bien puede ser comprensible su presencia en nuestros Códigos de 1859 y 1884, no lo es en cambio en el de 1889, fecha en la que ya había sido rectificado, por innecesario, la presencia de una normatividad como la comentada, en el Código Español de 1885, codificación que evidentemente influyó en la nuestra de 1889; pero aún más, que la misma figura jurídica aparezca en la reciente modificación que adicionó y derogó diversas disposiciones del Código de Comercio del 23 de enero de 1981, francamente nos hace pensar qué poco tiempo destinan nuestros legisladores a meditar sobre las causas que originan las normas, particularmente en su aspecto operativo, pues no es ajeno preguntarse en relación al comentado Artículo 37 del Código de Comercio Mexicano en vigor, cuando en el citado Artículo se indica "Las autoridades correspondientes" a qué autoridades se refieren; en qué momento estas autoridades toman conocimiento del hecho de que la contabilidad no se lleve en castellano, y aún más, se desprende de esta "mostración" de la contabilidad a la que tendrán acceso las "autoridades correspondientes" abarcará la totalidad de la contabilidad, puesto que para calificar la multa deberá tener conocimiento del capital del comerciante; el monto máximo del excedente de la multa impuesta no será mayor del 5% del capital.

Una posible explicación a lo anterior, aunque no la justifica, más bien la hace más confusa, sea la de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fue la Secretaría de Estado que encabezó el Decreto que modificó el texto del viejo Código de

1889.

Es lamentable que una modificación, que ya era tan necesaria a nuestro Código de Comercio, se haya realizado de una manera tan negligente, tal y como creemos haberlo demostrado.

Resumiendo, en el Mundo Antiguo los comerciantes usaron su contabilidad como un medio de prueba, en el Medioevo se convirtió en costumbre mercantil; en el Renacimiento las Corporaciones de Mercaderes transformaron la costumbre en norma legal; - así fue como la obligación de la "Llevanza" surgió como Normatividad.

Habiendo nacido esta norma en el seno de los gremios de mercaderes como consecuencia de una autoobligación -para evitar rechusarse a exhibir la contabilidad cuando así fuere requerida- y careciendo las corporaciones de potestad legislativa, la obligación de la "Llevanza" quedó conformada como una autoobligación, y en consecuencia sin sanción para el caso de incumplimiento de la "Llevanza"; por tradición ciertas legislaciones conservan esta modalidad. Pero cuando el Derecho Mercantil fue promulgado de conformidad a las Técnicas Jurídicas modernas, la sanción para el caso de incumplimiento de la "Llevanza" se hizo presente.

La Insolvencia y su Sanción constituyen un capítulo aparte de la "Llevanza" aunque ligado íntimamente con ella.

N O T A S

- 1.- GARCIA MAYNES EDUARDO.
INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.
EDITORIAL PORRUA, S. A.
MEXICO, D.F., 1952, PAG. 284.
- 2.- GARCIA TRINIDAD.
APUNTES DE INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.
EDITORIAL PORRUA, S.A.
MEXICO, D.F., 1949, PAG. 74.
- 3.- GONZALEZ HUEBRA PABLO.
CURSO DE DERECHO MERCANTIL.
IMPRENTA DEL HEREDERO DE JOSE GORGAS.
BARCELONA 1859, PAG. 53.
- 4.- BENITO LORENZO.
MANUAL DE DERECHO MERCANTIL.
VICTORIANO SUAREZ.
MADRID 1924, PAG. 98.
- 5.- IBID, PAG. 98.
- 6.- EXPOSICION DE MOTIVOS DEL PROYECTO DEL CODIGO DE COMERCIO
ESPAÑOL DE 1885.
PAG. XXIV.
OBRA CITADA POR BENITO LORENZO, IBID, PAG. 98.
- 7.- MANTILLA MOLINA ROBERTO.
DERECHO MERCANTIL.
EDITORIAL PORRUA, S. A.
MEXICO 1953, PAG. 129.

- 8.- RIPERT GEORGE.
TRAITE ELEMENTAIRE DE DROIT COMMERCIAL.
LIBRERIE GENERAL DE DROIT ET JURISPRUDANCE.
PARIS 1948, PAG. 156.
- 9.- DE J. TENA FELIPE.
DERECHO MERCANTIL MEXICANO.
EDITORIAL PORRUA, S.A.
MEXICO 1970, PAG. 176 Y SIG.
- 10.- VIVANTE CESAR.
TRATADO DE DERECHO MERCANTIL.
EDITORIAL REUS, S.A.
MADRID 1932, PAG. 220 Y SIG.
- 11.- IBID, PAG. 220 .
- 12.- IBID, PAG. 220 .
- 13.- BOLAFFIO LEON.
DERECHO COMERCIAL.
EDIAR, S.A. EDITORES.
BUENOS AIRES 1947, PAG. 98.
- 14.- BENITO LORENZO.
MANUAL DE DERECHO MERCANTIL
VICTORIANO SUAREZ.
MADRID 1924, PAG. 98.
- 15.- BLANCO CAMPAÑA JESUS.
CENTRO DE PUBLICACIONES DEL MINISTERIO DE JUSTICIA.
MADRID 1980, PAG. 337.
- 16.- VIVANTE CESAR.
TRATADO DE DERECHO MERCANTIL.
EDITORIAL REUS, S.A.
MADRID. 1932, PAG. 220 Y SIG.
- 17.- LEY DE QUIEBRA Y SUSPENSION DE PAGOS.
ARTICULO 92.
- 18.- LEY DE QUIEBRA Y SUSPENSION DE PAGOS.
ARTICULO 93.
- 19.- LEY DE QUIEBRA Y SUSPENSION DE PAGOS.
ARTICULO 98.
- 20.- LEY DE QUIEBRA Y SUSPENSION DE PAGOS.
ARTICULO 1o.

C A P I T U L O I I I

REQUISITOS LEGALES EXIGIDOS

A LA CONTABILIDAD

I N T R O D U C C I O N

Es prudente recordar que existen dos Sistemas Legales en relación a la obligación jurídica de la "Llevanza":

Aquel que continúa la tradición del viejo Derecho Romano, - que considera que es una obligación moral llevar la contabilidad, mas no jurídica, sistema jurídico en vigor en los países que se rigen por el Common Law y que hemos denominado de Absoluta Libertad, sistema en el cual, por razones obvias, no hay requisitos legales exigidos a la contabilidad; y el sistema jurídico que hemos denominado Imperativo, en virtud de que precisamente con este carácter obliga a la "Llevanza", sistema en el cual podemos encontrar Normatividad que exige determinados requisitos legales a la contabilidad.

Cuando el sistema obliga a la "Llevanza" en forma Imperativa y establece de manera expresa los requisitos que debe llenar la "Llevanza", lo denominamos Imperativo Expreso. Cuando el sistema deja al obligado a la "Llevanza" el cumplimiento de la misma según su arbitrio y no existen requisitos legales exigidos a la contabilidad, denominamos a este sistema Imperativo Liberal, sistema jurídico aplicado en Suiza y Alemania.

Por lo anterior expresado, en este Capítulo sólo estudiaremos el sistema Imperativo Expreso.

DOCTRINA JURIDICA SOBRE LOS LIBROS

Si el Derecho reconoce al Informe Contable como un medio de prueba idóneo en los asuntos relacionados con la información financiera, es lógico entender que exija determinados requisitos jurídicos a dicho Informe, a fin de que cuando la contabilidad se aporte como prueba, tenga todos los elementos que el Derecho exige para ser tal. De aquí que una vez que nace la obligación jurídica de la "Llevanza", el siguiente paso sea establecer, a nivel normativo, los requisitos que debe cumplir dicha contabilidad.

La Técnica Contable ha establecido determinadas reglas y principios que velan porque el informe esté "sustentado en base de objetividad y veracidad razonable". (1)

Estas reglas y principios han ido variando conforme las necesidades que les dieron origen lo han requerido, y así en un principio se refirieron particularmente a los instrumentos de registro, es decir, a los Libros; posteriormente las reglas y principios se ocupan de encontrar un método de medición que cuantifique los fenómenos financieros a entera satisfacción, y en conse-

cuencia se refieren a principios que pretenden Objetividad y fijar un Criterio Prudencial en el registro que establezca reglas particulares sobre la Valuación. (2)

Estas reglas y principios contables se han integrado a la Normatividad, Normatividad que los exige como requisitos legales a la "Llevanza", de aquí que para que podamos estudiarlos, es necesario que previamente analicemos cómo la Doctrina Jurídica se ha ocupado de ellos, y a la luz de una clasificación docta, desarrollemos el presente Capítulo.

Es la Doctrina Española la que se ocupa de analizar este tema, con la atención que requiere, si bien otros autores como Rocco, (3) Ripert, Rivarola y Gay de Montellá, (4) hacen mención de que el Derecho exige determinados requisitos a la "Llevanza", no se ocupan en analizarlos en forma pormenorizada, como lo hace D. Pablo González Huelva, quien al referirse al tema manifiesta al respecto: "En los requisitos exigidos a la "Llevanza" comprendemos las circunstancias relativas a su estado material (papel sellado, rubricado, primera hoja fechada, etc.), los asientos que deberá contener y las formalidades con que deben estar extendidos (orden progresivo, sin raspaduras ni tachaduras, en español)". (5)

Pero un análisis del tema, más acucioso, nos lo da Lorenzo Benito, quien indica: "... mas no basta llevar los Libros de Comercio... es preciso llevarlos bien... la práctica de los propios mercaderes, convertido en Ley, marca cuáles son éstos requisitos o condiciones legales: Externos, que afectan la materialidad del libro; Internos, que afectan al modo y manera de hacer dichos asientos..." (6)

Sin embargo, es el Maestro Joaquín Garriguez quien realiza un profundo y congruente análisis del tema cuando en el epígrafe denominado "Requisitos Legales sobre el Modo de Llevar los Libros de Comercio", establece la distinción entre Contabilidad Formal, que es la que se refiere a la obligación de llevar ciertos libros y sus requisitos y la Contabilidad Material ó el Derecho de Balances, que se refiere "al cálculo mercantil del resultado del negocio". (7)

Al referirse concretamente a la Contabilidad Formal afirma que "la obligación de llevar ciertos libros impuestos a todos los comerciantes por nuestro Código de Comercio implica formalmente el cumplimiento de ciertos requisitos". Aclarando que estos requisitos tienen por objeto "asegurar la veracidad de los libros". (8)

En el contenido de los requisitos exigidos a la Contabilidad Formal Garriguez distingue dos grupos: Requisitos Extrínsecos y Requisitos Intrínsecos; los que él denomina Extrínsecos son aquellos que se refieren al aspecto externo de los libros: encuadernados, foliados, forrados; los Requisitos Intrínsecos son aquellos que se refieren a la manera de cómo se llevarán dichos libros: "Con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, y sin prestar señales de haber sido alterados, sustituyendo o arrancando los folios o de cualquier otra manera". (9)

La Doctrina Mexicana, en boca de Joaquín Rodríguez y Rodríguez, al tratar el tema apunta: "La ley establece una serie de requisitos para los libros y para los asientos que en ellos se practiquen, que tienen por objeto tratar de conseguir que reflejen la

verdadera situación patrimonial de los titulares". Añadiendo: - "Puede hablarse de requisitos extrínsecos para indicar aquellos que se refieren a las condiciones que han de reunir los libros de contabilidad y de requisitos intrínsecos para mencionar a los que conciernen a la forma de los asientos. También se emplea la expresión de requisitos anteriores para los primeros, en el sentido de que son requisitos que han de cumplirse antes de que se practique el primer asiento y la de requisitos continuos para designar los segundos, en cuanto que los asientos han de practicarse siempre con rigurosa observancia de ellos". (10)

Por lo analizado anteriormente, vemos cómo son contados los tratadistas de Derecho Mercantil que se ocupan de estudiar los requisitos jurídicos que se imponen al obligado a la "Llevanza"; también vemos que este análisis se hace fundamentalmente sobre los requisitos exigidos a los libros de contabilidad y su estructura; requisitos a los cuales Garriguez los denomina Extrínsecos y Rodríguez y Rodríguez les añade Anteriores y, requisitos que Garriguez denomina Intrínsecos y Rodríguez y Rodríguez les añade Continuos, que se refieren a la manera como deben desarrollarse los asientos contables.

En virtud de que los requisitos legales que se exigen a la contabilidad, no sólo se refieren a los libros de contabilidad y a la manera de hacer los asientos en dichos libros, sino que además abarcan requisitos que se refieren a reglas y principios que la Técnica Contable conoce con el término genérico de "Principios de Contabilidad", y a efecto de poder estudiar en forma total y sistemática estos requisitos legales exigidos a la contabilidad, es necesario, en nuestra opinión, distinguir estos requisitos en

dos grandes rubros:

I. Los requisitos legales exigidos al instrumento de registro, lo que la Técnica Contable conoce con el nombre de "Soporte" y que por tener corporeidad, estructura sensible o racional de las cosas, ⁽¹⁾ debemos llamarlos REQUISITOS DE FORMA, y por lo tanto aquí deberían incluirse no solo los libros de contabilidad sino cualquier otro soporte técnico.

II. Los requisitos legales exigidos a la contabilidad que se refieren a lo que la Técnica Contable denomina "Principios de Contabilidad" y que por referirse a lo principal y esencial de una cosa, ⁽²⁾ a la parte íntima de la contabilidad, debemos llamar REQUISITOS DE FONDO, puesto que precisamente se refieren a los conceptos que componen la Estructura Básica de la Contabilidad.⁽³⁾

Consecuente con lo anterior, en este Capítulo al estudiar los requisitos legales exigidos a la contabilidad, primeramente nos ocuparemos de los requisitos de Forma, posteriormente estudiaremos los requisitos de Fondo.

N O T A S

- 1.- JOLIVET REGIS.
Vocabulario de Filosofía.
Ediciones Desclee de Brouwer.
Buenos Aires 1954, Pág. 83.
- 2.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
Real Academia Española.
Madrid 1970, Pág. 632.
- 3.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín 1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., 1979. Pág. 6.

F O R M A

Para comenzar a estudiar los Requisitos Jurídicos exigidos a la contabilidad, nos ocuparemos primeramente de los Libros, - debido a que ellos representan la parte externa de la contabilidad y en última instancia le dan corporeidad al Informe Financiero.

Por lo tanto, precisaremos el concepto técnico del Libro - de Contabilidad, para posteriormente hacer referencia a los Antecedentes Histórico-Jurídicos que reglamentaron los libros de contabilidad, lo que nos permitirá sentar las bases conceptuales para posteriormente analizar, en forma pormenorizada, la reglamentación jurídica que se ocupa de cada uno de los libros exigidos y sus requisitos jurídicos.

CONCEPTO TECNICO DE LIBRO CONTABLE.

La contabilidad se lleva a través de cuentas -unidades de medida de contabilidad-, en ellas se registra la historia contable, estas cuentas requieren de un soporte, tradicionalmente éste ha sido hojas de papel, generalmente encuadradas, es decir, formando libros.

Durante siglos los libros han sido la estructura cuyo objeto es soportar el registro contable, y si bien en últimas fechas el soporte ha sido: hojas sueltas (pólizas), tarjetas perforadas, cintas magnéticas o discos; los libros aún siguen llenando el papel de constituir la estructura tradicional del Informe Contable.

ANTECEDENTE HISTORICO.

Prácticamente todas las Legislaciones de Derecho Positivo - que se agrupan bajo el Sistema Imperativo Expreso tienen como antecedente el Español de las Ordenanzas de Burgos y Bilbao, o el antecedente Francés de las Ordenanzas de Colbert; en ellos, en virtud de la época en que se promulgaron, los requisitos legales exigidos a la contabilidad hacen referencia fundamentalmente a los Libros de Contabilidad.

Así, el Capítulo Nono de las Ordenanzas de Bilbao se denomina: "De los Mercaderes, de los Libros que han de tener y con qué formalidad".

En él se establece la obligación de llevar un Libro Borrador o Manual Diario, un Libro Mayor, así como un Cuaderno aparte en donde formará, por lo menos de tres en tres años, un Balance; posteriormente, se establecen las características físicas de dichos libros, exigiendo de ellos que estén encuadernados, numerados, forrados, foliados, con el nombre del mercader y la fecha en que empiece a usarlos (números II y III).

Asimismo se indica qué contendrán dichos libros: El Diario "todo lo que se entregue y reciba diariamente", el Mayor "...deberá pasar todas las partidas del Manual" y en el Cuaderno de Balances el "Estado de sus dependencias".

A efecto de lograr que el informe financiero que dichos libros registran no sea alterado, se establecen requisitos tales como: "Se deberán escribir todas sus fojas consecutivamente sin dejar blanco alguno, puntualmente"; añadiendo aún otro requisito que no es necesariamente técnico aunque sí útil, tal como es el de "... con aseo y limpieza posible".

A efecto de poder corregir un error involuntario registrado, se prescribe: "En caso de que por descuido se haya escrito y asentado con error alguna partida en los Libros, en cosa substancial, no podrá enmendarse de ningún modo en la misma partida, sino contraponiéndola enteramente con expresión del error y su causa" (Número X).

Cuando el comerciante vende "por menor" deberá tener "por lo menos un libro" (Número VIII).

En las Ordenanzas de Colbert, bajo el Título Tercero "Los Libros de Comercio", se establece con toda claridad la obligación al comerciante tanto al detalle como al por mayor, de llevar un Libro Diario (Artículo 1), en donde "anotará todo su negocio, de manera ininterrumpida, por orden de fechas, sin dejar renglones en blanco, lagunas ni traspasos al margen".

Se prescribe asimismo un Libro donde anotará un Inventario de todos sus efectos, mobiliarios e inmobiliarios y sus deudas activas y pasivas (Artículo 8) reexpresándolo cada 2 años.

Los Libros prescritos serán firmados en la primera y última hoja por el Cónsul de la Jurisdicción o el Alcalde Adjunto.

En estos antecedentes queda claramente establecido que la Legislación Española distingue al comerciante que opera "por mayor" de aquél que lo hace "por menor", y le exige al primero tres Libros: Diario, Mayor y Balance. Al segundo "por lo menos un libro". La Legislación Francesa, por su parte, exige Libros de Comercio tanto al mercader en grueso como al detalle, a ambos, dos libros: Diario e Inventario; ambas legislaciones exigen requisitos específicos a los Libros de Comercio.

Sentado lo anterior, es necesario que ahora estudiemos los requisitos jurídicos que se imponen a cada libro, es decir, Diario, Mayor y el de Balances, que analicemos el libro exigido al comerciante cuando opera al "por menor", para después estudiar los requisitos extrínsecos e intrínsecos que se exigen a los libros en general; acto seguido realizaremos un análisis crítico de la legislación en vigor.

Debido a ser la contabilidad una crónica de los fenómenos financieros que afectan a un patrimonio, el Libro Diario es, como su nombre lo indica, donde se registran todas las operaciones siguiendo un orden cronológico pero además debe hacer referencia prolija a las causas y efectos de los hechos que dieron origen a fenómenos patrimoniales contabilizados, de aquí que sus elementos deban ser un registro que sigue un orden cronológico y que incluye una concepción amplia.

D I A R I O

DIARIO

La obligación jurídica de llevar un Libro Diario se establece en el Artículo 8o. del Código "Napoleón", Artículo 33 del Código de Comercio Español de 1829, Artículo 41 del Código de Comercio Mexicano de 1854, Artículo 5o. del Código de Comercio Mexicano de 1884, Artículo 38 del Código de Comercio Español de 1885, Artículo 39 del Código de Comercio Mexicano de 1889.

En los célebres Códigos de Comercio Italianos se exige un Li-

bro Diario en el Artículo 16 del Código de Comercio de 1865; en el Artículo 21 del Código de Comercio de 1862 y el Artículo 2216 del Código de Comercio de 1942.

En América Latina la legislación mercantil exige un Libro -- Diario en el Artículo 45 del Código de Comercio de Argentina; en el Artículo 12 de la Ley # 566 del 25 de junio de 1850 (Código de Comercio Brasileño); en el Artículo 27 del Código de Comercio Chileno de 1865; en el Artículo 34 del Código de Comercio Venezolano de 1955; en el Artículo 8 del Código de Comercio de la República Dominicana de 1884; en el Artículo 23 del Código de Comercio Guatemalteco de 1943, entre otros.

Si bien la redacción no es idéntica al describir el contenido del Libro Diario, en todas las legislaciones la sustancia si es homogénea en todas ellas y así, en el Código Español de Saenz de Andino describe el Libro Diario con una precisión técnica asombrosa: "En el Libro Diario se sentará día a día y según el orden en que se vayan haciendo -Orden Cronológico- todas las operaciones que haga el comerciante en su tráfico, designando el carácter y circunstancia de cada operación -Conceptuación Amplia- y el resultado que produce a su cargo o descargo, de modo que cada partida manifieste quién sea el acreedor y quién el deudor en la negociación a que se refiere" (Artículo 33).

El Código Español de 1885 se refiere al Orden Cronológico -- al indicar "En el Libro Diario se asentará.... día a día, todas las operaciones", y en lo tocante a Conceptuación, manifiesta: -- "... guardando en la expresión de ellas, cuando se detallan..." (Artículo 38).

En el primer Código de Comercio Mexicano, la atingencia de-

D. Teodosio Lares se hace manifiesta al describir al Libro Diario; por lo que al Orden Cronológico se refiere nos indica: "En el Libro Diario se asentarán, día por día, y según el orden que se vayan haciendo, todas las operaciones que haga el comerciante en su tráfico"; por lo que a Conceptuación se refiere, indica: "... designando las circunstancias y carácter de cada operación" (Artículo 41).

Nuestro Código de Comercio de 1889, en su Artículo 39 repite textualmente la descripción del Libro Diario que se manifiesta en el Código de 1854, es este ordenamiento, el de 1889, en vigor hasta enero de 1981, el último Código de Comercio que exigió como obligatorio el Libro Diario, pues a partir del 1o. de enero de 1981 ya no se exige obligatoriamente el Libro Diario.

El Código de Comercio Italiano de 1942 hace referencia al Orden Cronológico, cuando indica: "El Libro Diario debe indicar, día a día, las operaciones"; tocante a la Conceptuación manifiesta: -- "Operaciones relativas a la empresa" (Artículo 2216).

El Código Chileno es preciso al señalar en relación al Libro Diario "En el Libro Diario se asentará por Orden Cronológico y día por día las operaciones mercantiles que ejecute el comerciante"; -- tocante a la conceptuación manifiesta: "... expresando detalladamente el carácter de las circunstancias de cada una de ellas" (Artículo 27 del Código de Comercio de 1865).

Es prudente apuntar que tanto las Ordenanzas de Colbert como el Código de Comercio Francés "Napoleón", establecen como requisito legal el uso del Libro Diario "Le Livre Journal" (Artículo 5 de las Ordenanzas y Artículo 8 del Código Napoleón), mas la descrip--

ción que da de este Libro resulta muy peculiar, pues por un lado exige un orden cronológico, al indicar que el libro deberá "mostrar día por día..." pero al describir lo que contendrá "sus deudas Activas y Pasivas", se ve con claridad que este contenido no responde a lo que técnicamente debe ser un Libro Diario, es más, este tipo de información financiera se registra en un Libro Mayor, libro contable que no se exige como obligatorio, si bien es tolerado al indicarse en este mismo artículo "... independiente de otros libros usados en el comercio, pero que no son indispensables".

Y si bien es cierto que a través de la información financiera que muestra el Libro Diario se puede obtener el saldo y los movimientos de cada una de las cuentas del patrimonio y la totalidad del mismo, el esfuerzo que se tiene que realizar es simplificado precisamente por la Llevanza de un Libro Mayor.

La influencia de la Legislación Francesa, que como apuntamos no exige Libro Mayor, solo el Diario, es seguida, entre otras, por la Legislación Italiana, Argentina, Brasileña, República Dominicana, El Salvador.

EL LIBRO MAYOR

Es aquel que tiene por objeto mostrarnos en cuentas -deudoras ACTIVO, acreedoras PASIVO- los movimientos y el saldo de cada uno de los elementos que forman el patrimonio, en suma, la totalidad del patrimonio. Los movimientos cronológicos que se registran en el Diario son vaciados al Mayor, siguiendo un orden de cuentas, permitiéndonos a través de esta dualidad de registro tener una crónica en el Libro DIARIO y su repercusión patrimonial en el MAYOR, tanto global, como individual de cada -

uno de sus componentes.

Es esta la razón técnica y por lo tanto creemos debe ser un requisito legal exigido a la contabilidad el llevar un Libro Mayor.

Las Ordenanzas de Bilbao así lo exigieron en su Capítulo Nono, número III, al indicar: "A este libro (Mayor) se deberá pasar todas las partidas del Borrador o Manual (Diario), con la debida puntualidad formando con cada individuo (elemento patrimonial) sus cuentas particulares... con debe y ha de haber". Se manifiesta asimismo con precisión su relación con el Diario al indicar que en el Mayor se anotará "citando la fecha y el folio del Borrador o Manual (Diario) de donde dimana" añadiendo "y en este Manual (Diario) se deberán también apuntar la fecha y el folio de dicho Libro Mayor en que queda ya pasada la partida". Se ordena así lo que se conoce técnicamente como "Amarrar Asientos".

Queda en este antecedente claramente plasmado las características técnicas del Libro Mayor y por lo tanto su utilidad, es decir, ser un libro que siga un orden de cuentas, de aquí el requisito de exigir un "Abecedario" es decir, una relación por orden alfabético que indique el folio en donde se encuentran anotadas cada una de las cuentas. (# VIII).

Asimismo se establecen los requisitos físicos que debe cumplir dicho libro: "El Libro Mayor ha de estar también encuadernado, numerado, forrado y foliado y con el rótulo del nombre y apellido del mercader, cita del día, mes y año en que empiece" (III).

Siguiendo este antecedente el Código Español de 1929 prescribe en su artículo 34 "Las cuentas corrientes con cada objeto o persona en particular se abrirán por Debe y Ha de Haber en el Libro Mayor y a cada cuenta se trasladarán por orden riguroso de fechas-

los asientos del Diario".

El artículo anteriormente transcrito es repetido a la letra -- por el Código de Comercio Mexicano de 1954 en su artículo 42. Sin embargo nuestro Código de Comercio de 1884, más consciente de los atributos técnicos contables que debe contener el Libro Mayor, describe con acuciosidad las características del Libro Mayor en su artículo 85 de la siguiente manera: "En el Mayor se abrirán cuentas corrientes a los objetos o personas a que aludan las operaciones o los contratos estipulados, de manera que arroje el saldo correspondiente, que dé a conocer desde luego si es acreedor o deudor. A cada una de ellas se trasladarán por el orden de sus fechas los asientos relativos al Diario... extendiéndolos en el lugar conveniente y adecuado al sistema de contabilidad que se adopte".

El Código de Comercio Español de 1885 reproduce en el artículo 39 la misma descripción del Libro Mayor que hizo en el artículo 34 del Código de 1829, ya anteriormente transcrito, lo mismo hace nuestro Código de Comercio Mexicano de 1889 en su artículo 40, al reproducir el artículo 42 de nuestro Código de 1854.

El 23 de enero de 1981 se publicó en el Diario Oficial un Decreto que modificaba, adicionaba y derogaba diversas disposiciones del Código de Comercio y Ley de Sociedades Mercantiles. En ese Decreto se modifica sustancialmente los requisitos legales exigidos a la contabilidad particularmente en lo referente a los Libros, pues únicamente se exige como obligatorio el Libro Mayor al indicar en su artículo 34: "Cualquiera que sea el sistema de registro que se emplee, se deberá llevar debidamente encuadernado, empastado y foliado el Libro Mayor". Pero es en el artículo 34 donde se describe el contenido del Libro Mayor, que a la letra indica: "En el Libro -

Mayor se deberán anotar como mínimo y por lo menos una vez al mes los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo del registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el periodo y su saldo final."

La modalidad implantada por este Decreto es singular, pues no sigue ni la tradición francesa que exige únicamente un Diario, ni la española que exige Diario y Mayor; solo exige, según ya comentamos, únicamente el Mayor.

A la luz de la técnica contable de un Mayor se puede sacar - la crónica de un Diario, asimismo de un Diario, se puede obtener la información indispensable para determinar los movimientos y saldos de las cuentas patrimoniales, sin embargo es evidente que con los dos libros, Diario y Mayor, se obtiene la información pormenorizada de una crónica con conceptualización (Diario) y una información de elementos patrimoniales (Mayor), de aquí que una legislación como la española y sus seguidoras (Chile, artículo 25; Bolivia, artículo 32; Colombia, artículo 27; Cuba, artículo 39 (1886); Ecuador, artículo 35; Guatemala, artículo 16; Honduras, artículo 430; Nicaragua, artículo 28; Panamá, artículo 73; Perú, artículo 34; Venezuela, artículo 32), sea desde el punto de vista de la técnica contable superior a la que marca la tradición francesa y que la modalidad implantada por la Legislación Mexicana en vigor desdiga mucho de la esperanza cifrada en ella.

MENOR

La legislación española, desde sus antecedentes, es decir, -- las Ordenanzas de Burgos y Bilbao, preven la posibilidad de que un comerciante al por menor, no pueda satisfacer los requisitos legales de un sistema contable complejo como el que se le exige a un -

comerciante al por mayor, de aquí que se haya estipulado para este tipo de comerciante -al por menor- requisitos legales especiales y así, en las Ordenanzas de Bilbao encontramos la siguiente estipulación: "En toda tienda, entresuelo o lonja abierta donde se venda -por menor, deberá tenerse por lo menos un libro también encuadrado, foliado y con el abecedario en que se hayan formado todas las cuentas de mercaderías que compraren o vendieren al fiado, con la expresión de nombres, fechas, cantidades, plazo, calidades y su debe y ha de haber" (# VIII). En este libro, como claramente se - -apunta, se deberá registrar en una cuenta corriente los nombres de (clientes)"ventas"y (proveedores)"compras" con el detalle pormenorizado suficiente para identificar el nombre del proveedor y cliente, la fecha o plazos de operación, y las cantidades y calidades - de las mercancías...

