

GOXEN DUCH, Antonio. *Tratado de Contabilidad para Letrados*. Madrid, 1961. Ed. Aguilar. 340 pp.

La evolución fiscal ha repercutido en la organización interna de los negocios. Como resultado de un conjunto de operaciones mercantiles, diversos factores económicos entran en juego en la existencia y desarrollo de cualquier giro. La mayor o menor complejidad de la estructura patrimonial, requiere de un cotejo constante, una pronta evaluación y la formación de planes que dependen, por entero, de la contabilidad. Antes se decía que la contabilidad es sencilla, pues basta colocar con sentido común, orden y honradez el Debe y el Haber, hoy todo parece haberse complicado y las dificultades son cada día mayores para los legos en contabilidad. Pero Goxens repite: “La contabilidad es sencilla...”, y dedica su obra a demostrarlo, poniendo sus conocimientos técnicos al alcance de letrados, abogados y otros titulados, como reza el subtítulo. Quiere, con ello, darles instrumentos técnicos que les permitan interpretar los documentos y piezas contables que por razón de su trabajo tengan que estudiar.

No busca hacer contadores ni tenedores de libros, sólo capacitarlos en sus respectivas profesiones, para sacar las oportunas consecuencias de la labor de los especialistas en contabilidad y administración. Quiere posibilitarlos para que sepan enjuiciar la labor técnica, y discutirla con pleno conocimiento de causa. A tal empeño le ayudan veinte años de experiencia profesional y docente. No se niega a admitir las teorías y doctrinas más modernas, pero sólo después de un análisis de los criterios que no han sido experimentados en la práctica, dando resultados óptimos. Busca, pues, enlazar lo clásico con lo moderno, e intenta transmitir un conocimiento cabal de lo que es la contabilidad de las empresas en su proyección práctica actual, ofreciendo una imagen numérica de lo que en realidad sucede en la vida y actividad de las empresas, y una base en cifras para las actuaciones de las gerencias.

Surge, *in limine* una pregunta, ¿interesa a todos la contabilidad? La misión de la contabilidad, sus relaciones con la economía y la importancia de ambas en la cultura general, dependen de la liga que tengan con el progreso humano. La contabilidad afecta desde luego a la economía, es una de las muchas manifestaciones de la ciencia servida por técnica particular que, por ello toma parte en el acervo cultural común. Quien tenga algún contacto con el campo de las empresas, la administración o la economía, necesita de un conocimiento mínimo de la contabilidad y sus formas de expresión. No todos pueden ser técnicos contables, pero así como no todos pueden competir con el perito en leyes ni competir con el economista, sí necesitan tener ideas fundamentales del derecho de empresa, de la economía de empresa y de la contabilidad de empresa.

La contabilidad representa el patrimonio en su expresión estática y en la dinámica, valora sus variaciones y analiza la gestión, como elementos de juicio para prevenir el porvenir y controlar los planes trazados. Como sucede en otros campos, de la contabilidad se pueden dar cientos de definiciones, pero todas coinciden en el *objeto*: el es-

tudio del patrimonio, y la *finalidad*: coadyuvar al gobierno de la empresa y controlar la gestión. Aunque sean borrosos los límites entre contabilidad y economía de empresa, cabría establecer una frontera elástica en el sentido de que, mientras la economía de empresa, mediante conocimientos recogidos por investigación económica y datos de experiencia contables elaborados estadísticamente, trata de estudiar el "devenir", el *debe ser* de la actividad empresarial, la contabilidad refleja y estudia *el ser y el estar* de la empresa, interpretando mediante juicios económico jurídicos precontables los datos y describiendo aquella actividad como base informativa para la gestión y de la gestión empresarial, adecuadamente analizada.

