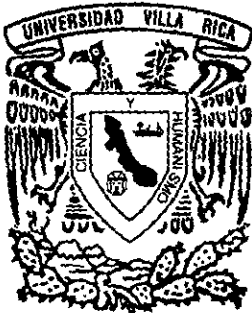


875209

14



UNIVERSIDAD VILLA RICA

**FACULTAD DE DERECHO
ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.**

**EL ESTUDIO DEL DERECHO CONTABLE.-
UNA NECESIDAD UNIVERSITARIA.**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA

MARICELA GONZALEZ FABBRI AGUILAR

LIC. MARIA ELENA USCANGA HUERTA
DIRECTOR DE TESIS

LIC. SAUL GUILLERMO HERNANDEZ VALDES
REVISOR DE TESIS

202962



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.

A MIS PADRES:

QUIENES HAN SIDO GUIAS EN TODA ETAPA DE MI VIDA, ELLOS
IMPLANTARON EN MÍ LA SEMILLA DEL DERECHO; ESPERO LOGRAR
UNA CARRERA JURIDICA SOBRESALIENTE.

A MIS HERMANOS:

FUTURO LICENCIADO Y FUTURA INGENIERA, A QUIENES LES
DEBO TIEMPOS DE ENOJOS Y SONRISAS; DESEO QUE ESTO SEA
LA BASE PARA SUS LOGROS VENIDEROS.

A MIS ABUELOS:

QUIENES A PESAR DE TODO PUSIERON UN GRANITO DE ARENA
PARA MI CRECIMIENTO.

A LA CARRERA DE DERECHO:

LA CUAL DARA RIENDA SUELTA A MI IMAGINACION.

Y A MIS MAESTROS:

QUIENES ME AGUANTARON DURANTE CINCO AÑOS, GRACIAS
POR HACERME ESTUDIAR.

ÍNDICE

ÍNDICE	01
INTRODUCCIÓN	06

CAPÍTULO I

METODOLOGIA

1.1. - PLANTEAMIENTO	09
1.2. - JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA	10
1.2.1 - FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	11
1.3. - DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS	11
1.3.1. - OBJETIVO GENERAL	11
1.3.2. - OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
1.4. - FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS	12
1.4.1. - ENUNCIACIÓN DE LA HIPÓTESIS	12
1.5. - DETERMINACIÓN DE LAS VARIABLES	12
1.5.1. - VARIABLE DEPENDIENTE	12

1.5.2. - VARIABLE INDEPENDIENTE	13
1.6. - TIPO DE ESTUDIO	13
1.6.1. - INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL	13
1.6.1.1. - BIBLIOTECAS PÚBLICAS	13
1.6.1.2. - BIBLIOTECAS PRIVADAS	14
1.6.2. - TÉCNICAS EMPLEADAS	14
1.6.2.1. - FICHAS BIBLIOGRÁFICAS	15
1.6.2.2. - FICHAS DE TRABAJO	15

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO CONTABLE..... 16

2.1. - ROMA	18
2.2. - EDAD MEDIA	22
2.3. - ESPAÑA	25
2.4. - FRANCIA	26
2.5. - SIGLO XIX	27
2.6. - EPOCA ACTUAL	29

CAPÍTULO III

EL DERECHO CONTABLE, SU CONCEPTO

3.1. - DERECHO	30
3.2. - CONTABILIDAD	32
3.2.1. - NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD	36
3.2.2. - ESTRUCTURA CONTABLE	37
3.2.3. - LA CONTABILIDAD Y LAS REGLAS QUE LA RIGEN	38
3.2.3.1. - PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	40
3.2.3.2. - REGLAS PARTICULARES	44
3.2.3.3. - CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACIÓN A LAS REGLAS PARTICULARES	45
3.3.- DERECHO CONTABLE	46

CAPÍTULO IV

LA OBLIGACIÓN JURÍDICA DE LA LLEVANZA 48

4.1. - DESARROLLO HISTÓRICO	49
4.2. - SISTEMAS JURÍDICOS CONTABLES	53
4.3. - PERSONAS OBLIGADAS A LLEVAR LA CONTABILIDAD	55
4.4. - AUXILIARES DE LAS PERSONAS OBLIGADAS A LLEVAR LA	

CONTABILIDAD	57
4.5. - PRINCIPIO Y CONSERVACIÓN	60
4.6. - SANCIONES	62
A) CARECER DE PRUEBAS	63
B) COMETER UN ILÍCITO	63
C) UNA QUIEBRA	64
D) LLEVAR REGISTROS EN OTRO IDIOMA	64
4.7. - EPOCA DE LA TENEDURÍA	65
4.8. - LUGAR DE LA TENEDURÍA	67

CAPÍTULO V

LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA

5.1.- LOS PRIMEROS TESTIMONIOS	70
5.2.- PRINCIPIOS DE DERECHO SUSTANTIVO	72
5.2.1. - RECONOCER A LA CONTABILIDAD COMO UN MEDIO DE PRUEBA	73

5.2.2. - QUE LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA SOLO SE REFIERE A COMERCIANTES Y POR ACTOS DE COMERCIO	75
5.2.3. - QUE LOS LIBROS DE COMERCIO PRUEBAN EN CONTRA DE QUIÉN LOS LLEVA, PRINCIPIO QUE A SU VEZ ES CORRELATIVO DEL QUE AFIRMA	77
5.2.4. - RECONOCER QUE EN EL EXAMEN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD, SE REQUIERE UNA SERIE DE CARACTERÍSTICAS SINGULARES	79
5.2.5. - QUE CUANDO EL INFORME CONTABLE INCLUIDO COMO PRUEBA, MUESTRA CONTRADICCIÓN SE TENDRÁ QUE PRESCINDIR DE ESTE MEDIO DE PRUEBA	81
5.3. - PRINCIPIOS DE DERECHO ADJETIVO	81
5.4. - AUDIENCIA	82
CONCLUSIONES	91
BIBLIOGRAFÍA	97
1. - OBRAS LITERARIAS	97
2. - COMPACT DISC	100
3. - WEB SITES	100

INTRODUCCIÓN

Ante todo, deseo manifestar la felicidad que me causa dar paso a esta obra, considero que ha sido un buen logro contribuir para dar a conocer esta nueva clase de derecho la cual es importante que adquieran en su preparación los estudiantes universitarios de las diversas facultades de nuestro país.

Han sido los antiguos y actuales jurisconsultos, así como doctrinarios de esta hermosa carrera; quienes nos han impulsado para que demos rienda suelta a nuestras proposiciones, investigaciones y estudios para no quedarnos estancados en la ignorancia del tiempo, reforzando y ampliando nuestros conocimientos en otras ramas de la ciencia y de la técnica que pueden conjugarse con esta profesión.

Es de esta manera como la idea de hacer esta tesis nace al cursar la materia de contabilidad en la preparatoria, dando paso finalmente a los estudios universitarios, con lo que al profundizar más en ellos, iba descubriendo su necesidad en el ámbito del derecho.

Parecía estar predestinada a realizar esta investigación (que al mismo tiempo considero una proposición); por que al estar buscando unos códigos, encontré un libro donde podía observarse la relación existente entre la contabilidad y las normas legales establecidas (ius); más no-solo eso fue lo que me sirvió de base, en la actualidad hemos estado viendo como la apertura de mercados financieros y comerciales, los procesos de globalización económica, la desregularización normativa y otros fenómenos similares han abierto camino para que las diferentes facultades de derecho en México, hayan incorporado nuevas materias en sus programas de estudio como el Derecho Económico, Bancario, Bursátil, Mercantil, internacional, Fiscal o Tributario, así como el Contable; que únicamente se encuentra como materia en la Universidad Nacional Autónoma de México; con lo que podemos ver que no solo ha sido una rama poco explotada en cuanto a su estudio y práctica se refiere.

Basándome en este panorama y guiada por el ejemplo del Dr. En Derecho, Contador Público y Auditor.- Lic. Federico Gertz Manero, escribo esta tesis para sembrar en nosotros, el aspecto y la doctrina jurídica, la técnica y el análisis contable, que según mi punto de vista (igual que el de Manero) es perfectible, después de todo, tanto el derecho como la contabilidad realizan cambios conforme el tiempo y

las circunstancias lo requieran para poder dar una información más objetiva y veraz, acreditando sus deberes y obligaciones correspondientes de sus diversas operaciones, ya sea en base a informes contables o a leyes establecidas.

Deseando que el presente sea parte de una nueva cultura universitaria, y esperando recibir las críticas positivas de mi escrito, es como los introduzco a su desarrollo formal.

CAPÍTULO I

METODOLOGÍA

1.1. - PLANTEAMIENTO

El presente habla, sobre una nueva rama del Derecho, el poco mencionado y por lo tanto conocido.- " Derecho Contable ".

Es un derecho poco explotado, solo existen dos personas que han hablado y dado cátedras en la Universidad Nacional Autónoma de México sobre el mismo. Pero, como es posible que solo se impartan dichas clases en México y no se permita en otras adscripciones su estudio?

Considerándose así que todo universitario, debería de conocer y estudiar el derecho contable, con lo que ocurre en la actualidad, creo que es un área que nos ofrece muchas opciones para su uso dentro de nuestra actividad; tal y como ha ocurrido con nuevas ramas como la informática o la economía.

1.2. - JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

Con el paso del tiempo nos hemos dado cuenta de lo indispensable que es la existencia de un orden con el cual mediar nuestras relaciones o formas de actuar para con la sociedad. Orden, que se ha logrado, gracias a la existencia de la Ley; ya sea dada de forma general a través de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, o en forma independiente por medio de sus reglamentos u ordenamientos legales derivados de las diversas ramas que dicha constitución establece.

Por otro lado, también nos hemos percatado, que para poder ejercer ese Derecho, ya no sólo debemos conocer e interpretar las reglamentaciones antes mencionadas, sino que al mismo tiempo, debemos de convertirnos en conocedores de otras profesiones, para así lograr una mejor actuación o defensa en determinados casos. De ahí, que tengamos que estudiar materias tales como Medicina Forense, Derecho Económico, etc.; clases que como su nombres lo indican nos llegan a dar información sobre medicina o economía; las cuales son profesiones individuales y a las que el Derecho ha llegado a unirse.