Por contra, las Ordenanzas de Colbert hacen extensiva la obligación de llevar un Libro Diario tanto a los comerciantes al mayoreo como al por menor, gravando a ambos con el mismo número de registros legales, pues en su artículo 10. indica: "Les negocians -- et merchands, tant en gros qui en detail auront un livre..."; en el Código de Comercio Francés de 1807 "Napoleón", ya no se hace referencia expresa de distinguir al comerciante al mayoreo y al menudeo, y obliga a "Todos los comerciantes..." (Artículo 8).

El primer Código de Comercio Español de 1829 distingue al comerciante al por menor y lo obliga de una manera diferente a la -- que obliga al comerciante al por mayor; previamente define qué debe de entenderse por comerciante por menor y lo hace, en el artículo 38, al indicar: "Con respecto a los mercaderes o comerciantes - por menor, que se considerarán ser aquellos que en las cosas que -

se miden, venden por varas, en las que se pesan, por menos de arroba; y en las que se cuentan, por bultos sueltos...". Posteriormente establece los requisitos que regulan a estos obligados al indicar, en el artículo 39 "Están obligados los comerciantes por menor a sentar en el Libro Diario... cada día, el asiento del producto de las que en todo él haya hecho al contado, y pasar al Libro de Cuentas Corrientes las que hagan al fiado...", es decir, asentará las operaciones de contado en un asiento global de diario, las operaciones de crédito las asentará en un Mayor a fin de individualizarlas por cuentas.

El anterior concepto es mejor expresado en el artículo 54 de nuestro primer Código de Comercio Mexicano, que da, una vez más, constancia de la atingencia jurídica de Don Teodosio Lares, artículo que al respecto apunta: "Los mercaderes al por menor, que son aquellos que venden por varas, arrobas o bultos sueltos, según la clase de géneros, no están obligados a asentar en el Libro Diario sus ventas individualmente, sino que es suficiente que hagan cada día el asiento del producto de las que en todo él hayan tenido al contado y el por menor de las hechas al fiado que pasarán al Libro de Cuentas Corrientes".

El Código Mexicano de 1884, ya no distingue ni estipula requisitos particulares para el comerciante que opere al por menor, de aquí que el comerciante que tenga esta característica queda asimilado al comerciante que opera al por mayor, y en consecuencia, obligado a cumplir con todos los requisitos exigidos a los comerciantes al por mayor. Lo mismo ocurre con el Código de Comercio Español de 1885 y el Código de Comercio Mexicano de 1889, así como en las modificaciones que sufrió este último en enero de 1981.

Otras legislaciones, en cambio, continúan exigiendo requisitos legales diferentes a los comerciantes que operan al menudeo de los que exigen a los comerciantes que operan al mayoreo, tal es el caso del Código de Comercio Italiano, que distingue a los comerciantes que operan al por menor al indicar en el artículo 2214 del Código de 1942: "Las disposiciones de este párrafo no se aplican a los pequeños empresarios" (Este artículo establece los requisitos exigidos a los comerciantes en lo tocante a los Libros de Contabilidad). Asimismo el Código de Comercio Argentino de 1889, en su artículo 47, indica: "El comerciante al por menor llevará un Libro donde anotará día por día, sus ventas de contado y por separado la suma total de las ventas al fiado", a su vez, el Código de Comercio Brasileño de 1880, manifiesta en su artículo 12: "... El comerciante minorista deberá asentar diariamente en el Diario las Ventas al Contado y las Ventas a Crédito hechas el mismo día... Al final del año asentará un balance general que será firmado en la fecha del cierre."

El Código de Comercio Chileno de 1865, en su artículo 30, indica: "Los comerciantes por menor llevarán un Libro encuadernado, forrado, foliado, y en él asentarán diariamente las operaciones de contado y crédito...". El Código de Comercio Venezolano de 1955, en su artículo 34, establece la obligación a los comerciantes que operan al por menor de llevar un Libro Diario, asimismo, el Código de Comercio Boliviano de 1835, en su artículo 36, distingue de manera precisa las obligaciones que corresponden cumplir al comerciante por menor, en igual forma lo hace en el artículo 48 el Código de Comercio de Nicaragua de 1917, que establece que el comerciante al por menor deberá llevar un Libro de Compras y Ventas, norma-

tividad que coincide con el artículo 38 del Código de Comercio de la República de El Salvador, quien exige al comerciante al por menor llevar un Libro de Compras y Ventas.

Resulta evidente que llevar contabilidad es una respuesta a la necesidad de información financiera, sin embargo es también evidente que esta necesidad no constrine en igual medida a aquel comerciante que tiene que conocer con precisión todo su patrimonio, normalmente los comerciantes que operan al por mayor que aquellos comerciantes que únicamente requieren una información financiera de sus movimientos de caja, usualmente comerciantes que operan al por menor, de aquí que el Derecho debe exigir requisitos legales diferentes a los comerciantes que operan al por mayor, los cuales en sus registros deberán dejar constancia de todas sus operaciones a fin de informar de cada uno de sus elementos patrimoniales y a la totalidad del patrimonio mismo, a diferencia de los requisitos exigidos a los comerciantes al por menor, en donde sólo es fundamental registrar los movimientos de caja o de cuentas corrientes.

Por lo tanto, las legislaciones que distinguen con precisión ambas necesidades de información, y exigen requisitos legales diferentes, adecuados a las mismas, son, a la luz de la técnica jurídica, superiores a aquellos que hacen caso omiso de esta circunstancia.

I N V E N T A R I O S

INVENTARIOS

En las Ordenanzas de Bilbao encontramos establecido como requisito legal exigido en el número XIII la indicación de que "Todo negociante por mayor, ha de ser obligado a formar balance y sacar razón del estado de sus dependencias, por lo menos de 3 en 3 años y tener cuaderno aparte de ésto, firmado de su mano, con toda claridad y formalidad, a fin de que conste y se halle en limpio lo liqui

do de su caudal y efectos...". A su vez, las Ordenanzas de Colbert manifiestan en el artículo 8o. la obligación de confeccionar en un "registro" un "Inventario" bajo su firma, de todos sus efectos mobiliarios e inmobiliarios, y de sus saldos activos y pasivos, lo que deberá hacerse cada 2 años.

De estos antecedentes arranca el requisito jurídico de llevar otro libro donde se asientan los "Inventarios" y los "Balances"; y así el Código Napoleón en su artículo 10 obliga a llevar un Libro de Inventarios; en la modificación que surfió este cuerpo legal en septiembre de 1953 se indicó al referirse a la exigencia de llevar un Libro de Inventarios, que en el mismo se registraran, el Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias.

En la legislación española el Código de Comercio de 1829 exigió en su artículo 32 llevar un libro de Inventarios; el Código de 1885 obligó a "Llevar necesariamente un Libro de Inventarios y Balances". Nuestro primer Código de Comercio exigió en su artículo 40 un Libro que denominó "de Inventarios o Balances" y nuestro Código de 1889 lo denominó de "Inventarios y Balances".

En el Código de Comercio Argentino, en el artículo 48, exige llevar un libro de "Inventarios", el artículo 25 del Código de Comercio Chileno exige un libro que se denomina "Libro de Balances"; el artículo 32 del Código de Comercio Venezolano exige el Libro de "Inventarios"; el Código de Comercio Colombiano lo denomina de "Inventarios y Balances" (Artículo 30); la República Dominicana exige un Libro de Inventarios en el artículo 10 de su Código de Comercio; el Código de Comercio de Guatemala exige un libro de Inventario, y otro libro para Balances (artículo 16).

En sentido estricto el libro donde se asientan tanto el Inven-

tario como el Balance, y aún el Estado de Pérdidas y Ganancias, no es un libro contable en el estricto sentido del término, pues no se anotan en el mismo operaciones financieras del patrimonio, en cuentas, instrumentos de registro contable, sino que se anotan Estados Financieros, naturalmente reflejados en cuentas. De hecho, se podrían registrar los Estados Financieros en hojas sueltas sin que necesariamente se asienten en un libro, tal es el caso que apunta nuestra Legislación Mercantil en vigor a partir del 23 de enero de 1981, legislación que derogó la obligación de llevar un Libro de Inventarios y Balances, como lo exigían los artículos 33 y 38 de la normatividad derogada; de conformidad con la nueva legislación el comerciante y concretamente la Sociedad Anónima, "bajo la responsabilidad de sus administradores debe presentar a la Asamble de Accionistas, anualmente, un Informe que incluya por lo menos"... (Artículo 172, L.G.S.M.) Fracción C "Un Estado que muestre la situación financiera de la Sociedad a la fecha del cierre del ejercicio" (Balance). Como se ve, ya no se exige legalmente un libro donde registrar el Balance.

REQUISITOS
EXTERNOS

Hasta ahora hemos estudiado la obligación legal de llevar ciertos libros de contabilidad, y el contenido que dichos instrumentos de registro deben cubrir, sin embargo, por razones del momento histórico en que fue promulgada esta normatividad, otros requisitos legales fueron exigidos a los instrumentos de registro, requisitos que se refieren al aspecto externo de los libros, tal es el caso de los establecidos en el artículo 40 del Código de Comercio Español de 1829, quien nos manifiesta: "Los tres libros que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad comercial estarán, encuadernados, forrados, foliados; en cuya forma los presenta

rá cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio, para que por uno de sus individuos y el escribano del mismo Tribunal, - se rubriquen todas sus hojas, y se ponga en la primera una nota - con fecha, firmada por ambos, del número de hojas que contiene el libro".

Nuestro Código de Comercio de 1854 añade a los requisitos de estar encuadernados, forrados y foliados, el de estar "sellados" - indicando "con el sello del papel correspondiente" (artículo 55), - además de añadir el requisito de "una certificación con fecha por el Secretario del número de hojas que contiene el libro".

El Código Español de 1885 exige que los libros estén encuadernados, forrados, foliados, y deberá indicarse de cuántos folios -- consta el libro (por el Juez Municipal), se estampará un sello del Juzgado Municipal en cada hoja según lo apuntado en el artículo 36.

El requisito del visado e inicialaje es exigido ya por el Código Napoleón en 1807, además de estar foliado en su (artículo 11), especificándose que el visado lo hará el Juez de los Tribunales de Comercio o el Alcalde adjunto. Esta misma práctica es exigida por el Código de Comercio Italiano de 1942 en su artículo 2215, quien manifiesta que el libro "deberá ser numerado progresivamente en cada página y sellado en cada hoja por las oficinas del Registro de Empresas".

Las características exigidas, antes descritas, a los libros - de estar encuadernados, forrados, foliados y sellados es también - establecida por la legislación argentina en su artículo 53 del Código de Comercio de 1889, asimismo el artículo 13 del Código de Comercio Brasileño de 1850, así como el artículo 33 del Código de Comercio Venezolano de 1904, quien exige el visado de los libros an-

te el Tribunal o el Registrador Mercantil; el artículo 39 del Código de Comercio Boliviano de 1935, también exige el visado de los libros, así como el artículo 36 del Código de Comercio de Ecuador, que exige que los libros estén encuadernados, foliados y forrados; el artículo 11 del Código de Comercio de la República Dominicana exige además de la foliación el rubricado y visado por "El presidente o uno de los jueces de los Tribunales de Comercio". El requisito de que los libros deberán estar encuadernados, forrados y foliados, también son exigidos por la Legislación Salvadoreña, (artículo 22), Peruana y Uruguaya.

REQUISITOS INTERNOS

Además de los requisitos ya analizados, existen otros que se refieren a la manera de cómo llevar el Registro en los instrumentos contables, tales como los que ya marcaban las Ordenanzas de Burgos y Bilbao al indicar: "... y se deberán escribir todas sus fojas, consecutivamente, sin dejar blanco alguno, puntualmente y con el aseo y limpieza posible". (# II). O los que establecen las Ordenanzas de Colbert en su artículo Quinto: "Les livres journaux seront écrits d' un même suite, par ordre de dates sansaucum blanc, arrêtes en chaque chapitre et a la fin, et ne serarieu escritaux marges".

Estos requisitos de artesanía contable son ratificados por el Código de Comercio Francés "Napoleón", quien en su artículo 10 establece: "Todos (los libros) serán llevados por orden de fechas, sin dejar renglones en blanco, lagunas ni traspasos al margen", pero es el Código de Comercio Español de 1829, quien de una manera prolija describe estos requisitos, si bien al hacerlo parte de un enunciado de prohibición; y así el artículo 41 establece: "En el orden de llevar los libros de contabilidad mercantil se prohíbe:--

1o. Alterar en los asientos el orden progresivo de fechas y operaciones con que deben hacerse según lo prescrito en el artículo 33. ("Llevar cuenta y razón,...").

2o. Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para hacer intercalaciones ni adiciones.

3o. Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento, hecho en la fecha en que se advierte la omisión, o el error.

4o. Tachar asiento alguno.

5o. Mutilar alguna parte del libro, o arrancar alguna hoja, y alterar la encuadernación y foliación."

Nuestro primer Código de Comercio en su artículo 57 establece: "En el orden de llevar los libros se prohíbe:" y en 5 fracciones reproduce a la letra lo que anteriormente había establecido el Código Español de 1829, según lo arriba transcrito.

Nuestro Código de 1884, en su artículo 69, reproduce las prohibiciones comentadas en 4 fracciones, omitiendo únicamente la que se refiere a tachar los asientos.

El Código Español de 1885 acertadamente, en lugar de prohibir, ordena cómo deberán de llearse los libros en el artículo 43, al indicar: "Los comerciantes... deberán llevar sus libros con claridad, por orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, y sin prestar señales de haber sido alterados sustituyendo o arrancando los folios de cualquier otra manera". Y en el artículo posterior prescribe la manera de corregir los errores cometidos, procedimiento legislativo lógico y técnicamente superior-

al usado con anterioridad, que lo incluía al prohibir la interlineación y enmiendas, y así en el artículo 44 indica: "Los comerciantes salvarán a continuación, inmediatamente que los adviertan, los errores u omisiones en que incurrieren al escribir en los libros, explicando con claridad en qué consistían y extendiendo el concepto tal y como debiera haberse estampado". Prevé asimismo la posibilidad de detectar el error, no de inmediato, como es lo usual, generalmente cuando se confecciona la Balanza de Comprobación Mensual y al respecto estipula "Si hubiere transcurrido algún tiempo desde -- que el yerro se cometió o desde que se incurrió en la omisión, harán el oportuno asiento de rectificación, añadiendo al margen del asiento equivocado una nota que indique la corrección".

Nuestro último Código de Comercio de 1889, en forma sucinta y clara establece en el artículo 36 que: "Los libros de los comerciantes se llevarán... con claridad, por orden progresivo de fechas, y operaciones, sin dejar huecos y en manera alguna podrán ser alterados. Los errores que en ellos se cometan, se salvarán por medio de asientos relacionados con la partida errada". Este artículo quedó derogado por las modificaciones que se establecieron en el Decreto de 1981, el cual únicamente obliga a llevar un Libro Mayor, y deja al obligado su confección.

Es comprensible, dada la época en que fueron promulgadas las legislaciones que hasta aquí hemos estudiado, se hiciera énfasis en un conjunto de reglas que se referían a los instrumentos de registro contable, los Libros, pues siendo los libros los únicos instrumentos en los cuales originalmente se registraban las cuentas unidas de medida de contabilidad- eran ellos, los libros, los que mayor atención recibieron, pues se pensó que si se velaba por la integridad

corporal y limpieza de los mismos, el informe en ellos obtenido sería correcto; sin embargo, los requisitos legales exigidos tanto a los Libros, como a la manera de hacer los registros en ellos no son necesariamente requisitos técnicos, son requisitos legales, es decir, instituidos por razones de normatividad, como bien apunta el Maestro Garriguez, "se exigen por la Ley" y su objeto es asegurar la veracidad de los libros (Garriguez) así como que "reflejen la verdadera situación patrimonial" (Rodríguez Rodríguez).

Una reflexión simplista sobre los requisitos exigidos nos mostraría que a pesar de que los libros estén con sus hojas encuadernadas y foliadas, y las pastas de dichos libros forradas, no hacen que lo asentado en dichas hojas y libros sea verdadero, pues la integridad de los libros puede ser im-poluta y los asientos escritos con claridad, respetando el orden cronológico y el registro escrupuloso, sin blancos ni interpolaciones, y sin embargo dicho informe puede no corresponder a la realidad económica que dio origen a dichos registros.

Aún más, a primera vista parece evidente que si se mutila a un libro privándolo de una hoja se dejaría de tener el informe que en la misma se asentó, pero un análisis del movimiento en las cuentas, particularmente de sus saldos, mostraría claramente el informe faltante, y a su vez a través de la interrelación de los asientos y su "amarre" en los diversos libros y documentación, se haría posible la reconstrucción del informe faltante.

De aquí que, si lo que los requisitos legales exigidos a los libros--buscaban era evitar "el fraude contable" y en última instancia asegurar la veracidad de los libros, no son evidentemente estos requisitos legales los que lo logran.

Es a través de la estructura técnica que da soporte al informe contable donde podemos "asegurar la verdad" y "evitar el fraude contable"; en efecto, la contabilidad, particularmente a Partida Doble, está basada en una Igualdad Matemática,

N O T A S

- 1.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
Boletín No. 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad.
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., septiembre 1969, pág. 1.
- 2.- Ibid, pág. 1.
- 3.- ROCCO ALFREDO.
Principios de Derecho Mercantil.
Librería General de Victoriano Suárez.
Madrid, 1931, pág. 427.
- 4.- DE MONTELLA GAY.
Tratado de Legislación Comercial Española.
Librería Bosh.
Barcelona, 1923, pág. 165.
- 5.- GONZALEZ HUEBRA PEDRO.
Curso de Derecho Mercantil.
Imprenta del Heredero de José Gorgas.
Barcelona, 1859, pág. 46.
- 6.- DE BENITO LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil.
Editorial Victoriano Suárez.
Madrid, 1924, pág. 100.
- 7.- GARRIGUEZ JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1949, pág. 1356.
- 8.- Ibid, pág. 1356.
- 9.- Ibid, pág. 1357.
- 10.- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1952, pág. 236.

F O N D O

La Información Financiera, que se obtiene a través de los dos sistemas de contabilidad -Partida Simple y Partida Doble- es estructuralmente perfecta, sin embargo, este informe está -matizado por subjetividad, tanto del informador como del informado, asimismo, el método tradicional de cuantificación -valor histórico- dista mucho de ser una medición a entera satisfacción, de aquí que la Profesión Contable organizada, haya acuñado una serie de Principios de Contabilidad a efecto de que el Informe Financiero esté sustentado en base de objetividad y veracidad razonables. (1)

Si el Derecho se vale del Informe Contable, como un medio de prueba idóneo en los asuntos relacionados con la Información Financiera, la Normatividad debe hacer suyos aquellos principios de contabilidad que hacen que la información sea objetiva y veraz.

Hemos denominado a este tipo de requisitos legales exigidos a la Contabilidad como Requisitos de Fondo, en virtud de que se refieren precisamente a asuntos que atañen al fondo de la disciplina contable, a diferencia de aquellos que se refieren a la parte formal de la contabilidad, los registros, es decir los libros, tema que analizamos con anterioridad.

Consecuentemente en esta parte estudiaremos los requisitos jurídicos que se fundan en los conceptos Técnico Contables que componen la Estructura Básica de la Contabilidad, contenida en el Boletín B-1 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, - particularmente aquellos "Principios de Contabilidad" cuyo objeto es cuantificar las operaciones y su presentación, tales como "Dualidad Económica", "Consistencia", "Valor Histórico", "Período Contable" y las denominadas "Reglas Particulares", que se ocupan de las partidas que integran los Estados Financieros, tales como las "Reglas de Valuación", "Reglas de Presentación" y "Criterio Prudencial".

PARTIDA SIMPLE, PARTIDA DOBLE.

La Contabilidad utiliza para rendir el Informe Financiero - que brinda, dos sistemas de registro que llenan plenamente su objetivo; la Partida Simple que hace referencia generalmente a un informe de ingresos, egresos y saldo, y la Partida Doble, que hace referencia a un informe que abarca la totalidad del patrimonio manteniendo permanentemente la historia del mismo. Cuando la contabilidad se lleva a Partida Doble, el Principio de Contabilidad que sustenta este sistema se denomina técnicamente "Dualidad Económica". (1)

Con base en lo anterior, cuando la Normatividad considera oportuno que un informe contable se desarrolle de conformidad al sistema de Partida Simple o Doble, así debe hacerlo constar, tales es el caso de las Ordenanzas de Burgos y Bilbao, que al exigir un Libro Borrador o Manual (Diario) (# II) y un Libro Mayor (#III) y un Cuaderno donde anote su Balance, por lo menos de 3 en 3 años, - (# XII), implícitamente exige Partida Doble al Mercader, Tratante y Comerciante por Mayor y, Partida Simple a toda tienda, entresuelo o lonja abierta donde se venda por Menor, (# VIII), quien sólo está obligado a la llevanza de "un Libro", pero esta obligación - en cuanto a los dos sistemas de contabilidad, queda expresamente manifestada en el número VI de este Ordenamiento, cuando se afirma:

"Si algún o algunos comerciantes quisieran tener más libros... lo podrán hacer y practicar, ya sea formando los en Partidas Dobles o Sencillas, lo cual quedará a su arbitrio y voluntad"

Las Ordenanzas de Colbert y el Código de Comercio "Napoleón" no estipulan expresamente qué tipo de sistema contable debe llevarse para cumplir con la llevanza exigida y si bien ambos ordenamientos únicamente obligan a llevar un Libro Diario, al exigir la confección de un Balance bianual (Ordenanzas de Colbert) y anual (Código "Napoleón"), es el sistema a partida doble el sistema contable que se deberá llevar para poder lograr dicha información.

El Código Español de Comercio de 1829, no exige expresamente el sistema a Partida Doble, pero al obligar al comerciante a llevar un Diario donde anotará "Todas las operaciones que haga en su tráfico" añadiendo que destacará "el resultado que produce a su cargo o descargo" manifestando que cada partida deberá indicar "quién sea el acreedor y quién el deudor" implícitamente está exigiendo el uso de la Partida Doble, a mayor abundamiento, al describir el Libro Mayor se indica que a él se trasladarán los asientos del Diario, en este libro, el Mayor, "se abrirán cuentas por Debe y Ha de Haber" y por último, al exigir un Libro de Inventarios a donde "se formará anualmente el Balance Anual de su giro", queda perfectamente clara la intención del legislador de obligar al comerciante a llevar contabilidad a través del sistema de Partida Doble.

El Código de Comercio Español de 1885 tampoco exige expresamente el uso del sistema de Partida Doble, pero para poder cumplir con lo exigido: el Libro Diario, el Libro Mayor, y el Libro de Inventarios y Balances, es evidente la necesidad de emplear el sistema a Partida Doble; lo anteriormente comentado es aplicable a nuestra Legislación Mercantil, ya que si bien en ningún momento se exige expresamente el uso de la Partida Doble, debido a los libros re

queridos y al contenido exigido a los mismos, el sistema a Partida Doble es imprescindible para poder cubrir cabalmente con lo -- exigido.

En forma destacada el Código de Comercio Guatemalteco de -- 1943, en su Artículo 16, establece claramente "Todo comerciante -- está obligado a llevar contabilidad de su negocio, en idioma caste llano, en moneda nacional, y por el sistema de Partida Doble".

La exigencia de obligar a llevar contabilidad por el siste-- ma a Partida Doble, es enfatizada al multar al incumplido con es-- ta exigencia, sanción consignada expresamente en el artículo 22 -- de dicho cuerpo legal.

El Código de Comercio de la República de Honduras, promulga-- do el 17 de febrero de 1950, en el Libro II De las Obligaciones Profesionales de los Comerciantes, Capítulo I, De la Contabilidad Mercantil, en su artículo 430 establece enfáticamente: "El comer-- ciante estará obligado a llevar cuenta y razón de todas sus opera-- ciones y tendrá contabilidad mercantil debidamente organizada, de acuerdo con el sistema de Partida Doble".

Cuando una legislación en forma expresa obliga a la llevan-- za de la contabilidad, indicando con claridad que la misma se lle-- vará por el sistema a Partida Doble, o Partida Simple, según sea-- el tipo de información que se pretenda, es evidentemente una le-- gislación mejor, a aquella que no lo exige expresamente, en vir-- tud de que hace suyo un principio de contabilidad generalmente -- aceptado, concretamente el principio denominado de "Dualidad Eco-- nómica", de aquí que las últimas legislaciones comentadas, concre-- tamente la guatemalteca y la hondureña, sean a todas luces técni-- camente mejores tanto contable como jurídicamente.

N O T A S

- 1.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Boletín No. 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad.
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., septiembre de 1969. Pág. 10.

LA NOMENCLATURA DE LAS CUENTAS

Por lo que respecta a la nomenclatura de las cuentas, o sea, cómo llamar a las cuentas, siguiendo el tradicionalismo liberal de la técnica contable, cada registrador ha llamado a las cuentas subjetivamente; sólo se exige el requisito técnico de tener consistencia en su designación que, en el fondo, no es más que un principio de orden de llamar a las cosas con el mismo nombre y a cada una de ellas en forma igual, para no llegar al momento en que sea imposible su identificación.

La Consistencia en la nomenclatura de las cuentas es un principio básico contable. (1)

Como el Informe Contable tiene hoy, gran trascendencia, una trascendencia que no nada más atañe a la necesidad de información de quien es titular del patrimonio, sino que es de interés público y, en última instancia, de interés nacional, particularmente con motivo de la Planeación Económica Nacional, para poder lograrla y así estar en capacidad de medir el Producto Nacional Bruto, el Ingreso Nacional, el Consumo Nacional y otra información indispensable para una correcta Planeación Nacional, sólo tomando en cuenta cada uno de los informes, que cada uno de los patrimonios individualmente brinda, se puede lograr, y si no existe una nomenclatura perfectamente uniforme y catalogada no se puede lograrlo, de aquí que para este fin se hayan establecido los Catálogos de Cuentas obligatorios, que homogenizan la nomenclatura de las cuentas.

La Legislación Mercantil Guatemalteca, consciente de la importancia y necesidad de una nomenclatura que haga suyos los procedi-

mientos más avanzados del registro y clasificación de información cuantitativa, permite el uso de nomenclatura decimal o cifrada, - exigiendo para tal efecto requisitos específicos, tal vez pensando en que la suma de informaciones financieras particulares son - la base y fundamento de una Planeación Nacional, y para tal efecto marca en el artículo 21 de su Código de Comercio que entró en vigor el 1o. de enero de 1943 la siguiente exigencia:

"Queda al arbitrio del comerciante o del contador que lleve su contabilidad, la nomenclatura de las cuentas que haya de usar, pudiendo emplear el sistema de Numeración o Clave que considere conveniente, siempre que la representación de las personas, objetos o valores se ajusten a la técnica contable, debiendo en tal caso registrar en la Dirección General de Rentas su traducción e identificación, requisito sin el cual no podrá ponerlo en práctica".

Es éste un ejemplo de legislación de Derecho Privado que -- previendo la importancia que representa el Informe Financiero individual en la confección de las Cuentas Nacionales, permite el - uso de sistemas de registro sofisticado que facilita la confec-- ción de las Cuentas Nacionales.

N O T A S

- 1.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos,
Comisión de Terminología,
Boletín No. 1
México, D.F., 1962, pág. II.

ESTADOS FINANCIEROS

La Normatividad se ha ocupado de los estados financieros en dos intenciones perfectamente detectables: cuando se ocupa del Inventario, que registra en un Libro que lleva este nombre, y -- cuando regula los estados financieros que deben producir las Sociedades Mercantiles.

Joaquín Garriguez distingue doctrinalmente estas dos fases: la primera, a la que él denomina Contabilidad Formal,⁽¹⁾ y que -- "Está destinada en primera línea a informar al comerciante sobre la marcha de los acontecimientos del negocio, y en circunstan-- cias especiales también a las personas que se relacionan con el comerciante".⁽²⁾ La segunda, a la que el tratadista ha denomina do "Contabilidad Material" o "Derecho de Balances",⁽³⁾ que se -- refiere al "contenido jurídico del cálculo Mercantil", añadiendo al respecto: "La misión de la Contabilidad Material es determi-- nar el resultado económico del negocio e indica, primero, los -- elementos componentes; segundo, indica las variaciones; y terce-- ro, el estado actual al fin del ejercicio", abundando: "En la re-- glamentación jurídica del Balance se juega un doble interés: el -- interés particular del comerciante en determinar si su negocio -- trabaja con pérdida o ganancia, y el interés general que reclama la veracidad de los Balances (de los acreedores)".⁽⁴⁾

La reglamentación jurídica de los estados financieros, no -- sólo se refiere a la regulación de estos documentos contables, -- sino que incluye la Normatividad que rige a la valuación de las -- cuentas que se agrupan en los estados financieros, y a la obliga

ción jurídica de darles publicidad.

En el presente epígrafe estudiaremos la reglamentación jurídica de los estados financieros, como instrumentos de información contable, dejando para otros capítulos el análisis de los temas restantes.

