

- . Discurso en el banquete anual de 1959, en el vol. *Al servicio de la Escuela Libre de Derecho*, México, Editorial Humanidades, 1967, pág. 46.
- . Discurso en el banquete celebrado en julio de 1960, en el vol. *Al servicio de la Escuela Libre de Derecho*, México, Editorial Humanidades, 1967, pág. 53.
- . Discurso pronunciado ante el Club Rotario de la Ciudad de México, el 17 de julio de 1962, en el vol. *Al servicio de la Escuela Libre de Derecho*, págs. 74, 81 y 82.
- . Discurso en el banquete anual de julio de 1963, en el vol. *Al servicio de la Escuela Libre de Derecho*, México, Editorial Humanidades, 1967, págs. 92 y 93.
- . Presentación, en *Revista de Investigaciones Jurídicas*, Escuela Libre de Derecho, Año 1, Núm. 1, primavera de 1977.
- Villoro Toranzo, Miguel. Metodología del Trabajo Jurídico. Técnicas del Seminario de Derecho, México, Escuela de Derecho, Universidad Iberoamericana, 1968, pág. 9.
- Witker V., Jorge. Presentación, en la *Antología de estudios sobre la investigación jurídica, Lecturas Universitarias 29*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1978, pág. 15.

RÉGIMEN LEGAL CONTABLE EN NUESTRO PAÍS

Abreviaturas utilizadas:

- LISR — Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 LGSM — Ley General de Sociedades Mercantiles.
 C.F.F. — Código Fiscal de la Federación.
 C.Co. — Código de Comercio.
 C.C. — Código Civil.
 RLISR — Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 IVA — Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 RIVA — Reglamento del Impuesto al Valor Agregado.
 C. P. — Código Penal.

Lic. EDUARDO JOHNSON
 Lic. ÓSCAR NARVÁEZ

I. Metodología de Estudio

Generalidades

Existen diversos criterios utilizados por los estudiosos de la contabilidad legal para poder entrar en su análisis, así tenemos que unos la clasifican en contabilidad regulada desde el punto de vista fiscal y mercantil. Otros consideran conveniente el analizar cada una de las leyes en donde se contenga, ya sea en forma directa o indirecta, cualquier disposición que afecte a la contabilidad.

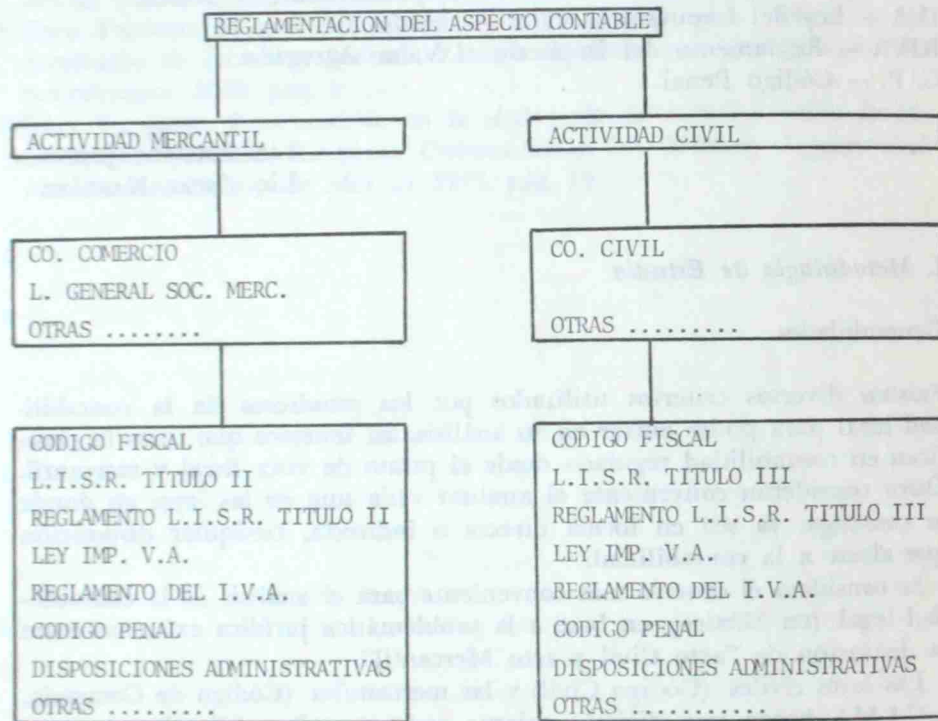
Se considera el criterio más conveniente para el análisis de la contabilidad legal (en México), en base a la problemática jurídica existente entre la distinción de "acto Civil y acto Mercantil".