En realidad es sorprendente, como esta profesión tan noble como la de la abogacía, debe también adentrarse en otras carreras para lograr una mejor comprensión de las Leyes; por ello me sorprende que a pesar de habernos dado cuenta que las matemáticas son parte importante de nuestra carrera, como se ha hecho ver al establecerla como materia de curso, no hayamos establecido también el estudio obligatorio del Derecho Contable (dentro del cual se encuentran inmersas las matemáticas).

1.2.1. - FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿POR QUE ES NECESARIO EL ESTUDIO DEL DERECHO CONTABLE?

1.3. - DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS

1.3.1. - OBJETIVO GENERAL

Deseando lograr con este análisis, así como lo han intentado diversos juristas en el presente siglo; el concientizar tanto a los maestros como a los alumnos de su estudio, logrando así despertar el interés por una nueva rama del Derecho.- "La Contable".

1.3.2. - OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Dar a conocer la existencia del Derecho Contable Mexicano.
- b) Denotar la necesidad de su estudio en el ámbito académico.

1.4. - FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS

1.4.1. - ENUNCIACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Es necesario un estudio más amplio con respecto al Derecho en su análisis contable, debido a que en diversas ramas del mismo, se haya reflejado su auxilio sin que se le ponga la atención adecuada.

1.5. - DETERMINACIÓN DE LAS VARIABLES

1.5.1. - VARIABLE DEPENDIENTE

La relación del derecho contable con otras ramas del derecho a quienes presta auxilio.

1.5.2. - VARIABLE INDEPENDIENTE

El estudio de manera detallada del Derecho Contable, aquello que es y como esta formado.

1.6. – TIPO DE ESTUDIO

1.6.1. - INVESTIGACIÓN DOCUMENTAL

Esta tesis ha sido elaborada siguiendo los patrones necesarios y conducentes en el proceso general de una investigación, eligiéndose para tal efecto, la investigación documental y de información contenida en libros.

1.6.1.1. - BIBLIOTECAS PÚBLICAS

- Biblioteca de la Universidad Villa Rica, ubicada en Prolongación de la Avenida Costa Verde, esquina Progreso núm. 52, Fracc. Jardines de Mocambo; Boca del Río, Ver.

- Biblioteca "Dr. Segismundo Balague" de la Universidad Cristóbal Colón, ubicada en la carretera a la Boticaria Km. 15 s/n; Veracruz, Ver.

1.6.1.2. - BIBLIOTECAS PRIVADAS

- Biblioteca del Instituto de la Judicatura Federal, Extensión Veracruz; ubicada en el sótano del Palacio de Justicia Federal localizado en Paseo S.S. Juan Pablo II núm. 646, esquina Tiburón, Fracc. Costa de Oro; Boca del Río, Ver.
- Biblioteca del Colegio de Contadores Público del Estado de Veracruz, A.C.; ubicada en Casuarina Núm. 30 casi esquina S.S. Juan Pablo II, Fracc. Jardines de Virginia; Boca del Río, Ver.

1.6.2. - TÉCNICAS EMPLEADAS

Las técnicas empleadas en esta investigación son: la deductiva e inductiva, a efecto de lograr un adecuado orden en la investigación; teniendo como fuentes de esta, la bibliografía que más adelante señalo.

1.6.2.1. - FICHAS BIBLIOGRÁFICAS

Nombre del autor, título de la obra, número de edición, editorial, país, año y páginas.

1.6.2.2. - FICHAS DE TRABAJO

Nombre del autor, título de la obra, número de edición, editorial, país, año, más resumen de los datos recabados y páginas consultadas.

CAPÍTULO II

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL DERECHO CONTABLE

Para poder conocer los antecedentes del Derecho Contable es necesario conocer en que momento se encontraron indicios de las actividades contables para darnos una idea del surgimiento de su regulación, es por ello que debe comenzarse introduciendo, los primeros testimonios encontrados sobre el Derecho Contable, hasta llegar a nuestros días.

Es en el Museo Semítico de la Universidad de Harvard en la ciudad de Boston, Massachussetts, donde se encuentra una tablilla de barro de lo que se afirma es el primer testimonio de un asiento contable. Con una antigüedad calculada entre los cuatro a seis mil años a.C., dicha pieza nos permite afirmar que en el mundo antiguo la contabilidad era una práctica usual. "Ya para el año 6,000 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 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 permanentes⁷.

Mientras que por otro lado, es en el Museo de Louvre en la ciudad de París, donde se conserva una estela de diorita negra también conocida con el nombre de "Código de Hammurabi", un testimonio que hace referencia al universo legal de esa época, hacia los 2000 años a.C. aproximadamente.

A través de sus tres mil líneas de texto y sus 282 artículos, nos describe todo un mundo jurídico con relaciones civiles, relaciones penales, sentencias judiciales, trabajo agrícola, ejercicio profesional y comercio, que es en donde se regulan, entre otros, el contrato de préstamo y su registro contable, y el de asociación comercial que necesariamente concluye con la rendición de cuentas. Siendo así, el testimonio específico más antiguo que se tiene sobre el vínculo entre el derecho y la contabilidad.

Por otro lado, en tiempos más actuales Marx Weber menciona que antiguamente en Occidente, llegó a darse de manera continua la contabilidad monetaria, mientras que en Oriente continuó llevándose

la contabilidad en especie. ...“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”.¹

2.1. - ROMA

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* o *Tabulae* y si bien se llegó a cuestionar este método como contable debido a su ámbito de utilización; también es cierto que *Cicerón* en uno de sus textos distingue con toda claridad la diferencia entre el *Adversaria* y el *Tabulae* diciendo lo siguiente:

...“ *Quid est quod negligenter scribamus
adversaria?, Quid est quod diligenter conficiamus*

¹ GERTZ MANERO, Federico, *Derecho Contable Mexicano*, 3era. edición, Editorial Porrúa, S.A.; México, D.F. 1996, página 30.

tabulas?... qui haec sunta 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”.

Y que traducido a nuestro idioma diría.- ...”¿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”.

El detalle específico del contenido del Codex lo encontramos expresado en el “Digesto” cuando se hace referencia a los Argentari mostrándonos que en el Codex estaba escrito en un lado el acceptum, un ingreso con el nombre de quién originó el mismo, en el expensum un egreso con el nombre de a quién se le entregó, en suma, una cuenta corriente de Mayor.

Es importante destacar que en los asientos corridos en el Codex del acreedor, era donde se hacía mención de ello en su registro, a título de prueba; el prestatario estaba obligado en virtud del préstamo y del asiento, que probaba que el dinero había salido. Bastaba para crear la obligación que el acreedor escribiera en su Codex el nombre del deudor que consentía en ello, con la mención de que la cantidad que debida había sido prestada y entregada, con lo que esta clase de contrato se llegó a llamar "Nomina Transcriptia".

Los nomina transcriptia son muy antiguos y podían tener dos modalidades: la de sustituir una obligación de buena fe en una formal, mediante la inscripción en el Codex del acreedor, el nombre del deudor (Transcriptio a Re in Personam), 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).

Hacia el año 428 de Roma, para nosotros 325 a.C., se promulgó la Lex Paetelia Papiria, con el objeto de mitigar los problemas existentes entre acreedores y deudores debido a los excesos de los primeros sobre los segundos llegando a admitirse debido al tiempo de su aplicación, que la comprobación del préstamo (nexum) era el

asiento en el Codex, escrito por el acreedor con el consentimiento del deudor.

En ese entonces, ya era obligación de los banqueros romanos y de los que se dedicaban al cambio de moneda, llevar sus negocios bajo la vigilancia pública y producir a sus clientes el propio libro contable.

“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*, 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 el y su cliente”.²

Con ello podemos ver que es entonces la *Lex Paetelia Papiria*, 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; existiendo desde ese momento la obligación jurídica de mostrar dichos asientos cuando el caso así lo requiere, dándosele facultad al Pretor de ordenar al banquero que

² GERTZ MANERO, Federico, *Derecho Contable* obra citada, página 18.

presente cuentas de su cliente, ya sea parte contraria, ya sea que se trate de litigio de éste con tercero.

2.2. - EDAD MEDIA

A fines del siglo XII, como consecuencia de las Cruzadas, la economía volvió a florecer debido a la abundante afluencia de oro procedente de Oriente.

El comercio se hizo monetario más que en especie, pasando de la tradicional explotación familiar a una actividad profesional, naciendo las sociedades mercantiles y como consecuencia, una contabilidad más precisa.

“La necesidad de una contabilidad exacta no se planteó hasta que el *comercio fue empresa de varios socios* entre los que se imponía hacer una liquidación”.³

³ GERTZ MANERO, Federico; Derecho Contable . . . obra citada, página 32.

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 a una más perfeccionada incluyéndose ya cuentas de valor (cosas), hacia 1320-1323, hasta 1366-1400, en donde ya aparece la contabilidad a partida doble, es decir llevando cuentas patrimoniales (pérdidas y ganancias) y la liquidación de cada socio de acuerdo al resultado final.

Por lo tanto es en el siglo XIV donde 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, la aparición de la "commenda", 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; así, el viejo Derecho Romano ya no tenía plena vigencia durante el medioevo, pues no había un poder político suficiente fuerte e ilustrado para aplicarlo.

Los comerciantes para proteger sus intereses económicos se agruparon en gremios y corporaciones 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"⁴ 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), que distingue el valor de la probanza de documentos públicos, que prueban para ambas partes y los comunes sólo 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

⁴ BARRERA GRAF, Jorge; Tratado de Derecho Mercantil, Editorial Porrúa, S.A.; México, D.F., 1957, pág. 46 y siguientes.

de los libros, imponiendo a los comerciantes una obligación legal *strictu sensu*.

En efecto, en el "Consulado del Mar" 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 rubros 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 mención del documento por el que se hubiera otorgado la operación; que para evitar alteraciones en los asientos, se prohibía el uso de cifras numéricas dentro de la redacción de dicho asiento; que únicamente dentro de determinadas condiciones los libros de contabilidad pudieran hacer fe en los juicios.

2.3. – ESPAÑA

Pero no es sino hasta las Ordenanzas de Bilbao de 1459, cuando encontramos ya una legislación que como paso previo obliga a la llevanza contable para ser utilizada como medio de prueba.

Es en estas Ordenanzas en su capítulo nominado "De los mercaderes, libros que han de tener y con que formalidad", donde se establece con claridad la obligación de la llevanza, de los libros, un manual o borrador (diario) y un mayor o un librito menor y las características formales que deberán llenar así como la obligación del comerciante de formar un balance, por lo menos de tres en tres años, así como las sanciones a quienes modifiquen, hayan formado o fabricado otros, a fin de exhibirlos en juicio, pues dichos libros no sólo no harán fe, sino que se les procederá a castigar con las penas correspondiente a su malicia y delito.