TECNICA CONTABLE

"La Contabilidad es una técnica que produce sistemática y estructuralmente información cuantitativa (financiera) de las transacciones que realiza un patrimonio". (5) Con objeto de "dar a conocer información resumida y general se preparan los Estados Financieros Básicos". (6)

"Los Estados Financieros Básicos deben cumplir el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el Periodo Contable terminado en dicha fecha. De aquí se desprende que los Estados Financieros Básicos comprenden el Balance General, los Estados de Resultados, de Variaciones en el Capital Contable y de Cambios en la Situación Financiera y las Notas que son parte integrante de los mismos". (7)

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto de -- Contadores Públicos, A.C., precisa en el Boletín B1, "Objetivos de los Estados Financieros", el contenido de dichos Estados, y así, -- al referirse al Balance General establece que su objeto es "mostrar los Activos, Pasivos y el Capital Contable a una fecha determinada". Al describir el Estado de Resultados, indica que "muestra --

los ingresos, costos y gastos, y la utilidad o pérdida resultante en el período", al ocuparse del Estado de Variación en el Capital Contable, indica que "muestra los cambios en la inversión de los propietarios durante el período", tocante al Estado de Cambios en la Situación Financiera señala "que indica cómo se modificaron -- los recursos y obligaciones de la empresa en el período", y por lo que a las Notas a los Estados Financieros este Boletín establece que "son parte integrante de los mismos, y su objeto es complementar los estados básicos con información relevante". (8)

La Comisión de Principios de Contabilidad manifiesta que "los Estados Financieros Básicos son históricos, porque informan de hechos sucedidos". (9) Añadiendo que "por el hecho de que se preparan en base a reglas particulares de valuación y presentación, -- los Estados Financieros no pretenden ser exactos". (10)

Posteriormente la Comisión de Principios de Contabilidad, en el precitado Boletín B1, establece la verdadera esencia de los -- Estados Financieros Básicos al afirmar: "Los Estados Financieros son un medio de comunicar información y no son un fin, ya que no persiguen tratar de convencer al lector de un cierto punto de vista o de la validez de una posición", añadiendo "para ello deberán ser objetivos e imparciales, respondiendo así a las características de confiabilidad y veracidad de la información financiera." (11)

La objetividad e imparcialidad que deben mostrar los estados financieros debe ser resultado de una contabilidad basada en un buen "control interno", sin embargo, el matiz subjetivo que imprime el cronista es difícil de evitar tanto como la posible comisión de errores involuntarios o voluntarios; aún más, el requis-

to de desinterés o imparcialidad⁽¹²⁾ exige que los estados financieros sean revisados por un profesional apto e independiente.

A la técnica que verifica la información financiera a fin de que la misma reúna los requisitos de objetividad e imparcialidad se le denomina Auditoría.

La técnica de Auditoría está sustentada en normas y procedimientos propios* y al resultado conclusorio de este trabajo se le denomina "Dictamen", el cual es una opinión profesional que incluye varias afirmaciones básicas:

A) Manifestar de modo claro y expreso el carácter del examen realizado, su alcance y grado de responsabilidad que como consecuencia de él asume el auditor.

B) La declaración de que en su opinión los estados financieros examinados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa.

C) La declaración de que dichos estados financieros fueron formulados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

D) La declaración de que los principios de contabilidad fueron consistentemente observados en relación con el período precedente.⁽¹³⁾

REGIMEN JURIDICO.

Cuando Fray Luca de Pacciolo, escribió y publicó su SUMMA, - por primera vez en 1494 en Venecia, describió las prácticas y usos

* Analizado en el Capítulo "Contabilidad".

de los mercaderes de esa época. En el Capítulo II, denominado "De la Primera Parte Principal de este Tratado, llamado Inventario, -- Qué cosa es el Inventario y Cómo los Mercaderes lo Deben Hacer", -- describió con todo detalle un Inventario, instrumento que sirve de inicio para una contabilidad a Partida Doble, sistema que comienza a describir en el Capítulo V, bajo el rubro "De la Segunda Parte Principal del presente Tratado, llamada 'Ordenación', Cómo se debe entender y en Qué consiste en relación con el tráfico y de los tres libros principales en el Campo Mercantil".⁶⁴ De esta manera Pacciolo destaca como "Primera Parte Principal" al Inventario, y como -- "Segunda Parte Principal" a los Libros, con lo que dejó evidencia -- de la importancia que es para una contabilidad el Estado Financiero Inventario.

En efecto, la práctica de confeccionar un Inventario dio lugar al inicio de la costumbre y usos mercantiles de formular un Inventario que se constituyó en Normatividad "desde fines del siglo XVII, relacionado con el deber de formar un Inventario que por primera vez estatuyó la Ordenance de Commerce de 1673",⁽¹⁵⁾ en la cual el Artículo 8 del Título III, Des Livres de Commerce, obligó al comerciante a confeccionar en un registro un "Inventario" bajo su firma, de todos sus efectos mobiliarios e inmobiliarios y de -- sus saldos activos y pasivos, lo que deberá hacerse cada 2 años.

A partir de este antecedente encontramos una obligación semejante en el número 13 de las Ordenanzas de Bilbao (1737), que indica: "Todo negociante al por mayor ha de ser obligado a formar Balance y a sacar razón del estado de sus dependencias por lo menos de tres en tres años y a tener cuaderno aparte de ésto, firmado de

su mano, con toda claridad y formalidad, a fin de que conste y se halle en limpio lo liquido de su caudal y efectos".

De estos dos precedentes arranca la exigencia legal de obligar al comerciante a confeccionar una relación de su patrimonio - "su caudal y efectos" según la Legislación Española, "sus efectos mobiliarios e inmobiliarios...", activos y pasivos" según la Legislación Francesa; esta relación de su patrimonio se deberá asentar en un libro especial, "Cuaderno" según la Legislación Española, un "registro" según la Legislación Francesa, la periodicidad para -- confeccionar dicha relación será de cada tres años (Bilbao) o cada dos años (Colbert). La tradición española denominó a esta relación con el término 'Balance', la francesa lo denominó 'Inventario'. Siguiendo esta tradición, el Código de Comercio Francés, - "Napoleón", en su Artículo 9 obliga al comerciante a hacer un Inventario anualmente, indicando que el mismo contendrá: "Sus efectos muebles e inmuebles, y sus deudas activas y pasivas"; este ordenamiento permaneció inalterable desde 1807 hasta 1953, en donde el propio artículo 9 quedó redactado de la siguiente manera: "Debe asimismo -el comerciante-, todos los años, practicar un inventario de los elementos activos y pasivos, de su negocio, y cerrar todas sus cuentas con objeto de confeccionar el Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias. El Balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias serán pasadas al Libro de Inventarios".

El Código de Comercio Español de 1829, obliga a llevar un Libro de Inventarios (Artículo 32), y en el Artículo 36 de dicho ordenamiento describe el Inventario al indicar: "El Libro de Inventarios empezará con la descripción exacta del dinero, bienes mue-

40 obliga a llevar un libro que denomina "Inventarios o Balances", y en los Artículos 50, 51 y 52 describe la obligación de una mane ra fiel a lo exigido por el Código de Comercio Español de 1829.

Nuestro Código de Comercio de 1884, obliga a llevar un Libro de Inventarios (Art. 56), en el cual se extenderán todos los In-- ventarios que se practiquen desde el principio hasta la conclu--- sión de la negociación respectiva; comenzarán con el de Apertura, continuarán con los que se formen extraordinaria o periódicamente y terminará con el de Clausura o Liquidación (Art. 60).

En el Artículo 61 se estipula que el Inventario contendrá el pormenor de los bienes de la negociación, sean raíces o muebles, - derechos o acciones, con sus responsabilidades respectivas, sus - precios corrientes al tiempo de inventariarse, el valor probable de las deudas de pago dudoso y una simple nota de las incobrables. En los Balances de las compañías se considerarán las pertenencias y obligaciones de la masa social, sin comprender los intereses pe culiars de cada socio (Art. 62). Los Inventarios se harán por - los interesados (Art. 63).

Nuestro último Código de Comercio de 1889, establece obliga- ciones referentes al Inventario y Balance General similares a las que exigió el Código de Comercio Español de 1885, que estudiamos- en párrafos anteriores, hoy derogadas.

A través de la génesis legal descrita, vemos con claridad -- como el Inventario Inicial, que es el documento contable con que- se inicia la contabilidad a Partida Doble -según ya lo apuntaba en su época Pacciolo en su Summa-, es el primer Estado Financiero que es incluido en la Llevanza por la Normatividad aunado al re-

gistro en que se asienta.

El uso generalizado del término Inventario hizo que su significado fuera asimilado por el lenguaje común, como sinónimo de -- una relación de objetos, de aquí la definición que del mismo da la Real Academia Española: "Asiento de los bienes y demás cosas -- pertenecientes a una persona o comunidad, hecho con orden y distinción".⁽¹⁶⁾ Sin embargo, en la terminología contable Inventario tiene una significación diferente a la que se le da jurídicamente, ya que esta última, responde a una tradición histórica según ya -- estudiamos con anterioridad, en cambio, en la Técnica Contable -- responde a un uso que denomina Inventario a la cuenta que registra "las propiedades de la empresa destinadas a la venta o a la -- producción para su posterior venta, así como todos aquellos artículos que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o mantenimiento".⁽¹⁷⁾ A la cuenta de Inventarios se le denomina también "Mercancías".

El contenido del Inventario Inicial es semejante a lo que -- contablemente se conoce como Balance Inicial, pero diferente al -- llamado Balance Anual, "mostración de los Activos, Pasivos y el -- Capital Contable a una fecha determinada".⁽¹⁸⁾ De aquí lo acertado de la manifestación hecha por George Ripert: "El Balance es la exposición de resultados del Inventario".⁽¹⁹⁾ Afirmación que coincide con lo expuesto por León Bolafio: "El Inventario es el antecedente del Balance",⁽²⁰⁾ concepto que es ampliado por Lorenzo -- Benito: "Los datos suministrados por el Inventario son indispensables para formular el Balance".⁽²¹⁾

En efecto, al iniciar un patrimonio y por lo tanto el regis-

tro de los bienes que lo comprenden, se confecciona una relación de dichos bienes, este documento se le denomina Inventario -término jurídico- o Balance Inicial -término contable-, a partir de este momento el registro contable va llevando la historia de este patrimonio, aplicando las reglas y los principios contables generalmente aceptados, mismos que matizan el informe que al ser cerrado anualmente producen el Balance Anual, documento que muestra Activos, Pasivos y Capital Contable a una fecha determinada; este Balance incluye los ajustes que la Técnica Contable exige para -- confeccionar este Estado Financiero, si se tomaran los bienes en una simple relación, se obtendría un Inventario, que no sería un documento contable, pues no incluye los ajustes prescritos, de -- aquí que únicamente se pueda hablar con corrección de que Inventario sólo será la relación que se confecciona al inicio de una crónica contable, las subsecuentes relaciones, con sus debidos ajustes, serán Balances.

Por lo estudiado anteriormente podemos concluir que al iniciar la contabilidad de un patrimonio a Partida Doble, debe confeccionarse un Inventario o Balance Inicial, de todos los bienes de este patrimonio, y que anualmente, a fin de cumplir con el -- principio denominado "Período Contable" que la Normatividad ha -- hecho suyo, se confecciona un Balance Anual.

El principio contable denominado "Período Contable" es definido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín No. 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad, de la siguiente manera:

"La existencia continua de la empresa y la dificultad de

dividir los eventos económicos, aunados a la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la empresa, obligan a dividir la vida de ella en períodos artificiales". (22)

Las legislaciones que hasta este momento hemos estudiado, abarcan del siglo diecisiete al siglo diecinueve y solo se ocupan de legislar la obligación de todo comerciante de confeccionar un Inventario (Balance Inicial) y los subsecuentes Balances Anuales, exigiendo un contenido específico a dichos Estados Financieros y obligando al comerciante a responsabilizarse por su fidelidad, -- responsabilidad que queda manifiesta al obligarlo a firmarlos.

Otras codificaciones promulgadas durante el siglo diecinueve siguieron los lineamientos anteriormente comentados, y en igual forma obligan a confeccionar un Inventario (Balance Inicial) y los subsecuentes Balances Anuales, tal y como lo hace el Código de Comercio Argentino en su Artículo 48; el Código de Comercio -- Brasileño en su Artículo 10; el Código de Comercio Chileno en su Artículo 25 denomina al libro que contiene los Estados Financieros "Libro de Balances", a su vez el Código de Comercio Colombiano obliga a formar un Balance en su Artículo 29; es el Artículo 90. del Código de Comercio de la República Dominicana quien obliga a hacer anualmente un "Inventario", y asimismo el Código de Comercio Uruguayo de 1866, con notable influencia de la legislación argentina, obliga en su Artículo 56 a elaborar un Inventario y el respectivo Balance Anual.

En suma, desde que la Normatividad se ocupó en obligar al comerciante a confeccionar un estado patrimonial al que generalmen-

te denominó Inventario, por ser el inicio de la contabilidad y posteriormente Balances Anuales, lo hizo porque las necesidades económicas y jurídicas de la época así lo requerían; en efecto, desde el siglo diecisiete hasta el siglo pasado, la información de un estado patrimonial era indispensable primeramente al comerciante, y en segundo término, al dejar constancia formal en este documento, del contenido de su patrimonio, se contribuye a la seguridad jurídica de la buena marcha del comercio en general, pues en caso de necesidad se podía recurrir a esta fuente de información a fin de tener un claro panorama de la actuación del obligado y de su situación económica; sin embargo, en el momento en que el mundo artesanal y agrícola que terminó a principios del siglo diecinueve, se comenzó a convertir en un mundo industrial y financiero, se hizo necesario que los esquemas de Normatividad hasta entonces eficientes, fueran modificados.

En efecto, el nuevo entorno económico surgido con motivo de la industrialización de Europa, a principios del siglo pasado, generó una gran riqueza que permitió la rápida acumulación de capital, ahorro que fue destinado nuevamente a otras fuentes de producción, naciendo así la figura del "comerciante social",⁽²³⁾ que pronto vino a sustituir la vieja figura del comerciante individual.

Esta nueva conceptualización del Comerciante Social requirió un tratamiento jurídico particular, que tomase en cuenta el origen del capital; generalmente el ahorro público, la administración de la empresa, normalmente en manos de profesionales a sueldo, la responsabilidad jurídica de la entidad económica, limitada hasta el monto de la aportación, a diferencia del concepto tradicional-

de solidaria, subsidiaria e ilimitadamente, y la consiguiente obligación de informar a propios y enfáticamente a terceros con fidelidad y claridad sobre el estado patrimonial y la marcha del ente administrado, lo que permite una adecuada vigilancia de la correcta administración; esta información patrimonial evidentemente se materializa en una nueva legislación, que regula con precisión a los Estados Financieros que debe proporcionar la empresa a sus socios en primer lugar, a través de las asambleas generales, a los órganos internos de vigilancia, a los acreedores en general y a terceros relacionados con el patrimonio social, todo ello mediante la obligación de dar publicidad a los Estados Financieros emanados del "Comerciante Social".

Esta nueva legislación que contempla al comerciante social se corporiza ya en adiciones al contenido de las viejas codificaciones, ya en legislaciones expresas acordes al nuevo momento.

Dentro de las adiciones al contenido de las viejas codificaciones encontramos legislaciones tales como la Ley General de Sociedades Mercantiles de Julio de 1934, adicionada al Código de Comercio Mexicano, así como el Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas Españolas de Julio de 1951, o las modificaciones que sufre nuestro Código de Comercio en Enero de 1981; tocante a las nuevas legislaciones como un enfoque estructural diferente al tradicional, encontramos como las más sobresalientes el Código de Comercio Alemán de 1861, el Código de Comercio Suizo de 1881, el Código de Comercio Italiano de 1942, así como el Guatemalteco de 1943 y el Código Hondureño de 1950.

Las dos modalidades descritas, tratan de adecuar la Normati-

vidad al nuevo entorno económico y social partiendo de dos puntos de vista diferentes; las que consideran que las adiciones al viejo tronco son suficientes, y que las nuevas modalidades sociales-impuestas —comerciante social— no requieren de una modificación estructural de la Normatividad que ha probado ser eficiente durante más de 200 años, y que basta con incluir un tratamiento especial al régimen que regula los Estados Financieros de las Sociedades Mercantiles, para que se satisfaga la necesidad de claridad y seguridad jurídica; en cambio, quienes se han inclinado por una nueva legislación, piensan que es necesario en beneficio de una correcta Técnica Jurídica, reestructurar en forma unitaria y total la legislación que se ocupa de los Estados Financieros, y en consecuencia han aprovechado la ocasión de una nueva Legislación Mercantil, para agrupar de manera clara, amplia y total toda la Normatividad que regula los Estados Financieros.

Así, el Código de Comercio Alemán "HGB" (1861) obliga a confeccionar un Balance Anual (Art. 39, II), así como un Estado de Pérdidas y Ganancias (Art. 260, II), ambos Estados Financieros deben coincidir en cálculo (Art. 261, No. 6), lo que garantiza la veracidad del balance e impide el reparto de utilidades no generadas. Se describe en forma detallada el contenido del Balance en el Art. 131, así como el Estado de Pérdidas y Ganancias (Art. 132). Se establece con claridad la manera de crear una Reserva Legal (5% anual hasta llegar a un monto semejante al 20% del Capital Social) permitiéndose asimismo la creación de Reservas voluntarias-6 facultativas, tal sería el caso de valuar el Activo a precios inferiores al valor de mercado, lo que fortalece la capacidad financiera del patrimonio frente a posibles contingencias.

Se precisa con claridad que sólo se puede disponer de la Reserva Legal para el caso de pérdidas en la operación.

Se estipula de manera clara la responsabilidad que adquierena consecuencia de la confección de los Estados Financieros, el Consejo de Administración, los Organos de Vigilancia y la Asamblea de Accionistas.

En efecto, el Código de Comercio Alemán "ADHGB" (Allgemeines-Deutshes Handelsgestz Buch) de 1861, es el primer cuerpo normativo comercial que hace suyo el nuevo concepto de "comerciante social", nacido como consecuencia del pujante mercado de capitales, de mediados del siglo pasado, y así responsabiliza a la Administración Profesional del ente económico, obligándolo a confeccionar no sólo un Balance (Estado Patrimonial Estático), sino un Estado de Pérdidas y Ganancias adjunto (Estado de Resultados Dinámico), lo que -- permite un amplio y claro panorama informativo del contenido del patrimonio social; y a fin de proteger al público ahorrador obliga a la creación de una Reserva que coadyuve a fortalecer financieramente la responsabilidad económica limitada al monto de la aportación, estableciendo asimismo ordenamiento expreso para el uso de dicha Reserva, en este caso, sólo para pérdidas en la operación.

En la Ley Federal Suiza, en el Libro Quinto del Derecho de -- las Obligaciones, Capítulo anexo intitulado "De la Contabilidad -- Mercantil", se estipula en forma expresa la obligación de practicar un Balance Anual acompañado de "la Cuenta de Explotación" (Estado de Pérdidas y Ganancias) en su Art. 958; ambos Estados Financieros serán integrados conforme a los "principios generales admitidos en el comercio" (Principios de Contabilidad generalmente --

aceptados), a fin de "mostrar la situación económica de la empresa lo más exactamente posible" (Art. 959).

Queda así manifiesto en esta legislación que es 20 años posterior a la Ley Alemana anteriormente comentada, el reconocimiento jurídico de las normas técnicas contables que velan por una objetividad y veracidad razonables del informe financiero. (24)

Hay referencia expresa acerca del Balance y Estado de Pérdidas y Ganancias en cuanto a la aplicación de resultados y la creación de Reservas (Art. 960), con lo que se deja constancia en la Normatividad de proteger al accionista, y al acreedor en general, lo que evidentemente da mayor seguridad jurídica al comercio organizado.

Asimismo la responsabilidad derivada de los Estados Financieros a cargo de los administradores y socios, queda establecida en el Art. 961, que al indicar que "el Inventario, Cuentas y Balance, deberán ser firmados personalmente por el propietario, por los socios personalmente responsables, ó en caso de Compañía bajo anonimato (comerciante social), por la persona encargada del negocio", quedando así perfectamente definida el área de responsabilidad del comerciante individual, y el área de responsabilidad del comerciante social.

Por lo que toca al Derecho Mercantil Mexicano, nuestros diversos Códigos de Comercio se habían ocupado de los Estados Financieros al legislar sobre el Libro denominado de "Inventarios y Balances", que debía contener tanto el llamado "Inventario" (Balance -- Inicial) como los subsecuentes Balances Anuales, estado financiero cuyo contenido es descrito en las tres fracciones del Art. 38 del Código de Comercio, recientemente derogado, y así en la Fracción I

de la Normatividad mencionada, se refiere al Activo, al indicar que contendrá: "La relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercaderías y efectos de todas clases"; en la Fracción II se refiere a "la relación exacta de las deudas y toda clase de obligaciones pendientes, si las tuviere y que formen su pasivo," y por último, en la Fracción III se indica que "fijará en su caso, la diferencia exacta entre el Activo y el Pasivo, que será el Capital con el que principia sus operaciones" manifestando en el último párrafo de este artículo, que el comerciante al formar su Balance, lo hará "sin reserva ni omisión alguna, bajo su firma y responsabilidad", con lo que queda delimitada la responsabilidad del comerciante.

Sin embargo, una legislación sobre los Estados Financieros que debe confeccionar el "comerciante social", sólo la encontramos con la promulgación de la Ley General de Sociedades Mercantiles del 28 de julio de 1934, publicada en el Diario Oficial el 4 de agosto de dicho año, en donde en forma expresa, al ocuparse de las Sociedades Anónimas, (Capítulo V), y en forma concreta en su Sección Quinta, denominada "Del Balance", se ocupa del tema; de los seis artículos que lo forman, sólo uno (172) se refiere al Estado Financiero y así éste indica que la Sociedad Anónima practicará anualmente un Balance en el que se hará constar: "El Capital Social, especificándose en su caso, la parte exhibida y por exhibir, la existencia en caja, las diversas cuentas que forman el Activo y el Pasivo, las utilidades o pérdidas y los demás datos necesarios para mostrar claramente el estado económico de la Sociedad".

Como se ve, el tratamiento jurídico que se da al Balance en --

este enunciado, tiene un marcado énfasis en el Capital Social de la empresa, pues en él se debe precisar la responsabilidad legal adquirida, a diferencia del tratamiento que se siguió al legislar sobre el Libro de Inventario y Balances, donde el capital del patrimonio sólo se determina por diferencia matemática entre el Activo y el Pasivo; asimismo, al exigir que se muestren los resultados financieros obtenidos en una forma "Clara", se destaca el tratamiento particular que se le impone al comerciante social.

Siguiendo esta misma modalidad, el Código Comercial Brasileño (Ley # 566, del 25 de junio de 1850), es modificado en lo que toca a los Estados Financieros, cuando por Decreto Ley # 2,627, del 26 de septiembre de 1940, se expide una Normatividad que regula las Sociedades por Acciones, en cuyo artículo 129 se manifiesta que: -- "Al final de cada año o ejercicio social, se hará un Balance General para efecto de determinar las pérdidas o ganancias", indicando posteriormente, en su Art. 130, que: "De las verdaderas utilidades líquidas, se reducirá antes que cualquier otra deducción, un cinco por ciento para la constitución de un Fondo de Reserva, destinado a asegurar la preservación del capital".

La responsabilidad en que se incurre por el resultado de los manejos financieros es declarada en el Art. 131, al indicar: "La distribución de dividendos, sin tener utilidades líquidas, envuelven la responsabilidad conjunta de los Consejeros y Gerentes, que deberán reponer en la Tesorería de la Compañía, el monto distribuido, sin perjuicio de la acción penal que el caso amerite"; añadiendo "Los accionistas estarán obligados a restituir el dividendo recibido en buena fé. Se presume mala fé cuando el dividendo es -

distribuido sin un Balance previo ó en desacuerdo con los resultados del mismo, y en caso de insolvencia de la Compañía, los accionistas conjuntamente con el Consejo y Gerentes, restituirán el monto de los dividendos así distribuidos".

El contenido del Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias, es descrito con amplitud, y así sobre el Balance se indica, en el Art. 135: "El Balance debe expresar, con claridad, la situación actual de la Compañía y tomará en cuenta las peculiaridades del giro (de la industria o comercio) observando las siguientes reglas:

- a).- El Activo será dividido en: Inmueble ó Fijo ó Estable, - disponible convertible a corto plazo, a largo plazo, -- cargos diferidos, cuentas de resultados y cuentas de compensación.
- b).- En ningún Balance aparecerá ni el Activo o Pasivo, bajo el título de Cuentas Misceláneas ó alguna similar, un -- monto mayor del diez por ciento del valor del Capital Social.
- c).- Si la Compañía posee acciones de una o varias Compañías, deberán aparecer en el Balance bajo títulos separados, - el monto de la participación y el crédito de las mismas. El Consejo en su informe, deberá rendir explicación precisa sobre las Compañías controladas ó con alguna liga."

Por lo que toca a la Normatividad que regula el Estado de Pérdidas y Ganancias, el Art. 136 de la legislación comentada, lo describe, a dicho Estado Financiero, de una manera prolija, semejante al que se hizo en el Balance, y así se señala que "en el Estado de Pérdidas y Ganancias que acompañará al Balance, aparecerán: - -

En los créditos; Fracción Primera :

- a).- Utilidades anteriores no distribuidas.
- b).- Ingresos provenientes de las operaciones del período que concluye, separándose los varios grupos ó fuentes de donde provienen.
- c).- Reembolsos del capital no empleados en las operaciones de la Compañía.
- d).- Ingresos misceláneos.
- e).- El saldo que se pasa al siguiente período (ejercicio).

En los débitos; Fracción Segunda :

- a).- Cantidades que se adeudan de ejercicios anteriores.
- b).- Gastos generales.
- c).- Impuestos.
- d).- Intereses o créditos a terceras personas.
- e).- Amortizaciones de Activo.
- f).- Pérdidas diversas.
- g).- Constitución de Reservas y Fondos Especiales.
- h).- Dividendos a ser distribuidos.
- i).- Emolumentos que se hayan pagado o que deban ser pagados a consejeros.
- j).- Saldo disponible para el ejercicio siguiente."

La legislación que comentamos, en párrafo separado establece:

"No se asentará la letra f) (Pérdidas diversas), si la empresa tiene un Fondo de Reserva destinado a compensar las pérdidas del saldo del monto de las cuentas incobrables o de las pérdidas de otras propiedades en el Activo que sean liquidadas, por medio de un cargo al Fondo de Reserva". *

* Contablemente el Fondo es una separación real, Cta. Deudora, Reserva es una separación virtual, Cta. Acreedora. No puede haber Fondo de Reserva.

A la luz de lo estudiado hasta el momento, es evidente que la Ley Brasileña que modificó el tronco común del Código de Comercio de este país, es notoriamente superior a nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles, pues si bien únicamente habían transcurrido 6 años, la forma en que la primera describe y analiza los Estados Financieros, tanto el Balance como el Estado de Pérdidas y Ganancias, éste último Estado Financiero no tomado en cuenta por nuestra legislación, marca un avance legislativo en la Normatividad que hace suyas las reglas técnicas que prescribe la Contabilidad.

Dos años después, formando parte de un nuevo Código de Comercio, la Legislación Comercial Italiana que entró en vigor en 1942, obliga de manera clara en su Art. 2217 a redactar anualmente el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, los cuales deberán mostrar "con evidencia y verdad las utilidades obtenidas y las pérdidas sufridas".

En la Sección IX de dicho ordenamiento, bajo el epígrafe del Balance, se establece con precisión la responsabilidad que asumen los Administradores de las Sociedades Colectivas, las cuales deberán redactar los Estados Financieros en una forma tal que deberá "manifestarse con claridad y precisión" la situación patrimonial de la sociedad (Art. 2423). Acto seguido, en su Art. 2424 establece de manera prolija el contenido del Balance indicando los renglones que deberá contener el Activo, detallando en 14 renglones las cuentas deudoras más usuales, al describir el Pasivo comienza por el Capital Social, donde apunta que debe distinguirse claramente el valor nominal "distinguiendo el importe de las acciones ordinarias -- del importe de las otras categorías de acciones"; al referirse a --

las otras cuentas acreedoras, señala que debe distinguirse aquellas que representan deudas frente a proveedores, de las que tienen como contrapartida una garantía real, asimismo exige detallar por rubros separados al acreedor (deudas frente a bancos, frente a otras sociedades, etc.).

Tocante a las Reservas, exige su presentación -en función a su saldo acreedor- en el lado del Pasivo y así hace referencia a la que se ocupa de la amortización de los bienes, (la nomenclatura técnica actual denomina a ésta "Reserva de Depreciación").

Determina que se distingan con precisión las Reservas Estatutarias y Facultativas de la Legal, esta última se creará como consecuencia "de las utilidades netas anuales por una suma correspondiente a la vigésima parte de ella, hasta constituir un 'Fondo de Reserva' que alcance la quinta parte del Capital Social". (Art. - 2427).

Se prevee la creación de un Fondo (Reserva) para la indemnización de antigüedades y jubilación del personal dependiente.

Es de particular interés el tratamiento que se da al renglón que registra la "Clientela", sobre el cual se indica: "El Funcionamiento (llave) se puede inscribir en el Activo del Balance solamente cuando se haya pagado por una suma a tal título en la adquisición de la hacienda a la cual se refiere, y por un importe no superior al precio pagado. El valor del Funcionamiento ó Llave - se debe amortizar en los mismos ejercicios siguiendo la prudente apreciación de los Administradores y los Síndicos". (Art. 2427).

Es importante destacar que en el Título XI del ordenamiento que se está analizando se apuntan: "Disposiciones Penales en Mate

En el Código de Comercio Guatemalteco, en su Art. 28, se obliga al comerciante a realizar un Balance Anual que "comprenderá las operaciones practicadas desde la apertura ó reapertura de la Contabilidad hasta la fecha en que se efectúe dicho Balance", añadiendo párrafos adelante: "Inmediatamente después del último Balance practicado, se extenderá de la manera más conveniente, previo el cierre de la contabilidad y de las formalidades prescritas para los Inventarios, el cuaderno de resultados del ejercicio en que se harán constar los saldos respectivos de las cuentas debidamente regularizadas, es decir, el Estado de Pérdidas y Ganancias"; previamente el Art. 24 define jurídicamente lo que debe entenderse por ejercicio contable al indicar: "Por ejercicio contable se entiende el lapso regular comprendido entre la apertura ó reapertura de la contabilidad y el de su cierre, con la consecuente elaboración del Balance General e Inventario de Cierre y Estado de Pérdidas y Ganancias. Este ejercicio, que en ningún caso comprenderá un período mayor de un año, será fijado por el propio comerciante..."