Mientras no se reduzca la contabilidad a la mera teneduría de libros, su conocimiento es indispensable para dominar el mecanismo de la empresa, prever el alcance de una decisión, interpretar los resultados de una actividad y valorar la futura influencia recíproca entre macroeconomía y empresa. La más conocida fórmula contable es el balance, cima y compendio de la labor contable. En él se integran las cuentas que, a su vez, han sido recopiladas con arreglo a un sistema y a determinados criterios, empleando los datos procedentes de las operaciones, los actos, los contratos y las provisiones económico administrativas. La lectura interpretada y el análisis del balance interesa a todos, a obreros y empleados, a proveedores, acreedores y accionistas de la empresa. Se requiere, por tanto, suficiente criterio y dominio de los fundamentos de la contabilidad para no sacar erróneas consecuencias de la situación patrimonial, de la cuenta de resultados y de la de explotación. Las modernas tendencias de la ciencia social están acordes en mantener el principio de que la empresa ha de considerarse como una comunidad de intereses, por ello sus variaciones patrimoniales no sólo pueden examinarse por el resultado especulativo que producen, sino por el servicio que rinden. El beneficio es la garantía de la continuidad de la empresa, conseguir beneficios es la primera obligación de los dirigentes empresarios, se dijo en el informe de la Comisión de Expertos Contables franceses de 1951. El análisis del beneficio es fundamental para instaurar un régimen laboral justo y equitativo (y ahora que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas ha sido puesta en marcha por las reformas al artículo 123 constitucional, estas ideas son de plena actualidad). El estudio comparativo de los costes puede asesorar eficazmente al reglamentar las relaciones laborales, pero no cabe hacerlos sin conocer lo que sea la contabilidad, su alcance y sus limitaciones.

Un caso ejemplar relata Goxens, el que sirve para convencer si alguna duda quedara, de la importancia de la contabilidad: "En el verano de 1959 se produjo en el sector metalúrgico un derrumbamiento en los precios de algunas materias primas, y determinada persona, muy culta, literariamente considerada, me hablaba mal de los fabricantes y comerciantes porque, habiendo observado disminuciones en algunos casos de hasta el 50 por 100 en el precio de las materias primas, no veía reducciones análogas en el precio de los artículos que contemplaba en los escaparates de una céntrica vía barcelonesa; incluso estaba preparando un artículo furioso —que no llegó a publicar— sobre el afán de lucro de comerciantes e industriales. Como no conocía nada de la formación de costes, ni tenía idea de lo que era Contabilidad, así como desconocía los problemas de la amortización, reposición, costes marginales, etcétera, partía de una idea muy simplista: ha bajado el precio del aluminio, esto es de aluminio, pues ha

de disminuir paralelamente el precio de este producto. Cuando le hice observar que en coste había primera materia, trabajo directo e indirecto, amortizaciones, entretenimiento de equipo, pago de impuestos, gastos fijos a repartir en un volumen variable de producción, y que en el caso concreto que me mostraba, una disminución del 40 por 100 en el precio de la materia sólo representaba a lo máximo una disminución del 10 por 100 en el coste industrial, cuya disminución quedaba más que absorbida por el cociente de dividir unos mismos gastos fijos por una menor producción, se quedó atónito, aunque no convencido, pues me soltó una arenga sobre la protección del consumidor, olvidando la premisa económica de que el consumidor (grupo familiar) es a la vez productor, pues, de no ser así, el consumidor sería un parásito, social y económicamente considerado. Cito este hecho, desgraciadamente cierto, para mostrar otro aspecto de la necesidad de conocer los mecanismos económicos y las manifestaciones contables. Mi buen amigo se hubiese quedado boquiabierto si hubiese podido entender el balance del fabricante del producto que comentaba y apreciar que, a pesar de haber adquirido en 1959 partidas de materia prima más baratas, la paralización de las ventas le produjo cuantiosas pérdidas. Mi amigo es un literato, pasa por hombre culto, pero yo me atreví a decirle, y sé que con ello no intenté molestarle ni él se molestó, que hoy no puede considerarse un hombre culto, un hombre del siglo XX, quien desconozca la Economía o menosprecie la Contabilidad".

No puede, insiste en otro lugar, existir una administración económica sin su correspondiente contabilidad; la economía de la empresa o medida de la productividad se fundamenta en comprobaciones analíticas que han de permitir, por medio de adecuadas síntesis, proporcionar los medios de localizar las causas de las variaciones en el flujo interno de la unidad de producción, examinando la oportunidad de gastos y consumos con relación a la mejora de los costes internos, es decir, la rentabilidad de la inversión y de cada consumo.