2.4. - FRANCIA

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 Cédula Real en 1673 y en el Título III "Des Livres de Commers", se establece claramente la obligación de la llevanza (llevar libro de diario, anotar deudas, activo y pasivo; asimismo los ingresos u gastos de la casa; además de un libro de inventarios y la formación bianual del balance).

Siendo a través de este ordenamiento que se garantizaba el derecho al secreto de los libros de contabilidad (diario, de inventarios y copiator de cartas) y los casos en que la judicatura puede requerir dichos libros para pruebas específicas, con lo que no solo encontramos a los comerciantes realizando actividades de partida doble tal y como se hace en la actualidad, sino que también una base legal la cual reconoce a la contabilidad como un medio de prueba idóneo en el campo del derecho.

2.5. – SIGLO XIX

Con la venida de la revolución industrial y el liberalismo se realizaron cambios iniciando el siglo XIX, comenzando así con la época moderna, etapa en donde por primera vez se tienen los suficientes elementos productores y distribuidores para satisfacer las necesidades que anteriormente no pudieron cubrirse, con lo que debido a esta evolución, el derecho tuvo que hacer lo propio y es así como se dio origen al Código Napoleón de 1808; código que basándose en las Ordenanzas de Colbert, llevo a exponer de manera clara en tan solo 10 artículos la regulación de la contabilidad en cuanto a modelos legislativos se refiere, con lo que se convirtió esto en un suceso histórico muy importante, a tal grado que logró

perdurar inalterable hasta 1953 siendo modelo para legislaciones de otros países.

Pero, ¿por qué resulto ser un gran motivo histórico?; Sustancialmente 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; tal y como nos lo impone en el México Independiente (1843), el entonces Presidente Interino Valentín Canalizo.

A mediados del siglo XIX, en 1861, se promulga en Alemania un Código de Comercio, el cual modifica la tradicional regulación sobre la obligación de llevar contabilidad y así, ya no se sigue una reglamentación imperativa y expresa, permitiéndose así que la persona obligada a cumplir con la llevanza escogiera un método de registro adecuándolo a sus necesidades de información, sin embargo mediante este código no se mantenían apropiadamente los libros de contabilidad y por ende los datos contables.

Otro tema importante que hace su aparición en este tiempo, es el referente a los Estados Financieros y particularmente al criterio a seguir en la valoración de las cuentas siendo la causa económica de esta aparición un amplio mercado de capitales debido a la producción en masa, un incremento per cápita y un concentrado ahorro que facilitaría la inversión que solo se podía fomentar a través de información financiera objetiva, veraz y pública.

2.6. - EPOCA ACTUAL

Tiempo después al iniciarse el siglo XX, los efectos de la revolución industrial y el liberalismo económico y social mostraba ya un modelo de economía capitalista con lo que como consecuencia, la técnica contable había creado los instrumentos de registro que satisfacían el gigantismo de datos, logrando con ellos información financiera oportuna y veraz; sin embargo, ninguna de las legislaciones logró una normatividad que al mismo tiempo brindara seguridad jurídica, permitiera la utilización de las técnicas y principios contables más avanzados.

CAPÍTULO III

EL DERECHO CONTABLE, SU CONCEPTO.

Para poder concebir al Derecho Contable, primero debemos de analizar sus componentes para así establecer las premisas que den como resultado un concepto sobre el mismo.

3.1. - DERECHO

El vocablo derecho deriva de lenguajes tales como el indoeuropeo, sánscrito, griego, alemán, etc.; sin embargo la mayoría de los tratadistas consideran que derecho deriva del latín dirigere (enderezar, dirigir) e implica una regla de conducta, de aquí que su invocación genérica se refiera a la regla misma (lex) o de los beneficios derivados de la misma, aunque en realidad nos hace referencia a una disciplina cuyo objeto es el estudio concreto de la Normatividad, o sea el análisis de la conducta externa del hombre y de las consecuencias que en la misma se desea, este concepto fue denominado por los romanos como "IUS".

Tradicionalmente se ha pensado que este derecho (*ius*) es consecuencia de la sociabilidad del hombre 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, el choque de intereses antagónicos, o a la armonía de intereses comunes.

Para Max Weber, 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 un hombre agresivo regido por el principio de placer, para vivir socialmente tiene que pasar a una etapa de convivencia social, basada en dicho orden con principios de realidad y consecuentemente con una satisfacción retardada, placer restringido y productividad.

El derecho es pues, en su origen, como una consecuencia de la convivencia social, aparece cuando el hombre llega a un estado de desarrollo en que el trabajo y la *productividad se institucionalizan*, su fin es procurar la armonía social creando un estado de cosas en el

que prevalece un Orden Normativo Institucional, habiendo seguridad jurídica y por lo tanto teniendo un " Régimen de Derecho ".

3.2. -CONTABILIDAD

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 hechos, es semejante a la actividad de la historia, ya que sería por ende.- Una narración verídica de los sucesos pasados dignos de memoria, y que por tanto son portadores de valor.

Siendo así, una historia de todas aquellas actividades que se quieren llevar de registro como el patrimonio (conjunto de derechos y obligaciones en su apreciación económica atribuidos a un solo titular). Es la contabilidad la historia financiera de un patrimonio, sin embargo a fin de darle al patrimonio un carácter genérico que no son susceptibles de valoración económica se prefiere designar a esta reunión de satisfactores con el concepto de "unidad económica".

Con esto podemos definir finalmente a la contabilidad como la historia financiera de una unidad económica, de ahí que presente ciertas reglas para su registro histórico:

La primera hará la narración de los sucesos pasados, dotando a ésta de una absoluta imparcialidad a fin de lograr que la misma sea lo más verídica posible.

Debido al hecho de que dicha historia se refiere a la crónica de los bienes de un patrimonio, mismos que están valorados y por ende tienen precio en cierto momento; la norma que este en aplicación, exigirá que dicho precio coincida con el realizado (valor histórico), evitando así subvaloraciones o sobrevaloraciones, respetándose de tal manera, el orden cronológico en que los hechos se fueron sucediendo, ya que si se actualizaran romperían con el fin mismo de la historia.

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 registro a través de la aplicación de los sistemas de partida simple o doble, vigila que se cumpla este orden de exposición.

Los procedimientos de investigación y reconstrucción que se emplean en las disciplinas históricas, no juegan papel 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 relatado, salvo la auditoría que es excepción a la regla y cuyo fin es una opinión acerca de la razonabilidad en cuanto a que el informe está sustentado en bases de objetividad y veracidad razonables.

La segunda es siempre financiera, es decir expresada en moneda, y sólo relata los constantes cambios que sufren los bienes patrimoniales por la dinámica económica, referidos todos ellos en dinero.

La tercera es registrarse a través de unidades de medida de contabilidad o "cuentas", en ellas es donde se registran los bienes que constituyen la unidad económica y las cuales tendrán la misión fundamental de dar a conocer el resultado de las operaciones realizadas.

Por ello, esta información es susceptible de condensarse y resumirse cuanto convenga, a pesar de que el historial completo de cualquier negocio lleva consigo una multitud de transacciones con gran cúmulo de detalles.

El sistema contable y su orientación en general tienden principalmente hacia la obtención y recopilación de todos los datos, para confeccionar en vista de ellos un resumen que permita analizar fácilmente el resultado de las operaciones llevadas a cabo durante un ejercicio económico.

Las cuentas ofrecen al tenedor de libros lo que la taquigrafía al estenógrafo: un procedimiento abreviado de anotar. Sin embargo, el destino de una y otra anotación difieren radicalmente. La taquigrafía abrevia la escritura de la palabra hablada, con miras a su posterior transcripción íntegra; las cuentas registran en forma abreviada las transacciones comerciales con el propósito de resumirla más aún y proporcionar un informe global de todas las operaciones que luego ha de utilizarse como base de los programas administrativos.

Una vez establecidas las cuentas se respetaran su orden, y solo se podrá modificar cuando se aumenten nuevos elementos

patrimoniales en la unidad económica y se cancelarán éstas, cuando los bienes que ellas registren salgan de la misma.

3.2.1. - NATURALEZA DE LA CONTABILIDAD

Muchas veces se ha confundido a la contabilidad con una ciencia, un ejemplo de esto serían las exactas, cuyo objeto es la descripción de fenómenos susceptibles de ser medidos y señalados en leyes que se cumplen fatalmente.

En cuanto a que si es arte o técnica, podemos decir que la intención de ambas, es buscar el hacer bien algo y siendo la contabilidad una disciplina que tiene como fin llevar bien una información financiera; será una técnica y un arte; más el arte busca un fin estético creando así la belleza y la técnica en cambio busca un fin práctico, o sea algo útil.

Basándonos en este criterio, podemos decir entonces que la contabilidad, no es ni ciencia ni arte, sino una técnica.

3.2.2. - ESTRUCTURA CONTABLE

Se ha explicado ya, que la historia financiera de un patrimonio o unidad económica, se lleva mediante cuentas. Cuentas, que se estructuran a través de dos sistemas denominados: "Partida Simple y Partida Doble".

La partida simple tiene como finalidad, registrar los cambios, las modificaciones que sufre un solo satisfactor del patrimonio - el dinero -, mediante la cuenta de caja, registrando por tanto; los ingresos, egresos y su saldo.

La partida doble registra la totalidad del patrimonio, tanto de los bienes que lo forman (en cuentas llamadas activo o deudoras), como de las personas que han aportado dichos bienes (en cuentas de pasivo y capital o 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.

3.2.3. -LA CONTABILIDAD Y LAS REGLAS QUE LA RIGEN

Ha sido necesario a través del tiempo ir elaborando un conjunto de reglas propia de la disciplina que tengan por objeto, vigilar que el propio fin de esta, la información, este sustentada en una base de objetividad razonables.

Actualmente existe una gran cantidad de términos en literatura contable para denominar los conceptos y las clases de los mismos que integran la teoría de la contabilidad. La profusión de la terminología es un claro indicio de que no se ha logrado llegar a un acuerdo entre los tratadistas y practicantes de la contabilidad en lo referente a la estructura básica de la teoría contable.