Las leyes civiles (Código Civil) y las mercantiles (Código de Comercio, L.G.S.M.), hacen una división tajante respecto a las obligaciones contables de las actividades económicas realizadas por las personas físicas o morales según sea su actividad económica —ya civil, ya mercantil—, dando quizás apriorísticamente (a reserva de verlo con posterioridad) la conclusión que en la legislación mercantil se ve una regulación más estricta y completa que en la legislación civil con respecto al régimen contable obligatorio. (Sucediendo lo mismo en la L.I.S.R.).

El problema en la práctica, es el que las mencionadas leyes no nos dan

una definición clara de lo que debemos entender por actividad civil y actividad mercantil (error en que incurre la L.I.S.R.), por lo que si bien resulta relativamente sencillo para el sujeto obligacionario el conocer sus obligaciones contables al desarrollar una cierta o varias actividades económicas, le resultará, en algunos casos, extremadamente difícil el avocarse a las disposiciones mercantiles o civiles, ya que en el momento de determinar a qué tipo de actividad pertenece la desarrollada por la persona obligacionaria puede incurrir en graves errores de apreciación legal, siguiendo en algunos casos la legislación mercantil, en lugar de la civil, o viceversa, pudiéndose dar los casos en que realice actividades de carácter mixto (Civil y Mercantil).

En base a lo expuesto es conveniente el esquematizar la Legislación en materia de Derecho Contable.



II. Legislación Civil y Mercantil

A) Código de Comercio¹

1) Reglamentación contable en el Código de Comercio. El Código de Comercio instituye como una obligación para los comerciantes el llevar

¹ Ver artículos 33 al 46 del Código de Comercio.

un registro contable de todas sus actividades, así nos dice en su artículo 15; "Todos los comerciantes por el hecho de serlo, están obligados:

I. A la Publicación, por medio de la prensa, de la calidad mercantil con sus circunstancias esenciales, y, en su oportunidad, de las modificaciones que se adopten;

II. A la inscripción en el Registro Público de Comercio, de los documentos cuyo tenor y autenticidad deben hacerse notorios;

III. A seguir un orden uniforme y riguroso de cuenta y razón;

IV. A la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante.

Por lo tanto, en base al artículo 16, fracción III, observamos que todos los comerciantes están obligados a llevar registros contables.

Se obliga a los comerciantes (art. 33), a que por lo menos lleve tres libros para registrar contablemente sus operaciones, libros que son: A) Diario, B) Mayor y C) Inventarios y Balances; a la vez que erróneamente, a mi forma de ver, se considera a el libro de actas dentro del sistema contable con que está obligado a cumplir el comerciante.

Observamos, que al comerciante se le indica que por lo menos deberá llevar los libros precitados (regla que no limita el uso de otros libros contables) actitud que en la práctica contable es de mucha utilidad, ya que la mayoría de los comerciantes usan innumerables libros y sistemas auxiliares de contabilidad, documentos que ayudarán a llevar en mejor forma el registro contable.

Como principales características que el Código de Comercio imprime a los libros contables, tenemos:

a) Deberán ir perfectamente encuadernados y foliados,² se indica en el Código de Comercio al final del artículo 34 que los libros contables mencionados deberán llevar un sello con el timbre correspondiente en la forma en que los prevengan las leyes correspondientes, requisito que a partir de 1953 (reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se suprimió a cambio de que se otorgue en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de autorización de los libros contables. (Oficinas Subalternas correspondientes).

b) Los libros de los comerciantes deberán llevarse en español, con claridad, por orden progresivo de fechas y operaciones, sin dejar huecos, y de manera alguna no podrán ser alterados. El propio Código determina el procedimiento en caso de que hubiese error en el registro de alguna operación, diciendo que los errores que en ellos se cometan, se salvarán por nuevo asiento relacionado con la persona afectada.

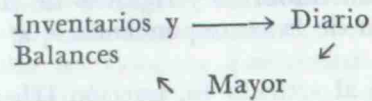
c) Los asientos se deberán hacer unos a continuación de otros.

