

Soyla H. LEÓN TOVAR

GERTZ MANERO, Federico, *Derecho  
contable mexicano* ..... 999

Cuando el trabajador asegurado no esté conforme con la calificación que del accidente o enfermedad haga el Instituto de manera definitiva, podrá ocurrir ante el Consejo Técnico del propio Instituto o ante la autoridad laboral competente para impugnar la resolución.

En los acuerdos relativos a la concesión, al rechazo, o a la modificación de una pensión, se expondrán los motivos y preceptos legales en que se funden y, asimismo, se expresará la cuantía de tal prestación, el método de cálculo empleado para determinarla y, en su caso, la fecha a partir de la cual tendrá vigencia.

En el oficio en que se comunique el acuerdo relativo, se hará saber al interesado el término en que puede impugnarlo ante el Consejo Técnico, en caso de inconformidad.

En el rubro referente a la estructura y organización del IMSS, los autores destacan las facultades y atribuciones de este Instituto, en general; las del Consejo Técnico, las de los consejos consultivos delegacionales, las de los delegados, los subdelegados y los jefes de oficinas y cobros, que están reglamentadas en los artículos 240, 253, 258-A, 258-B, 258-C, 258-D y 258-E, de la Ley del Seguro Social.

Concluyen los autores con el rubro XLV que se refiere a sanciones. En él hacen referencia al monto de las multas impuestas por el Instituto y a las conductas delictivas. Sobre las primeras citan el artículo 283 para afirmar que las sanciones serán impuestas por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social; sobre las segundas señalan que cualquier conducta ilícita de los patrones que encuadre dentro de los supuestos previstos en el Código Fiscal de la Federación como delito fiscal, será sancionada en la forma y términos establecidos por dicho Código. Lo anterior, sin perjuicio de que se exija al patrón el cumplimiento de sus obligaciones para con el Instituto.

Luis M. PONCE DE LEÓN ARMENTA

GERTZ MANERO, Federico, *Derecho contable mexicano*, México, Porrúa, 1987, 221 pp.

Tal vez la rama del derecho menos estudiada por los juristas y abogados sea la del derecho contable; en México, la mayoría prefiere dejar a los contadores los aspectos contables y fiscales de los actos jurídicos, razón por la cual no se tiene una visión completa ni práctica de

cada una de las instituciones jurídicas. En adición a ello, en nuestra Facultad de Derecho se imparte como materia optativa la del derecho de referencia, pero es desalentador observar cómo los estudiantes prefieren cursar criminología o derecho soviético, materias que desde luego no son superfluas pero que en cambio quitan espacio a una que creemos sí es necesaria.

Como quiera que sea, el maestro que precisamente imparte la cátedra de derecho contable, Federico Gertz Manero, quien ha incursionado en la materia jurídica como en la contable, se ocupa en esta ocasión de fundir ambas y darnos a conocer de una manera sencilla, interesante y fundada, el significado y alcance de ese "orden normativo que se ocupa de la técnica contable, con objeto que el informe financiero que ésta brinda, lo auxilie en el logro de sus fines", como él mismo lo define.

Cinco son los grandes temas a tratar por el maestro: el derecho contable; la obligación jurídica de la "llevanza"; requisitos legales exigidos a la contabilidad; la protección jurídica del informe contable; y la contabilidad como medio de prueba. En todos ellos, no sólo abunda en la doctrina nacional, cuando la hay, sino también en la extranjera y en las referencias del derecho extranjero, todo lo cual hace más rico y completo su breve estudio. A continuación reseñamos sucintamente cada uno de los apartados mencionados.

*El derecho contable.* Previa la conceptuación de esta rama del derecho, el autor se ocupa de definir y enlazar sus componentes: el derecho y la contabilidad. Como nos indica, el objeto de esta técnica (la contabilidad) es registrar las transacciones que se realizan con cada uno de los elementos del patrimonio.

El derecho contable y particularmente la contabilidad encuentra sus antecedentes en la *adversaria* romana, en la cual se asentaban actos cuyo contenido no sólo era de carácter financiero, sino de la más variada índole, como aquellos relativos a las transacciones comerciales y al nacimiento de un hijo. El *Codex*, en cambio, ya es más especializado; es el primero en hacer referencia únicamente a hechos financieros; luego se constituye en un medio de prueba.

Desde sus inicios, la contabilidad es una historia financiera de un patrimonio. Sus antecedentes y evolución son expuestos por el autor con gran claridad, para después aludir a las reglas que la rigen (reglas del historicismo contable), imparcialidad (veracidad y objeto coinciden); valor histórico (crónica sobre bienes valorados en un momento dado); gramática (lenguaje escrito, narración congruente y clara basada en nú-

mero y letras); y orden de cuentas (sigue un orden específico a través de unidades de medida).