En nuestro país, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es el organismo nacional que se ha ocupado mediante la "Comisión de Principios de Contabilidad", de estudiar y precisar las reglas *particulares de la contabilidad*; llegando a publicar así una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de 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 criterios que pueden resultar en diferentes sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Sin embargo, esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad, después de todo, los principios de contabilidad tienen validez espacial y temporal restringidas ya que están hechos para un ambiente socioeconómico delimitado.

Los principios de contabilidad que se aplican en México no necesariamente tienen que coincidir con los que se aplican en otros países, a menos que la realidad socioeconómica sea similar. Los principios actuales, no son los mismos que los de hace 15 años; y muy probablemente no serán los mismos que los que estarán vigentes en el futuro. La contabilidad es producto de un medio determinado, de tal forma que al cambiar éste, también la contabilidad se ve afectada; es así como ha sufrido influencias de:

1. Prácticas contables de Estado Unidos e Inglaterra, debido básicamente al establecimiento en México de oficinas de las grandes firmas internacionales, compañías subsidiarias de grandes

consorcios y a las exigencias de las instituciones financieras internacionales.

2. Disposiciones fiscales del gobierno, en las cuales la ley estipula los métodos contables que se deben aplicar para fines fiscales y la práctica de los ejecutivos de las compañías mexicanas de que no se deben utilizar métodos contables diferentes para la contabilidad financiera y la fiscal.

Por otro lado, la teoría establecida en este boletín, está compuesta por varias clases de conceptos ordenados de acuerdo con su jerarquía como sigue:

- Principios
- Reglas Particulares y
- Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.

3.2.3.1. - PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Los principios de contabilidad generalmente aceptados están estructurados en conceptos básicos alrededor de tres áreas, que son las siguientes:

1. Principios que tratan de identificar y delimitar al ente económico o negocio del cual se pretende informar, siendo éstos:

a) ENTIDAD.- Postula la identificación de la empresa como ente independiente en su contabilidad, tanto de sus accionistas o propietarios, de sus acreedores o deudores, como de otras empresas; con el objetivo de evitar la mezcla en las operaciones económicas que celebre la empresa con alguna otra organización o individuo.

Constituye en esencia una guía para identificación de quién se va a informar al considerar a la empresa como una unidad económica independiente a sus dueños, basándose en el conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios; y en el centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

b) REALIZACIÓN.- Cuantifica las operaciones económicas que realiza una empresa, tanto con otros entes económicos, como las ocurridas por transformaciones internas o por eventos

económicos externos que afecten a la entidad, sirviendo de guía para determinar que se va a informar.

- c) PERÍODO CONTABLE.- Este principio divide la vida económica de una entidad en períodos convencionales para conocer los resultados de operación y su situación por cada período, independientemente de la continuidad del negocio.

2. Principios que definen la base para cuantificar las operaciones del negocio, es decir, para llevar a cabo el registro:

- a) VALOR HISTÓRICO ORIGINAL.- Establece que los bienes y derechos deben valuarse a su costo de adquisición o fabricación. Pero también admite que estas cifras deben modificarse en caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.
- b) NEGOCIO EN MARCHA.- La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores

históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

c) DUALIDAD ECONÓMICA.- Es un principio que se constituye de los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y; de las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

3. Principios que hacen referencia a la presentación de información financiera de las organizaciones:

a) REVELACIÓN SUFICIENTE.- Se refiere al hecho de que los estados financieros deben contener de manera clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

- b) **IMPORTANCIA RELATIVA.**- Postula que en la elaboración de información financiera se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.
- c) **CONSISTENCIA.**- Establece que los principios y reglas con los cuales se obtuvo información contable permanezcan en el tiempo para facilitar su comparabilidad. Asimismo, establece que cuando exista algún cambio, éste se justifique y se anote el efecto que produce en las cifras contables; implicando la aplicación de los principios y de las prácticas contables de manera permanente.

3.2.3.2. - REGLAS PARTICULARES

Son pronunciamientos de la Comisión de Principios de Contabilidad que establecen reglas específicas en cuanto a la valuación y presentación de cada partida comprendida en los estados financieros.

Son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros, dividiéndose en reglas de

valuación y reglas de presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros; las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

3.2.3.3. - CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACIÓN DE LAS REGLAS PARTICULARES

La operación del sistema de información contable no es automática ni sus principios proporcionan guías que resuelvan sin duda alguna cualquier dilema que pueda plantear su aplicación.

Por esta relativa incertidumbre es necesario utilizar un juicio profesional para operar el sistema y obtener información que en lo posible se apegue a los requisitos mencionados en este boletín.

Este juicio debe ser temperado por la prudencia al decidir en aquellos casos en que no haya bases para elegir entre las alternativas propuestas, debiéndose optar, entonces, por la que menos optimismo refleje; pero observando en todo momento que

la decisión sea equitativa para los usuarios de la información contable.

3.3. - DERECHO CONTABLE

Por todo lo anteriormente explicado, entendemos al Derecho Contable, como un orden normativo institucional, que se ocupa de la técnica contable, con objeto de que el informe financiero que ésta brinda, lo auxilie en el logro de sus fines.

La contabilidad ha sido un medio de prueba dentro de la técnica informativa financiera, así como también dentro del campo del derecho, valiéndose de ella para probar la manifestación de las voluntades entre las partes, tal y como es el caso del contrato de crédito en tiempos antiguos; o en la Edad Media, al regularse la "probanza", elevándolo al rango de normatividad jurídica conocida como "llevanza", actitud que se conserva hasta nuestros días.

Además, desde fines del siglo pasado, 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; y no solo esta rama, ya que otras como lo es la

laboral, penal o civil se han auxiliado también de dicha técnica, logrando sus fines a través de la legislación expresa sobre ella.

Por ello, todo ese conjunto de normas legales que regulan la técnica contable constituye una rama propia y particular del derecho, en virtud de la unidad que da un tema común: esta técnica, sobre la cual no sólo existe legislación vigente sino interpretaciones judiciales, una amplia doctrina, así como una docencia del tema (que en nuestro país es ínfima).

Debido a esto, se puede hablar ya de una rama autónoma, del tronco original del derecho privado, el mercantil; en el ámbito del derecho público, del administrativo y particularmente autónomo del Derecho Fiscal. Ahora bien, cuando este ordenamiento normativo institucional se ocupa de la técnica contable en una jurisdicción territorial soberana, se le debe asignar la denominación de esa soberanía, de aquí el que Gertz Manero la denomine.- " Derecho Contable Mexicano ".

CAPÍTULO IV

LA OBLIGACIÓN JURÍDICA DE LA LLEVANZA.

La doctrina solo razona y nos hace ver, que la información financiera llevada a través de la contabilidad, únicamente se da "en interés propio", "por necesidad propia"⁵, esto no deja duda de la necesidad de llevar contabilidad mas no explica el motivo por el cual el derecho exige la "llevaranza".

Desde el mundo antiguo, se ha podido ver como es que el Derecho y la contabilidad se han vinculado para poder auxiliarse mutuamente, más como puede verse, con su paso no siempre se obligaba jurídicamente a llevarla, acto que actualmente el sistema de *derecho consuetudinario contempla*, siendo una "necesidad económica privada" el llevar contabilidad, pero la cual no obliga jurídicamente a hacerlo.

⁵ GARRÍGUEZ, Joaquín; Tratado de Derecho Mercantil, Revista de Derecho Mercantil; Madrid, 1947, Tomo I, Volumen II, pág. 1351.

4.1. - DESARROLLO HISTÓRICO

A principios de los tiempos, la contabilidad se registró a través del sistema tradicionalmente conocido con el nombre de partida simple, pues sus necesidades de información, no exigían más que un libro de egresos e ingresos.

En Roma se llevaba un libro borrador o *Adversaria*, corriéndose los asientos a un libro en firme o *Codex*, anotándose ahí el *acceptum* y el *expensum*. En la antigüedad no se requería más complejidad, ya que la contabilidad sólo servía como medio de prueba en las relaciones jurídicas y no fueron sino necesidades particulares de una época posterior las que hicieron que la partida simple fuese remplazada por la doble.

No fue sino hasta la Baja Edad Media, momento en que se perfeccionó esta partida de simple a doble; debido al auge del comercio, los ataques de la depredación por falta de un poder político fuerte, que los defendiera o del conflicto de intereses entre el comercio con la nobleza o el clero, el que se hizo necesario que los comerciantes se agruparan en gremios que no sólo los defendieran en sus intereses comunes sino que los representaran cabalmente ante la

comunidad a la que servían, siendo así que primeramente y como consecuencia de la costumbre entre comerciantes de aportar los libros a los procesos judiciales, se dictaron reglas sobre la fuerza probatoria en algunos casos.

Ejemplos de lo anterior, son el Código de las Costumbres de Tortosa, el cual se refiere a los libros de comercio, como un medio de prueba ante los jueces; así como lo manifestado en el Consulado del Mar, cuya primera redacción fue del siglo XIII en Valencia (1283), siendo posteriormente reimpressa en el siglo XIV (Mallorca en 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 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 partidas.
- Que para evitar alteraciones en los asientos, se prohibiera el uso de cifras numéricas dentro de la redacción de dicho asiento.

- Que únicamente dentro de determinadas condiciones los libros de contabilidad pudieran hacer fe en los juicios.

Fue así como en las legislaciones del Renacimiento, se comienza a apreciar la práctica obligatoria de manera jurídica y profesional de la llevanza, siendo la ley misma quién la impone para tener una prueba común de las operaciones añadiendo así no sólo un interés privado, sino también público mediante la vigilancia de dichas operaciones, y que como pudo verse creó una normatividad nacida de un autocompromiso.

Con ello, sé autoobligaron a su llevanza de forma moral creándose un uso mercantil que posteriormente devino en costumbre para ser más tarde elevado a rango de norma jurídica.

Esta obligación jurídica, nacida de un autocompromiso creaba además, la seguridad jurídica de que las cuentas serían rendidas en forma oportuna y basándose en técnicas previamente conocidas demostrando la buena fe en sus transacciones.

La costumbre de esta llevanza florece en el "cuatrocientos" y su aplicación fue vigilada por los tribunales surgidos en el seno de los

gremios de mercaderes, quienes se encargaban de dirimir las controversias nacidas entre agremiados sin las formalidades del procedimiento "sine strepitu et figura iudicii".