En su aplicación práctica, contabilidad es el nombre genérico de todas las anotaciones y cálculos que se llevan en una empresa, para proporcionar: una imagen numérica de lo que en realidad sucede en la vida y en la actividad de la empresa, y una base en cifras para las actuaciones de las gerencias. Iniciada con una finalidad histórica, destinada a la vigilancia de tesorería y la formación de balances, actualmente se dirige hacia la previsión económica y la proyección futura de la empresa. La actividad de la empresa origina las operaciones administrativas, éstas tienen un reflejo documental y los documentos son la base de las inscripciones contables. La contabilidad, entonces, ofrece resúmenes de la situación y resultados de la empresa. Los análisis de los datos contables orientan las decisiones de la gerencia y estas decisiones determinan la actividad de la empresa.

Para desarrollar sus funciones, la contabilidad ha tenido que valerse de adecuados instrumentos, cuya concepción y desarrollo responden al deseo de conocer la verdad de los fenómenos que le son propios. El hombre anota los hechos por el orden cronológico en que los aprecia, describiéndolos, siquiera sea concisamente, para recordarlos según sus más salientes características. Recoge los aspectos cuantitativos en unidades métricas o de cuenta y de valor, y los agrupa convenientemente en un procedimiento estadístico, para establecer y conocer el equilibrio entre los elementos patrimoniales de distinto signo o balance. El método contable se distingue por: a) la observación y des-

cripción, b) la clasificación, c) la inducción y la deducción y d) el análisis y la síntesis. La más conocida, la teneduría de libros, es la técnica contable dedicada al estudio de las reglas para llevar un control y desarrollar las funciones por medio de instrumentos adecuados, los libros, las fichas, las máquinas, etc.

Las legislaciones imponen la obligatoriedad de determinados instrumentos o libros de contabilidad, que no son los mismos en todos los casos, pero que siempre deben llenar ciertos requisitos de fondo y forma, para dar autenticidad a sus anotaciones y validez jurídica al conjunto. Los de fondo pueden resumirse en: a) veracidad de las anotaciones, b) justificación documental de las mismas, c) contabilización inmediata de los hechos (en algunos casos, como en la Ley federal del impuesto sobre ingresos mercantiles, se concede un plazo de treinta días para el registro), d) método contable que permita una fácil comprobación, e) formación de balances periódicos, f) conservación de la documentación justificativa (las leyes mexicanas coinciden en los plazos de cinco años. En cuanto a los de forma son tales como: a) sobre la materialidad de los libros: que estén encuadernados, forrados, y foliados, sin señales de violencia; y b) sobre la autenticidad de los mismos: que se presenten a la autoridad para que quede constancia, a través de la diligencia de legalización, de que un determinado libro está destinado a registrar determinadas operaciones de una empresa a partir de la fecha de su legalización. Algunos libros no son obligatorios, en México, por ejemplo, el artículo 64 de la Ley del Impuesto sobre la Renta exige a los causantes con ingresos menores de trescientos mil pesos anuales, un libro de ingresos y egresos con la correspondiente documentación y no parece imponer el talonario de facturas, aunque la Ley del impuesto sobre ingresos mercantiles dispone que las facturas se expidan siempre que se trate de operaciones entre comerciantes o industriales y cuando así lo pidan los particulares. Por lo mismo, puede concluirse afirmando, como lo hace el autor, que nunca puede eximirse a los contribuyentes del requisito de conservar los instrumentos contables justificativos, debiendo anotarse, también que las leyes suelen estimar fraudulenta la quiebra cuando faltan los libros de contabilidad exigidos, no por las leyes fiscales sino por las mercantiles.