Este ordenamiento hace una descripción sucinta del Balance -- (Art. 25), sin embargo el Código Hondureño, con una notoria influencia del Código Italiano, describe en forma prolija el contenido -- del Balance al indicar: "Todos los Balances deberán expresar en su Activo: a) Los inmuebles; b) las patentes, los derechos de autor, las marcas de fabricación, los nombres comerciales y concesiones; c) los créditos a cargo de los socios por aportaciones todavía no realizadas; d) las máquinas, los muebles y enseres; e) las existencias de materia prima y mercadería; f) los títulos-valores y las participaciones sociales, con indicación de las acciones de la pro

pia sociedad, que se hayan adquirido, en los casos de excepción en que es lícito, y de aquellas acciones cuya posesión atribuye el poder de hecho sobre la sociedad; g) los créditos, con separación de los que son a cargo de los bancos; h) las existencias de caja en los bancos. En el Pasivo deberá incluirse: a) Los créditos con garantía real; b) las obligaciones emitidas que no hayan sido amortizadas; y c) las demás deudas del comerciante. A continuación del Pasivo se expresará el Capital Social y las Reservas Legales, Estatutarias y Voluntarias, si se tratare de una sociedad; el remanente de los ejercicios anteriores, si lo hubiere; y la utilidad del ejercicio a que se refiere el Balance ordinario. El déficit y las pérdidas deberán ponerse del lado del Activo. Las Reservas para Amortización, para renovación ó para el riesgo, de la valoración de los bienes pueden hacerse figurar, bien en el Pasivo, bien en el Activo, como cantidad que ha de disminuirse al renglón que se refiere la propia Reserva. También deberán indicarse en el Balance las deudas contingentes, los bienes ajenos que el comerciante tenga en su poder por cualquier concepto y las demás cuentas de orden.

Por lo anteriormente transcrito, es evidente el apego estricto de la Normatividad, a la Técnica Contable más depurada, cabe el mismo comentario en relación a la regulación del Estado de Pérdidas y Ganancias, "el cual deberá mostrar los conceptos por los cuales obtuvo beneficios el comerciante y los gastos y pérdidas que deberán deducirse del total de los productos obtenidos para precisar las ganancias o pérdidas que resulten del ejercicio" (Art. 436 Fracción V). El Código Guatemalteco exige formular el Estado de -

Pérdidas y Ganancias, pero al igual que en el Balance, su regulación es de forma breve.

El Código Guatemalteco no regula expresamente la responsabilidad jurídica que adquieren las personas que representan y actúan a nombre del "comerciante social", quizá ello debido a que el entorno económico de ese momento aún no lo exigía, no así el caso de la legislación hondureña, que en su Art. 440 hace referencia a este tema al indicar: "En las sociedades por acciones el Balance General deberá quedar terminado en los tres meses siguientes a cada ejercicio; los administradores lo pondrán a disposición de los comisarios por un lapso no menor de quince días, y dentro de un término de igual duración, los comisarios deberán presentar su informe para que se dé cuenta con él a la Asamblea que haya de conocer del Balance".

El Código Hondureño hace referencia expresa a la fidelidad que deberán contener los Estados Financieros al indicar: "Todos los Balances deberán expresar con veracidad y con la exactitud compatible con su finalidad, la situación financiera del negocio en la fecha a que se refieran". (Art. 437).

Por lo anteriormente analizado, podemos afirmar que el Código de Comercio Hondureño muestra una mejor técnica jurídica al hacer suyas las reglas contables más avanzadas, y por lo tanto, es superior, en este tema, al Guatemalteco.

En julio de 1951 se promulgó en España el "Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas", Normatividad en donde en forma clara, precisa y apegada a la técnica contable actual, se legisla en su Capítulo IV "Del Balance", los Estados Financieros a la luz del "comer

ciante social".

Desde el primer artículo (102) de este Capítulo, se estipula con claridad la obligación de los administradores de "formular, en el plazo máximo de cuatro meses, contados a partir del cierre del ejercicio social, el Balance General con la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la propuesta de distribución de beneficios y la Memoria explicativa".

Se define a los Estados Financieros como el resultado de la Contabilidad, y en consecuencia "la contabilidad cerrada en cada ejercicio reflejará con claridad y exactitud la situación patrimonial de la sociedad y los beneficios obtenidos durante el ejercicio ó las pérdidas sufridas". (Art. 102).

Se manifiesta asimismo las características que deberán contener los Estados Financieros: "El Balance, la cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria, se redactarán de modo que, con su lectura, pueda obtenerse una representación exacta de la situación económica de la compañía y del curso de sus negocios". (Art. 102).

El contenido del Balance, como del Estado de Pérdidas y Ganancias, son relacionados con amplitud y de conformidad a lo prescrito por la Técnica Contable, y así se indica que el Balance deberá contener "en el Activo: 1.- Créditos contra accionistas y por acciones suscritas y no desembolsadas; 2.- Dinero en efectivo en caja y bancos; 3.- Inmuebles e instalaciones industriales; 4.- Maquinaria y mobiliario; 5.- Títulos cotizados en bolsa; 6.- Títulos sin cotización oficial y participación en otras empresas; 7.- Bienes afectos a la Reserva Legal; 8.- Acciones propias de la sociedad adquiridas de acuerdo con lo dispuesto en el Art. 47; 9.- Efectos comer

ciales; 10.- Los demás créditos; 11.- Materias primas y mercaderías; 12.- Concesiones, licencias, derechos de propiedad industrial ó intelectual y demás elementos del patrimonio de la empresa, siempre que se hubieren pagado precio por adquisición; 13.- Los gastos de primer establecimiento y de constitución de la sociedad; 14.- El importe de las obligaciones amortizadas, en el Pasivo el de las obligaciones emitidas; 15.- El importe de las acciones no suscritas procedentes de los aumentos de capital. En el Pasivo: 1.- El Capital Social, con expresión de las diversas clases de acciones; 2.- La Reserva Legal; 3.- Las demás Reservas; 4.- Las deudas con garantía hipotecaria ó pignoratícia; 5.- Las demás deudas de la sociedad, distinguiendo las vencidas de las que no lo estén, y las fianzas, garantías y otras deudas subsidiarias, cuando sea patente la insolvencia del deudor principal; 6.- Las obligaciones emitidas por la sociedad ó las que estén en circulación; 7.- Los fondos de amortización del Activo, si los bienes patrimoniales figuran en él, por su valor de adquisición. En el Activo ó en el Pasivo, según proceda, figurará el saldo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias". (Art. 103).

Por lo que toca a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, esta legislación indica que los administradores expresarán, al formar este Estado Financiero con separación: "En la parte relativa a los ingresos: 1.- Los ingresos obtenidos por la actividad normal de la empresa; 2.- Las cantidades ingresadas por circunstancias u operaciones extraordinarias; 3.- Los Fondos de las Reservas que se apliquen a los fines para que fueron constituidas y los ingresos que se obtengan por la enajenación ó liquidación de elementos patrimoniales que constituyan reservas ocultas ó tácitas. Deberán consignarse asimis

mo la inversión de dichos fondos, cualquiera que sea su naturaleza. En la parte relativa a los gastos: 1.- Los satisfechos por salarios y sueldos; 2.- Las cantidades percibidas por los administradores que no se hallen comprendidas en el número anterior; - - 3.- Las amortizaciones del Activo; 4.- El importe de los seguros sociales; 5.- Los impuestos; 6.- Las pérdidas ó gastos para cuya compensación se hayan aplicado las Reservas; 7.- Los demás gastos que sean corrientes en el tráfico de la empresa; 8.- Los gastos y quebrantos extraordinarios". (Art. 105).

A efecto de preservar el Capital Social en beneficio de los accionistas y público ahorrador en general, se prescriben modalidades particulares a los beneficios obtenidos; y así, en el Art. 107 se establece: "Sólo podrán ser pagados dividendos sobre las acciones en razón de beneficios realmente obtenidos ó de reservas expresadas de efectivos de libre disposición; siempre que el valor del Activo no sea inferior al Capital Social"; y en el Art. 106, con la misma idea se establece: "La sociedad que obtenga en el ejercicio económico beneficios líquidos superiores al seis por ciento del importe nominal de su capital, deducidos los impuestos, se verán obligados a distraer, como mínimo, un diez por ciento -- hasta constituir un Fondo de Reserva que alcance una quinta parte del capital desembolsado", añadiendo sobre el particular: "De esta reserva sólo podrá disponerse para cubrir, en su caso, el saldo deudor de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, y deberá reponerlo cuando desciende del indicado nivel", Normatividad que se apega cabalmente a lo que la Técnica Contable denomina "CRITERIO PRUDENCIAL". (26)

Con objeto de proteger la fidelidad del Informe Financiero, esta legislación prescribe un Organó de Vigilancia que vele por los intereses de la empresa y de los accionistas: los Censores, - órgano que tendrá, entre otras funciones, el proyecto del reparto de los beneficios, tal y como lo prescribe el Art. 108 de este ordenamiento: "El Balance, la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la -- propuesta sobre la distribución de los beneficios y la Memoria, - deberán ser sometidos al examen e informe de los Accionistas Censores de Cuentas, quienes por escrito propondrán la aprobación ó formularán los reparos que estimen convenientes en el plazo de un mes". Esta función del Organó de Vigilancia es expresamente delimitada por este ordenamiento, al indicar que en el ejercicio de sus funciones "el Censor podrá examinar por sí mismo la contabilidad y todos los documentos y antecedentes relativos a los hechos-contables, pero su informe, salvo pronunciamiento expreso de la - Junta General en contrario, sólo habrá de referirse a la exactitud y veracidad de los datos consignados en el Balance y en el -- Estado de Cuenta de Pérdidas y Ganancias y a los criterios de valoración y amortización seguidos en el ejercicio de la sociedad".

En suma, la Normatividad de los Estados Financieros que hace la Legislación Española en base al "Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas", regula jurídicamente sobre bases técnicas contables de puradas los Estados Financieros básicos (Balance y Estado de Pérdidas y Ganancias), su contenido, la responsabilidad adquirida -- por los Organos Sociales en cuanto a la protección del patrimonio social y vigilancia por la fidelidad del Informe Financiero rendido.

En México, el 18 de diciembre de 1980, se promulgó un Decreto Presidencial, que se publicó en el Diario Oficial el 23 de enero de 1981; en él, se hacen reformas substanciales a la reglamentación que regula la obligación de la Llevanza de la Contabilidad y los Estados Financieros.

En efecto, la obligación de llevar un Libro de Inventarios y Balances, y su contenido tal y como lo exigía el Código de Comercio en su Art. 38, es derogado por este decreto, sin embargo aún se obliga al comerciante "a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado" que "permita la preparación de los Estados que se incluyan en la información financiera del negocio" (Art. 33 -- Fracción C), asimismo al modificar la Sección Quinta de la Ley General de Sociedades Mercantiles que anteriormente se denominaba "Del Balance" y hoy, en virtud de este decreto, se denomina "De la Información Financiera", se obliga "bajo la responsabilidad de los administradores" se preparen "Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio; un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio (Balance y Estado de Pérdidas y Ganancias); un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio; un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, -- acaecidos durante el ejercicio; las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministren los estados anteriores". (Art. 172, L.G.S.M., Fracción C, D, E, F y G).

Sobre el particular, es interesante destacar que las modificaciones al Código de Comercio introducidas por este decreto, fue

consecuencia de un Decreto que se ocupa de regular tanto la "Llevanza" como los "Estados Financieros", es decir, pretende adecuar toda la Normatividad que se refiere al fenómeno Derecho-Contabilidad; de aquí que al ocuparse de la "Llevanza" exija al comerciante "un sistema de contabilidad adecuado" que, "permita la preparación de los Estados que se incluyan en la información Financiera del negocio" y a tal efecto exigen en el modificado Art. 172 de la L.G.S.M. :

Un BALANCE, al indicar: "Un estado que muestre la situación Financiera de la Sociedad a la fecha del cierre del ejercicio" - Fracción C.

Un ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS, al indicar: "Un estado - que muestre debidamente explicados y clasificados los resultados de la Sociedad durante el ejercicio". Fracción D.

Un ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA, al señalar: "Un estado que muestre los cambios en la situación Financiera durante el ejercicio". Fracción E.

Y un ESTADO DE VARIACION EN EL CAPITAL SOCIAL, al requerir: "Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social acaecidos durante el ejercicio". Fracción F.

Así como las NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS, al obligar, - en la Fracción G, a incluir "las notas que sean necesarias para completar ó aclarar la información que suministren los estados - anteriores".

Estos Estados Financieros exigidos por la Normatividad que analizamos, así como las Notas a los mismos, se apegan textualmente a lo requerido por el Boletín B-1 "Objetivo de los Estados

Financieros" de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tema que ya hemos analizado en el Capítulo referente a la Contabilidad.

Al exigir en las modificaciones a la L.G.S.M. todos los Estados Financieros que la Técnica Contable ha prescrito como fundamentales, ha hecho que esta Normatividad regule este requisito de Fondo de manera óptima. Cabe sin embargo, preguntarse por qué esta reglamentación no ha establecido el contenido que debe incluir cada uno de estos Estados Financieros, tal y como lo exigen las Legislaciones de Alemania, Suiza, Italia, España, Guatemala y Honduras, anteriormente analizadas.

Creemos que intencionalmente el legislador ha omitido regular sobre el contenido de cada uno de los Estados Financieros exigidos a efecto de permitir llenar esta laguna con el material técnico que elabora el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, concretamente de la Comisión de Principios de Contabilidad —en el cual se basó para confeccionar esta Normatividad—, lo que permite descansar en un soporte de alta calidad técnica fruto de una investigación continua que ha dado un amplio acervo sobre este tema, como son los Boletines:

- B 1. Objetivos de los Estados Financieros.
- B 2. Balance General.
- B 3. Estado de Resultados.
- B 4. Estado de Cambios de Situación Financiera.
- B 5. Registro de Transacciones en Moneda Extranjera.
- B 6. Conversión de Estados Financieros Expresados en Moneda Extranjera.
- B 7. Revelación de los Efectos de la Inflación en la Información Financiera.
- B 8. Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes.
- B 9. Información Financiera a Fechas Intermedias.
- B 10. Reconocimiento de los Efectos de la Inflación de la Información Financiera.

Creemos que de aceptarse la tesis anteriormente manifestada, nuestro Código de Comercio, por lo que toca a la reglamentación de los Estados Financieros, se encuentra entre los más avanzados en esta materia.

COROLARIO.

Cuando a mediados del siglo pasado el concepto de "comerciante social" tomó realidad, se hizo necesaria una Normatividad que regulara los Estados Financieros emanados de dichos entes, atendiendo los tópicos básicos surgidos de esta nueva realidad, y así, la reglamentación jurídica de los Estados Financieros en base a la Técnica Contable; la necesidad de fidelidad en la información y la fijación de la responsabilidad nacida en los diferentes Organos Sociales por la obligación de rendir Información Financiera, se hicieron imprescindibles.

Lamentablemente, una legislación que plasme estos tópicos en un ordenamiento unitario que los englobe, de manera clara y precisa, tomandocomo base las técnicas contables más depuradas, según lo hemos analizado, aún no se ha logrado. Es de desearse que en el futuro así ocurra.

N O T A S

- 1.- GARRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid 1936, pág. 331.
- 2.- GARRIGUEZ JOAQUIN.
Instituciones de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid 1948, pág. 167.
- 3.- GARRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid 1936, pág. 337.
- 4.- GARRIGUEZ JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1949, págs. 29 y 30.
- 5.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín A-1, Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., Septiembre 1976, pág. 3.
- 6.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios relativos a los Estados Financieros en general.
Boletín B-1, Objetivos de los Estados Financieros.
México, D.F. 1973, pág. 1.
- 7.- Ibid, pág. 2.
- 8.- Ibid, págs. 4 y 5.

- 9.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios relativos a los Estados Financieros en general.
Boletín B-1, Objetivos de los Estados Financieros.
México, D.F., 1973, pág. 4.
- 10.- Ibid, pág. 5.
- 11.- Ibid, pág. 2.
- 12.- RUIZ DE VELAZCO LUIS Y PRIETO ALEJANDRO.
Auditoría Práctica.
Editorial Banca y Comercio.
México, D.F., 1953, pág. 3.
- 13.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
Boletín de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.
Boletín número 3. Normas de Auditoría generalmente aceptadas.
México, D.F., Diciembre 1956, pág. 22.
- 14.- PACIOLO LUCA FRAY.
Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita.
Tractatus de Computis et Scripturis.
Ejemplar facsimilar, traducido, adaptado y con anotaciones de
Giorgio Berni y Ramón Cárdenas.
Monterrey, N.L., México, MCMDXII
- 15.- RODRIGUEZ ROBLES ANTONIO.
Derecho Contable Mercantil.
Editorial de Derecho Financiero.
Madrid 1960, pág. 22.
- 16.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
De la Real Academia Española.
Madrid 1970, pág. 158.
- 17.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín C-4, Inventarios.
México 1970, pág. 1.
- 18.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios relativos a los Estados Financieros en general.
Boletín B-1, Objetivos de los Estados Financieros.
México, D.F., 1973, págs. 4 y 5.

- 19.- RIPERT, GEORGE.
Traite Elementaire de Droit Commercial.
R. Pichon et R. Dinard.
Paris 1948, pág. 162.
- 20.- BOLAFIO LEON.
Derecho Comercial.
Edici, S.A. Editores.
Buenos Aires 1947, pág. 201.
- 21.- BENITO LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil.
Victoriano Suárez Editores.
Madrid 1924, pág. 107.
- 22.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín A-1, Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., Septiembre de 1969, pág. 3.
- 23.- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F. 1952. Tomo I. págs. 43 y 155.
- 24.- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín A-1, Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., Septiembre de 1969, pág. 1.
- 25.- Ibid, pág. 1.
- 26.- Ibid, pág. 11.

VALUACION

Tanto la Técnica Contable como la Jurídica se han preocupado profundamente por el problema de la valuación, pues es en verdad complejo encontrar un método de valuación que satisfaga los requisitos de objetividad y veracidad razonables. (1)

TECNICA CONTABLE

Todos los bienes que constituyen un patrimonio, con base a su naturaleza son valuados, es decir, medidos en dinero, y siendo la Contabilidad la crónica financiera de un patrimonio, cuando se realiza el registro de los bienes de dicho patrimonio se realiza en base del principio de "Valor Histórico Original". (2)

El Valor Histórico Original se basa en que el registro en cuentas se expresa en términos de unidades monetarias y que cuando esta unidad o medida de valor es constante, el valor expresado en las cuentas "queda razonablemente medido". (3)

El Informe Financiero que se registra a "Valor Histórico Original" satisface los requisitos de objetividad y veracidad razonables, pues por objetividad debemos entender que la "información que se señala no ha sido distorsionada en forma deliberada y que de acuerdo con las reglas del sistema representa lo sucedido". (4) Por veracidad debemos entender que los datos "representan eventos realmente sucedidos y las cantidades relativas, representan la medición correcta de ellos." (5)

El "Valor Histórico Original" se funda en un principio de contabilidad que se denomina NEGOCIO EN MARCHA, (6) y se enuncia así: "La entidad contable se presume en una existencia permanen-

te, salvo especificación en contrario, por lo que las cifras de sus estados financieros representan valores en uso o modificaciones de ellos. Cuando las cifras representan valores estimados de liquidación, esto deberá expresarse claramente."

El "Valor Histórico Original" puede eventualmente, presentar deformaciones en los rubros de Mercancías (Inventarios) y Activos Fijos, pues el resto de las cuentas por estar registrados en base de valor nominal, no cabe la reconsideración de su valuación, pues la misma está hecha a "Valor Histórico Original".

Con objeto de celar la objetividad y veracidad razonables en los rubros de Mercancías y Activos Fijos, la Contaduría Profesional organizada ha acuñado "Principios de Contabilidad" que regulan específicamente la valuación de estas cuentas, y así -- "la regla a seguir para efectos de valuación en los Inventarios deberá ser el costo o valor de mercado, el que sea menor". Posteriormente se aclara: "el término Mercado debe entenderse como Costo de Reposición". (7) La explicación pertinente la expresa el Instituto Mexicano de Contadores Públicos al manifestar al respecto en el Boletín C 4 :

"El objeto de ajustar las existencias en Inventario según las reglas anteriormente expuestas, es el de expresar razonablemente los resultados del ejercicio y por lo tanto, -- cuando el costo de reposición es inferior al valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso o las que en operaciones normales se obtendrán". (8)

Tocante a los Activos Fijos, los "Principios de Contabili-

dad" que específicamente rigen a este renglón de cuentas, manifiesta que: "Los Activos Fijos deben registrarse al costo de adquisición o construcción". (9)

Debido a que los Activos Fijos sufren las consecuencias de su uso, el simple transcurso del tiempo o la aparición de otros Activos, factores que hacen ineficientes a los Activos, para desempeñar la función a ellos asignada (obsolescencia), la técnica contable ha diseñado un principio que reconoce este fenómeno, y que establece un procedimiento para su solución financiera: "La Depreciación es un proceso de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los Activos Fijos tangibles, menos su valor de desecho (si lo tiene) entre la vida útil estimada de la unidad". (10)

A través de los principios anteriormente analizados la Contaduría Institucionalizada ha tratado de adecuar las deficiencias del registro histórico tradicional en cuanto a Valuación.

DOCTRINA JURIDICA

Los Principios Técnicos Contables que rigen la valuación, usualmente no son tomados en cuenta por la Normatividad y así, cuando la Doctrina Jurídica analiza el tema de la valuación de las cuentas, presenta un panorama disperso en interpretaciones:

La dificultad de definir un criterio de valuación correcto es reconocido por Tulio Ascarelli, quien afirma: "Valorizar bienes es siempre muy difícil", (11) y don Joaquín Garriguez, al referirse a este problema, se muestra aún más pesimista, y al efecto cita a Brunetti en la siguiente afirmación: "El verdaderamente"

ro valor no se puede nunca fijar con precisión".(12) Pero este pesimismo es también compartido por Gay de Montellá, quien al comentar la valuación es contundente y confirma: "Puede afirmarse de una manera general que una estimación matemática exacta (de valuación) es imposible". (13)

César Vivante al comentar la problemática de la Normatividad ante la valuación indica: "Existe en esta materia gran incertidumbre y diversidad de criterios", (14) tal y como el que manifiesta al respecto Joaquín Garriguez: "Todos los elementos del balance han de ser valorados, es decir, medidos en dinero. Pero el concepto de valor es múltiple: varía según cual sea el punto de vista - que se elija (objetivo, subjetivo) o el momento de la valoración- (industria en sus comienzos, o en plena explotación, o en liquidación). En todo caso, la valoración se hace por el titular de la empresa. Mas, como se trata de un balance de continuación del negocio, la valoración en dinero es siempre un poco arbitraria, dada la multiplicidad de coeficientes que influyen en la determinación del valor en uso de las cosas". (15)

Por su parte Mario A. Rivarola manifiesta: "Se puede deducir como regla general para todos los bienes (en su valuación), que en el Inventario no puede figurar por mayor importe que el de su costo de adquisición", (16) criterio jurídico que se acerca mucho al concepto técnico de Valor Histórico, y que es compartido por Gay de Montellá, quien afirma: "En general se admite que los valores activos pueden estimarse por debajo de su verdadero valor, -- siempre que ello no signifique comisión de un fraude. En cambio, lo contrario está rigurosamente prohibido", añadiendo más adelan-

te: "Como medida de previsión es recomendable la Valuación a algo inferior a su valor real".⁽¹⁷⁾

El reconocimiento de la Normatividad del denominado Valor -- Histórico no es aceptado unánimemente por la Doctrina, pues el -- maestro Barrera Graf comenta al respecto: "Cualquier criterio (de valuación) preexistente y rígido, es además de artificioso y arbitrario, falso y peligroso, por cuanto no puede emplearse con -- igual validez y la misma generalidad para toda clase de empresas -- y situaciones diferentes...."⁽¹⁸⁾ El jurista Gay de Montellá está -- también en contra de criterios fijos de valuación respaldados por la Normatividad, y al respecto afirma: "Todos los sistemas con -- normas fijas han claudicado y es únicamente la sinceridad y la -- buena fe las únicas reglas eficaces para apreciar en su justo valor los valores de valuación".⁽¹⁹⁾ Comentario que a nuestros ojos abre evidentemente la puerta de la subjetividad.

En resumen, podemos afirmar que la Doctrina Jurídica al ocuparse del problema de la Valuación abunda en lo que con claridad -- apuntó César Vivante: "Existe en esta materia gran incertidumbre -- y diversidad de criterios".

DERECHO POSITIVO

La Normatividad no se ocupó de legislar sobre la valuación -- de cuentas mientras el valor registrado en las mismas no perdió -- su veracidad razonable, y esta veracidad razonable se mantuvo has -- ta que "una economía complicada e interdependiente vino a reempla -- zar a la sociedad que más o menos se bastaba a sí misma",⁽²⁰⁾ co -- mo era el mundo antes de la Revolución Industrial, tal y como --

apunta Paul S. Samuelson; en efecto, las naciones industrializadas desde hace por lo menos siglo y medio han mostrado momentos de - - prosperidad seguidos de un receso y una depresión que nuevamente - eran seguidos por otra etapa de prosperidad. A la fase más aguda - de esta "cíclica" se le ha denominado "crisis"; en el siglo pasado la turbulencia fue frecuente: 1812, 1818, 1825, 1837, 1847, 1857, - 1873, 1884, 1890, 1893 y, de este siglo. 1903, 1907, 1910, 1913, - 1920, 1929, 1939/42; las más dramáticas fueron el pánico de 1837, el pánico de Jay Cooke de 1873 y el llamado "pánico de los ricos - de 1907" y "naturalmente el excepcional derrumbamiento del Mercado de Valores de New York de aquel martes negro de 29 de octubre de - 1929". (21)

Cuando este "ciclo económico" muestra sus fases de crisis, el Informe Financiero pierde su "veracidad razonable" y consecuentemente la Normatividad no puede ser ajena a este fenómeno, obligándose a legislar al respecto. Así, el Código Alemán de Comercio de 1861 (ADHGB) establece por primera vez el principio de que el valor más alto con que se puede figurar en él los valores del Activo, es el de su precio de adquisición, sin que se pueda tener en cuenta en modo alguno el más elevado con que pueda cotizarse en el momento - en que el balance se constituye (Artículo 262 números 1 a 3). (22)

Este criterio es refrendado en el HGB de 1897 en su Artículo 40 Fracción III. Como se ve, el criterio de valuación sustentado en este Código es semejante al que la Técnica Contable denomina -- "Valor Histórico Original".

En el Libro Quinto "Derecho de las obligaciones", Título treinta y dos. De la Contabilidad Comercial de la Ley Federal Civil Sui-

za, promulgada originalmente en 1881, en su Artículo 960 se establece con claridad y redactado de manera imperativa, un criterio sobre valuación cuando se afirma: "El valor de todos los elementos de Activo no podrán ser valorados a una cifra que pase a aquella que representa para la empresa a la fecha del balance", de esta manera la Legislación Suiza hace suyo el criterio de valuación técnico denominado "Valor Histórico Original".

En el Artículo 37 del Código de Comercio Español de 1885, -- al referirse al Libro de Inventarios y Balances y concretamente a la descripción del Activo, indica que el mismo será "apreciado a su valor real". Este criterio legal de valuación fue hecho suyo por nuestro Código de Comercio de 1889 en su Artículo 38, normatividad que fue derogada por las modificaciones que sufrió nuestro Código con el Decreto del 23 de enero de 1981, decreto que ya no se ocupó del problema de la valuación.

El Código de Comercio Español en vigor, fue reformado en -- 1973 en su Artículo 39, estableciéndose: "Sin perjuicio de lo establecido en las Leyes Especiales, las partidas de Balance se valorarán con arreglo a criterios que garanticen los intereses de terceros y siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica de la empresa". Si bien el concepto de "Valor Real" que anteriormente exigía la Normatividad Española, no especificaba el concepto técnico contable de "Valor Histórico Original" es evidente que por "Valor Real" debe entenderse al mismo y evitar la subjetividad, pues el "Valor Real" excluye cualquier otro que no sea objetivo, es decir, desecha toda interpretación subjetiva de valor; en cambio la expresión de valorar "con arre--

glo a criterios que garanticen los intereses de terceros", cae en una flagrante invitación a la subjetividad, misma que no es mitigada por la expresión "siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión".

Lamentablemente, en el caso de la Legislación Española, al modificar la Normatividad según lo comentado, favorece la subjetividad, misma que quizá estaba atemperada en el texto de la anterior legislación al hablar de "Valor Real".

El Código de Comercio Guatemalteco promulgado en 1943, al referirse a la obligación de practicar un Inventario, indica que el mismo deberá incluir todos los bienes, "inclusive los de carácter intangible", añadiendo "apreciados todos a su Valor Real"; nuevamente pensamos que esta Normatividad hace referencia expresa al criterio técnico contable que se denomina Valor Histórico Original.