Ya a finales de la Edad Media y por consiguiente del "cuatrocientos", tal costumbre adquirió el rango de costumbre jurídica con lo que 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 "strictu sensu"; encontrándose por primera vez de forma clara y manifiesta la *obligación jurídica de llevar contabilidad* en dos ordenanzas:

- Las Ordenanzas de Bilbao del año de 1494 (*en doce de sus trece artículos*), y;
- La Ordenanza Real (ratificada por Napoleón Bonaparte).

De aquí, que Joaquín Garrigues, afirme al respecto: "El uso de los comerciantes se convirtió en costumbre jurídica y la costumbre jurídica fue llevada por el Estado a Normatividad Legislativa".

4.2. - SISTEMAS JURÍDICOS CONTABLES

La obligación jurídica de la llevanza, ha dado origen a varios sistemas legislativos, y debido a que la doctrina no es unánime cuando se ocupa de esta materia, también se han desarrollado diversos criterios; creándose así:

- El sistema inglés y norteamericano de absoluta libertad; respecto a libros, como a la forma y contenido, sin considerarseles eficacia probatoria debido a que no hay obligación jurídica de la llevanza, pero si existe una filosofía derivada de la jurisprudencia y respetada por la propia judicatura, indicándola como una obligación moral y legal de manera tal, que los informes en ella mostrados sean los más exactos posibles.
- El sistema suizo, de carácter obligatorio, pero que no precisa los libros que deben llevarse.
- El sistema alemán, el cual es una mezcla de una libertad restringida y una obligatoria.

- El sistema francés que impone el régimen de la contabilidad obligatoria y lo reglamenta en sus distintos aspectos, determinando ciertos libros que han de ser llevados; así como los requisitos y las formalidades a que debe ajustarse su teneduría e inclusive en ciertos casos hasta el método de contabilidad.
- El sistema imperativo expreso, que tiene su origen en los gremios de los mercaderes del pre-renacimiento, en cuyo seno es donde se acuña la obligación jurídica de la llevanza, primero como un uso mercantil, después como una costumbre jurídica, posteriormente como una norma legislativa exigida por el Estado; con lo cual, se obligaba al comerciante a llevar la contabilidad, indicando siempre como debe cumplimentarse.
- El sistema imperativo liberal, exige la llevanza de manera imperativa dejando en libertad al obligado en cuanto 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 porque el informe

contable esté sustentado en base de objetividad y veracidad razonables.

- El sistema normal, el cual se lleva principalmente a mano, y del que encarga el propio comerciante a un auxiliar especializado o contador.
- El sistema mecanizado y electrónico, es el que se vale principalmente de instrumentos y equipos cada vez más perfeccionados y eficientes de transcripción, reproducción oral, visual, telegráfica, microfilmada; en el registro, archivo de datos, documentos, información; es el sistema que usan la grande y la mediana empresa, y que generalmente esta a cargo de oficinas especializadas de contadores, que son auxiliares del comercio.

4.3. - PERSONAS OBLIGADAS A LLEVAR LA CONTABILIDAD.

La obligación de llevar la teneduría, pesa sobre el comerciante, ya sea individual o colectivamente (sociedades mercantiles mexicanas y extranjeras que se establezcan en el país).

Legalmente están obligados a ello, los comerciantes mayores y menores. A pesar de esto, la práctica no la cumplen los pequeños comerciantes sujetos por la legislación fiscal a un régimen de contabilidad simplificada; aún inclusive si se les imponen sanciones por dicha violación, todo lo anterior debido a que la llevanza impone gastos y pagos de honorarios a contadores o tenedores de libros con lo que "se explica y se tolera el incumplimiento por parte de esos comerciantes menores"

Por cuanto hace a los comerciantes mayores como lo son las sociedades anónimas; es el órgano de administración quien se obliga a llevar la contabilidad, (incluyendo a sus miembros, los cuales responderán solidariamente) debiendo presentar a una asamblea en periodos de un año, un balance (informe); el cual este órgano social discutirá, aprobará y en su caso modificara y una vez que dicho balance se haya aprobado en un término de quince días, habrá de publicarse en el periódico oficial de la entidad del domicilio social y depositarse en el Registro Público de Comercio.

Pasando al área fiscal, podemos localizar en el articulado de diversas leyes que hablan sobre la materia, la obligación de llevar la contabilidad por parte de los contribuyentes, siendo algunos de estos:

- Artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Artículo 59, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- Artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sin embargo debe aclararse que se nos habla sobre la obligación que se establece en cuanto a llevar contabilidad se refiere, remitiéndonos al final al Código Fiscal de la Federación y por supuesto a su correspondiente Reglamento, para conocer de forma más detallada por quién debe y como debe llevarse acabo tal obligación.

4.4. - AUXILIARES DE LAS PERSONAS OBLIGADAS A LLEVAR LA CONTABILIDAD.

Si bien la obligación de llevar la contabilidad es evidentemente personal, esta puede confiarse a auxiliares dependientes o internos, así como a auxiliares independientes o externos.

En cuanto a auxiliares internos se refiere, estos llegan a ser contadores de la misma sociedad o personal que actué bajo la

dirección y dependencia del propio comerciante (de ahí que lo afecte y tenga cierta responsabilidad), y por cuanto hace a los auxiliares externos se trataría de aquellos profesionistas o realizadores de servicios técnicos, con lo que se presumió – *juris tantum* - que si no llevaba la contabilidad por sí mismo el comerciante, la persona que lo hiciera se reputaba autorizado.

Lo anterior nace del supuesto en que dichos titulares de empresa o comerciantes, alegaban que carecían de conocimientos técnicos necesarios para poder cumplir con dicha obligación, o desconocer los asientos de sus libros en virtud de que él no los asentó; excusa que se observa en las Ordenanzas de Bilbao, donde se apunta lo siguiente:

“Cualquier negociante por mayor que no sepa leer y escribir, estará obligado a tener sujeto inteligente que le asista a cuidar del gobierno de dichos libros y a otorgarle poder en forma amplia ante escribano...”

Precepto que es ratificado en 1829 en el Código de Comercio Español de esta forma:

“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...”

Por otro lado, es en 1889 en nuestro Código de Comercio donde se hace alusión a que “los comerciantes podrán llevar los libros por sí mismos o por personas a quienes autoricen para ello”.

Basándonos en lo ya mencionado, puede apreciarse que del imperativo establecido en las diversas reglamentaciones europeas inclusive en nuestra propia ley hasta antes de las modificaciones, adiciones y derogaciones que sufrió el día 23 de Enero de 1981; se daba la intervención de los contadores. Inicialmente como una tradición y acogida más tarde por la Ley (en el anterior artículo 35 que fue derogado en 1981) y que por descuido del legislador dejó de ser norma de derecho positivo, volviendo a ser de carácter consuetudinario.

4.5. - PRINCIPIO Y CONSERVACIÓN.

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

Por tanto, resulta evidente que la obligación jurídica de la llevanza, nacerá cuando surja esta necesidad y finalizara una vez que deje de haber tal necesidad de información financiera.

Durante todo el tiempo que esta vigente la llevanza, es pertinente también obligar a conservarla, y aún durante un tiempo específico posterior, debido que los efectos jurídicos adquiridos durante el lapso de operación, continúan reflejándose más adelante.

Conservar la contabilidad trae consecuencias de orden práctico, de técnica contable y de técnica jurídica, las cuales analizaremos a continuación:

Orden Práctico.- La información contable se plasma en un "soporte o respaldo" que sería en su origen, hojas de papel, que al coserse se constituyeron en libros y más tarde se dio el uso de

instrumentos de registros, que serían mecánicos y con el paso del tiempo electrónicos; Llegándose a microfilmarnos e inclusive a guardarlos en superficies magnéticas como son los disquetes.

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 pueda ser muy grande, así como el costo que genera su almacenaje, su conservación y su protección.

En consecuencia, se ha fijado un lapso de tiempo razonable para conservar dicha documentación.

Técnica Contable.- Desde su punto de vista, la información financiera por su propia naturaleza es histórica, 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.

Técnica Jurídica.- Por lo que toca a ella, 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 dure toda la vida del patrimonio y posteriormente se tenga el derecho de exigir la exhibición de la contabilidad y, por lo tanto, conservarla para poderla exhibir, después de todo y como afirma Martín de Eixala, ..."Sería inútil llevar los libros si el comerciante no tiene la obligación de conservarlos".

4.6. - SANCIONES

A la luz de los conceptos jurídicos, toda obligación debe traer aparejada una sanción para el caso de incumplimiento, ya que sino, no sería estrictamente una obligación.

García Maynez afirma.- " el elemento distintivo del carácter obligatorio es la sanción", y a esta idea Trinidad García añade.- "Si la sanción es el elemento que hace obligatoria la norma, no puede existir ésta sino acompañada de aquélla".⁶

⁶ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo: Introducción al estudio del Derecho, Editorial Porrúa, S.A.: México, D.F.: 1952,pág. 284.

Por cuanto hace al incumplimiento de la llevanza, en el año 1854 d.C; el artículo 61 del Código de Teodosio Lares se da el criterio de multar al comerciante que omita alguno de los libros prescritos por el Código, llegándose a graduar la multa en función de la clase del comerciante (al mayoreo o al menudeo). Pero también podría sufrirse de sanciones al darse casos como:

- A) CARECER DE PRUEBAS.- Aquel que desobedeciera la llevanza, carecía de pruebas, al negársele valor jurídico a sus pruebas de carácter financiero, en un proceso judicial; es más si su contrato había cumplido con la obligación de la llevanza y por lo tanto los libros del cumplido se encuentran conforme a la regla, éstos probarán en su favor; con lo que no tendrá documentos financieros que sostengan su dicho.
- B) COMETER UN ILÍCITO.- Ante un ilícito, el incumplir debidamente con la teneduría de la contabilidad también puede abarcar la realización de dos libros de cuentas, la manipulación indebida de la información contable así como otros casos que alteren el valor histórico y por ende jurídico de los documentos exhibidos; con lo que deberá pensarse de forma tal que no sólo no harán fe éstos, sino que además

podrá procederse a castigársele como a comerciante fraudulento con las penas correspondiente a su malicia y delito.

C) UNA QUIEBRA.- Al darse la quiebra, podría también estarse turbando el orden público; ya sea, cuando el comerciante no haya llevado sus libros conforme a la ley o cuando el comerciante además de lo anterior, los alterase, falsificase o destruyese, con lo que la quiebra se declararía fraudulenta, penándose este actuar con privación de la libertad con una mínima de cinco y una máxima de diez años y multa del diez *por ciento del pasivo*.