En torno a la naturaleza jurídica de la contabilidad, se ha sostenido que se trata de una ciencia, pero Gertz Manero advierte que es una disciplina tecnológica pragmática, cuyo objeto es llevar la historia financiera de un patrimonio mediante cuentas estructuradas a través de dos sistemas, partida simple y partida doble; el primero registra los cambios de un solo elemento patrimonial, el segundo de la totalidad. Tal disciplina cuenta con reglas, mismas que son denominadas "principios de contabilidad generalmente aceptados", puesto que se trata de recomendaciones, proposiciones que tienden a regular la disciplina y no normas que deban ser cumplidas inveteradamente.

Analizados el derecho y la contabilidad por separado, refiérese ahora al derecho contable, orden normativo —dice— 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 como técnica informativa financiera, ha sido un medio de prueba idóneo en el derecho desde antiguo, como puede leerse en la obra del autor, quien desarrolla ampliamente un apartado sobre la historia de esta rama del derecho.

*La obligación jurídica de la "llevaranza".* Históricamente la necesidad de información financiera es anterior a la norma que exige su "llevaranza", quizás por ello no se ha llegado a explicar la razón por la cual la ley ordena llevar la contabilidad. Algunos autores expresan que ello es en interés o necesidad propios, otros arguyen más argumentos y consideraciones sobre las que Gertz Manero abunda e indaga sus antecedentes hasta encontrarlos en la *commenda*, figura cuyo auge data de la Edad Media y a la que se acudía lo mismo para encargar la custodia y conservación de un bien que para emprender una operación marítima, un negocio jurídico similar a la sociedad o la asociación en participación en la que una persona realizaba ciertas operaciones con bienes aportados por otra u otras, participando todos en los beneficios o pérdidas de las mismas; operaciones de cuyo conocimiento sólo era posible mediante el informe financiero relativo.

Asimismo, la costumbre de los comerciantes de aportar sus libros en juicio trae como consecuencia que más tarde se dicten normas sobre su fuerza probatoria. En efecto, lo que nace como autocompromiso de llevaranza se transforma en obligación establecida por vez primera en las Ordenanzas de Bilbao en 1494, en España, y luego en las Ordenanzas de Colbert de 1673.

Ahora bien, lo anterior es por cuanto al derecho privado se refiere, en cuanto al público, en especial el tributario, dicha obligación tiene como causa el auxilio al erario que le proporciona el informe contable que da soporte como medio probatorio al cumplimiento preciso de los créditos fiscales.

Diversas son las clasificaciones que se hacen de los sistemas jurídicos de la llevanza. El autor elabora la suya propia en la que los clasifica en: sistema de absoluta libertad, el primero que aparece y se mantiene en el *common law*, no impone la obligación de llevar contabilidad si bien destaca su conveniencia; y el imperativo, sistema que sí establece tal obligación y que puede dividirse en imperativo expreso e imperativo liberal; aquél además de establecer tal obligación determina los requisitos de su llevanza, mientras que éste deja en libertad de hacerlo.

Aunque la legislación mexicana adopta el imperativo, la revisión anual de la materia fiscal permite incorporar las técnicas más recientes de información contable.

La contabilidad surge cuando existe la necesidad de información y termina cuando deja de haber tal, durante ese tiempo sirve como medio de prueba y se exige su llevanza; pero, ¿por cuánto tiempo se debe conservar? Tal conservación implica tanto gastos de almacenaje, manejo de información como posibilidad de exigir su exhibición; por ello, los diversos ordenamientos limitan esa obligación a cinco años o diez, como lo hace México, y sancionan su omisión; *v. gr.*, nuestra Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos presume quiebra culpable la del comerciante que no ha llevado sus libros conforme la Ley, y quiebra fraudulenta la de aquel que no los lleva todos o los altera o destruye (artículos 94 y 96).

*Requisitos legales exigidos a la contabilidad.* Dicho rubro se refiere al sistema imperativo expreso, ya que es el único que además de exigir la llevanza determina la manera para hacerlo. En él se analizan y definen los requisitos tanto de forma como de fondo para cumplir con la norma. En cuanto a los primeros, se destacan los libros diario, mayor y de inventarios y balances; nuestro Código de Comercio obliga sólo a llevar el libro mayor; en general esos requisitos formales tienden a evitar fraude contable y pretenden asegurar la veracidad de los libros, aunque como dice el autor, con tales requisitos decimonónicos no se logra el objetivo, sino a través de una estructura técnica que dé soporte al informe contable.