Dentro de las legislaciones mercantiles promulgadas en nuestro siglo que se ocupan de una manera detallada del problema de la valuación, encontramos al Código Comercial Brasileño, particularmente la Ley de Sociedades por Acciones (Decreto-Ley 2.627, del 25 de septiembre de 1940), que establece con precisión criterios específicos de valuación; mismos que se detallan en el Artículo 129 de dicha Normatividad en un denominado "Párrafo Unico", que manifiesta: "Hecho el Inventario de Activo y Pasivo; las estimaciones del Activo obedecerán a las reglas siguientes: A) Las propiedades destinadas a perseguir el objeto de la compañía serán valuadas a su precio de costo. En esta forma, la Legislación Brasileña hace suyo el criterio técnico con-

table de "Costo Histórico Original". Asimismo, el criterio técnico contable de "Costo o Mercado, el más bajo" es también reconocido por esta legislación en su párrafo B del precitado artículo que a la letra manifiesta: "La propiedad movible, materia prima, mercancías destinadas a la venta o aquel que constituye el elemento que se produce, serán valuados a su precio de costo ó manufactura, ó el precio corriente de mercado ó el más bajo." Esta legislación, también hace mención al criterio de valuación -- que deberá seguirse en los rubros tocante a documentos por cobrar considerados como incobrables, y así en la Fracción C de la precitada legislación manifiesta: "Los créditos prescritos, ó los de difícil liquidación no serán tomados en cuenta para el Activo a menos que, haya en relación a ellos una reserva equivalente". Asimismo se regula lo que técnicamente se denomina Activos Intangibles, sobre los cuales se manifiesta con claridad en las Fracciones C y E del multicitado Código, que a la letra dice: "Entre los valores de Activo podrán figurar los gastos de instalación siempre que su valor no exceda del 10% del capital social y se amortizarán anualmente" (Fracción C); en la Fracción E nuevamente se hace referencia a los intangibles al indicar: "Entre los gastos de instalación se incluirá el interés pagado a los accionistas durante el periodo que precede al de iniciación de operaciones. Los Estatutos citarán la tasa de interés que no excederá del 6% anual, y el periodo de su amortización".

Como se analizó, la Legislación Brasileña de manera clara y precisa regula jurídicamente el problema de la valuación en base a los lineamientos dictados por la Técnica Contable; pero son las

legislaciones comerciales Italiana de 1942, y la Hondureña promulgada en 1943, las que en forma destacada y amplia legislan sobre el tema de valuación haciendo Normatividad los criterios técnicos más avanzados sobre este tema.

En ambas legislaciones se nota una gran semejanza, tanto por la forma de enunciar los diferentes elementos de Activo sujetos a valuación, como por la manera como se describen dichos criterios, lo que nos permite afirmar que indudablemente el derrotero trazado por la Legislación Italiana, sirvió de modelo a la Hondureña, tanto por haberle precedido en tiempo, como por el peso evidente de la erudita Doctrina Mercantil Italiana.

En el Artículo 2425 de la Legislación Italiana se lee: "En la valuación de los elementos de Activo se deberá observar los siguientes criterios", un concepto semejante se manifiesta en el Artículo 438 de la Legislación Hondureña, que a la letra indica: "Para la valuación de diversos elementos de Activo se observarán las siguientes reglas". Acto seguido ambos ordenamientos relacionan en su Fracción I los inmuebles, los que serán valuados al "Precio de Costo" (Italiana) "al precio de adquisición" (Hondureña), en ambos ordenamientos se prescribe una Reserva para Amortización (Hondureña), un Fondo de Amortización (Italiana).

En su Fracción II ambas legislaciones se refieren a las materias primas y mercancías, las cuales se inscribirán, (computarán - Hondureña) "a un precio menor entre el de adquisición o de costo y el que resulte del mercado" (Italiana) "el que hubiere sido inferior" (Hondureña).

En ambas legislaciones (Fracción III) se refiere a los Derechos y Patentes, los cuales "no pueden inscribirse a un valor superior al precio de adquisición" (Italiana), "no se computarán a un valor superior al de adquisición" (Hondureña), en ambas legislaciones se prescribe para ambos rubros su Amortización.

Las valuaciones de "Los Títulos Valores" (Hondureña) y las "Acciones" (Italiana) serán según la cotización de Bolsa (Fracción IV).

Los valores no cotizados en Bolsa (Fracción V) no podrán valuarse a un precio superior al del último Balance de la Sociedad respectiva, reconocen ambas legislaciones.

Los Créditos se valuarán "según el presumible valor de cotización" (Italiana) "ó por su valor nominal", señala la Legislación Hondureña (Fracción VI).

La Legislación Hondureña indica que los gastos de establecimiento y organización se registrarán por la cantidad efectivamente erogada debiendo quedar, la suma registrada, amortizada en 5 años, este criterio es ratificado por la Legislación Italiana en el Artículo 2426, mientras que en la Hondureña se prescribe en la Fracción VII del precitado Artículo 438.

La Legislación Italiana hace referencia al rubro del Activo - denominado "Aviamento", Clientela o Nombre Comercial, mismo que deberá valuarse en la cantidad que efectivamente se haya pagado por él (Artículo 2427).

La Legislación Hondureña indica que: "Es lícito revaluar los muebles que figuran en el Balance si lo justifican las condiciones reales del mercado" a condición de que en el propio Balance "figu-

re con claridad una Reserva que haga constar la revaluación".

Ambas legislaciones contemplan los "Pasivos de Contingencia" consecuencia del cumplimiento de obligaciones laborales. La Legislación Hondureña establece la constitución de una Reserva, (Artículo 439), la Legislación Italiana la denomina "Fondo para Indemnización de Antigüedad o de Jubilación".

Es evidente que son las dos legislaciones antes comentadas, la Hondureña y la Italiana, las que en forma efectiva se han ocupado de legislar expresamente un criterio jurídico sobre la valuación de las diversas cuentas que constituyen el Activo de un patrimonio, en ambas legislaciones el criterio técnico contable ha sido el soporte, lo que indudablemente las convierte en las legislaciones más avanzadas sobre el tema de valuación.

En base a lo anteriormente analizado, podemos concluir que la valuación de las cuentas es un problema que surge cuando los valores mostrados en la Información Financiera pierden los requisitos de objetividad y veracidad razonables, esto ocurre como consecuencia del entorno económico; la técnica contable, ha prescrito para resolver esta problemática una serie de reglas técnicas ante las cuales la Normatividad ha tomado diversas posturas:

A).- El no legislar expresamente sobre el particular, abriendo así la puerta al subjetivismo y, en última instancia, dejando al usuario del informe contable en manos de los cronistas contables, circunstancia que no cierra la posibilidad de un ilícito, y en consecuencia no necesariamente vela por los mejores intereses que debe contener toda Normatividad. Tal es el caso de nuestra -

legislación en vigor.

B).- Legislar sobre la valuación, pero al hacerlo realizándolo a través de expresiones ambiguas e imprecisas, tales como - las que se manifiestan en el Código Español de Comercio en su Artículo 39, que al indicar que la valuación se hará "con arreglo a criterios que garanticen los intereses de terceros", cae en -- una flagrante invitación a la subjetividad, misma que es incrementada por la expresión "siguiendo los principios que exige una ordenada y prudente gestión".

C).- Legislar sobre la valuación usando terminología Legal, no contable, como es el caso del Artículo 37 del Código de Comercio Español de 1885, o el Artículo 38 de nuestro Código de 1889, los cuales al referirse al Activo indicaban que el mismo sería - "apreciado a su valor real", circunstancia que induce a pensar - que el término "valor real" debe entenderse como semejante al -- concepto técnico contable de "Valor Histórico Original", sin embargo, por no usar con precisión la terminología técnica contable y hacerla suya en la Normatividad, facilita la interpretación subjetiva, y en consecuencia, no da la seguridad jurídica - necesaria.

D).- Legislar sobre valuación, tomando como base las reglas técnicas dictadas por la disciplina contable, tal como lo realizan las legislaciones comerciales Italiana de 1942 y Hondureña de 1943, circunstancia que hace evidente la seguridad jurídica que debe brindar toda Normatividad.

Es evidente que si el Derecho toma al Informe Contable como un instrumento de prueba idóneo en el campo de la probanza sobre

temas financieros, cuando la Normatividad hace suyos los principios prescritos por la Técnica Contable, vela mejor por los intereses del Derecho y en consecuencia cumple cabalmente con su fin último.

N O T A S

- 1.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Boletín No. 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad.
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., septiembre de 1969, pág. 1.
- 2.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Boletín B-7. Comisión de Principios de Contabilidad.
Revelación de los efectos de la inflación en la Información
Financiera.
México, D.F., octubre de 1973, pág. 1.
- 3.- Ibid. Pág. 1.
- 4.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Boletín No. 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, D.F., septiembre de 1969, pág. 5.
- 5.- Ibid. Pág. 5.
- 6.- Ibid. Pág. 8.
- 7.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Boletín C-4. Comisión de Principios de Contabilidad.
Inventarios.
México, D.F., 1970, Pág. 7.
- 8.- Ibid. Pág. 7.
- 9.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Boletín C-6. Comisión de Principios de Contabilidad.
Activo Fijo.
México 1970, pág. 2.
- 10.- Ibid. Pág. 12.

- 11.- ASCARELLI, TULIO.
Derecho Mercantil.
Porrúa Hnos.
México 1940, pág. 42.
- 12.- GARRIGUEZ, JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid 1936, pág. 478.
- 13.- DE MONTELLA, GAY.
Tratado de Legislación Comercial Española.
Librería Bosh.
Barcelona 1923, pág. 198.
- 14.- VIVANTE, CESAR.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Reus.
Madrid 1932, pág. 324.
- 15.- GARRIGUEZ, JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid 1936, pág. 478.
- 16.- RIVAROLA A., MARIO.
Tratado de Derecho Comercial Argentino.
Cía. Argentina de Editores, S. R. L.
Buenos Aires 1938, pág. 507.
- 17.- DE MONTELLA, GAY.
Tratado de Legislación Comercial Española.
Librería Bosh.
Barcelona 1923, pág. 198.
- 18.- BARRERA GRAF, JORGE.
Estudios de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1958, pág. 288.
- 19.- DE MONTELLA, GAY.
Tratado de Legislación Comercial Española.
Librería Bosh.
Barcelona 1923, pág. 198.
- 20.- SAMUELSON S., PAUL.
Curso de Economía Moderna.
Editorial Aguilar.
Madrid 1960, pág. 325.
- 21.- Ibid. Pág. 325.

- 22.- HEINSHEIMER, KARL.
Derecho Mercantil.
(Traducción de Agustín Vicente Gella),
Editorial Labor,
Madrid 1933, pág. 165.

C A P I T U L O I V

SECRETARIA, MOSTRACION Y PUBLICIDAD

DEL INFORME CONTABLE

S E C R E C I A

A la pregunta obligada de por qué el Derecho protege el Informe Contable instituyendo un Derecho de Secrecía, la Doctrina Jurídica no responde con una respuesta clara y directa, más bien razona en relación a las causas o efectos del Secreto Contable, dejando desperdigada la posible respuesta a por qué el Derecho mantiene reservado el Informe Contable.

Ante este panorama creemos prudente estudiar los diversos autores que se ocupan de este tema, para que a la luz de sus manifestaciones precisemos el motivo por el cual el Derecho mantiene reservada la Información Contable.

Resulta evidente que si el comerciante lleva contabilidad, es porque el informe que ésta brinda "está destinado en primera línea a informar a él sobre la marcha de su patrimonio", (Garriguez),⁽¹⁾ sin embargo, en ella se "van reflejando incidencias que no fuera oportuno exponerlo a la publicidad",⁽²⁾ de aquí que "las legislaciones sean muy parcas en ordenar la exhibición", - Gual Villalbi),⁽³⁾ pues "los efectos y fuerza probatoria de todas las inscripciones hechas en los libros, sobre todo en contra de quien los lleva, son el motivo por el cual la ley rodea también de garantías el principio de la inviolabilidad del secreto comercial, tanto más definido y necesario cuanto mayor sea su fidelidad con la que en los libros se haya dado cumplimiento a la ley", afirma Mario Rivarola.⁽⁴⁾

En la contabilidad se van asentando las operaciones del comerciante, información que hace referencia a derechos y obligaciones nacidos del tráfico mercantil, estos derechos y obligaciones deben ser mostrados cuando "en ocasión, precisa acudir a dicha contabilidad, para depurar relaciones jurídicas".⁽⁵⁾ De aquí que "la contabilidad ha de ponerse a disposición de los que en ella tengan interés, aunque adoptando todas las precauciones necesarias para que no quede perjudicado el de su dueño".⁽⁶⁾

El Derecho al Secreto Contable es justificado en la doctrina, ya como un derecho inherente a la propiedad privada del comerciante, tal como lo afirma Rodríguez y Rodríguez, quien al respecto indica: "Los libros de los comerciantes en cuanto son su propiedad privada",⁽⁷⁾ o Lorenzo Benito, quien ratifica: "Los libros de los comerciantes son obra suya, y son la expresión fiel de su vida comercial; por eso la ley reconoce su propiedad y garantiza su secreto";⁽⁸⁾ ya como un Derecho Público, tal y como afirma Vitorio Salandra: "Los libros del comerciante no son papeles privados, sino documentos que el comerciante está obligado a llevar en el interés público de la regulación del comercio";⁽⁹⁾ o un Derecho Público que pertenece a todos los que se involucran en la información, tal y como lo apunta González Huebra, quien al respecto comenta: "Los libros, aunque son una propiedad particular de la persona que debe llevarlos, tienen también en cierto modo, el carácter de públicos, son algo parecido a los protocolos que llevan los escribanos, y producen también sus efectos legales como éstos";⁽¹⁰⁾ afirmación que es compartida por Vicente y Gella, que indica: "Si bien éstos (los

libros] son propiedad del comerciante que los lleva, la escritura, los asientos que en ellos se hacen, pertenecen a todos los interesados que en la operación registrada intervienen", (11) enunciado que es compartido por Alfredo Rocco, que al respecto manifiesta: "Si bien en conjunto (los libros) son propiedad de quien los lleva, los asientos en particular son dominio de todos los que han participado en el negocio a que se refiere en esta copropiedad de los asientos". (12) Esta última tesis es sostenida por la Jurisprudencia Italiana, que indica: "Se reconoce a los contendientes un derecho común sobre las anotaciones parecido al que el remitente y el destinatario de una carta tienen sobre ella". Casación, Florencia, 30 de diciembre de 1886, Foro Italiano 1887, 77.-, así como la Ley Alemana que hace suya esta postura al manifestar "una escritura si se considera propiedad común entre aquellas personas en cuyo interés está formada"... Código Alemán de Procedimientos Civiles, Zivilprozessordnung.

La copropiedad de asientos, como tesis doctrinal, es rechazada en forma enfática por Jacinto Pallares, quien al respecto manifiesta: "Pero si el comerciante está obligado a llevar libros de contabilidad y a presentarlos en juicio para esclarecer a la justicia, no por eso se puede alegar el absurdo sostenido por algún escritor, de que los libros pertenecen a todo el que tiene allí un asiento, pues semejante comunismo de libros ni es racional ni está autorizado por la ley". (13)

Otro argumento que esgrime la Doctrina para justificar el Derecho al Secreto es aquel que apunta el maestro Rodríguez y-

Rodríguez al afirmar que el Secreto de la Contabilidad se funda "en el Principio General de Derecho de que nadie está obligado a probar en su contra", (14) argumento que también es sostenido por Vittorio Salandra, que al respecto indica: "La demostración como excepción al Derecho del Secreto, es una desviación del Principio Ordinario del Derecho Procesal de que nadie está obligado a probar en su contra: NEMO TENETUR EDERE CONTRA SE".

Hasta aquí los autores estudiados explican la protección jurídica del informe contable (Secreto Contable) en virtud de que una demostración indiscriminada podría causar perjuicio a su titular, y personas relacionadas con él, además de violar su propiedad; la tesis de la copropiedad en los asientos sólo permitiría la demostración a los copropietarios, postura rechazada por Pallares. El Principio Jurídico de que nadie está obligado a probar en su contra, resulta el más lógico y jurídico.

Hay sin embargo otras razones por las cuales se ha mantenido reservado el informe contable, entre ellas aquellas que desprendemos del Derecho Romano, en donde aparece como una excepción a la privación del informe contable la "EDITIO RATIONUM", "en don de el banquero (argentari), a diferencia de otros ciudadanos, puede ser obligado a mostrar sus libros de comercio. (Gayo, Digesto 1.10 & 11, Decudo II.13; Ulpiano, Digesto 1.4, & 4, 5.1 - Cod. Loc.)". (15) A este respecto Bolafio afirma: "Era una obligación de los banqueros romanos (argentari), que llevaban al cabo sus negocios bajo la vigilancia pública, producir a los clientes el propio libro contable (Rationem Fra. 6 & 3, Digesto (2, - 13). El fundamento era la condición de los banqueros de ser los administradores del patrimonio de los propios clientes". (16)

Otra razón por la cual el Derecho al Secreto se convirtió en norma jurídica, es que su ausencia propicia la competencia - desleal, en efecto, el principio de la libertad de comercio nacido a consecuencia del Liberalismo Individualista de la Revolución Francesa dio origen a un sistema de libre empresa y libre competencia (sistema que acabó con el monopolio ejercido por los gremios artesanales), "el cual supone por un lado el reconocimiento y la protección a la iniciativa individual en el ejercicio de la actividad comercial; y por el otro lado, la concepción por el Derecho y por el Estado, de un trato igual, de una idéntica oportunidad a todos los hombres para concurrir al mercado, para atraer la clientela, para imponerse a sus competidores", Barrera Graf. (17)

La información contable de un comerciante, en manos de su competidor, rompería con el concepto de idéntica oportunidad a todos los comerciantes para concurrir al mercado, el trato ya no sería igual pues aquel comerciante que tuviere en su poder información financiera de su competidor, podría realizar impunemente una competencia que sería, a todas luces, desleal.

Esta filosofía, que plasmó el principio de Libertad de Comercio, comenzó a tomar cuerpo a fines del siglo XVIII y se transformó en normatividad tanto en ordenamientos de Derecho Público como de Derecho Privado, adquiriendo rango Constitucional, tal y como aparece en nuestras Constituciones de 1857 y 1917, respectivamente, y así al rezar el artículo 16 de nuestra Constitución: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa le-

gal del procedimiento", se establece "uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que se consagra, la cual dada su extensión y efectividad jurídicas, pone a las personas a salvo de cualquier acto de una afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario —es decir que no esté basado en norma legal alguna—, sino contrario a cualquier precepto independiente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca", afirma Ignacio Burgoa. (18)

Y así, al decir "nadie", se refiere "a ningún gobernado", (19) precepto que manifestado a contrario sensu sería "todo gobernado".

Por lo que toca a la denominación de "papeles" a que se refiere el Artículo 16 Constitucional, "se comprende todos los documentos de una persona, es decir, todas las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico". (20) Evidentemente, en este caso la contabilidad quedará incluida entre esos "papeles".

La mostración, en caso de ser ordenada, deberá estar condicionada a la garantía "de seguridad jurídica", es decir, "mandamiento escrito dirigido al particular afectado donde se le dé a conocer competencia constitucional de la autoridad que lo expida y expresión de los fundamentos legales que apoyen el acto de molestia de que se trate, así como de los motivos de aplicación respectivos". (21)

El Derecho al Secreto es referido la mayoría de las veces en las Legislaciones de Derecho Positivo implícitamente, la explicación la encontramos en la afirmación de Blanco Campaña, -

quien apunta al respecto: "Su origen no se halla en la ley, los Códigos lo reconocen, lo que significa que existe previamente a ellos".⁽²²⁾ Tal fue el caso del Artículo 9 del Título III de las Ordenanzas de Colbert (1673) y el Artículo 12 de las Ordenanzas de Bilbao (1787), normatividad que es ratificada por el Artículo 14 del Código de Comercio "Napoleón".

Una referencia expresa al secreto contable sólo la encontramos en el Código de Comercio Mexicano de 1884, que en su Artículo 74 dice a la letra: "Los tenedores de libros tienen la obligación de guardar secreto sobre el contenido de sus partidas", prevaleciendo en el resto de las legislaciones el Derecho al Secreto como una normatividad implícita, usualmente bajo el enunciado de "no se puede hacer pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna para inquirir si los comerciantes llevan o no sus libros arreglados" (Artículo 49 del Código de Comercio Español de 1829 - Sáenz de Andino; Artículo 45 del Código de Comercio Español de 1885; Artículo 65 del Código de Comercio Mexicano de 1854; Artículo 42 del Código de Comercio Mexicano de 1889; Artículo 42 del Decreto que modifica el Código de Comercio Mexicano del 23 de enero de 1981, Artículo 57 del Código de Comercio Argentino, etc.).

A nuestro parecer, en virtud de que en la contabilidad se asientan hechos financieros propios y de terceros con los que se comercia, es una obligación moral del titular, nacida de una costumbre mercantil, velar por la integridad del informe contable, evitando que un mal uso cause perjuicio, fundamentalmente a terceros, surgiendo así la obligación de mantener reservada -

la información contable, hecho que da como consecuencia el fundamento al Derecho al Secreto.

El origen de esta secrecía es moral, dio origen a un Principio de Derecho: NEMO TENETUR EDERE CONTRA SE. Pronto se convirtió en costumbre mercantil; hoy los Códigos la reconocen — como apunta Blanco Campaña—; sin embargo, al reconocerlo lo hacen porque respetan el Principio Jurídico de que nadie está obligado a probar en su contra y porque el no reconocer este Derecho al Secreto propiciaría la competencia desleal.

Es un defecto de Técnica Jurídica no manifestar este derecho de manera explícita y, en consecuencia, la mayoría de las legislaciones que lo reconocen de manera implícita, carecen de una adecuada Técnica Jurídica.

N O T A S

1. GARRIGUEZ JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil.
Madrid 1947. Pág. 1363.
2. GUAL VILLALBI PEDRO.
Tratado de Derecho Mercantil Internacional.
Establecimiento Tipográfico de Antonio Mairo.
Madrid 1913, Pág. 288.
3. Ibid. pág. 288.
4. RIVAROLA MARIO.
Tratado de Derecho Comercial Argentino.
Cía. Argentina de Editores, S. de R.L.
Buenos Aires 1938, Pág. 172.
5. BENITO LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil. Tomo II
Tercera Edición de Victoriano Sainz,
Madrid 1924, Pág. 99.
6. Ibid. Pág. 99
7. RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1952, Pág. 238.

8. BENITO LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil. Tomo II
Tercera Edición de Victoriano Sainz.
Madrid 1924, Pág. 99.
9. SALANDRA VITORIO.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Jus.
México 1949, Pág. 76.
10. GONZALEZ HUEBRA PABLO.
Curso de Derecho Mercantil.
Imprenta del Heredero de José Gorgas.
Barcelona 1959, Pág. 100.
11. VICENTE Y GELLA AGUSTÍN.
Introducción al Derecho Mercantil Comparado.
Editorial Labor, S.A.
Barcelona 1941, Pág. 87.
12. ROCCO ALFREDO.
Principios de Derecho Mercantil.
Editora Nacional.
México 1981, Pág. 428.
13. PALLARES JACINTO.
Derecho Mercantil Mexicano.
Tipografía de Joaquín Guerra y Valle.
México 1891, Pág. 956.
14. RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1952, Pág. 238.
15. HAMEL & G. LAGARDE
Traite de Droit Commercial
Librarie Dallos
Paris, 1954, # 241.
16. BOLAFFIO LEON.
Derecho Comercial.
Ediar, S.A. Editores.
Buenos Aires 1947, Pág. 213.

17. BARRERA GRAF JORGE.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1957, Pág. 393.
18. BURGOA ORIHUELA IGNACIO.
Las Garantías Individuales.
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 1951, Pág. 458.
19. Ibid. Pág. 458.
20. Ibid. Pág. 458.
21. Ibid. Pág. 483.
22. BLANCO CAMPANA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Edición del autor.
Madrid 1980, Pág. 237.

M O S T R A C I O N

La vinculación del Derecho y la Contabilidad tuvo lugar cuando esta última sirvió como medio idóneo para probar los hechos financieros que atañen a un patrimonio; consecuentemente, para que el informe contable sea un medio de prueba en el campo del Derecho, se debe tener acceso a dicho informe, ya sea porque el mismo se presente voluntariamente por los interesados, o porque la Judicatura se vea obligada a requerirla para tal efecto.

En virtud de que en el informe contable se registran derechos y obligaciones no sólo propios, sino de los terceros con los que se trafica, es necesario que dicho informe quede reservado a efecto de evitar causar perjuicios a los que en el registro se encuentran involucrados, esto no sólo en beneficio de estos últimos sino de la seguridad del comercio en general; mas también de preservarse el Secreto Contable de manera intransigente, se impediría el uso del mismo como medio de prueba idóneo para los hechos financieros registrados en ella, lo cual privaría al Derecho de un medio de prueba, de aquí que el Derecho deberá regular la "Mostración" del informe contable "adoptando todas las precauciones necesarias para que no queden perjudicados sus dueños", tal y como lo apunta Lorenzo de Benito. (1)

El resguardo de los derechos y obligaciones registrados en la Contabilidad, a efecto de no causar perjuicio a los involucrados, es tutelado por el Derecho al Secreto Contable; la mostración del informe para fines probatorios, es regulada por una Normatividad particular cuyo objeto fundamental es velar por la seguridad del tráfico mercantil y para tal efecto establece las modalidades en las cuales se podrá realizar la Mostración:

Hemos deliberadamente usado el término "mostración", del verbo mostrar: "Manifestar o exponer a la vista una cosa", (2) en virtud de que la acción de aportar el informe contable como un medio de prueba en algunos actos judiciales recibe indistintamente el término de "Representación" (Art. 9o. del Título III Des Livres du Commerce, Ordenanzas de Colbert, 1673). "Exhibición" (Art. XII, Ordenanzas de Bilbao, 1737); "Comunicación" (Art. 14, Código de Comercio Francés, "Napoleón", 1807) ó "Inspección, Examen, Compulsa" (Art. 73 del Código de Comercio Mexicano, 1884); dando origen a una dispersión terminológica a tal grado que Blanco Campaña afirma al respecto: "Pocas materias resultan tan confusas como la de la terminología de la comunicación y exhibición de la contabilidad"; (3) de aquí que usando un término genérico como el de mostrar, nos permite adjetivar el género, para posteriormente precisar las diferentes especies.

La costumbre de mostrar el informe contable para que sirva de prueba en el ámbito jurídico es muy antigua: "Era obligación de los banqueros romanos (argentarii) y de los que se dedicaban al cambio de moneda (nummularii), que llevaban a cabo sus nego-

cios bajo la vigilancia pública, producir a los clientes el propio libro contable", afirma Bolafio fundando su afirmación en citas específicas del Digesto (fr. 6, § 3, Dig. de edendo 2, 13), y continúa "también en el caso de que el cliente litigase, no directamente con ellos, sino con un tercero, y fuese necesario el examen de dichos libros" (fr. 10 pr. Dig. de edendo 2, 14). Fundamento de esta obligación, absolutamente singular, era la condición especial de los banqueros. Los mismos eran los administradores del patrimonio de los propios clientes. Recibían en depósito sus ahorros; cobraban sus créditos; hacían los pagos por ellos, transfiriendo con el simple endoso el importe respectivo, de una a otra partida (transcriptio a persona ad personam)".

"La exhibición se hacía, pues, necesaria por las relaciones existentes entre el banquero y el cliente; y puesto que el banquero, por su oficio, estaba obligado a llevar el codex rationum, el libro de la contabilidad (una especie de mayor), se le constreñía a exhibirlo para justificar la administración llevada, el carácter líquido de su crédito y, más genéricamente, el estado de las relaciones jurídicas entre él y su cliente. Para negar la exhibición y librarse de la obligación respectiva debía jurar: "eas rationes non habere". "Nam -dice Ulpiano- cum singulorum - rationes argentarii conficiant, aequum fuit id, quod mei causa - confecit, meum quodammodo instrumentum mihi edi" (Leg. 4, § 1, - Dig. de edendo 2, 13). No era por eso lícito, compulsar el codex entero, sino que el examen debía restringirse a aquella sola parte del mismo "quae ad instruendum aliquem pertineat" (fr. 10, - § 2, Dig. de edendo 2, 13).

"La confianza y la fuerza probatoria de los libros de los -

banqueros se mantuvieron, en la Edad Media, asociadas al correlativo derecho de su exhibición". (4)

Pero cuando el sistema de registro contable y su fundamento técnico aunado a la obligación de exhibirlos mantuvo la confianza en los libros de comercio, el fundamento que servía de soporte al anterior razonamiento fue modificado y así, se puede afirmar con Goldschmidt que: "La eficacia probatoria de los libros de comercio reposa sobre la natural garantía que presenta por lo genuino de la documentación una regular teneduría de los libros de comercio; no, pues, porque el comerciante se presume honesto, o porque de otra manera los negocios comerciales difícilmente podrían probarse, sino porque la documentación no se efectúa al objeto de proveerse de una prueba, y precisamente por eso es insospechable; y porque un relevante control de cuanto se registra existe en el complejo de los libros que se llevan y en los libros de la parte contraria". (5)

La Mostración de la contabilidad, a efecto de servir como medio de prueba en el ámbito Judicial, que en el Mundo Antiguo se operó a consecuencia de invocar acciones procesales específicas (Editio rationum), se convirtió en una obligación del comerciante constreñido a llevar contabilidad de mostrar su contabilidad en determinadas circunstancias, siendo el origen de su génesis lo asentado en las Ordenanzas de Colbert de 1673, cuando en su Artículo 9o. del Título III, Des Livres du Commerce, manifiesta: "Los libros (Diario, Registro, Inventario) no podrán ser requisados y sólo podrá haber presentación o comunicación en los casos de . . .", obligación que es recono-

cida y ratificada implícitamente por las Ordenanzas de Bilbao de 1737, cuando en su Artículo XII manifiesta: "Siempre que por contienda de juicio o en otra manera hubiera de exhibirse libros de cuentas de comercio..."

Esta obligación de "Mostrar" la contabilidad como un medio de prueba es corroborada por las legislaciones modernas de Derecho Mercantil, y así, cuando el Código de Comercio Francés, "Napoleón", de 1807, manifiesta: "La comunicación de los libros e inventarios no puede ser ordenada para efectos judiciales más -- que en los asuntos relacionados con..." (Art. 14), la normatividad está reconociendo expresamente esta obligación; misma que es ratificada en el Art. 15 cuando se indica: "Durante el curso de una disputa, la presentación de los libros puede ser ordenada -- por un juez, incluso de oficio, a efecto de declarar aquello que -- esté en conflicto". Asimismo la Legislación Española materializa esta obligación de "Mostración" particularmente en el Código de Comercio Español de 1829, también denominado "Saenz de Andino", cuando manifiesta en su Art. 46, de una manera indirecta, - la obligación de la "Mostración" al señalar: "Tampoco podrá de-- cretarse a instancia de parte la comunicación, entrega o recono- cimiento general de los libros, correspondencia y demás documen- tos de los comerciantes excepto en los casos de...", reconocimien- to que ratifica en el Art. 47, cuando señala: "Fuera de los casos fijados en el artículo anterior, sólo podrá decretarse la exhibi- ción de los libros y documentos de los comerciantes, a instancia- de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibi--

ción".