Los comerciantes podrán llevar su contabilidad sin que se les obligue a

² Artículo 34: "Los libros que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad mercantil estarán encuadernados, forrados, foliados y sellados con el timbre correspondiente en la forma que prevengan las leyes.

tener la profesión de Contador, a la vez que pueden autorizar a una o varias personas con el objeto de llevar en forma continua su contabilidad correctamente.*

El Código de Comercio establece la relación existente entre el libro diario, mayor y balance, relación que se muestra:



En el libro de Inventarios y Balances,** se confunde (art. 38) el concepto de inventario y el de balance, concepto en que integran en el inventario a todas las cuentas que constituyen el patrimonio de la empresa, diciendo: "El libro de inventarios y balances empezará por el inventario, que deberá formar el comerciante al tiempo de dar principio a sus operaciones, y contendrá:

I. La relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercadería y efectos de toda clase, apreciando en su valor real, y que constituyan su activo;

II. La relación exacta de las deudas y toda clase de obligaciones pendientes, si la tuviere, y que formen parte de su pasivo;

III. Fijará en su caso, la diferencia exacta entre el activo y el pasivo, que será el capital con que principia sus operaciones..."; siendo que el inventario debería ser una parte del activo de la empresa, una parte integrante del balance general del comerciante.

El balance se deberá hacer en forma anual, aunque en muchas compañías, debido a las necesidades propias de las mismas, se realizan diversos balances en el curso del año, ya sean semestrales, trimestrales, etc..., llegando a problemas de control tan sofisticados como el que presenta la compañía Sears de los Estados Unidos de América, que presenta balances en forma diaria.

El libro diario se iniciará con los asientos productos del primer balance de la empresa, debiendo anotar en forma de asientos todas las operaciones hechas por el comerciante en forma cronológica, debiendo describir estas operaciones en forma objetiva, mostrando el porqué se produce el cargo y descargo de la operación. En este punto creo que el Código de Comercio resulta extremadamente anticuado para las necesidades actuales del comercio e industria nacional, provocando que el comerciante

* Ver la ley general de Profesiones. El Código Fiscal en su artículo 85 exige que el Contador Público esté registrado ante la Dirección General de Profesiones. Esto lo veremos con mayor minuciosidad al analizar el Código Fiscal.

** El Concepto de Balance se discutirá más ampliamente al estudiar la L.G.S.

se vea imposibilitado para poder cumplir con las precitadas disposiciones. (Imagino el serio problema que acarrearía para organizaciones de mediano a gran tamaño el verse obligados a registrar todas las obligaciones que realizan en forma cronológica y somera descripción objetiva, obligaciones que al llegar a cierto volumen de datos sería imposible de manejar en la forma descrita, a la vez incosteable e innecesaria.)

El libro mayor es el resumen de las cuentas del diario, resumen que no indica el Código de Comercio en estudio el periodo máximo o mínimo en que se pueda realizar, ni el volumen o forma de resumen a realizar, dejando al comerciante en relativa libertad para realizar el traslado de las cuentas del libro diario al mayor.

El libro mayor es el fundamento del libro de inventarios y balances, en base a este libro, aunque no se indique en forma expresa en el Código de Comercio, será el fundamento para la creación del balance.

Se indica que los comerciantes deberán conservar sus libros hasta diez años después de liquidar sus cuentas, obligación tanto para el comerciante individual como para sus herederos.

B) Sanciones. El Código de Comercio no indica ninguna sanción con respecto al incumplimiento de las disposiciones que regulan el buen registro de libros contables por parte del comerciante, deficiencia que permitía a muchos comerciantes el no llevar los precitados libros, y que en la actualidad ha sido erradicada por otras leyes tales como el Código Fiscal, Ley de Impuesto sobre la Renta, etc...

La única sanción establecida en el Código de Comercio sobre alguna infracción al llevar los libros contables es la de una multa de no menos de \$ 50.00 ni mayor de \$ 300.00 por no llevar los libros contables con el idioma español, además del costo restante de su traducción — el Código de Comercio señala la función probatoria de la Contabilidad siendo ésta utilizada de dos formas: 1) Comunicación y 2) Exhibición.

La comunicación consiste en la entrega o reconocimiento general de los libros, cartas, cuentas y documentos de los comerciantes en los casos de: sucesión universal, liquidación de la compañía, dirección o gestión comercial por cuenta de otro o de quiebra.

Al respecto el maestro M. Molina nos dice:

"En caso de herencia, la comunicación de los libros, más que una función probatoria, tendría la de permitir al albacea continuar la gestión de los negocios del *cuius*; sin embargo, le servirá también de prueba de la exactitud de los inventarios sucesorios frente a los herederos, etc.