Los requisitos de fondo se refieren a los conceptos técnicos contables que componen la estructura básica de la contabilidad y que se contie-

nen en el Boletín del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; sobre todo los llamados "principios de contabilidad" que cuantifican las operaciones y su presentación: dualidad económica (partida doble); consistencia (nomenclatura de cuentas); valor histórico; periodo contable; y las reglas particulares. Todos esos requisitos no están previstos en un ordenamiento único, situación que preocupa al autor; sin embargo, se encuentran en diversas leyes y en las recomendaciones generalmente aceptadas, todo lo cual es necesario para que la información financiera sea un medio de prueba adecuado.

*Protección jurídica del informe contable.* Ciertamente los diversos ordenamientos jurídicos protegen la información contable, garantizan el secreto comercial, mismo que la doctrina califica de derecho inherente a la propiedad privada o de derecho público, cuyo sustento es que nadie está obligado a probar en su contra; de ahí que la exhibición de los libros sea la excepción a ese derecho. En opinión del maestro, la razón que convierte al secreto en norma jurídica es que su ausencia propicia la competencia desleal ya que si la mostración es indiscriminada el comerciante competidor del generador de la información se aprovecharía de la misma; sin embargo, ese supuesto secreto no es tal en muchos comerciantes sociales, como es el caso de las sociedades nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares de crédito, aseguradoras, casas de cambio, etcétera, quienes están sujetos a inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, u otros como las casas de bolsa sujetas a la Comisión Nacional de Valores.

En efecto, para esos comerciantes es casi nulo el secreto comercial puesto que la ley, así como en particular el reglamento de la Comisión Bancaria y de Seguros, para referirnos sólo a los primeros, establece categóricamente la obligación de acceder totalmente su información a los visitantes e incluso a mostrarles sus estados financieros y permitirles obtener copias de los mismos que serán anexadas en las actas que levanten con relación a la visita. La publicación de estados financieros del balance en concreto, tanto en los diarios de noticias como en el *Diario Oficial de la Federación* son muestra no sólo de lo relativo al derecho de secreto, sino también de que no siempre es posible caer en un acto de competencia desleal por tener conocimiento de la información financiera.

*La contabilidad como medio de prueba.* La presencia de la contabilidad es indispensable para resolver cualquier controversia jurídica en la cual sea necesario recurrir a un medio de prueba relativo a la información financiera, pues en ella se asientan las operaciones financieras

de un patrimonio dejando testimonio de las mismas. En la doctrina aún se discute si los asientos en los libros tienen o no *per se* sustancia jurídica en cuanto que no registran hechos jurídicos directamente. Lo cierto, sin embargo, es que, como indica el maestro, el derecho se refiere a la contabilidad como medio de prueba al tenor de diversos principios, mismos que pueden ser resumidos con el reconocimiento de la contabilidad como medio de prueba sólo de los comerciantes y por actos de comercio, así como en el reconocimiento de que los libros de comercio prueban en contra de quien los lleva y eventualmente en su favor.

Como se habrá observado, *Derecho contable mexicano* constituye una obra de gran valía pues tiene no sólo el mérito de unir la contabilidad y el derecho, sino también de hacerlo de una manera sencilla y comprensible para el lector con formación jurídica.

Soyla H. LEÓN TOVAR

GÓMEZ ROBLEDO, ANTONIO, *Fundadores del derecho internacional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1989, 180 pp.

Nuevamente Antonio Gómez Robledo nos da la oportunidad de saborear el clasicismo del derecho internacional, ahora escogiendo a cuatro grandes de la materia, a los que en su "humilde juicio" considera como los "mayores fundadores" del *ius gentium*.

Vitoria, Gentili, Suárez y Grocio son los pensadores que don Antonio dice haber elegido para guía de su vida como internacionalista, engrosando con ellos, creo yo, y para beneficio de quien lo leemos, su ya enorme formación humanística.

Con cuatro ensayos bien eslabonados, y elaborados con el cuidado y cariño que el autor pone en este tipo de obras, en donde se resaltan no nada más las ideas, sino también la personalidad de aquel que las postula, el lector interesado llega a percatarse bien de la época y la problemática que llevaron a la creación y al desarrollo —podría decirse primario— del derecho internacional.

Sobre Francisco de Vitoria, el fraile dominico a quien tradicionalmente se ha tenido como el creador de la teoría hispana del derecho de gentes, nuestro autor empieza por rebatir las reservas que el inter-