D) Otra clase de sanción puede originarse, de no llevarse los registros en castellano; ya que no pueden tenerse en otro idioma a pesar de que el comerciante sea extranjero.

En caso de no cumplirse este requisito el comerciante incurrirá en una multa no menos de veinticinco mil pesos que no excederá del cinco *por ciento 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 gastos originados por dicha traducción.

4.7. - EPOCA DE LA TENEDURÍA

La pregunta obligada es.- ¿Por cuánto tiempo debe conservarse la contabilidad? ; después de todo, una obligación no debe mantenerse por tiempo indefinido.

Es aquí donde entran nuestros doctrinarios, manifestando atinadamente Vivante: "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 pueden permitir sin grave perjuicio se extingan también las pruebas de ellas", y por otro lado Planiol nos expresa:

"El sistema de 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 ..."⁷

⁷ GERTZ MANERO, Federico, Derecho Contable Mexicano, Editorial Porrúa, S.A.: México, D.F.; 1996, pág. 77.

Una vez expuesto lo anterior, puede decirse que su período abarca desde el inicio de actividades de la empresa hasta la terminación total de ellas, por clausura del establecimiento o por liquidación de la negociación o de la sociedad. Ahora bien, hay normas que prolongan la obligación más allá de la muerte o de la *clausura del establecimiento del comerciante individual*, y de la liquidación de las sociedades; en efecto "todo comerciante esta obligado a conservar los libros, registros y documentos de su negocio", entre ellos, los originales de aquellas cartas y telegramas que consignen ..."contratos , convenios o compromisos que den nacimiento a derechos y obligaciones"... , todo ello en un plazo mínimo de 10 años.

En materia fiscal no se establece un plazo fijo para conservar la *contabilidad*, sino *una variable*, en función de las facultades de las autoridades fiscales y contables; es debido a lo anterior que la duración de esta obligación podrá ser de cinco años a partir de la declaración del ejercicio que se presente con base en las fracciones I a IV del artículo 67 del Código Fiscal Federal, pero ello será en forma general; ya que dicho término puede llegar a disminuirse a tres años o inclusive ampliarse a uno de diez años, atendiendo a las circunstancias que se establezcan en el Código *Ibídem*.

Por otro lado, no deben confundirse las situaciones antes descritas; ya que una tendrá efectos en reclamaciones de índole tributaria (Código Fiscal de la Federación), con los que las normas se relacionan con un plazo de prescripción fiscal de cinco años, mientras que la otra (Código de Comercio), establecerá un plazo para el ejercicio de reclamaciones de otros acreedores, que por tanto serán con el plazo de prescripción mercantil de 10 años.

4.8. - LUGAR DE LA TENEDURÍA

La ley es omisa respecto al lugar en que deba llevarse la contabilidad, en nuestro Código de Comercio solo se nos habla del reconocimiento de los libros en donde se lleve la contabilidad que "se hará en el lugar en que habitualmente se guarden o conserven", más *no se indica cual es ese lugar habitual*, aunque dada la finalidad de la contabilidad, es obvio deducir que será ... "el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones"...; según lo reglamenta el Código Civil para el estado de Veracruz en su artículo 39.

Con lo anterior se refieren no solo al aspecto de la teneduría, es decir, inscribir y transferir ciertos datos relativos a la materia

contable; sino también a su mantenimiento diario, conservación de libros, papeles y demás documentos indispensables para su llevanza (de la cual se hablara en el siguiente punto). Sin embargo, normalmente no sucede así, encontrando todo lo que se requiere en el domicilio del contador.

Por otro lado, en la legislación tributaria, con mayor exactitud en el artículo 10 del Código Fiscal Federal, es donde se fija como lugar de la llevanza al domicilio fiscal, tanto de las personas físicas como de las morales, distinguiéndose en tal precepto los siguientes supuestos:

I.- Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II.- En el caso de las personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentra la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentra la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Sin embargo, dichos supuestos tienen su correspondiente excepción, la cual encontramos en la fracción III del artículo 28 del Código antes mencionado, en la cual se dice "dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto"; ..." siempre y cuando obtengan autorización y se encuentre ubicado en la misma población en que se encuentra el domicilio fiscal del contribuyente"..., según lo establece el artículo 34 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO V

LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA**5.1.- LOS PRIMEROS TESTIMONIOS**

El derecho ha utilizado desde siempre al informe contable como un medio de prueba idóneo en asuntos relacionados con la información patrimonial; este vínculo entre Derecho y Contabilidad se viene realizando desde el momento mismo que aparece la normatividad.

El primer y más antiguo testimonio de esta relación, es el Código de Hammurabi (2000 a.C.) sin embargo y como lo hago notar en el Capítulo II; desde los primeros siglos de Roma, era costumbre que el paterfamilias llevase contabilidad en un libro denominado Codex (para fines comerciales) y cuyo registro era a título de prueba., ya que el prestatario estaba obligado en virtud del mutuum, contrato formado "in re", y del "arcarium nomen" (asiento contable), quien probaba que el dinero que había salido de la caja "ex arca", servía el registro para probar esta obligación.

Fue así como los romanos, al recurrir a ejercer derechos en sus correspondientes instancias, tendrían que esperar a que él A quo dictara sentencia para que entonces fuera el A quem quién examinara (una vez presentada) la prueba que establecía la estipulación combatida y la cual no eran más que los asientos contenidos en el Codex.

Una vez que decayó la civilización romana, esta práctica continuo durante el Medioevo y el Renacimiento mediante los usos y costumbres de los mercaderes, sin aplicar las normas de derecho común, pasando a ser sus resoluciones con el paso del tiempo, estatutos y ordenanzas.

Entonces, ¿No podríamos decir que nos encontramos así de esta manera con las primeras Jurisprudencias en cuanto a la regulación jurídica de la contabilidad se refiere? ; después de todo, qué es la Jurisprudencia, sino la recopilación de resoluciones del máximo tribunal de justicia en igual sentido.

Podemos afirmar con ello, y ratificar en otro testimonio histórico como es "El libro de las Costumbre generales de Tortosa". - que del uso y la costumbre del desahogo de la probanza del informe contable,

se dio la norma, siendo esta la razón por la cual encontramos principios procesales en el *derecho sustantivo* que posteriormente se complementaron con otros del *derecho adjetivo*.

5.2. - PRINCIPIOS DE DERECHO SUSTANTIVO

Hemos visto como en el Medioevo, junto con los usos y costumbres mercantiles surgieron ritos procesales que fueron aplicados por tribunales; primero fueron temporales (interpretados y generalizados, dándoles formas concretas), después permanentes (creando normas sin distinguir entre el *derecho sustantivo* y el *adjetivo*, solo mezclándolos).

Al surgir el siglo XIX, algunos de ellos permanecieron en normatividad mercantil de *derecho sustantivo*, pero al surgir los tribunales de comercio, se reservó la fase del desahogo de la prueba al *derecho adjetivo*, que fue aplicado por dichos tribunales.

Son varios los principios jurídicos que se refieren a la probanza contable, que aun forman parte del *derecho sustantivo*, a pesar de que no muchas legislaciones están de acuerdo con esta forma de

legislar la probanza; de aquí que los principios que sobrevivieran a todos estos hechos fueran los que preceden:

5.2.1. - Reconocer a la contabilidad como un medio de prueba.

Se reconoce en Ordenanzas como la de Burgos, Bilbao, Colbert e inclusive el Código de Napoleón; el cual nos decía.- "Los libros de comercio, regularmente llevados, pueden ser admitidos por un Juez".

Pero no es sino hasta 1829 en donde se reconoce este principio de manera clara, amplia y precisa, estableciéndose en esa época que "los libros de comercio que tengan todas las formalidades que van prescritas, y no presenten vicio legal, serán admitidos como medio de prueba" y que por ende es tomado en cuenta en nuestra legislación análoga, permaneciendo igual hasta el año de 1889.

Es así como la contabilidad es reconocida como un medio de prueba en el ámbito del Derecho Consuetudinario Americano (Common Law) y si bien no expresa normatividad al respecto,

pues el propio sistema no la admite, si existen "Statues" que hacen referencia a ello, pudiendo invocar los siguientes:

It is a generally established rule adopten by statues in some jurisdictions that book of account and bookkeeping entries made in the regular cause of business are admissibile 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).

Y que en español expresaría: "Es una regla general establecida adoptada por los estatutos de algunas jurisdicciones que los libros de contabilidad y los asientos hechos en los regulares casos de negocio, son admisibles como pruebas para mostrar ciertas transacciones gravadas".

En Estados Unidos, los estatutos tienen un peso semejante a nuestra "cosa juzgada" y que es tomada para poder darle al juzgador, medios de convicción que puedan verificar las ideas de

los litigante en juicio, sirviendo de base para dictar la resolución lo más favorable posible.

Pudiéndose concluir que el derecho a pesar de ser consuetudinario presenta una normatividad estatutaria que admite a la información contable como prueba (evidence), y que será admitida cuando las circunstancias así lo reclamen, dándose mediante esta clase de controversias judiciales una rama del derecho.- THE LAW OF ACCOUNTING, pero que engloba sus conocimientos en una disciplina académica denominada "Legal Accounting".

5.2.2. - Que la contabilidad como medio de prueba sólo se refiere a comerciantes y por actos de comercio.

Para explicar esto, no hay nada mejor que unas jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

A pesar de lo manifestado por nuestro Poder Judicial, nuestro pensamiento no es coincidente, pues afirmamos que resulta evidente que los comerciantes están obligados, por su calidad profesional, a llevar contabilidad, consecuentemente están

obligados a reservar su contenido y solo exhibirlo o comunicarlo sólo 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 solo se refiere a actos mercantiles -de matiz financiero- y por su calidad profesional sean los únicos involucrados jurídicamente a invocarlos como medio de prueba jurídica o a ser obligados a mostrarla para tal fin; sin embargo, si en un litigio una parte no es comerciante y por lo tanto no ésta obligada a llevar la contabilidad y tampoco conlleva la carga de reservarla no mostrarla, pero sí puede aprovecharse de su contrario, que por ser comerciante se le ha obligado a mostrar la contabilidad.

Amparo directo 5994/79, Multibanco Comermex, S.A., 1º. Enero de 1980.- Unanimidad de votos.- Ponente:Gloria León Orantes.- Secretario:Leonel Castillo González.- Precedente:Semana Judicial de la Federación, Quinta Época Tomo XVII, pág.53 Informe 1980. Tercera Sala, pág. 50.