El autor dedica el capítulo II al estudio del patrimonio, que en contabilidad se estima como el conjunto de bienes y cargas y, sin llegar a una concepción unánimemente aceptada, se puede indicar que es la hacienda valorada. Como la hacienda económica yuxtapone las ideas de masa de valores con sus prerrogativas jurídicas, y actividad económica que actúa sobre el conjunto para obtener una renta, se puede decir que "Patrimonio es la concepción compleja jurídico económica de un "conjunto de bienes y cargas de toda índole, expresado en unidades de valor, coordinados en un momento o serie de momentos y afectos a un determinado fin empresarial, de cuyo conjunto se deriva o puede derivarse una renta." Si se analiza un balance y se le descompone por medio de la técnica de las masas patrimoniales, se tiene un activo como estructura económica de la empresa, mientras que el pasivo mostraría la estructura financiera, de este modo, las inversiones activas reflejan la estructura económica. La unidad de la empresa se caracteriza, en lo estático por su inmovilizado, y en su dinámico, por las operaciones que realiza, las que se reflejan directamente en las modificaciones de su circulante. Cuando se homogenizan las partidas del patrimonio, asignando precios a cada una, se puede considerar el activo como la suma de unidades de valor positivo, y el pasivo como una suma negativa de unidades. La comparación de las sumas da:

Valor activo — Valor pasivo = Valor neto del patrimonio. Este último, representa la suma de unidades que la empresa poseería en plena propiedad, si en un instante dado se procediera a enajenar sus valores: el activo por la cuantía estimada, y el pasivo por la cancelación de las obligaciones con el producto dinerario. Por ello, para conocer el patrimonio, es indispensable inventariarlo, operación que da lugar al documento llamado Inventario, que el autor estudia en el capítulo III, expresando que se trata de la determinación y valoración de los elementos patrimoniales que integran un conjunto o unidad empresarial.

En el capítulo IV analiza el inmovilizado y su valoración, en el V la relatividad de la valoración y en el VI la cuenta: elemento primario de que se vale la contabilidad para dar a conocer la situación y condición de un patrimonio y el movimiento de los valores que lo constituyen. La cuenta se manifiesta en su forma gráfica como un estado dividido en dos partes, denominadas *Debe* y  *Haber*, con un título adecuado a la especie de valores cuya situación y movimiento registra y expresa, y cuyos elementos fundamentales son el título, el asiento, apunte o partida, las sumas y el saldo. Entra después en el estudio del funcionamiento de las cuentas, capítulo VII, que atañe a las reglas sobre cargos y abonos: de movimiento, de diferencias, especulativas y de valores amortizables, para, en seguida, capítulo VIII, analizar la teneduría de libros, y pasar después al tratamiento de cada uno, capítulos del IX al XII, iniciando posteriormente el plan de cuentas, el plan contable internacional, la contabilidad de las distintas sociedades, la modificación y liquidación de capitales sociales y ejercicios, el financiamiento de empresas, la contabilidad de entes administrativos, la contabilidad industrial, las situaciones anormales de las empresas y concluir, en el capítulo XXX contemplando las normas jurídicas en su relación con la contabilidad: normas de las leyes mercantiles, coordinación con los modernos métodos de llevar la contabilidad, ésta como medio de prueba, la calificación jurídica de los libros de comercio y consideraciones sobre el reflejo de relaciones jurídicas en los libros de contabilidad.

Tan amplia y ordenada exposición consigue su propósito. No que el estudio de la contabilidad, así sea en los términos didácticos de Goxéns, resulte algo sencillo, pero indudablemente es un tema de gran atractivo, de enorme interés actual, enseñado por quien ha sido perito y profesor mercantil, actuario de seguros e intendente mercantil, graduado en estudios sociales y licenciado en Administración pública y ha desempeñado diversas cátedras y colaborado en revistas técnicas españolas y extranjeras y publicado obras que han merecido la atención de los especialistas y la reedición constante. Aprender contabilidad así sea en sus elementos, es ya una necesidad para el jurista, las leyes mercantiles y fiscales le conducen ineluctablemente a esta situación y en las controversias judiciales o en las relaciones administrativas, la inteligencia de conceptos y la referencia a sus técnicas auxilia a la mejor solución de los problemas complejos de un campo de acción que crece incontestablemente en las modernas organizaciones internacionales.

Doctor Humberto BRASEÑO SUERRA,  
Profesor de la Facultad de Derecho  
de la U.N. I.M.