Aunque el artículo 43 sólo permite la comunicación de libros en caso de liquidación de la compañía, la existencia de una sociedad de ocasión, en otras hipótesis, a la comunicación: pueden solicitarla los socios que no administran, tanto en la colectiva como en la comandita simple (arts. 47 y 57 de la LSM), y con restricciones de tiempo y lugar en las demás

sociedades (arts. 175, 186 y 208 de la LSM); la fracción IV del artículo 1151 establece, a mi entender, otro caso de comunicación de libros.

La gestión comercial por cuenta de otro, bien se haga como consecuencia de un contrato (mandato, prenda, fideicomiso), bien por ministerio de Ley (negociación propiedad de un incapacitado), no sólo da lugar a la entrega de los libros a la persona encargada de la gestión, sino que puede dar lugar a una revisión general de ellos en caso de que se impugne su administración por quien esté facultado para ello (fideicomisario, curador); o por el contrario, puede ser el que ha gestionado la negociación ajena quien necesite, para justificar sus actos o comprobar el monto de sus honorarios, que se practique una revisión general de la contabilidad que estuvo a su cargo.

La situación es semejante en caso de quiebra: la intervención podrá pedir la comunicación de los libros, se ha atacado la gestión del síndico; también podrá pedirla el que fue síndico, si se plantea una controversia entre él y el nuevo síndico, el fallido rehabilitado, etc.”.

Por exhibición sólo podrán decretarse a instancia de parte cuando la persona a quien pertenecían tenga interés o responsabilidad con el asunto de que procede la exhibición.³

E) Ley General de Sociedades Mercantiles.

1) Antecedentes: Con el objeto de poder comprender mejor nuestro estudio, creo necesario el indicar que en forma general, los actos de comercio se pueden realizar por personas físicas o bien por personas morales.

El Código obliga, como ya vimos, a todos los comerciantes a llevar libros contables, incluyendo en este concepto tanto a personas físicas como morales, en tanto que la L.G.S.M.⁴ únicamente obliga a este respecto a las personas morales mercantiles, sociedades que reconoce en su artículo 1º, y que son: I. Sociedad en Nombre Colectivo; II. Sociedad en Comandita Simple; III. Sociedad de Responsabilidad Limitada; IV. Sociedad Anónima; V. Sociedad en Comandita por Acciones y VI. Sociedad Cooperativa.⁵

En esta Ley se toma como antecedente obligacionario para las sociedades mercantiles el llevar los libros contables establecidos por el Código de Comercio, dando, en forma específica para cada sociedad las normas que regularán el balance de las mismas, siendo en la Sociedad Anónima en donde pone mayor énfasis para su regulación, indicando que en este tipo de sociedad el balance deberá tener una publicidad general (art. 177), característica que diferencia al balance que se realiza tanto en las otras sociedades mercantiles como en los comerciantes individuales, en las cuales el balance es un documento privado (art. 38 del Código de Comercio).

³ Más adelante veremos los fundamentos legales en los cuales se apoyan algunas leyes fiscales para exigir la presentación de los libros contables por parte del causante.

⁴ Ley publicada en el Diario Oficial del 4 de agosto de 1954.

⁵ Ley de Sociedades Cooperativas de 1958.

2) Sociedad Anónima. La sociedad anónima es la especie más utilizada en nuestro país. Según los datos proporcionados por la Secretaría de Industria y Comercio para el año de 1974, el 93% de las sociedades constituidas en la República Mexicana fueron sociedades anónimas.

La L.G.S.M. regula en forma directa el balance de las sociedades anónimas en sus artículos 172 a 177.

En el artículo 172, describe al balance en forma más concreta que la descripción dada por el Código de Comercio, indicando: “se hará constar el capital social, especificándose, en su caso, la parte exhibida y la por exhibir; la existencia en caja, las diversas cuentas que formen el activo y el pasivo, las utilidades o pérdidas y los demás datos necesarios para mostrar claramente el estado económico de la sociedad”.

En esta descripción del balance se suprime el error en que incurrió el Código de Comercio al concebirlo como un resumen del inventario, a la vez, que a mi forma de ver se le da una importancia indebida a la cuenta de caja, siendo que pertenece al activo y en la descripción precitada se le menciona como cuenta independiente. Por último podemos observar que se hace mención en forma indirecta al concepto de capital contable, ya que en el último renglón del artículo 172 se habla de “pérdidas y ganancias y los demás datos necesarios para mostrar claramente el estado económico de la sociedad”, términos que al unirlos con el Capital Social nos producirá el capital contable.