A primera vista parece que el principio procesal de que "las partes son iguales ante la Ley" se encuentra violado, pues una

parte carga con una obligación (llevarla y mostración de la contabilidad), la otra en cambio no conlleva esta carga; sin embargo, pensamos como evidente que cuando un comerciante asienta sus registros, va dejando constancia de los hechos económicos que afectan a su patrimonio; estos registros los lleva, por que él necesita del informe para la buena marcha de su negocio; si en un momento dado estos registros son útiles para conocer la verdad sobre hechos controvertidos, no vemos razón alguna por la cual no deba aportarnos, máxime que en ellos sólo se ha asentado la verdad, y ésta, como tal, no puede perjudicarlo, sí en cambio se encuentra obligado a no obstaculizar la justicia y mostrarlos.

5.2.3. - Que los libros de comercio prueban en contra de quién los lleva, principio que a su vez es correlativo del que afirma que los libros pueden, eventualmente, probar a favor de quién los lleva.

El principio fundamental de carácter procesal de que "los libros prueban en contra de quien los lleve" es una regla que nuestro más alto tribunal ha certificado en tesis jurisprudencial

definida: "los libros de los comerciantes prueban en contra de ellos, sin admitirse las pruebas en contrario".

Jurisprudencia No. 218, Quinta Época, Sección Primera, pág. 693 (Apéndice al Tomo CXIII) publicándose con el número 666, pág. 1202.

La doctrina jurídica al analizar este principio, lo compara con una confesional y así Alfredo Rocco, nos indica: "La contabilidad constituye una confesión escrita extrajudicial hacia la parte contraria".

A su vez Rivarola ratifica: "Como la contabilidad es una profesional, y ésta es indivisible, el adversario no puede aceptar los asientos que le sean favorables y rechazar los que le sean negativos".

Aunque es obvio que no todos los doctrinarios estén de acuerdo, como sucede con Ascarelli, quien afirma que el hecho de que los libros del comerciante prueben en contra de él, no constituye aun confesión, ya que falta toda voluntad de

declaración, y por ello no hace prueba plena, y si es admisible respecto a ella la prueba contraria.

Analizándolo mejor, podemos ver que los libros de ambos litigantes prueban en contra de ellos, pero a favor de su contrario, mecánica procesal que no representa un gravamen a cargo de los litigantes, sino que es un ingrediente procesal que da firmeza a la obligación de la llevanza y a llevarla apegado a lo que Garríguez denominó "verdad contable", pues llegado el caso que uno de los contendientes no llevase o no llevase reglada su contabilidad, el que se encontrase en falta, perdería sin remedio esta prueba en beneficio del cumplido.

5.2.4. - Reconocer que en el examen de los libros de contabilidad se requiere una serie de características singulares, entre otras una institución judicial.

En virtud de la tradición medieval de mantener reservado el Informe Contable de toda persona ajena al comerciante que lleva los libros de Contabilidad, frente a "la compulsión de libros de contabilidad", que es una expresión tan singular, los cónsules mercantiles instruyeron un procedimiento preciso que debía

seguirse en este caso particular, a fin de mantener la seguridad jurídica que este asunto requería; esta práctica aún hoy prevalece generalmente en el Derecho Español y, naturalmente, en el de los países iberoamericanos.

Como consecuencia del escenario procesal que entraña la compulsión, sólo podrá referirse a comerciantes, sin embargo debería ser posible, que involucrara a un no comerciante contra un comerciante, a una parte con obligación y responsabilidad de llevar la contabilidad la otra no.

Por eso es lógico pensar que un comerciante que está obligado a llevar la contabilidad, que lo asentado en sus registros prueba en su contra y que de no llevarlos se puede presumir su actitud como fraudulenta, que sólo los comerciantes, puedan solicitar la exhibición, y aún más, que sólo el Juez puede ordenar la exhibición de sus registros y cuando así lo considere aún de "oficio" practicar la compulsión.

En cambio, un contendiente no comerciante, en voz de la Ley "adversario", sí debe tener la facultad de aceptar o no; pues en primera lugar no está obligado a llevar libros, pero como su

contrario comerciante sí lo está, de estos registros pueden desprenderse evidencias que lo perjudiquen, y dado que se trata de una prueba, con apoyo técnico, de la cual él (no comerciante) carece, pensamos que resulta equitativo que la Ley le dé dicha facultad de aceptar o no esta prueba.

5.2.5. - Que cuando el informe contable es ofrecido como prueba (a pesar que los registros de ambas partes son llevados conforme a derecho) muestren contradicción, se tendrá que prescindir de este medio de prueba.

Este principio establece que una vez que en los libros o registros contables se observen todas las formalidades legales, sin vicio alguno y encontrándose con el hecho que el informe contable aportado manifiesta contradicción, debe por ello prescindirse de este medio de prueba y proceder por los méritos de las demás probanzas calificándolas según las reglas generales del derecho.

5.3. - PRINCIPIOS DE DERECHO ADJETIVO.

La probanza contable fue el primer vínculo entre derecho y contabilidad, y estableció a través de su aplicación, reglas de

procedimientos particulares que al pasar de costumbres a norma jurídica, constituyeron un derecho ritual que aún hoy prevalece.

Derivándose así, el constante problema de decidir, cuando procede y cuando no procede aplicar supletoriamente a un procedimiento de tipo Federal, reglas de Códigos de Procedimientos Locales.

5.4. - AUDIENCIA

Es en la audiencia de pruebas donde los principios jurídicos que regulan tanto a la probanza como a la llevanza se vinculan estrechamente, ahí se tramita el ofrecimiento, la admisión y el desahogo de la prueba contable, misma que se desarrolla bajo la institución de la exhibición.

En la exhibición, los libros de los comerciantes prueban en contra de quien los lleva; no podrán las partes en su demanda o contestación, aportar los libros como medio de prueba a su acción o excepción por lo que una vez agotada 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 y solo podrá decretarse dicha exhibición a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quién pertenezcan, tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda (art. 44 del Código de Comercio).

Siendo ante esto la prueba contable una documental privada, y al mismo tiempo una pericial, debido a que la primera presenta el registro de los actos o hechos realizados y la segunda auxiliara a la otra para su mejor comprensión, tal y como lo hace ver la presente tesis jurisprudencial:

***Quinta Epoca; Instancia.- Tercera Sala; Fuente.- Semanario Judicial de la Federación; Tomo.- XXXV; Página.- 1005.**

LIBROS DE LOS COMERCIANTES.- La exhibición en un juicio, de la contabilidad mercantil, constituye una prueba documental que no debe ser confundida con la pericial; por tanto, si una de las partes ha propuesto como prueba, la documental, consistente en su contabilidad, y luego desiste de esa prueba, esto no es obstáculo para

que luego los peritos, en la prueba pericial, dictaminen sobre la contabilidad, en cuyo caso se trata lisa y llanamente de una prueba pericial, pues salvo los casos en que la ley fije las bases a los peritos, para formar su juicio, puede fundar sus dictámenes recogiendo los datos que a su juicio estimen pertinentes.

M. Cantu Treviño Hnos. Suc. P g. 1005, Tomo XXXV. junio 14 de 1932. 4 Votos.

Ahora bien, cada parte dentro del escrito referente al nombramiento del perito, formulará el cuestionario que tendrá que contestar tal perito en la diligencia de exhibición de libros, y el cual contendrá única y exclusivamente los puntos que tengan relación *directa con la acción deducida*; pudiéndose nombrar un perito tercero en discordia, para el caso de desacuerdo entre los dictámenes rendidos; cosa que no sucede en materia fiscal.

***Sexta Epoca; Instancia.- Primera Sala; Fuente.- Semanario Judicial de la Federación; Tomo.- XCIX, Segunda Parte; Página.-60.**

PERITOS CONTABLES. DISCREPANCIA EN DICTAMENES

DE.- Cuando en un dictamen pericial los auditores señalan una cantidad determinada y después sólo uno de ellos la ratifica y el otro admite que el faltante era una cantidad distinta de la primeramente señalada, ello acusa que el arqueo no fue hecho sobre bases científicas, con datos exactos y bien comprobados. Resulta, pues, que teniendo en cuenta que en el justo rigor de la ley no se constituye una verdadera prueba pericial, sino sólo una documentación con el valor de un débil indicio, que resulta inconsistente, porque uno de sus autores lo rectifica y admite una comprobación posterior de una suma considerable cuya disposición se le atribuye al acusado, dicho dictamen o estudio no merece una validez plena ni relativa, razón por lo que debe desecharse y estar para la determinación de la suma de que dispuso el acusado, a la cantidad que indique en su confesión.

Amparo directo 146/65. Francisco Humberto Bautista Montes. 3 de septiembre de 1965. 5 votos. Ponente: Angel González de la Vega.

Acordada la admisión de los peritos y los cuestionarios, el Tribunal dará término de tres días para que los peritos manifiesten la aceptación del cargo y protesten su fiel desempeño con apego a la Ley.

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; pudiendo practicar la diligencia juntos o separadamente con asistencia o no de las partes, según ellos lo estimen conveniente.

La diligencia de 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 y dos testigos de cada parte. Los peritos rendirán su dictamen dentro del término que se les concedió y lo ratificarán en la Secretaría del Juzgado. Una vez admitidos los dictámenes, el Juez los tomará en cuenta.

Al momento de dictar sentencia para graduar la fuerza probatoria de los libros contables deberá observar lo establecido en el artículo 1295 del Código de Comercio, y sus diversas fracciones, y así quedara sujeto al resultado que arrojen en su conjunto los dictámenes, desechando los peritajes que correspondan y prescindiendo en consecuencia del medio de prueba.

Pero que sucede con otras materias, ¿ Cómo se valora ? :

*** Octava Epoca; Instancia.- Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente.- Semanario Judicial de la Federación; Tomo.- II Segunda Parte-2; Página.- 429.**

PRUEBA PERICIAL, VALORACION PRUDENTE DEL JUZGADOR DE LA.- El artículo 234, del Código Fiscal de la Federación en principio exige la prudente apreciación de la sala para valorar la prueba pericial no así la obligación de hacer constar de manera explícita el análisis de los elementos que se precisan en los documentos base del dictamen, ya que tratándose de pruebas que versan sobre cuestiones eminentemente técnicas es evidente que el juzgador depende de manera importante de lo que se concluye en el dictamen respectivo, de ahí que normalmente no sólo se rinde uno, sino dos y hasta tres dictámenes periciales, con el objeto de que el juzgador está en aptitud de llevar a cabo lo mejor posible la valoración correspondiente, *confrontando lo que se concluye en cada uno de los dictámenes y así poder decidir, de manera prudente, cual es la valoración que le confiere a dicha probanza.*

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 916/88. Procurador Fiscal de la Federación (Armadora Mexicana, S.A.). 16 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona.