El Código de Comercio Alemán reconoce la "Mostración al indicar en su Art. 45 del HGB (Handels Gesetzbuch) que el tribunal puede ordenar, de oficio o a petición de parte, la presentación de los libros de comercio, normatividad que es correlativa de otra señalada en el Art. 427 de la ZPO (Zivilprozessordnung), Ordenanza de Enjuiciamiento Civil.

El Código Suizo, de 1881, en su Art. 963, no manifiesta al respecto: "Toda persona obligada a llevar libros... puede ser obligada a exhibirlos... cuando exista material concerniente...", normatividad que en forma evidente nos indica la obligación de la "Mostración".

El Código de Comercio Italiano de 1883 hace referencia a la "Mostración" de la contabilidad al señalar la obligación de manifestarlos para el caso de Comunicación, la cual, sólo se podrá llevar en los casos específicos de... Asimismo, el Código de Comercio Italiano de 1942, en su Art. 2711, nos informa: "La comunicación integral de los libros, de los documentos de contabilidad y de la correspondencia, se puede ordenar por el juez sólo en las controversias relativas a.... En los otros casos, el juez puede ordenar, aún de oficio, que se exhiban los libros para extraer de ellos los asientos concernientes a las controversias en curso".

Del panorama anteriormente analizado podemos extraer las siguientes conclusiones: a) La "Mostración" no es contemplada como un acto volitivo y discrecional de las partes, sino como una obligación o facultad de la Judicatura a cargo de aquellos cons-

treñidos a llevar contabilidad.

- b) Es unánime el reconocimiento de ser facultad de la Judicatura el exigir la "Mostración" contable cuando haya interés jurídico en ello;
- c) La "Mostración" puede desahogarse siguiendo lo prescrito por el Derecho Adjetivo o estableciéndose normas particulares en el Derecho Sustantivo;
- d) De conformidad a la tradición jurídica hay tres enfoques de la "Mostración" plasmados en Normatividad:

- 1) El Germánico, que reconoce la obligación de la "Mostración" a cargo del constreñido a llevar contabilidad delegando el desahogo de la misma en el Derecho Adjetivo;
- 2) El Francés, que reconoce la obligación de la "Mostración" a cargo del constreñido a llevar contabilidad, estableciendo al efecto dos figuras: la Comunicación, reservada a casos particulares, y la Presentación, cuyo desahogo se delega en el Derecho Adjetivo; y
- 3) La Española, que reconoce la obligación de la "Mostración" a cargo del constreñido a llevar contabilidad, estableciendo al efecto dos figuras: la Comunicación, reservada a 3 casos particulares, y la Exhibición, figura que es legislada de manera especialísima en el Derecho Sustantivo y que da origen a normas particulares que regulan el desahogo de la misma.

Es importante destacar que las Legislaciones Mercantiles-Latinoamericanas, incluyendo por supuesto la Mexicana, siguen muy de cerca los lineamientos trazados por la Legislación Española, tal es el caso del Código de Comercio Argentino de 1889 (Art. 58), Código Comercial Brasileño de 1850 (Arts. 17- y 18), Código de Comercio Chileno de 1865 (Art. 42), Código de Comercio Boliviano de 1835 (Art. 57), Código de Comercio Co--

lombiano de 1887 (Artículo 56), Código de Comercio de la República de Ecuador de 1878 (Artículo 53), Código de Comercio Guatemalteco de 1943 (Artículo 32), Código de Comercio de la República de Honduras de 1950 (Artículo 443), Código de Comercio de la República Dominicana de 1884 (Artículos 14 y 15), Código de Comercio de la República de Nicaragua de 1917 (Artículos 45 y 46), Código de Comercio de la República del Salvador de 1904 (Artículos 35 y 36), Código de Comercio de la República del Perú de 1902 (Artículos 45 y 46), Código de Comercio de la República de Uruguay de 1866 (Artículos 76 y 77), Código de Comercio de la República de Venezuela de 1904 (Artículo 41), y el Código de Comercio que rige el territorio de Puerto Rico de 1932 (Artículo 1084 y 1085).

I. COMUNICACION.

De las 2 modalidades de la "Abstracción", la COMUNICACION es la institución jurídica que va aparejada a la obligación de llevar contabilidad, de reservar el informe y de obligarse a mostrarlo cuando ocurran ciertas circunstancias que así lo ameriten, circunstancias que han establecido condiciones precisas que se formalizaron desde las Ordenanzas de Colbert de 1673, en donde se determina que son: La Copropiedad, la Terminación de Sociedad, la Sucesión y la Quiebra; y que las legislaciones posteriores han ratificado, con excepción de la Española, que no reconoce como causal de Comunicación la Copropiedad, pues sólo reconoce la Liquidación, Sucesión y Quiebra, tanto en su Código de Comercio de 1829 como el de 1885.

La Legislación Patria de 1854, reconoce a su vez 4 casos, -

que junto con las tradicionales de Quiebra, Sucesión Universal y Liquidación de Sociedad, añaden una nueva: Cuenta de Negocio Ajeno a su Dueño, descartando la modalidad francesa de la Copropiedad; por su parte, el Código de Comercio Mexicano de 1884 -- añade a las tres causales tradicionales de Sucesión, Quiebra y Liquidación, la del "Traspaso"; nuestro último Código de Comercio de 1889 y las modificaciones que éste sufrió en 1981, nuevamente reconocen las tres modalidades tradicionales de Sucesión Universal, Quiebra y Liquidación de Compañía, añadiendo la causal que había establecido Teodosio Lares en 1854 de "Cuenta de Negocios Ajeno a su Dueño", rephraseándola como "Dirección o Gestión Comercial por cuenta de otro". Con lo que queda claro que la Copropiedad sólo puede ser causal de Comunicación de conformidad a la Legislación Francesa, y que en la Legislación Patria han sido causales de Comunicación, además de las tradicionales de Sucesión Universal, Quiebra y Liquidación de Sociedad, el -- Traspaso (1884) y la Rendición de Cuentas de un Mandatario, figura que es denominada "Cuenta de Negocio Ajeno a su Dueño" -- [1889-1981].

Si en la contabilidad se lleva la historia de un patrimonio, la única manera de conocer la totalidad del patrimonio, es teniendo toda la contabilidad a la vista, creemos que es ésta, -- la evidente razón por la cual la tradición Normativa ha reconocido a la Sucesión Universal, la Quiebra y la Liquidación de -- Compañía como causales originarias de la "Mostración".

En efecto, "para la ley la muerte de la persona no destruye su situación patrimonial, todos sus derechos y obligaciones-

subsisten, el patrimonio no se altera, únicamente se transmite a los que deben recibirlo, en una palabra, el patrimonio del difunto sólo cambia de titular", (6) por lo tanto, sólo teniendo a la vista la totalidad de la contabilidad se podrá tramitar cabalmente la traslación del patrimonio del de cujus a su suce---sión; en igual caso se encuentra la Quiebra: "Situación en la - que se encuentra un patrimonio que no puede satisfacer las deudas que pesan sobre él", (7) pues si no se tiene la información total del patrimonio, cómo puede determinarse si este patrimo---nio se encuentra en capacidad de satisfacer las deudas que gravitan sobre dicho patrimonio, si no es a través del Informe Total Contable.

En igual circunstancia se encuentra la Terminación (del latín Terminus: último punto hasta donde llega o se extiende una cosa) (8) o la Liquidación (del latín Liquidare: ajustar cuentas, poner término a una cosa o a las operaciones de un estableci---miento o empresa), (9) en que sólo teniendo a la vista la historia total del patrimonio de que se trata, se puede "ajustar dicha cuenta"; queda pues evidente la imposibilidad física de desahogar las tres circunstancias antes comentadas sin el acceso a la totalidad de la contabilidad en que se registran los patri---monios ligados a ellas.

La Legislación Francesa considera como causal de "Mostra---ción" -total de la contabilidad- a la Copropiedad (propiedad de varios en común), (10) acto jurídico que requiere durante su vigencia el acceso a la contabilidad a efecto de que los copropie---tarios conozcan el estado patrimonial que guarda su patrimonio;

derecho que es inherente a la propiedad que ostenta sobre el patrimonio y que por tanto no requiere de ninguna otra manifestación jurídica para realizarlo, de aquí que pensemos, que quizá esta reflexión haya hecho al legislador español y a todos sus seguidores el omitir como una de las causas de "Mostración", y por lo tanto innecesaria de mencionar, a efecto de ejercer el derecho de "Mostración" total de la contabilidad. (La Copropiedad).

Nuestro Derecho Patrio en 1884 añadió, según vimos con anterioridad, como causal de Mostración total, el "Traspaso", fenómeno que podemos describir dentro del ámbito patrimonial como "Cesión a favor de otro del dominio de una cosa", (11) y sentimos -- que es evidente que para poder realizar un Traspaso, desde el -- punto de vista patrimonial y por lo tanto financiero, se requiere que, previo al acto de traspasar, "se ajusten cuentas a fin de poner término" al patrimonio que va a ser sujeto de este acto, -- y dicha operación ya es contemplada precisamente al "Liquidar" -- el patrimonio que va a ser traspasado, de aquí lo innecesario de incluir al Traspaso como una causal más de Comunicación.

Este razonamiento es válido para la otra causal de Mostración que nuestra legislación ha añadido bajo el término de "Cuenta de Negocio Ajeno a su Dueño" (Art. 66 del Código de Teodosios-Lares de 1854), concepto semejante al que apunta nuestro Código de 1889 que indica en su Art. 43: "Dirección o Gestión comercial por cuenta de otro". Ambos actos son corolario del compromiso jurídico que encuadra el Contrato de Mandato; en efecto, siendo el Mandato el "contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le en

carga",⁽¹²⁾ es evidente que al terminar de realizar los actos jurídicos que le ha encargado el mandante, "el mandatario está - - obligado a dar al mandante cuenta exacta de su administración".⁽¹³⁾ Para ello, se tendrá que recurrir a la mostración de la contabilidad del patrimonio que fue administrado, esta mostración tendrá que referirse a la totalidad del patrimonio, y en consecuencia se tendrá que "ajustar cuentas para poner término" a la administración realizada, acto que ya es contemplado por la figura de "Terminación ó Liquidación", siendo pues innecesario legislar repetitivamente una causal ya establecida, por esta razón, probablemente, el legislador haya considerado innecesario su inclusión en la Normatividad.

En cualquier forma, tipificar cuatro causales que den origen a la Institución de la Comunicación, aunque una de ellas se pueda considerar incluida en otra (Dirección ó Gestión Comercial por cuenta de otro, en Liquidación ó Terminación) a nuestro parecer no merma la eficacia de la Institución, sino la enriquece.

II. EXHIBICION.

En párrafos anteriores habíamos afirmado que la Comunicación es la Institución que está estrechamente vinculada con la Llevanza, pues la obligación de llevar contabilidad conlleva la de reservar el informe y sólo mostrarlo cuando las circunstancias así lo requieran, velando siempre por la integridad de dicho informe, obligación que garantiza y preserva de perjuicio, a todos los que intervienen en el informe contable, mas no así la Institución de la Exhibición, que es una figura jurídica estrechamente vinculada con la "Probanza" y por lo tanto con el --

Derecho Adjetivo.

La Institución de la Exhibición es tradicionalmente reconocida por el Derecho Sustantivo, y así, las Ordenanzas de Colbert y concretamente el Código "Napoleón" manifiestan al respecto: "La presentación de los libros, puede ser ordenada por el juez, a efecto de aclarar todo aquello que está en conflicto..."; la Legislación Española toma también este camino cuando en el Artículo 411 de las Ordenanzas de Bilbao, manifiesta: "Siempre que por contienda de juicio o de otra manera hubiere de exhibirse libros...", con lo que queda demostrado que la legislación "Sustantiva" tolera y condiciona la Exhibición, ya que reconoce como suyo sólo el umbral de la Institución, dejando su desahogo del resto de la Institución al Derecho Procesal.

Es la moderna Legislación Española, que nació con el Código de Comercio de Don Pedro Sáenz de Andino, la que no sólo admite a la Institución de la Exhibición y ratifica su desahogo al Derecho Adjetivo, sino que además establece modalidades que enriquecen la Institución de la Exhibición, pues describe un panorama claro y preciso de quién, cuándo y cómo mostrar la contabilidad al invocarla, circunstancia que además de preservar reservado el informe, fortalece la confianza al dar seguridad al comercio en general.

Es el Artículo 51 del Código de Comercio Español de 1829, donde se establece con claridad las características que habrán de prevalecer para poder invocar la Institución de la Exhibición. "... sólo podrá proveerse a instancia de parte o de oficio la exhibición de los libros de los comerciantes, para lo cual será

necesario que la persona a quien pertenezcan los libros tenga - interés o responsabilidad en la causa de que proceda la exhibición.

"El reconocimiento de los libros exhibidos se hará a presencia del dueño de éstos, o de la persona que comisione al efecto, y se contraerá a los artículos que tengan relación con la cuestión que se ventila, que serán también los únicos que puedan - compulsarse en caso de haberse así proveído". A su vez, el artículo 52 abunda en las características que habrán de prevalecer al manifestar al respecto: "Si los libros se hallaren fuera de la residencia del tribunal que decretó su exhibición, se verificará ésta en el lugar donde existan dichos libros, sin exigirse su traslación al del juicio".

Este contenido es refraseado, aunque en esencia prevalecen las mismas características, por el Código de Comercio Español - de 1885, que en su artículo 47 manifiesta al respecto: "... Sólo podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los comerciantes a instancia de parte, o de oficio, cuando la - persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición".

El reconocimiento se hará en el escritorio del comerciante, a su presencia o a la de la persona que comisione, y se concretará exclusivamente a los puntos que tengan relación con la - cuestión que se ventile, siendo éstos los únicos que podrán com probarse".

Nuestro Derecho Patrio sigue los lineamientos de la Legislación Española tanto en el Código de Comercio de 1829 (Arts. -

67, 68 y 69] como en el Código de Comercio de 1889 (Arts. 44 y 45), así como en las modificaciones que sufrió el Código de Comercio en 1981 [Art. 44].

El Código de Comercio de 1884, da un tratamiento particular a la Exhibición, pues en primer lugar denomina al Capítulo, que se refiere a la Mostración en general, bajo el epígrafe "De la Exhibición de los Libros", Mostración que divide en: "Exhibición Total", que se refiere a la Comunicación, "se procederá en los casos de Sucesión Comercial, Quiebra, Liquidación o Traspaso; y "Exhibición Parcial", que se ocupará "por causa de un proceso o de un litigio", añadiendo "ningún otro motivo dará origen a ella".

Al tratar la Exhibición, además de reconocer sus características tradicionales, añade otras particulares, tales como la de reconocer que en caso de resistencia a la Exhibición "se usará del apremio hasta obtenerla" (Art. 77).

En términos generales se puede afirmar que las legislaciones heredadas del Tronco Español, tal es el caso de la mayoría de las Legislaciones Latinoamericanas, siguen los lineamientos generales de la Legislación Española —en lo referente a la Institución de la Exhibición—.

Estudiado lo anterior, podemos afirmar que las características propias de la Institución de la Exhibición establecidas por el Tronco Español, son las siguientes:

- 1.- La Exhibición sólo podrá ser ordenada por el juez competente, es decir, el que está conociendo la causa.
- 2.- En virtud de que el acuerdo que da origen a la Exhibición-

se funda en un mandato de ley, la Exhibición es una Institución Judicial, es decir, la instituye la ley y sólo al Poder Judicial, que está ya conociendo la causa, pues la propia ley prohíbe la pesquisa de oficio por tribunal, para inquirir si se lleven los libros o no [Art. 42].

- 3.- El ordenamiento de la Exhibición sólo podrá acordarse:
 - a) Cuando exista interés de parte (lo solicitarán las partes cuando tengan interés).
 - b) Cuando haya responsabilidad (y entonces el juez lo ordena de oficio).
- 4.- Las partes sólo pueden pedir al juez que ordene la Exhibición de la contabilidad de su contrario y viceversa.
- 5.- La Exhibición puede solicitarla la parte interesada, o el juez ordenarla de oficio, mas siempre que se haya iniciado el procedimiento, lo que automáticamente excluye la posibilidad de intentarla en Medios Preparatorios a Juicio.
- 6.- El desahogo de la Exhibición requiere de formalidades propias tanto de fondo como de forma.

De Forma:

- a) Se hará en el escritorio del comerciante (no se pueden secuestrar los libros para llevarlos al juez). ("Se hará en el lugar en que habitualmente se guarden o se conserven los libros, registros o documentos o el que de común acuerdo fijen las partes") [Art. 44].
- b) Ante su presencia (debe estar el propietario de los libros presente a fin de que pueda vigilar que se mantenga reservado el secreto de la información financiera que

ellos manifiestan).

- c) Ante dos testigos (que den testimonio que la diligencia se desarrolla de conformidad a lo prescrito por la ley, protegiendo nuevamente el secreto de la información financiera).

De Fondo:

La Exhibición, que es la mostración que tiene por objeto - un punto controvertido (se contraerá exclusivamente a los puntos en relación directa con la acción deducida), no será aplicada con rigidez, pues se previene que serán comprendidas aún las que sean extrañas a la cuenta especial - del que ha solicitado el reconocimiento.

III. MOSTRACION A LOS SOCIOS.

Otra mostración contemplada por la Normatividad es aquella que se refiere al Derecho de Examen de la Contabilidad por los Socios, misma que tiene como origen el interés general que debe prevalecer en las legislaciones modernas tendientes a proteger al público que acude a un Mercado de Capitales y en donde el rigorismo del secreto sobre el informe financiero, ha sufrido modificaciones sustanciales, y así en nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles encontramos normas que permiten la apertura de la información financiera a los interesados, como un derecho a ejercer y una obligación, por parte del que tiene la información, a mostrarla.

La Doctrina Jurídica se ha ocupado poco de esta situación, tratándola generalmente de manera indirecta cuando analiza las -

Sociedades Mercantiles, sentimos que su análisis debe ser hecho en relación al secreto que debe prevalecer en el informe contable, tesis que es compartida por el maestro Rodríguez y Rodríguez, quien al respecto manifiesta: "Otra excepción al secreto de la contabilidad comercial resulta de los derechos de información y vigilancia de los socios de las Sociedades Mercantiles". (14)

En nuestro Derecho Positivo la Normatividad es clara al respecto, y así, en las Sociedades Anónimas existen dos limitaciones al secreto de la información contable, el Derecho de los Socios y los Organos de Vigilancia al acceso de dicha información.

El Derecho de los Socios al acceso del Informe Financiero era contemplado por la Ley General de Sociedades Mercantiles (L.G.S.M.) en su Art. 186, que permitía que durante 15 días antes de la Asamblea General, los socios podían examinar la información contable; este derecho es contemplado hoy en la propia L.G.S.M. según las modificaciones que sufrió en 1981 en su Art. 73, al indicar: "La Información Financiera deberá quedar terminada y ponerse a disposición de los accionistas por lo menos 15 días antes de la fecha de la Asamblea que haya de discutirlo".

La legislación anterior facultaba y obligaba a los Comisarios a "inspeccionar una vez al mes, por lo menos, los libros de la Sociedad" (Art. 166 Fracción III). Hoy, la nueva Normatividad prescribe como obligación y facultad de los Comisarios (en el mismo Art. 166 Fracción III), "realizar un examen de las operaciones, documentos, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley impone y para poder-

rendir fundamentalmente el Dictamen...".

Este derecho de examen de la contabilidad por parte de los Socios es contemplado también en la figura social de Sociedad en Nombre Colectivo, en donde los socios no administradores tendrán derecho de examinar la contabilidad haciendo las reclamaciones - que estimen convenientes (Art. 47), asimismo en las Sociedades - Comanditas Simples, los socios pueden examinar la contabilidad - (Art. 57); igualmente la Ley General de Sociedades Cooperativas - en su Art. 23 Fracción IV y 32, faculta a los socios al derecho - de información y examen de los libros sociales.

P U B L I C I D A D

El Derecho Mercantil Moderno ha velado por los intereses del Mercado de Capitales, máxime que el mismo se alimenta del ahorro público; la obligación que recae sobre los Administradores y Comisarios en relación con la Información Financiera y particularmente a la Publicación de los Informes Financieros con destino a terceros, llena este fin; a este respecto el maestro Rodríguez y Rodríguez afirma: "La publicación del Balance de las Sociedades Mercantiles establecida con carácter general para toda clase de Sociedades Anónimas, es otro caso de excepción al secreto de la contabilidad comercial".⁽¹⁵⁾ Normalmente la Doctrina Jurídica estudia la obligación de publicar el Balance como una consecuencia de la obligación que tienen los entes sociales de informar a los socios y terceros con los que trafica, y no como una excepción al derecho al secreto.

La Ley General de Sociedades Mercantiles, en su Art. 177 establece que 15 días después de la fecha que la Asamblea General de Accionistas haya aprobado el Balance (1909 EL Art. 172 del Decreto de 1981) deberá mandarse PUBLICAR en el Periódico Oficial de la entidad en donde tenga su domicilio la sociedad; a este respecto, el maestro Mantilla Molina comenta: "Carece de sanción la norma que obliga a publicar y depositar el Balance, tal vez por ello sea poco observada en la práctica; y se explica por la falta de interés de que se haga la publicación de todas aquellas Sociedades Anónimas, en que los accionistas forman un grupo redu

cido, que fácilmente conoce el Balance sin necesidad de su publicación; ésta es necesaria, principalmente en las grandes Sociedades Anónimas, en las que, como es característico de este tipo social, existe un gran número de accionistas y los resultados sociales afectan a la economía colectiva". (16)

La Comisión Nacional de Valores, por una circular de 9 de diciembre de 1949, indica: "Que las Sociedades que estén autorizadas para colocar sus títulos entre el público, deberán enviar (a dicha Comisión), dentro de los 90 días siguientes a la terminación de cada ejercicio social, el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias debidamente dictaminados por Contador Público independiente, y exhibir el Diario Oficial que contiene la publicación de dichos Estados Financieros".

La antigua Ley de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares exigía en su Art. 95, y 36 del Reglamento de Inspección, Vigilancia y Contabilidad de las Instituciones de Crédito, la publicación del Balance de dichas Instituciones en el Diario Oficial y en un periódico de circulación general, normatividad que es corroborada por el Art. 88 de la Ley de Instituciones de Fianzas y 213 de la Ley de Instituciones de Seguro.

N O T A S

- 1.- DE BENITO LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil.
Ed. de Victoriano Sáenz.
Madrid 1924, p. 99.
- 2.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
De la Real Academia.
Madrid 1970, p. 905.
- 3.- BLANCO CAMPAÑA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Edición del autor.
Madrid 1980, p. 237.
- 4.- BOLAFFIO LEON.
Derecho Comercial.
Ediar, S.A. Editores.
Buenos Aires 1947, p. 213 y sig.
- 5.- Ibid, p. 215.
- 6.- MOTO SALAZAR EFRAIN.
Elementos de Derecho.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1952, p. 221.
- 7.- DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
Editorial Labor, S.A.
Madrid 1954, p. 3210.

- 8.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
De la Real Academia.
Madrid 1970, p. 1267.

- 9.- DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
Editorial Labor, S.A.
Madrid 1954, p. 2553.

- 10.- Ibid, p. 1252.

- 11.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA,
De la Real Academia.
Madrid 1970, p. 1301.

- 12.- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES
EN MATERIA COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA FEDERAL.
Artículo 2546.

- 13.- Ibid, Artículo 2569.

- 14.- RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1952, p. 239.

- 15.- Ibid, p. 240.

- 16.- MANTILLA MOLINA ROBERTO,
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1953, p. 367.

CAPITULO V

LA PROBANZA

L A P R O B A N Z A

Quando se presenta una controversia jurídica en que sea necesario recurrir a un medio de prueba que se refiera a información financiera, la presencia de la Contabilidad se hace indispensable, es ésta la razón de la vinculación del Derecho y la Contabilidad, pues en la Contabilidad se van asentando todas y cada una de las operaciones financieras de un patrimonio dejando testimonio de ellas; uno de los objetivos fundamentales del informe contable es servir de prueba jurídica en asuntos relacionados con información financiera y -- por lo tanto el Derecho, cuando necesita del testimonio contable, recurre a él.

Desde los primeros siglos de Roma, era costumbre que el "pater familias" llevase contabilidad en un libro denominado "Codex"; en los asientos corridos en el Codex del acreedor era donde se hacía constar el préstamo de dinero; el acreedor hacía mención de ello en su registro a título de prueba.⁽¹⁾
El prestatario estaba obligado en virtud del mutuum, contra-

to formado "in re", y el "arcarium nomen", pues probaba que el dinero que había salido de la caja "ex arca", servía simplemente para probar esta obligación. (Gayo III, § 131, ALIA CAUSA EST OERUM NOMINUM QUAE ARCARIA VOCATUR. IN HISENIM, ERI, - NON LITTERARUM OBLIGATIO CONSISTIT... QUA DE CAUSA DICTE DICEMUS ARCARIA NOMINA NULLAM FACERE OBLIGATIO NAN, SED OBLIGATIONES FACTAE TESTIMONIUM PROEBERE. AD. III, § 132.

En esta época la manera de ejercer algún derecho (derecho de crédito) era recurrir ante magistrados y jueces para hacer consagrar alguna acción en justicia "Actio". El magistrado "in jure" es quien regula la marcha general de la instancia y quien precisa el objeto de los debates, el juez "in iudicio" es quien examina los hechos y pronuncia la sentencia.⁽²⁾

Es ante el magistrado, donde se presentan y se examinan las pruebas, entre ellas los INSTRUMENTA, escritos que comprueban una estipulación: ARCARIUM NOMEN⁽³⁾ Obviamente, entre ellos la prueba contable, es decir, los asientos del Codex.

Si bien lo anteriormente descrito hace referencia a testimonios históricos concretos, es evidente que en el Mundo Antiguo, la contabilidad fue un medio de prueba jurídico para "derechos de crédito", que su uso era una práctica usual, y que al caer la civilización romana, esta práctica se continuó durante el Medioevo y el Renacimiento, en donde, en las corporaciones gremiales, los usos y costumbres mercantiles no sólo reconocieron el valor probatorio de la contabilidad, sino que "establecieron tribunales encargados de dirimir las controversias entre sus agremiados, sin las formalidades del procedi-

miento 'SINE STREPITU ET FIGURA JUDICII' y sin aplicar las normas de derecho común, sino los usos y costumbres de los mercaderes", como apunta oportunamente el maestro Mantilla Molina,⁽⁴⁾ añadiendo "las resoluciones de los tribunales comerciales fueron recopiladas, ora conservando su forma original, ora redactadas en términos generales y ordenadas sistemáticamente formando estatutos u ordenanzas que, atenta la manera en que se originaron, diferencian de una a otra ciudad".⁽⁵⁾

Un testimonio histórico que corrobora lo asentado por el maestro Mantilla, es el que manifiesta Blanco Campaña,⁽⁶⁾ en "L'LIBRE DE LES COSTUMS GENERALS DE TORTOSA" que contiene determinadas normas que se refieren en particular al valor de los asientos para efectos probatorios.

Por lo anterior, podemos afirmar que el uso y desahogo de la probanza del informe contable, se llevó a cabo en el recinto de los Tribunales Consulares, de conformidad a los ritos profesionales en ellos establecidos, ritos y prácticas que fueron incorporados a las costumbres y los usos mercantiles que posteriormente fueron elevados al rango de Norma Mercantil.

Consideramos prudente antes de analizar la Normatividad que regula la Probanza Contable, estudiar el tema del Valor Jurídico de los Asientos Contables, pues este estudio nos dará premisas que nos harán más comprensible la probanza contable.

NOTAS

- 1.- PETIT EUGENE.
Tratado Elemental de Derecho Romano.
Editora Nacional, S. A.
México 1952, p. 372.
- 2.- Ibid, p. 612.
- 3.- Ibid, p. 640.
- 4.- MANTILLA MOLINA ROBERTO.
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1953, p. 5.
- 5.- Ibid, p. 5
- 6.- BLANCO CAMPANA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Edición del autor.
Madrid 1980, p. 104.