El balance deberá ser anual, concluido dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio social,⁶ debiendo ser entregado éste a los comentarios por el administrador o el consejo de administración por lo menos con un mes de anticipación a la fecha de la asamblea de accionistas que haya de discutirlo debiendo ir acompañado de los documentos justificativos y un informe general sobre la marcha de los negocios de la sociedad.

Al respecto Joaquín Rodríguez y Rodríguez nos dice: “Clases de balance. Balances ordinarios y especiales. La L.G.S.M. y el Código de Comercio M. hablan de balance; pero a pesar de ir en singular la expresión es indiscutible la existencia de varias clases de ellos. Así, tenemos el balance a que se refiere el artículo 172, L.G.S.M., que como el del artículo 38, Código de Comercio M., se entiende que es un balance anual, de final de ejercicio, junto a éste encontramos el balance inicial de liquidación, a que se refiere el artículo 241; el balance final de liquidación mencionado en el artículo 242, fracción V, y en los artículos 247 y 249, todos de la L.G.S.M., además del balance anual la liquidación que deberán presentar los liquidadores si las operaciones correspondientes duran

⁶ El término de Ejercicio Social lo podemos concebir como regular e irregular. Por Ejercicio Social Regular entendemos el conjunto de actividades realizadas por la empresa en un periodo que abarca siempre 12 meses. Por Ejercicio Social Irregular comprendemos las actividades realizadas en una empresa en un periodo menor a 12 meses.

más de un año. Un balance *ad hoc* requiere la emisión de obligaciones (arts. 211 y 212, L. Tít. y Op. Cr.) y la quiebra (arts. 15, fr. II; 46, 187 a 196, L. de Q.).

Además comprende que, en cualquier momento, los administradores de una sociedad pueden decir la formación de un balance especial con vistas a la determinación de su situación patrimonial actual, y aun diríamos que ello es una exigencia de elemental prudencia cuando la sociedad haya pasado por contingencias extraordinarias⁷.

El balance debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Veraz y Preciso (art. 19).
- b) El mostrar claramente el estado económico de la compañía (art. 172).

La L.G.S.M., no indica el procedimiento para la elaboración del balance, dando únicamente, como ya observamos, las limitaciones de tiempo para su terminación y entrega por parte del administrador (o en su caso consejo de administración), el balance es producto de las actividades coincidentes y coordinadas de tres de los órganos sociales: 1) Administradores; 2) Comisarios y 3) Asamblea general.

1) Administradores. En el artículo 173 se dice: "El balance deberá quedar concluido dentro de los tres meses siguientes a la clausura de cada ejercicio social y el administrador o consejo de administración lo entregará a los comisarios, por lo menos con un mes de anticipación a la fecha de la asamblea general de accionistas que haya de discutirlo, junto con los documentos justificativos y un informe general sobre la marcha de los negocios de la sociedad" a la vez que el artículo 176 establece que de no presentarse el balance en forma oportuna por parte de los administradores, al comisario(s) para que dictamine(n) y discuta(n) sobre los diversos aspectos presentados en el balance, se tendrá como una causa de revocación del administrador por parte de la asamblea general.*

El balance que presentan los administradores o el consejo de administración puede no ser definitivo, ya que estará sujeto a discusión, enmendaduras o correcciones que realiza la asamblea de accionistas, o que en su caso recomiendo a los comisarios.

Una vez elaborado este proyecto de balance, los administradores lo pasarán a los comisarios.

2) Comisarios. Los comisarios deberán formular un dictamen con las observaciones y propuestas que consideren pertinentes. Este dictamen

⁷ Tratado de Sociedades Mercantiles T. Rodríguez R. Ed. Porrúa, 1971.

* La falta de presentación oportuna del balance por el administrador o consejo de administración o del dictamen de los comisarios, será motivo para que la asamblea general de accionistas acuerde la remoción del administrador o consejo de administración, o de los comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido (art. 176).

deberá ser realizado dentro de los quince días siguientes de la fecha en que se les haya sido entregado (art. 174).