* **Quinta Epoca; Instancia.- Sala Auxiliar; Fuente.- Semanario Judicial de la Federación; Tomo.- CXXV; Página.- 1663.**

LIBROS DE CONTABILIDAD. VALOR PROBATORIO DE LOS, EN MATERIA FISCAL.- Si la Sala del Tribunal Fiscal tomó en cuenta el resultado de la prueba pericial que, a su vez, tuvo por base la contabilidad del causante, es inexacta la afirmación de que tal contabilidad carece de valor probatorio, pues la misma Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento aceptan ese medio de prueba en varias de sus disposiciones, a menos que su contenido pueda resultar falso, y si ni se han objetado por ese concepto los documentos que los peritos tuvieron en cuenta para emitir su dictamen, ni hay prueba que los contradiga, el agravio relativo resulta infundado.

Revisión fiscal 59/50. Secretaría de Hacienda y Crédito Público ("San Alfonso", S. A.). 24 de agosto de 1955. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

*** Novena Epoca; Instancia.- Tribunales Colegiados de Circuito; Fuente.- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo.- IV, Agosto de 1996; Tesis.- VI.3o.22; Página.- 713.**

PRUEBA PERICIAL CONTABLE. CRITERIOS PARA SU VALORACION. (LEGISLACION DEL ESTADO DE TLAXCALA).-

Los dictámenes periciales contables, en que el Ministerio Público apoya su acusación, deben ser valorados por el Juez, atendiendo, entre otros, a los siguientes criterios: a) la idoneidad de los peritos; b) la lógica de los razonamientos expuestos por ellos en sus dictámenes; c) la adecuación entre las conclusiones de tales dictámenes y los hechos que configuren el tipo de delito patrimonial materia de la acusación; d) que lo manifestado por los peritos este, apoyado en documentos que corroboren sus asertos y tengan eficacia acreditativa; e) que las opiniones que emitan los peritos en sus dictámenes se refieran a cuestiones propias de su función, sin abordar cuestiones que no sean propias de su especialidad. Cabe

apuntar, que si bien el artículo 218 del Código de Procedimientos Penales para el Estado de Tlaxcala, confiere al juzgador una facultad discrecional para la valoración de la prueba pericial, esto no implica que el mismo, en forma arbitraria, pueda conferir o negar valor acreditativo a los dictámenes que se rindan, sino que tiene que hacerlo *razonadamente*, atendiendo, entre otros, a los referidos lineamientos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO. Amparo directo 204/96. Sarkis Mikel Jeitani Jeitani. 11 de julio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: Othon Manuel Ríos Flores.

CONCLUSIÓN

Los objetivos propios del Derecho.- la equidad (ius) 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 esto ocurre, nos encontramos ante el DERECHO CONTABLE.

Es así como vemos, mediante los sistemas existentes, la vinculación entre el Derecho y la Contabilidad darse de una forma circunstancial o institucional.

La circunstancial nace de la obligación moral de presentar los informes contables según las circunstancias o hechos, pero sin ser una imposición legal (dando lugar a la probanza).

Mientras que la institucional nace cuando el derecho mediante su normatividad regula la técnica contable (dando lugar a la llevanza).

La vinculación circunstancial surge en el mundo antiguo, particularmente en Roma en época de la República; lo corrobora la ley Paetelia Papiria, ley que reconoce que los asientos registrados en el libro Codex hacen prueba acerca de los créditos nacidos en el tráfico de los Argentari. Esta es la primera ley que reconoce como medio de prueba jurídica 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.

La vinculación institucional, da paso a la llevanza como una obligación legal "strictu sensu" al nacer los gremios de mercaderes del pre-nacimiento, exigiendo de esta forma su teneduría de manera imperativa cuando las costumbres y los usos de dichos gremios se levantan al rango de norma para mantener no solo un orden, sino también una seguridad jurídica en sus relaciones mercantiles.

Sin embargo, no existe un sistema común para la probanza y la llevanza de la contabilidad, debido a que cada persona lo establece

según sus actividades y de acorde con la legislación en la que se apoye para realizarlas.

Por otro lado, los sistemas fundamentales, que han regido la obligación de llevar la contabilidad con base a lo expresado por Manero, y otros autores, son:

- a) El antiguo sistema romano.- de absoluta libertad asimilado hoy por el Common Law. No existe legislación expresa que obliga a llevar la contabilidad.
- b) Legislación expresa.- sobre la obligación de llevar la contabilidad de manera imperativa expresa.
- c) Sistema imperativo liberal.- "llevaranza" que deja al arbitrio del obligado la manera de cumplir con ella.

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 misma y que se resumen a quien será el obligado, por cuanto tiempo se llevará y las correspondientes sanciones.

La llevanza también regula los requisitos que debe cumplir la contabilidad: requisitos externos o materiales y de fondo o internos, requisitos que en forma expresa los señalan las legislaciones francesa y española. Los materiales se refieren a los instrumentos de registro, originalmente los libros, y así la tradición española exige el libro diario, mayor, inventarios y balances; ya que la francesa solo exige el diario y de inventarios.

Los requisitos internos o de fondo, son aquellos que regulan la parte íntima de la contabilidad.

En cuanto hace a la contabilidad como medio de prueba son varios los principios jurídicos que se refieren a la probanza contable que forman parte del derecho sustantivo:

1. Reconocer a la contabilidad como medio de prueba.
2. Reconocer que la contabilidad, como medio de prueba, sólo se refiere a los comerciantes y por actos de comercio.
3. 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.

4. Reconocer que el examen de libros requiere de características particulares, entre otras una Institución Judicial.
5. Reconocer que cuando al recurrir a la prueba contable muestre contradicción en el informe apartado, a pesar de que los registros sean llevados conforme a derecho, se tendrá que prescindir de *este medio de prueba*.

Por lo que toca a los principios probatorios de *derecho adjetivo*, una vez aceptada y ordenada la mostración por el juez de la causa, 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 él 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 cuenta por el juez al momento de dictar sentencia.

Ante todo lo ya expresado, es que propongo se agregue al Derecho Contable como cátedra en las Universidades que no

cuentan con dicha rama; después de todo, la relación o vínculo entre los conocimientos de ambas profesiones, han existido desde tiempos antiguos y durado hasta la actualidad como lo han hecho ver las legislaciones de diversos países, como he destacado en esta tesis.

Por ello quiero concluir mi trabajo, diciendo lo siguiente: Señores catedráticos y representantes de nuestra alma mater, si existen sistemas que las vinculan, si se han establecido requisitos para su regulación legal así como principios en cuanto a su probanza se refiere; ¿Por qué no también ha de implantarse su estudio como materia?.

Recordemos bien uno de los principios contenidos en nuestro decálogo:

**"EL DERECHO SE TRANSFORMA CONSTANTEMENTE. SI NO
SIGUES SUS PASOS. SERÁS CADA DÍA UN POCO MENOS
ABOGADO".**

BIBLIOGRAFÍA

1. - OBRAS LITERARIAS:

- ANZURES, Maximino; Contabilidad General, Segunda Edición, Quinta Reimpresión, Editorial Trillas, S.A.; México, D.F.; 1996.
- BARRERA GRAF, Jorge; Instituciones de Derecho Mercantil, Segunda Reimpresión, Editorial Porrúa, S.A.; México, D.F.; 1998.
- B. KESTER, Roy; Contabilidad.- Teórica y Práctica, Principios de Contabilidad; Tomo I, Cuarta edición, Editorial Labor, S.A., Barcelona, España; 1973.
- Código de Comercio y Leyes Complementarias, 65ª. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F.; 1997.
- Código de Comercio Mexicano (Código de Lares), México, D.F.; 30 de Mayo de 1829.

- Código de Comercio Mexicano (Código de Lares), México, D.F.; 16 de Mayo de 1854.
- Código de Comercio Mexicano (Código de Lares), México, D.F.; 20 de Diciembre de 1884.
- Código de Comercio Mexicano (Código de Lares), México, D.F.; 15 de Septiembre de 1989.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Universidad Autónoma de México, Novena edición, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., Febrero de 1997.
- Diccionario Léxico Hispánico, W.M. Jackson, Inc. Editores; Tomo I y II, 11ª. Edición, México, D.F.; 1985.
- Fisco Agenda 98, 12ª edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, D.F., 1998.
- FLORIS MARGADANT S., Guillermo, El Derecho Privado Romano, Sexta edición, Editorial Esfinge, S.A., México, D.F.; 1975.

- GARRETA, Such y otro; *Introducción al Derecho Contable*, Editorial Marcial Pons, Madrid, España; 1991.
- GERTZ MANERO, Federico, *Derecho Contable Mexicano*, Tercera edición, Editorial Porrúa, S.A., México, D.F., 1996.
- GERTZ MANERO, Federico, *Presupuesto y Contabilidad*, México, D.F., 1956.
- GUAJARDO, Gerardo, *Contabilidad Financiera*, Editorial Mc Graw Hill, México, D.F.; 1992.
- *Manual de Derecho Contable*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, D.F., 1971.
- MORINEAU IDUARTE, Marta y otro, *Derecho Romano*, Tercera edición, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, D.F., Febrero de 1997.
- *Ordenanzas de la Ilustre Universidad y Casa de Contratación de la muy noble y muy leal Villa de Bilbao*; Bilbao, España; 2 de Diciembre de 1737.

- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Cuarta edición, México, D.F.; 1989.

2. - COMPACT DISC:

- Poder Judicial de la Federación.- CD-ROM IUS7, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima edición, México, D.F.; Septiembre de 1997.
- Poder Judicial de la Federación.- CD-ROM IUS8, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Octava edición, México, D.F.; Septiembre de 1998.

3. - WEB SITES:

- El Derecho Contable, Barra Mexicana de Abogados (autor y usuario), México, D.F.

- Barra Mexicana Publicaciones, La Barra Mexicana de Abogados (autor y usuario), México, D.F.; Septiembre de 1998.
- VIZCAÍNO ZAMORA, ALVARO; Derecho Contable Mexicano, La Barra Mexicana de Abogados, México, D.F.; Septiembre de 1998.