VALOR JURIDICO DE LOS ASIENTOS CONTABLES

Es importante previamente analizar los grupos legislativos que regulan la Probanza Contable, hacer referencia a un tema que la Doctrina ha estudiado bajo el epígrafe de "Significación Jurídica de la Contabilidad" o "Valor jurídico de los Asientos Contables", tema sobre el cual Blanco Campaña afirma: "El valor jurídico a atribuir a los asientos contables resulta sumamente controvertido, cabiendo anotar al respecto dos posturas extremas: la de quienes sostienen que la Contabilidad deja traslucir toda la vida jurídica de la empresa y la de quienes la niegan". (1)

En efecto, dentro de aquellos tratadistas que consideran que los asientos en los libros de contabilidad no tienen por sí mismos substancia jurídica, se encuentra en forma muy destacada Don Joaquín Garriguez, quien al respecto afirma: "En el Derecho moderno los asientos en los libros de los comerciantes no tienen por sí mismos substancia jurídica; acreditan hechos y modificaciones de carácter patrimonial (entradas y salidas en el patrimonio del comerciante), no hechos jurídicos directamente. Objeto de asiento no son nunca los contratos, sino las prestaciones patrimoniales derivados de los contratos. Sólo -

por vía de deducción podremos remontarnos al contrato causante de la prestación. Pero el asiento, en cuanto se refiere a un paso de valores patrimoniales (la prestación del cliente al comerciante se anota en el haber del primero; la del comerciante al cliente, en el debe), que puede responder a distintos contratos, es, en sí mismo, indiferenciado".⁽²⁾

El maestro Garrigues apoya esta opinión, tanto en una tesis del Tribunal Supremo Español, como en un fundamento histórico; en relación al segundo afirma que en el Derecho Romano - los asientos contables sí tenían substancia jurídica, pues "en Roma era costumbre llevar un libro de caja (Codex accepti et expensì), donde se anotaban los ingresos y los gastos, copiándolos de un libro diario (adversaria). Estas anotaciones, que al principio sólo servían para comprobar la existencia de obligaciones (nomina arcaria), concluyeron por servir para crear - las obligaciones (nomina transcripticia), cuando se reemplazaba la obligación nacida de otra fuente por una obligación literal";⁽³⁾ tocante a la Jurisprudencia citada por el maestro Garrigues (sentencia del 26 de diciembre de 1901), en ella se afirma: "El valor probatorio de los libros consiste en demostrar hechos materiales, no hechos jurídicos ni derechos". Y sobre el particular, cita el razonamiento de este alto tribunal: "Los contratos perfectos que todavía no han recibido ejecución por ninguna de las partes, no tienen expresión contable; tampoco los actos que sólo eventualmente pueden significar un desembolso para el comerciante, v. gr. endoso de una letra de cambio".⁽⁴⁾

Tocante a los tratadistas que sostienen que la Contabilidad en su informe sí manifiesta substancia jurídica, se encuentran en forma muy destacada Bayart, quien al respecto afirma: "La Contabilidad Mercantil es el Algebra del Derecho Mercantil", (5) autor que manifiesta que los asientos que se hacen en los libros contables no sólo son transcripciones de una cifra, sino el resultado de un análisis jurídico, "se tratan de las anotaciones algebraicas de todas las operaciones jurídicas a las cuales corresponden cada uno de los actos mercantiles que diariamente se efectúan en una casa de comercio o empresa". (6).

De una manera más mesurada Rodríguez Robles afirma: "La Contabilidad refleja hechos jurídicos siempre y en todo caso; unos con un contenido patrimonial inmediato y otros con un contenido sólo de expectativa, que a lo mejor, incluso puede no llegar nunca a materializarse". (7)

A su vez, dentro de este modo de pensar, Blanco Campaña manifiesta: "El valor jurídico de los asientos (contables) no es siempre el mismo... da lugar al nacimiento de responsabilidades y sanciones civiles, penales y administrativas". (8)

Si partimos del hecho que en la Contabilidad se van asentando todas las operaciones financieras que se realizan en un patrimonio, en la Contabilidad, y concretamente en sus registros, se va dejando testimonio de dichas operaciones, estos registros acreditan operaciones patrimoniales, que pueden tener relación con hechos y actos jurídicos; pero por sí mismos, es evidente que estos registros y en cualquier forma que ellos se corporizen (papel, tarjeta perforada, cinta de acetato y magné

tica, etc.) no tienen substancia jurídica; dichos registros --
prueban, dan testimonio, son evidencia, de transacciones patri-
moniales de carácter financiero, los derechos y obligaciones -
jurídicos que se puedan probar con dichos registros, no les --
dan substancia jurídica alguna.

N O T A S

- 1.- BLANCO CAMPAÑA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Edición del autor.
Madrid 1980, pág. 57.
- 2.- GARRIGUEZ JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Imprenta.
Madrid 1936, pág. 332.
- 3.- Ibid, pág. 330.
- 4.- Ibid, pág. 333.
- 5.- BAYART J.
Les Effets de l'Inflation sur le bilance point de Vue
Fiscal.
Paris 1947, pág. 18.
- 6.- Ibid, pág. 18.
- 7.- RODRIGUEZ ROBLES ANTONIO.
Derecho Contable Mercantil.
Editorial de Derecho Financiero.
Madrid 1960, pág. 15.
- 8.- BLANCO CAMPAÑA JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Edición del autor.
Madrid 1980, pág. 57.

PRINCIPIOS PROBATORIOS DE
DERECHO SUSTANTIVO

Al surgir el período codificador en el siglo XIX, muchos de los usos y costumbres que regulaban la probanza contable se convirtieron en Normatividad Mercantil de Derecho Sustantivo, posteriormente se reservó la fase del desahogo de la prueba al Derecho Adjetivo, que fue aplicado por Tribunales de Comercio, ya independientes de los gremios.

Son varios los Principios Jurídicos que se refieren a la probanza contable, que forman parte del Derecho Sustantivo Mercantil, la mayoría consecuencia del peso de la tradición gremial; algunas legislaciones como la Francesa y las Germánicas - (Suiza y Alemania), son poco prolijas a este respecto; el propio sistema de Derecho Consuetudinario reconoce ciertos principios que regulan la probanza contable; es la Legislación Española, a partir de Sáenz de Andino, seguido por el Código de Comercio Español de 1855 y todos sus seguidores, particularmente la totalidad de la Legislación Mercantil Latinoamericana las que legislan el tema con una visión amplia de la problemática que surge, al utilizar el Informe Financiero Contable, como un-

medio de prueba idóneo en el campo jurídico; normatividad que ubica y limita a la prueba contable del resto de las demás probanzas.

Pasemos, acto seguido, a analizar estos principios.

Reconocer a la Contabilidad como un medio de prueba.

Este principio ya había sido reconocido implícitamente tanto por las Ordenanzas de Burgos y Bilbao (Artículo XII; "Siempre que por contienda de juicio o de otra manera hubiere de exhibirse libros...") como por las Ordenanzas de Colbert en su Art. 10, cuando se refiere a la "Presentation", aún el Código Napoleón, reconoce este principio de una manera condicional, pues afirma en su Art. 12 que: "Los libros de comercio, regularmente llevados, pueden ser admitidos por un juez".

Es hasta el Código de Comercio Español de 1829 en que se reconoce este principio de una manera clara, amplia y precisa, cuando en su Art. 53 afirma: "Los libros de comercio que tengan todas las formalidades que van prescritas, y no presenten vicio alguno legal, serán admitidos como medios de prueba". Nuestro Código de Comercio de 1854 copia al texto este artículo; El Código de Comercio Español de 1885 reconoce implícitamente este principio, pues sólo hace mención de él en el Art. 48 que indica: "Para graduar la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes...", texto que es copiado por nuestro Código de 1889, cuando en el Libro Quinto, "De los juicios mercantiles", Título Primero, Disposiciones Generales, Capítulo XX, Del valor de las

pruebas, Art. 1295: "Para graduar la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes..."

Nuestro Código de Comercio de 1854, en una redacción particular reconoce este principio, pues en el Capítulo VI, "De los libros como medio de prueba", que corresponde al Título II, De las obligaciones de los comerciantes, en su Art. 84, establece: "Los libros de contabilidad que tengan los requisitos establecidos en este título, servirán de prueba plena, semiplena o de presunción".

La Contabilidad reconocida como un medio de prueba en el ámbito del Derecho Consuetudinario (Common Law), debido a sus características particulares que responde a que las circunstancias así lo requieran, si bien no expresa normatividad al respecto, pues el propio sistema no lo admite, si existen "Statues" que hacen referencia a ello, y así podemos invocar el siguiente:

"It is a generally established rule adopted by statues in some jurisdictions that book of account and bookkeeping entries made in the regular cause of business are admissible in evidence to show the recorded transactions".

Wt Rawleigh Co. Vs. Overstreet, 71 GA App. 873, - 32 SE 2nd. 574 (1944).

Fleetham Vs. Lindgren, 211 Minn. 544, 22 N.W. 2nd. 673 (1946).

Geralds Vs. Champlin, 93 N.H. 157, 37.A 2nd. 155 (1944).

EI du Pont de Nemours & Co. Vs. Universal Moulded Products, Co. 191 VA. 525, 62 SW 233 (1951).
Willet V. Davis, 30 Wash. 2nd. 622, 193 P. 2nd. 321 (1948). (1)

El Statute invocado tiene peso semejante a nuestra "Res Judicata".

Sobre el mismo tema, pero tomando como base otro "Statues", particularmente reconocido en la ciudad de Nueva York en 1928 - (NYCA. Sec. 374a.), encontramos la siguiente información que tiene como fuente la ejecutoria:

Morgan and others - Committe of the Common Wealth Fund. 51 et seg. (1927).

En la que se invoca:

The following statue should be enacted in all Jurisdic-tions:

"Any writing or record, whether in the form of an entry in a book or otherwise, made as a memorandum a record - of any act, transaction, occurrence or event shall be - admissible in evidence in proof of said act. Transac-tion, occurrence or event..."

Enacted in New York, 1928 (N.Y.C.P.A. Sec. 374a). (2)

De lo anteriormente transcrito podemos concluir que en el - Derecho Consuetudinario hay normatividad "Estatutaria", que reco-noce y admite como prueba "EVIDENCE" la información contable, -- cuando la misma sea llevada de manera regular; esta prueba (evi-

dence) será admitida cuando las circunstancias así lo reclamen.

Las controversias que han surgido en donde se toma a la Contabilidad como un medio de prueba (evidence) dan origen a una rama del Derecho que las estudia: the Law of Accounting, cuyo contenido va desde "Duty to keep accounts, Bookkeeping, Financial Statements, Corporations, Tax Accounting, SEC Accounting, NY Stock Exchange Accounting, etc.", conocimientos que se engloban académicamente en la disciplina denominada Legal Accounting.

Resulta evidente que las Ordenanzas de Burgos y Bilbao, así como las de Colbert, no reconozcan a la contabilidad, y concretamente al Informe Contable, como un medio de prueba en el campo del Derecho, esta práctica se venía haciendo desde el Mundo Antiguo y el uso constante de la misma hacía que el peso de la costumbre lo tornase Normatividad; a mayor abundamiento, los usos y costumbres mercantiles de esta época eran atribución del gremio mercantil, eran pues los mercaderes los que calificaban de mercantiles a los actos que desarrollaban y era por lo tanto los mercaderes los que hacían suyos, como medio de prueba, los Informes Contables, de ahí lo innecesario de reconocerlo formalmente; no así cuando surge el período codificador, que convierte al acto mercantil en objetivo, y en consecuencia es necesario ya reconocer a la contabilidad como un medio de prueba jurídico, tal es el caso del Art. 12 del Código de Comercio Francés "Napoleón", cuando afirma que los libros de comercio —no los comerciantes— pueden ser admitidos por un

juez, la condición es que los libros estén "regularmente llevados".

Ya avanzado el siglo, Teodosio Lares formaliza este reconocimiento de manera imperativa, cuando se afirma en el Art. 53 de este ordenamiento, que los libros "serán admitidos como medios de prueba"; pensamos que una vez reconocido lo anterior, ya no fue necesario ratificarlo expresamente, de aquí que en posteriores legislaciones bastaba hacer referencia al "grado de fuerza probatoria de los libros de los comerciantes" para dejar sentado que eran un medio de prueba jurídico, tal y como lo hacen el Art. 48 del Código de Comercio Español de 1865 y el Art. 1295 de nuestro Código de Comercio.

Reconocer que la Contabilidad como medio de prueba sólo se refiere a comerciantes y por actos de comercio.

Este principio, que limita la materia mercantil y las personas involucradas comerciantes, lo especifica con claridad el Código Napoleón en su Art. 12, al afirmar: "Para hacer prueba entre comerciantes y para actos de comercio", a su vez el Código Español de 1829 lo reconoce en su Art. 53, al indicar: "... que ocurran sobre asuntos mercantiles entre comerciantes"; nuestro primer Código, de D. Teodosio Lares, reconoce en igual forma lo asentado por el texto español en su Art. 70, que es reproducción fiel del Art. 53 antes transcrito. - Nuestros Códigos de Comercio de 1884 y 1889 respectivamente, no

hacen referencia expresa a este principio, en la misma forma - lo ignora el Español de 1885.

Sobre este particular Joaquín Garrigues comenta, al estudiar entre qué personas y qué clase de litigios deben involucrar la contabilidad como medio de prueba: "El Código de 1829 manifiesta que sólo entre comerciantes y para asuntos mercantiles; el Código vigente (1885) no lo contiene, por lo tanto puede admitirse prueba contra el comerciante en asuntos no mercantiles o la parte contraria, sea o no comerciante, puede invocar los libros del comerciante". (3)

Los comerciantes están obligados, por su calidad profesional, a llevar contabilidad, consecuentemente están obligados a preservar su contenido y exhibirlo o comunicarlo cuando la normatividad así lo indica, su contabilidad se refiere a fenómenos económicos de su patrimonio -actos mercantiles-, es pues evidente que la información financiera contenida en los registros contables sólo se refiere a actos mercantiles -de matiz financiero- y sean los que tienen obligación jurídica, por su calidad profesional, los únicos involucrados jurídicamente a invocarlos como medio de prueba jurídica o a ser obligados a mostrarla para tal fin, de aquí lo lógico de la normatividad positiva antes analizada; sin embargo, si en un litigio una parte no es comerciante y por lo tanto no está obligada a llevar contabilidad, tampoco conlleva la carga de reservarla ni mostrarla, pero sí puede aprovecharse de su contrario, que por ser comerciante se le ha obligado a mostrar la contabilidad.

A primera vista parece que el principio procesal de que -

"las partes son iguales ante la ley" se encuentra violado, --- pues una parte que carga con una obligación --llevanza y muestra ción de la contabilidad--, la otra en cambio no conlleva esta - carga; sin embargo, es evidente que cuando un comerciante - - asienta sus registros, va dejando constancia de los hechos eco nómicos que afectan a su patrimonio; estos registros los lleva, pues él necesita del informe para la buena marcha de su nego-- cio; si en un momento dado estos registros son útiles para co-- nocer la verdad sobre los hechos controvertidos, no vemos ra-- zón alguna por la cual no deba aportarlos, máxime que en ellos sólo se ha asentado la verdad, y ésta, como tal, no puede per-- judicarlo.

Reconocer que los Libros de Comercio prueban en con-- tra de quien los lleva, principio que a su vez es - correlativo del que afirma que los Libros pueden, -- eventualmente, probar a favor de quien los lleva.

Este precepto tiene como fundamento el principio jurídico de que en documentos privados "nadie puede constituir un título a su favor" (NEMO SIBI TITULUM CONSTITUERE POTEST), y es -- consecuencia de una tradición y un razonamiento de que si todo documento prueba al tenor de su propia y especial naturaleza, - el creador de dicho documento podría fabricar derechos a su fa-- vor, y actuando de mala fé daría origen a un fraude en perjui-- cio de terceros.

Se piensa que la única forma de proteger la seguridad ju--

rídica en general, es mediante el principio jurídico de que en documentos privados nadie puede constituir un título a su favor; porque si bien este principio tiene su origen en la Normatividad Romana, no lo encontramos expresamente manifestado en ninguno de los ordenamientos mercantiles, hasta la aparición del Código de Comercio Español de 1829; si bien el Código de Comercio Francés "Napoleón" no reconoce expresamente este principio, pensando quizá que su contenido es de substancia adjetiva y que por lo tanto debe ser regido por la Normatividad Civil, —si hace el reenvío al Código Civil "Napoleón", que en el Capítulo IV, "De la Prueba de las Obligaciones", lo señala concretamente en el Art. 1330, que a la letra dice: "Los libros de los comerciantes hacen prueba en su contra, mas cuando en ellos algo les favorezca, no podrán negar lo que les sea contrario".

A su vez en el Derecho Civil Italiano, en su artículo 1360 lo comparte, tal y como lo hace el Derecho Civil Español, que en su Art. 1228 afirma: "Los asientos, los registros y papeles privados hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad y si bien el que quiera aprovecharse ha de aceptarlos en la parte que lo perjudique".

En nuestro Código de Procedimientos Civiles, encontramos este principio en el Art. 417: "El documento que un litigante presenta prueba plenamente en su contra, en todas sus partes; aunque su colitigante no lo reconozca" y el Código de Procedimientos Federales ratifica este principio al establecer en su Art. 210, que "El documento privado que un litigante presenta,

prueba plenamente en su contra...". Toda la legislación anteriormente transcrita demuestra de manera indubitable la substancia adjetiva de esta Normatividad.

En materia mercantil el primer Código que reconoce este principio es el Código de Comercio Español de 1829, que en su Art. 53 nos indica en su párrafo segundo: "Sus asientos probarán contra los comerciantes a quienes pertenezcan los libros", añadiendo en el siguiente párrafo del mismo artículo: "También harán prueba los Libros de Comercio a favor de sus dueños..."; este texto es íntegramente seguido por el Código de Comercio de D. Teodosio Lares.

Nuestro Código de 1884 también reconoce este principio, pues en el Art. 85 manifiesta: "Los libros servirán de prueba plena: I. En contra de los dueños de ellos... II. A su favor...".

El Código de Comercio Español de 1885, en su Art. 48, y nuestro Código de 1889, en su Art. 1295, admite este principio únicamente que sujetándolo a la casuística del desarrollo, y así, los libros prueban en contra del comerciante que los lleva como principio básico, pero probarán en su favor cuando ocurran determinadas circunstancias, como el no estar reglados o que el contrario carezca de ellos.

La Doctrina Jurídica, al analizar este principio, amén de reconocer que su fundamento es el principio general de derecho que manifiesta que en documentos privados nadie puede constituir un título a su favor, a efecto de explicarlo, lo compara con una confesional, y así Joaquín Garrigues afirma al respec-

to: "Se trata de una confesión extrajudicial, que no admite prueba en contrario. En tal concepto de confesión, no puede ser dividida; el libro constituye un todo que el adversario deberá aceptar o rechazar íntegramente",⁽⁴⁾ esta tesis es compartida por Rocco, quien al respecto indica: "La Contabilidad constituye una confesión escrita extrajudicial hacia la parte contraria".⁽⁵⁾ A su vez, Rivarola ratifica: "Como la Contabilidad es una confesional, y ésta es indivisible, el adversario no puede aceptar los asientos que le sean favorables y rechazar los que le son negativos".⁽⁶⁾ Y asimismo Salandra añade que los libros hacen fé contra quien los lleva, lo que da origen a una confesión extrajudicial reconocida expresamente por el Código Civil.

La tesis anteriormente comentada no es compartida unánimemente, pues Ascarelli afirma al respecto que el hecho de que los libros del comerciante prueben en contra de él "no constituye una confesión, ya que falta toda voluntad de declaración... y por ello no hace prueba plena, y sí es admisible respecto a ella la prueba contraria".⁽⁷⁾

Que la Doctrina asemeje los registros contables a confesionales, y de naturaleza extrajudicial, puesto que son "declaraciones que uno hace de lo que sabe, espontáneamente",⁽⁸⁾ y que estas declaraciones en virtud de realizarse fuera de la coersión judicial, sean por esta razón extrajudiciales, nos parece un símil muy sugestivo, sin embargo, cuando esta doctrina niega esta naturaleza, es decir, de ser confesionales (Ascarelli), -- evidentemente disuelve lo sugestivo de este planteamiento, pues

el efecto de la "llevanza", no entrafía el deseo de realizar -- una confesión, y por lo tanto no hay voluntad manifiesta de -- declarar nada, argumento que se refuerza con el de que al admi tirse prueba en contrario de la supuesta confesión extrajudi-- cial, le quita precisamente el carácter de confesión, puesto - que evidentemente a una prueba confesional no se le puede in-- terponer prueba en contrario.

Por otro lado, que el Derecho haya gravado al obligado a llevar contabilidad, a que lo que va registrando sea un testi-- monio que pruebe en su contra, a "prima facia", resulta descon-- certante, y más lo es cuando la ley reconoce que probará en su favor, cuando su contrario esté en falta; y cómo no ha de ser-- desconcertante el saber que lo asentado, que de hecho es el re-- gistro y testimonio fiel de lo ocurrido con un patrimonio, va-- ya dejando en forma franca y gratuita evidencia que en un mo-- mento dado, pueda ser usado como generador de derechos y obliga-- ciones en su contra, y así, el registro de un pago hecho no - - prueba la satisfacción de una obligación cumplida, sino la exis-- tencia de un derecho, de su contraparte, a ejercitar cobrarlo.

En cualquier forma el hecho de que los registros contables prueben en contra de quien los realizó es un principio que sólo se invocará cuando se llegase a plantear una controversia, en - la cual la contabilidad es un medio de prueba --como otros-- de - fenómenos financieros involucrados en la litis, ya fijada, en la cual la carga de la prueba recae sobre un comerciante, sea el - actor o el demandado, lo cual no implica más que esa parte, no - podrá ofrecerla como prueba suya, lo que no es más que una con-

tingencia particular de un tramo del proceso judicial, puesto que esta carga impuesta al comerciante de no poder aportar su contabilidad como una prueba más a la acción reclamada, se ve mitigada cuando los libros de su contrario —de ordenarse la exhibición— prueban a su favor.

Este principio que se comenta, lo único a lo que hace referencia es una carga al comerciante, pero sólo por lo que toca a la manera de ofrecer la prueba.

Reconocer que cuando la prueba contable muestre contradicción en su informe, a pesar de que los registros sean llevados conforme a derecho, se prescindirá de este medio de prueba.

Este principio se asienta en el último párrafo del Art. 53 del Código de Comercio Español de 1829, y es ratificado por el último párrafo del Art. 48 del Código de Comercio Español de 1885, en esa misma forma es reconocido por nuestra Legislación Mercantil en los Códigos de Comercio de 1854 (Art. 53) y 1889 (Art. 1295, Fracción IV), respectivamente.

En ambas Normatividades se establece como condición que los libros (registros contables): "Se hallen con todas las formalidades y sin vicio alguno" (Código Español de 1829, Código Mexicano de 1854) ó "tuvieren todos los requisitos legales (Código Español de 1885, Código Mexicano de 1889). Asimismo, en ambas Normatividades una vez verificada la condición previa, antes comentada, y encontrándose con el hecho, que el informe-

contable manifiesta contradicción, ambas legislaciones ordenan a la Judicatura "prescindir de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas" (Código Español de 1824, Código Mexicano de 1854) 6 "juzgará por las demás probanzas, calificándolas según las reglas generales de Derecho" (Código Español de 1865, Código Mexicano de 1889).

Parte este principio de que la contabilidad llevada -- por los comerciantes enfrentados en un litigio, a pesar de ser llevada conforme a derecho y en consecuencia, conforme a los requisitos exigidos por la Técnica Contable, muestran en el -- punto controvertido, contradicción, y en consecuencia la aportación de esta prueba, no sólo ayuda "a conocer la verdad sobre los puntos controvertidos" tal y como es la función de la prueba, según lo manifestado por el Art. 278 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, sino que por el contrario, confunde al órgano juzgador, el cual, confiado en el soporte técnico de esta prueba, pierde, por este sólo hecho, la confianza de dicha prueba. y por lo tanto lo obliga a prescindir de ella, juzgando por las demás probanzas.

La redacción de esta Normatividad en virtud a la condición de que los registros contables "se hallen con todas las formalidades o requisitos legales, y sin vicio alguno" nos sugiere claramente que los legisladores creen firmemente que cuando los registros llenen los requisitos jurídicos exigidos por el Derecho, deben ser dignos de todo crédito y, por lo tanto, mostradores de verdad, de aquí que si a pesar de ésto, dichos re-

gistros muestran contradicción, no se tiene más alternativa que desechar este medio de prueba.

Debe sorprendernos la actitud del legislador que exige requisitos jurídicos a la "Llevanza" de la contabilidad con objeto de que cuando se recurra a ella como medio de prueba, permita "conocer la verdad sobre los puntos controvertidos"; para posteriormente admitir que a pesar de que se cumpla cabalmente con los requisitos exigidos, la información, cuando compulsada muestra contradicción, teniendo que prescindir de ella.

A nuestro parecer este principio requiere ser replanteado.

Ya en el capítulo destinado a los Requisitos Jurídicos exigidos a la contabilidad habíamos comentado, y creemos probado, que los requisitos jurídicos exigidos a la contabilidad, si bien buscan "asegurar la veracidad de los libros", según palabras del maestro Garrigues,⁽⁹⁾ no son realmente ellos los que logren este objetivo, sino la técnica en que se soporta dicho informe, particularmente la aplicación de la Partida Doble, así como el consistente respeto a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que sí garantizan la veracidad del informe contable; si a ésto le añadimos el recurrir, cuando las condiciones lo requieran, a la Técnica de Auditoría, y su corolario el Dictamen, la razonabilidad del informe contable quedará asegurada. Y si bien la aplicación de los instrumentos técnicos antes mencionados nos permite fundar una confianza en dicho informe, cuando dos patrimonios se vinculan co---

mercialmente, además de la estricta aplicación de la técnica-contable, es el fuerte tejido de registros recíprocos lo que coadyuva a impedir que exista contradicción entre ambos informes; de ocurrir esta circunstancia, es evidente que nos encontramos ante un ilícito ó lo que el maestro Garrigues ha llamado un "fraude contable", lo que permite aparecer como contradictorio, algo que precisamente por las razones técnicas antes aducidas no puede ocurrir.

Para ilustrar lo anterior, supongamos una controversia - en relación a una compra-venta, en la cual el Comprador ha pagado el precio convenido, mas no recibida la cosa comprada, - y el vendedor dice haber recibido el precio convenido y entregada la cosa.

Visualicemos los asientos que se deben de correr:

En los registros del Comprador se asentaría el siguiente registro (Asiento Núm. 1):

CARGO A: CUENTAS POR COBRAR (a nombre del Vendedor)

ABONO A: CAJA

En la Cuenta por Cobrar (Activo) aparece el derecho del Comprador a exigir la entrega de la cosa, en la cuenta de Caja aparece la salida del dinero que fue entregada al Vendedor, de haber sido pagado con un cheque, la cuenta se denominaría Bancos, ó el nombre del banco, y además del asiento contable, quedaría como prueba el cheque que debió ser nominativo, además de la contabilidad que lleva el banco, y que la materializa con el Estado de Cuenta Mensual que le envía al cuentaha--

biente.

En los registros del Vendedor se asentaria el siguiente registro (Asiento Núm. 2):

CARGO A: CUENTAS POR PAGAR (A nombre del Comprador)
ABONO A: CAJA

El Vendedor registra en su Pasivo (Cuentas por Pagar) el compromiso de entregar la mercancía a favor del Comprador, - en la cuenta de Caja registra el ingreso del dinero que recibió del Comprador, de ser cheque, lo abonaría a su Cuenta de Cheques, de la Institución de Crédito donde tiene formalizado contrato, en la cual se correrían asientos, que se materializarían en el Estado de Cuenta que le envía dicho banco a su cuentahabiente, en este caso el Vendedor.

De conformidad al ejemplo que estamos siguiendo, el Vendedor asentaria en sus registros la entrega de la mercancía, - asiento que no coincidiría con la verdad, pero que por convenir así lo registra, operación que quedaría marcada con el -- Asiento Núm. 3:

CARGO A: CUENTAS POR PAGAR (A nombre del Comprador)
ABONO A: ALMACEN.

En el cargo realizado por el Vendedor, se descarga su Pasivo, y en consecuencia queda satisfecha la obligación que -- tiene a nombre del Comprador; en el abono al Almacén se hace aparecer la salida de la mercancía, con objeto de señalar el origen de la misma.

Como en el ejemplo que seguimos, el Vendedor no ha entregado la cosa, en los libros del comprador sólo aparecerá hasta el asiento marcado con el número 1, y por lo tanto el derecho a exigir la entrega de la cosa continuará apareciendo en su Activo; sería este asiento lo que aportaría como prueba, - entre otras, a la acción judicial que intenta.

En esta controversia que estamos imaginando, de aportarse los registros contables como un medio de prueba, al llegar se al desahogo de la misma, se vería que el informe que brindan ambas contabilidades son contradictorios, pues en los registros del Comprador aparece aún el derecho a exigir la cosa no entregada, y en los del Vendedor aparecería la cosa entregada; ante tal situación, el órgano judicial en virtud de encontrar ambos informes "contradictorios", prescindiría de este medio de prueba procediendo por los méritos de las demás - probanzas.

Hemos sostenido que en una contabilidad llevada conforme a lo prescrito por la técnica contable y de conformidad a la verdad fáctica, no cabe posibilidad de haber contradicción en los asientos que se entrelazan (en nuestro ejemplo los asientos marcados con los números 1 y 2 respectivamente); la contradicción se inicia con el asiento marcado con el número 3, - en virtud de que fue corrido por el Vendedor, sin responder a la verdad.

Hemos sostenido asimismo que a través de la técnica de Auditoría se puede llegar a la convicción de que el informe - financiero presenta razonablemente la situación que reporta; -

en este caso concreto una revisión de Auditoría en los registros del Vendedor, arrojaría como resultado que la mercancía que se dice entregada no lo fue, puesto que la revisión incluiría las cuentas de Almacén, Costo de lo Vendido, Proveedores, Ventas, Compras, etc., cuentas que manejadas en su conjunto - mostrarían si la mercancía que se dice entregada, efectivamente estaba en poder del Vendedor, de quién la adquirió, a qué costo, cuándo, a qué precio, cómo salió de su almacén, etc.; - esta Auditoría no sólo abarcaría asientos contables, sino documentación administrativa, lo que necesariamente demostraría que el asiento corrido con el número 3, en los libros del Vendedor, no corresponde a la verdad.

En consecuencia, cuando dos contabilidades, llevadas conforme a lo prescrito por la técnica contable y de conformidad a la verdad, no pueden mostrar contradicción entre ellas; de haberla, nos encontramos ante un "fraude contable".

Creemos prudente que frente a una situación como la que se comenta, y a efecto de preservar la seguridad jurídica que debe prevalecer en el comercio y evitar que un "comerciante" dañe a su gremio y perturbe el orden jurídico buscado, se debe instituir un ordenamiento que deseche este medio de prueba, y en virtud de que entraña un ilícito darse vista inmediata al Ministerio Público adjunto al juzgado que conoce de dicho litigio, ó agregar la presunción de un ilícito en perjuicio de quien resulte responsable.

PRINCIPIOS PROBATORIOS DE
DERECHO ADJETIVO

Al iniciar este tema habíamos afirmado que ciertos principios probatorios que regulaban a la Contabilidad se encontraban legislados en Normatividad de Derecho Sustantivo, y otros particularmente los que se refieren a la fase del desahogo de la prueba se encontraban regulados por Derecho Adjetivo. Toca pues ahora analizar los segundos.

En el análisis de esta Normatividad haremos referencia, de conformidad a lo ordenado por la Fracción I del Art. 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al Código Federal de Procedimientos Civiles (C.F.P.C.).

Ante todo, la ley autoriza al juzgador a "valerse de cualquier documento... para conocer la verdad... sin más limitaciones que las que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos". (Art. 79 EFPC).

Desde luego, los registros contables son testimonios que llenan plenamente el objetivo de "conocer la verdad" — sobre fenómenos financieros—, por lo tanto es un medio probatorio; la ley reconoce como medios de prueba, entre otros, a los documen-

tos privados (Art. 93 CFPC), es evidente que los registros con
tables, por su naturaleza, son una prueba documental privada -
(Art. 133 CFPC), y por referirse a cuestiones relativas a una
ciencia tendrán las características de una prueba pericial - -
(Art. 143 CFPC).

DE LA AUDIENCIA DE PRUEBAS

Es en la audiencia de pruebas donde los principios jurídicos que regulan tanto a la "Probanza" como a la "Llevanza" se vinculan estrechamente.

En esta audiencia se tramita el ofrecimiento, la admisión y el desahogo de la prueba contable, misma que se desarrolla bajo la Institución Judicial de la Exhibición; queda excluido expresamente la Institución Judicial de la Comunicación para este análisis, en virtud de que en cada uno de los cuatro casos a que se refiere la Comunicación se contempla una problemática propia de conformidad a la naturaleza que tiene cada una de estas figuras, las cuales contienen una Normatividad particular.

En virtud de que los libros de los comerciantes prueban en contra de quien los lleva [Art. 1295, Frac. I, Código de Comercio], no podrán las partes, en su demanda o contestación, aportar los libros como medio de prueba a su acción o excepción, pero sí podrán solicitar al juez que

conoce la causa que ordene la Exhibición, o el juez podrá ordenarla de oficio, cuando considere que hay responsabilidad (Art. 44, Código de Comercio).

Una vez acordada la Exhibición, la misma sólo podrá versar "exclusivamente sobre los puntos que contengan relación directa con la acción deducida". Esta, se determinará al fijar la litis, pero también abarcará "aún los que sean extraños a la cuenta especial del que ha solicitado el reconocimiento". (Art. 44, Código de Comercio).

Siendo la prueba contable una documental privada que para su cabal comprensión se requiere el auxilio de un perito, se deberá recurrir a un perito en esta materia, es decir a un contador público —existen en los tribunales listas -- oficiales de peritos registrados en las diferentes ciencias o artes—. Cada parte nombra su perito (Art. 145, C.F.P.C.).

En el escrito que se refiere al nombramiento de perito, cada parte formulará las preguntas que tendrá que contestar el perito, en la diligencia de exhibición de libros.. Podrá nombrar un perito tercero para el caso de desacuerdo - (Art. 146 del C.F.P.C.). Acordada la admisión de los peritos y los cuestionarios el Tribunal dará un término de 3 días para que los peritos manifiesten la aceptación del -- cargo y protesten su fiel desempeño con arreglo a la ley - (Art. 147, C.F.P.C.).

Resulta evidente que los cuestionarios que se presenten --

"se contraerán exclusivamente a los puntos que tengan relación directa con la acción deducida, comprendiendo en ellos aún los que sean extraños a la cuenta especial del que ha solicitado el reconocimiento". (Art. 44 del Código de Comercio).

El Tribunal podrá fijar el día y la hora para que se practique la diligencia, a la cual el juzgador podrá presidirla, o dará a los peritos "un término prudente para que presenten su dictamen. (Art. 48 del Código de Procedimientos). Los peritos podrán practicar la diligencia juntos o separadamente "con asistencia o no de las partes, según ellos lo estimen conveniente" (Art. 150 del C.F.P.C.).

La diligencia del reconocimiento se hará en el lugar en que habitualmente se guarden o conserven los libros, registros o documentos o en el que de común acuerdo fijen las partes, en presencia del comerciante o de la persona que comisione. (Art. 44 del Código de Comercio). Con lo anterior queda expresamente prohibido el secuestro de los libros.

Los peritos rendirán su dictamen dentro del término que se les concedió. Una vez recibidos los dictámenes, el juez para graduar la fuerza probatoria de los libros contables, deberá observar el Art. 1295 del Código de Comercio, y sus diversas fracciones, y así, "quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto" los dictámenes, y por lo tanto designará los peritajes de aquel litigante que no lleve "reglados sus libros, y de encontrarlos contradictorios "juzgará por las de-

más probanzas", en consecuencia, prescindirá de este medio de prueba.

C O N C L U S I O N E S

I Tanto el Derecho (Jus) como la Contabilidad son producto y consecuencia de la civilización humana y ambas se complementan. Cuando el hombre deja de ser nómada y se vuelve sedentario, adquiere un domicilio, nace la división -- del trabajo, nace el mercado de bienes y servicios, nace la moneda, nacen los números y las letras, se hace necesaria la aparición de dos disciplinas: una que regula la -- conducta externa del hombre a fin de mantener un orden social, un orden jurídico, el Derecho; y otra que auxilia a la débil memoria humana a registrar todas las operaciones financieras que realiza con un patrimonio, la Contabilidad.

El entorno social y económico condiciona a ambas disciplinas.

- II Siempre el Derecho se ha valido del informe contable como un medio de prueba, es decir, el Derecho toma como un medio de prueba idóneo de los fenómenos financieros registrados a la Contabilidad, y por lo tanto la Contabilidad es una disciplina auxiliar del Derecho.
- III La vinculación del Derecho y la Contabilidad puede surgir circunstancial o institucional.
- Circunstancial cuando el Derecho requiere del informe contable de acuerdo a ciertas circunstancias dando lugar a la "Probanza".
- Institucional cuando la Normatividad regula la Técnica -- Contable dando lugar a la "Llevanza".
- IV La vinculación circunstancial surge en el Mundo Antiguo, particularmente en Roma en la época de la República (hacia 325 a.c.); lo corrobora la ley Paetelia Papiria (Tito Livio VIII, 28), ley que reconoce que los asientos registrados en el libro Codex hacen prueba acerca de los créditos nacidos en el tráfico de los banqueros, "Argentari". Esta es la primera ley que reconoce como medio de prueba-jurídico a la Contabilidad, como testimonio fehaciente de los fenómenos financieros que realiza un patrimonio. Esta manera de vinculación circunstancial que surgió en el Mundo Antiguo prevalece hoy en el sistema jurídico del -- Common Law, es decir, el Derecho Consuetudinario surgido en Inglaterra y llevada por ella a sus Colonias.

V La vinculación Institucional surge entre los siglos XIII, XIV y XV de nuestra era, en el seno de las Corporaciones de Mercaderes de las Repúblicas Italianas del Prerrenacimiento, cuando las costumbres y los usos mercantiles de la época son elevados al rango de Normatividad. En esta época aparece por primera vez lo que doctrinalmente se conoce con el nombre de la "Llevanza", es decir, la obligación jurídica de exigir llevar contabilidad.

La Doctrina Jurídica se pregunta las razones por las cuales surgió esta norma que obliga a llevar contabilidad. Es con el objeto de mantener un orden jurídico, una seguridad jurídica en las relaciones mercantiles.

Pensamos más bien que fue una reflexión de sentido común surgida en el seno de las Corporaciones de Mercaderes del Prerrenacimiento: si la contabilidad ha sido un medio de prueba para fenómenos financieros en el campo del Derecho, cuando se requería este medio de prueba y se les ordenaba a los litigantes su mostración, puede un mercader argumentar "yo no llevo contabilidad, consecuentemente no puedo mostrarla". Pensamos que a fin de evitar esto, en las comunidades de mercaderes, en las Corporaciones de Mercaderes surgió el compromiso y se autoobligaron jurídicamente a llevar libros, tan se autoobligaron que no establecieron una sanción directa por no hacerlo; sí se mantuvo la vieja sanción indirecta de considerar fraudulento a aquel comerciante que, llegado el caso de insolvencia o quiebra, no tuviera su contabilidad en regla.

VI La "Llevanza" se perfecciona entre los siglos XIII y XIV; su gestación se muestra palpable a través de las Costumbres de Tortosa y en el Consulado del Mar, donde se nota el paso que fue necesario dar entre utilizar la contabilidad como medio de prueba y obligar jurídicamente a llevarla. La Llevanza se encuentra perfectamente definida en las Ordenanzas de Burgos, dictadas en Medina del Campo en 1494, así como en Bilbao (1511), y en las Ordenanzas de Colbert de 1673, Llevanza que queda perfectamente tipificada en los dos troncos comunes del Derecho Mercantil Moderno: el Código Napoleón y el Código de Comercio Español de Sáenz de Andino (1829).

VII Los usos y costumbres de los mercaderes del Prerrenacimiento fueron elevados al rango de Cédula Real, en virtud de que era necesario, particularmente en España y Francia, que el rey se fortaleciera políticamente haciendo suyas, sancionándolas con su Cédula Real, las costumbres y usos de los mercaderes que, al ser reconocidos por esta preferencia, adquirirían un estatus nacional; asimismo, el rey se fortalecía políticamente al adquirir el apoyo de estos mercaderes.

No es el caso de las codificaciones modernas, como el Código de Napoleón y el Código de Sáenz de Andino, donde ya se trata de un Estado en el sentido moderno del término, que al velar por el interés de la comunidad regula y legisla a efecto de establecer seguridad jurídica en el tráfico mercantil nacional.

VIII El concepto tradicional de "Llevanza" es enunciado de manera Imperativa y Expresa, es decir, en forma imperativa se exige llevar contabilidad y en forma expresa se indica cómo llevar esta contabilidad. El sistema Imperativo Expreso sufre la modalidad impuesta por el Código Alemán de 1861 y Suizo de 1881, que deja en manos del obligado la manera de cumplir la obligatoriedad.

IX La Llevanza da origen a tres sistemas fundamentales:

- a) El antiguo sistema Romano, de Absoluta Libertad, asimilado hoy por el Common Law. No existe legislación expresa acerca de la técnica contable.
- b) Legislación expresa sobre la técnica contable de manera Imperativa Expresa (Códigos Francés y Español).
- c) Sistema Imperativo Liberal, "Llevanza" que deja al arbitrio del obligado la manera de cumplir con ella (Códigos Alemán y Suizo).

X El Sistema Imperativo Expreso exige llevar contabilidad de manera Imperativa, y además de manera Expresa indica cómo se llevará la contabilidad, estableciendo así los Requisitos Jurídicos exigidos a la Contabilidad.

QUIEN ES EL OBLIGADO: Obviamente el comerciante.

POR CUANTO TIEMPO: Siguiendo el principio de contabilidad de "Negocio en Marcha", la obligación debe ser permanente. Sin embargo, por economía procesal se ha limitado la obligación a llevarla al día y conservarla por un tiempo de--

terminado a partir del momento en que se exige la contabilidad como un medio de prueba; la razón aducida es que -- una obligación debe tener término definido.

SANCIÓNES: Siguiendo la tradición y el origen de ser una autoobligación, no existen sanciones directas, sólo indirectas y sólo para aquél que en un momento determinado -- caiga en la circunstancia de insolvencia o quiebra sin -- llevar contabilidad, la que se considera fraudulenta pues carece del medio idóneo para poder probar su "Bona Fide".

- XI La "Llevanza" también regula los requisitos que debe cumplir la contabilidad: requisitos Externos ó Materiales y de Fondo ó Internos, requisitos que en forma expresa los señalan las Legislaciones Española y Francesa.
- XII Los requisitos Materiales se refieren a los instrumentos de registro, originalmente los Libros, y así la tradición Española exige Libro Diario, Mayor, Inventarios y Balances. La tradición Francesa exige únicamente Libro Diario y de Inventarios.
- XIII Los requisitos Internos ó de Fondo, son aquellos que regulan la parte íntima de la contabilidad. Originalmente se obligaba al comerciante individual a confeccionar el denominado jurídicamente Inventario, o sea - el estado contablemente denominado Balance. Tenía por objeto la obligación, que el comerciante asentara su patrimonio

nio y dejara testimonio de él en forma anual —siguiendo - el principio contable de "Período Contable"— a efecto de que cuando se le requiriera su mostración, se pudiera precisar cuál era el contenido de este patrimonio y cómo podría aplicarse de manera precisa la responsabilidad solidaria, subsidiaria e ilimitadamente.

Cuando a mediados del siglo XIX surge el mercado de capitales y aparecen las Sociedades de Capitales, se hace necesario regular los Estados Financieros de una manera especial, puesto que se está protegiendo al público ahorrador, que es quien invierte en los títulos ofrecidos en el mercado de valores, y por tanto se debe precisar la responsabilidad de la administración realizada, ello a través de informes financieros idóneos como el Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias, entre otros.

Consecuentemente, las legislaciones mercantiles modernas que se ocupan de los "comerciantes sociales" norman los Estados Financieros en forma detallada haciendo suyos los Principios de Contabilidad que los regulan, tales como -- "Período Contable", "Negocio en Marcha", "Entidad" y particularmente el aspecto de valuación de cuentas, respetando el principio tradicional contable de "Valor Histórico-Original", así como reconociendo los procedimientos que la Técnica Contable ha diseñado a efecto de conservar el patrimonio, tales como el principio contable denominado "Criterio Prudencial", la creación de Fondos y Reservas, de Depreciaciones, de Amortizaciones y los ajustes neces

rios que permiten mantener la objetividad y la veracidad razonables, y en consecuencia reconociendo en la legislación principios contables básicos tales como el de "Revelación Suficiente" e "Importancia Relativa".

XIV Por lo que toca a la Probanza, siendo la Contabilidad el instrumento de prueba idóneo en el campo del Derecho para los fenómenos financieros, es necesario establecer el marco jurídico adecuado a efecto de que se lleve a cabo dicha Probanza, ante todo protegiendo el correcto uso del informe, pues si bien previamente se ha exigido su Llevanza, es menester que se proteja el buen uso que se haga del mismo, particularmente por dos razones: una, evitar la incompetencia desleal —la información financiera en manos desleales puede causar perjuicio—; otra, que responde a un principio jurídico fundamental que dice que nadie puede estar obligado a probar en su contra ("NEMO TENETUR ENDERE CONTRA SE"). En consecuencia, la Mostración de la contabilidad deberá hacerse de forma reservada y por lo tanto se protege la información financiera a través del Derecho al Secreto, es decir, sólo debe permitirse su Mostración de manera excepcional —cuando existe en un litigio específico un punto en el cual pueda la contabilidad servir de medio de prueba idóneo—, permitiéndose que se muestre la misma únicamente sobre este punto litigioso, con otros requisitos de forma que mantienen esta secrecía, tal es el caso de que los libros se muestren en el escri-

torio del comerciante, en su presencia y ante dos testigos, y no permitiendo el secuestro del instrumento.

La Legislación Española ha protegido e Institucionalizado esta Mostración estableciendo para ese efecto dos Instituciones Judiciales, es decir, dos Instituciones que se dan como atribución del Poder Judicial, por mandato de ley, que son la Exhibición y la Comunicación, consistiendo la primera en la mostración contable únicamente sobre el punto controvertido; la segunda, la Comunicación, que es la mostración de la Contabilidad en su conjunto, "in totum", en virtud de tratarse de casos excepcionales y en consecuencia sólo se permite ante Sucesión Universal, Quiebra, Dirección ó Gestión Comercial por cuenta de otro y Liquidación de Compañía.

XV

La contrapartida de la secrecía es la Publicidad del Informe Contable, misma que surge en virtud de que se considera prudente y necesario que el Informe Financiero -- llegue más allá de las personas vinculadas con el patrimonio en forma directa, y así, que el público tenga acceso a esta información.

A efecto de velar por la fidelidad del informe y por la seguridad del mercado de capitales se obliga a las Sociedades, a los comerciantes sociales, a publicar anualmente sus Estados Financieros, generalmente dictaminados -- por Contador Independiente, en el periódico de mayor circulación.

- XVI Por lo que toca al aspecto procesal de la Probanza, al surgir el período codificador en el siglo XIX, muchos de los usos y costumbres que regulaban la probanza contable se convirtieron en Normatividad Mercantil de Derecho Sustantivo, posteriormente se reservó la fase del desahogo de la prueba al Derecho Adjetivo, que fue aplicado por Tribunales de Comercio, ya independientes de los gremios.
- XVII Son varios los Principios Jurídicos que se refieren a la probanza contable que forman parte del Derecho Sustantivo Mercantil:
- a) Reconocer a la Contabilidad como medio de prueba.
 - b) Reconocer que la Contabilidad, como medio de prueba, sólo se refiere a comerciantes y por actos de comercio.
 - c) Reconocer que la Contabilidad prueba en contra de quien la lleva, principio que a su vez es correlativo del que afirma que la Contabilidad puede, eventualmente, probar a favor de quien la lleva.
 - d) Reconocer que cuando la prueba contable muestre contradicción en su informe, a pesar de que los registros sean llevados conforme a derecho, se prescindirá de este medio de prueba.
- XVIII Por lo que toca a los Principios Probatorios de Derecho Adjetivo, una vez aceptada y ordenada la demostración por el Juez de la causa, la que se hará de acuerdo a lo que indican las Instituciones de Exhibición ó Comunicación, las --

partes propondrán a sus peritos y los cuestionarios que--
deberán desahogar esos peritos en los diversos domicilios
de los colitigantes, de acuerdo con las formalidades de -
protección del secreto, es decir, ante la presencia de --
los comerciantes, ante los testigos nombrados por ellos y
sobre el punto controvertido.

Estos cuestionarios serán los que ilustrarán al Juez - -
acerca de lo que realmente prueba la contabilidad sobre -
el punto litigioso, prueba que deberá ser tomada en cuen-
ta por el Juez al momento de dictar sentencia.

B I B L I O G R A F I A

ANZURES, MAXIMINO.
Contabilidad General.
Edición del autor.
México, D.F., 1952.

ASCARELLI, TULIO.
Derecho Mercantil.
Porrúa Hnos.
México, 1940.

BOTTERO, JEAN.
Le Code de Hammurabi.
Faits de Civilisation. # 05.
Edition de L'Accueil.
Paris, 1967.

BLANCO CAMPANA, JESUS.
Régimen Jurídico de la Contabilidad de los Empresarios.
Madrid, 1980.

BARRERA GRAF, JORGE.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México 1957.

BOLAFFIO, LEON.
Derecho Comercial.
Elías Editores.
Buenos Aires, 1950.

BENITO DE LORENZO.
Manual de Derecho Mercantil. Tomo II
Tercera Edición de Victoriano Sáinz.
Madrid, 1924.

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO.
Las Garantías Individuales.
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 1951.

BAYART, J.
Les Effets de l'Inflation sur le balance point de Vue
Fiscal.
Paris, 1947.

CUETO RUA, JULIO.
El Common Law.
Editorial La Ley.
Buenos Aires, 1957.

CERVANTES AHUMADA, RAUL.
Derecho Mercantil.
Editorial Herrero, S.A.
México, D.F., 1975.

COSAK, KONRAD.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Revista de Derecho Privado.
Madrid, 1935.

CURTIS, ARTHUR.
Manual de Derecho Mercantil Inglés.
Editorial Reus, S.A.
Madrid, 1931.

DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO.
Editorial Labor, S.A. Tomo I
Edición 1954.
Barcelona, España.

DICCIONARIO DE LA LENGUA CASTELLANA.
Editorial Calleja.
Madrid 1914.

DAVIS P., JOHN.
Corporations.
Capricorn Books.
New York, 1961.

DELMAS, CLAUD.
Historia de la Civilización Europea.
Oikos-Ian, S.A. Ediciones.
Barcelona, 1970.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.
De la Real Academia Española.
Madrid, 1970.

DE MONTELLA, GAY.
Tratado de Legislación Comercial Española.
Librería Bosh.
Barcelona, 1923.

DE PINA VARA, RAFAEL.
Elementos de Derecho Mercantil Mexicano.
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1958.

DICCIONARIO ENCICLOPEDICO ABREVIADO
ESPASA CALPE ARGENTINA, S.A.
Buenos Aires, Argentina.

ESTASEN, PEDRO.
Instituciones de Derecho Mercantil.
Editorial Reus, S.A.
Madrid, 1928.

FRANCO BOLANOS A. Y R. MARIANI O.
La inflación y la reexpresión de los Estados Financieros.
Publicaciones Administrativas y Contables, S.A.
México, 1982.

FOURASTIE, JEAN.
La Comptabilité.
Press Universitaires de France.
Paris, 1957.

GERTZ MANERO, FEDERICO.
Presupuesto y Contabilidad.
México, 1956.

Origen y Evolución de la Contabilidad.
Secretaría de Educación Pública.
Cuadernos de Lectura Popular.
México, D.F., 1968.

Qué es la Contabilidad.
Librería Porrúa Hnos., S.A.
México, D.F., 1971.

Manual de Derecho Contable.
Universidad Nacional Autónoma de México.
México, 1971.

GALEAZZI MORA, WLADIMIRO.
Algunos comentarios sobre los Principios de Contabilidad
Generalmente Aceptados.
Conferencia sustentada en el local del Instituto Mexicano
de Contadores Públicos el día 19 de junio de 1959.
Publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
México.

GARRIGUEZ, JOAQUIN.
Tratado de Derecho Mercantil.
Revista de Derecho Mercantil. Tomo I, # 551.
México, 1917.

Instituciones de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid, 1948.

Curso de Derecho Mercantil.
S. Aguirre Impresores.
Madrid, 1936.

GONNARD, RENE.
Historia de las Doctrinas Económicas.
Aguilar, S.A. Ediciones.
Madrid, 1952.

GEILER, KARL.
Derecho Mercantil.
Editorial Labor, S.A.
Barcelona, 1933.

GARCIA MAYNES, EDUARDO.
Introducción al Estudio del Derecho.
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 1952.

GARCIA, TRINIDAD.
Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho.
Editorial Porrúa, S.A.
México, D.F., 1949.

GONZALEZ HUEBRA, PABLO.
Curso de Derecho Mercantil.
Imprenta del Heredero de José Gorgas.
Barcelona, 1959.

GUAL VILLALBI, PEDRO.
Tratado de Derecho Mercantil Internacional.
Establecimiento Tipográfico de Antonio Mario.
Madrid, 1913.

HILLS S., GEORGE.
The Law of Accounting and Financial Statements.
Little Brown and Company.
Boston, 1957.

HEINSHEIMER, KARL.
Derecho Mercantil.
(Traducción de Agustín Vicente Gella).
Editorial Labor.
Madrid, 1933.

HAMEL & G. LAGARDE.
Traite de Droit Commercial.
Librarie Dallos.
Paris, 1954.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
Boletín # 1 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.
Preámbulo. Agosto de 1956.

Boletín # 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.
Conceptos Generales.
Octubre 1956.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad.
México, 1973.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios relativos a Estados Financieros en general:
Revelación de la inflación en la información financiera.
México, D.F., 1973.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios Contables Básicos, A-2.
México, 1973.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín # 4. Inventarios.
México, D.F., 1970.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.
Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios Contables Básicos, A-7. Consistencia.
México, 1973.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Boletín A-5. Revelación Suficiente.
México, 1973.

Comisión de Procedimientos de Auditoría.
Boletín No. 3.
México, diciembre de 1956.

Principios de Contabilidad. Revelación de los efectos de
la inflación en la información financiera.
Y Boletín B-7.
México, D.F., 1973.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios relativos a Estados Financieros en general.
Revelación de la inflación en la información financiera.
México, D.F. 1973.

Comisión de Terminología.
Boletín No. 1.
México, D.F., 1962.

Comisión de Principios de Contabilidad.
Principios relativos a los Estados Financieros en general.
Boletín B-1, Objetivos de los Estados Financieros.
México, D.F., 1973.

Boletín C-6. Comisión de Principios de Contabilidad.
Activo Fijo.
México, 1970.

JOLIVET, REGIS.
Vocabulario de Filosofía.
Ediciones Desclée de Brouwer.
Buenos Aires, Argentina, 1954.

KARPINSKI, LOUIS.
Historia de las Matemáticas.
Edición de I B M Co.
U.S.A. 1958.

LAGUNILLA, ALFREDO.
Historia Económica General.
Ediciones Galaxia.
México, 1960.

LIBRE DEL CONSULAT DE MAR.
Reproducción del manuscrito de Valencia.
Edición Facsimilar.
Madrid, 1955.

LYON CAEN & RENAULT.
Manuel de Droit Commercial.
Librairie General de Droit et de Jurisprudence.
Paris, 1922.

MITLETON, AC.
Structure of Accounting Theory. American Accounting Assoc.
Cushing Malloy Inc. Editor.
Ann Arbor, Michigan, U.S.A. 1958.

MOONITZ, MAURICE.
The Basic Postulates of Accounting.
Accounting Research Study No. 1.
American Institute of Certified Public Accountants.
New York, N.Y., 1961.

MANTILLA MOLINA, ROBERTO.
Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, México, 1953.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS.
Derecho Fiscal Mexicano.
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1959.

MARTI DE EIXALA, RAMON.
Instituciones de Derecho Mercantil de España.
Librería Alvaro Verdaguez.
Barcelona, 1875.

MOSSA, LORENZO.
Derecho Mercantil.
Editorial UTEHA. Argentina.
Buenos Aires, 1940.

MORENO CORA.
Tratado de Derecho Mercantil Mexicano.
Herrero Hermanos Sucesores.
México, 1905.

MOTO SALAZAR, EFRAIN.
Elementos de Derecho.
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1952.

PLANIOL, MARCEL.
Traite Elementaire de Droit Civil.
Librerie General de Droit & de Jurisprudence.
Paris, Francia, 1925.

PRIETO, ALEJANDRO.
Principios de Contabilidad.
Editorial Banca y Comercio.
México, 1956.

POSTULATE OF ACCOUNTING.
Una publicación interna del Despacho Arthur Andersen.
U.S.A. Septiembre 1960.

PETIT, EUGENE.
Tratado Elemental de Derecho Romano.
Editora Nacional.
México, 1952.

PRIETO FERNANDEZ, JOSE LUIS.
Especulaciones Contables.
Tesis Profesional.
U.N.A.M. 1955.

PERAGALLO, EDWARD.
"Origen & Evolution of Double Entry Bookkeeping"
(Tesis Doctoral).
Columbia University.
New York, 1950.

PIRENNE, HENRI.
Historia Económica y Social de la Edad Media.
Fondo de Cultura Económica.
México, 1955.

PACIOLO LUCA, FRAY.
Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita.
Tractus de Computis et Scripturis.
Ejemplar facsimilar traducido, adaptado y con anotaciones de
Giorgio Berni y Ramón Cárdenas.
Monterrey, N.L., México, MCMDXII.

PALLARES, JACINTO.
Derecho Mercantil Mexicano.
Tipografía de Joaquín Guerra y Valle.
México, 1891.

PARDESSUS J. M.
Cours de Droit Commercial.
Henri Plon - Libraire - Editeur
Paris, 1856.

PRADIER FODERE M. P.
Compendio de Derecho Mercantil.
México, 1875.

PUENTE F., ARTURO y CALVO MARROQUIN, OCTAVIO.
Derecho Mercantil.
Editorial Banca y Comercio.
México, D.F., 1959.

RIPERT, GEORGE.
Traite Elementaire de Droit Commercial.
Librairie General de Droit et Jurisprudence.
Paris, 1948.

RIVAROLA, MARIO.
Tratado de Derecho Comercial Argentino.
Compañía Argentina de Editores, S. de R.L.
Buenos Aires, 1938.

ROCCO, ALFREDO.
Principios de Derecho Mercantil.
Editora Nacional.
México, 1981.

RODRIGUEZ ROBLES, ANTONIO.
Derecho Contable Mercantil.
Editorial de Derecho Financiero.
Madrid, 1960.

RODRIGUEZ Y RODRIGUEZ, JOAQUIN.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1952.

ROJINA VILLEGAS, RAFAEL.
Derecho Civil Mexicano. Tomo Tercero.
Antigua Librería Robledo.
México, 1949.

RUIZ DE VELAZCO, LUIS y PRIETO, ALEJANDRO.
Auditoría Práctica.
Editorial Banca y Comercio.
México, D.F., 1953.

SALANDRA, VITORIO.
Curso de Derecho Mercantil.
Editorial Jus.
México, 1949.

SAMUELSON, PAUL A.
Curso de Economía Moderna.
Aguilar.
Madrid, 1960.

SANCHEZ AZCONA, JORGE.
Normatividad Social.
Ensayo de Sociología Jurídica.
Editorial Porrúa.
México, 1975.

SIXTO VELASCO, EUGENIO.
Algunas consideraciones sobre Principios de Contabilidad.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
México, 1963.

STOREY K. REED.
The search for Accounting Principles.
American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
Cushing Malloy Inc. Editor.
Ann Arbor, Michigan, U.S.A. 1958.

TENA, FELIPE DE J.
Derecho Mercantil Mexicano.
Editorial Porrúa, S.A.
México, 1970.

VICENTE Y GELLA, AGUSTIN.
Introducción al Derecho Mercantil Comparado.
Editorial Labor, S.A.
Barcelona, 1941.

VIVANTE, CESAR.
Tratado de Derecho Mercantil.
Editorial Reus, S.A.
Madrid, 1932.

WALSH P., WILLIAM.
A History of Anglo-American Law.
The Bobbs-Merrill Company Publishers.
Indianapolis, 1950.

WEBER, MAX.
Economía y Sociedad.
Traducción de José Medina Echevarría, Juan Roura Pasella,
Eduardo García Maynes, Eugenio Imán, José Ferrales Mora.
Fondo de Cultura Económica.
México, 1944.