3) Asamblea de Accionistas. Una vez que la asamblea de accionistas aprueba el balance, éste surtirá efectos legales, que entre otros tenemos:

a) Según las utilidades que muestre el balance se podrá:

- a¹) Reparto de utilidades. Artículo 21 L.G.S.M.
- a²) El pago del Impuesto Sobre la Renta.

b) En la medida en que el balance representa, por sí o por la documentación ajena, una rendición de cuentas, la aprobación de aquél supone la de la gestión de los administradores en los puntos correlativos a aquéllos;

c) Se establece la base para fijar la cuantía de las cuotas de separación, hasta que se apruebe otro balance (art. 206, L.G.S.M.);

d) El capital contable que resulta del balance aprobado representa el límite para la emisión de obligaciones (arts. 210 y 212 L. Tít. y Op. Cr.);

e) Las utilidades resultantes fijan la base para la deducción de la reserva legal (art. 20).*

C) Código Civil

En el Código Civil no se hace mención alguna sobre la obligación de llevar libros contables, ya sea para las personas físicas o morales que ejercen una actividad civil. Sin embargo, en los capítulos correspondientes a las asociaciones y sociedades civiles el Código hace mención de unos términos contables como son utilidades, capital social, pérdidas, términos que no explican su concepto o forma de obtención.

En base a lo anterior nos queda suponer que la única ley que regula la obligación contable para las personas que realizan una actividad civil, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta.** (Código Fiscal, R.L.I.S.R.), otras... Entre otros artículos en que el Código Civil hace alusión a ciertos términos contables tenemos:

Art. 2692. "Si se formare una sociedad para un objeto ilícito, a solicitud de cualquiera de los socios o de un tercero interesado, se declarará la nulidad de la sociedad, la cual se pondrá en liquidación.

Después de pagadas las deudas sociales, conforme a la ley, a los socios se les reembolsará lo que hubieren llevado a la sociedad.

Las utilidades se destinarán a los establecimientos de beneficencia pública del lugar del domicilio de la sociedad".

Art. 2710. "El nombramiento de los socios administradores no priva a

* *Ibidem*, p. 316.

** Esta suposición quizás por ahora se encuentre sin fundamento, pero le encontraremos forma al momento de estudiar la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

los demás socios del derecho de examinar el estado de los negocios sociales y de exigir a este fin la presentación de libros, documentos y papeles, con el objeto de que puedan hacerse las reclamaciones que estimen convenientes. No es válida la renuncia del derecho consignado en este artículo”.

Art. 2728. “Si cubiertos los compromisos sociales y devueltos los aportes de los socios quedaren algunos bienes, se considerarán utilidades y se repartirán entre los socios en forma convenida. Si no hubo convenio, se repartirán proporcionalmente a sus aportes”.

Art. 2729. “Ni el capital social ni las utilidades pueden repartirse sino después de la disolución de la sociedad y previa liquidación respectiva, salvo pacto en contrario”.

III. Reglamentación Fiscal de la Contabilidad

A) Generalidades

En nuestro país, las normas que legislan en forma más completa, analítica y valedera (valga la expresión en relación a vigencia o actualidad) con respecto a las obligaciones contables a que están sujetos los causantes, son las Leyes Fiscales.

Dentro de las normas fiscales, las que forman la columna vertebral del sistema contable son: Código Fiscal, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratando de explicar en mejor forma la interrelación entre estos tres ordenamientos, podría atreverme a decir que: a) la L.I.S.R. da las bases para que el causante cumpla con sus obligaciones fiscales; b) el R.L.I.S.R. nos indica en la forma que el causante deberá cumplir con las precitadas obligaciones y, c) el Código Fiscal estructura los fundamentos sancionadores en caso de que el causante infrinja algunas de las disposiciones que se encarga de regular la contabilidad legal desde el punto de vista fiscal.

Dentro de la legislación fiscal también observamos una marcada diferencia en lo referente a las obligaciones contables de los sujetos que realizan actividades civiles o mercantiles, siendo que el ejercicio de esta última actividad se ve obligada a llevar registros contables más complejos y duraderos que de aquellas personas que se dedican a realizar actos civiles.

Debido a que la legislación fiscal en lo referente a la contabilidad es sumamente amplia y compleja, me permito presentar únicamente un esquema de los tres ordenamientos federales que principalmente regulan el aspecto contable, ordenamientos que son:

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Reglamento Sobre el Impuesto Sobre la Renta.

DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A LA CONTABILIDAD

- 1) Obligaciones del causante de llevar libros contables.—art. 95.
- 2) Infracciones Contables.—art. 38, 42.
- 3) Delitos Fiscales.—art. 71, 72, 73, 76.
- 4) Auditoría Contable.—art. 85.
- 5) Caducidad.—88, 168.
- 6) Prescripción.—art. 32, 33, 43 bis, 168.

DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN RELACIÓN A DIVERSOS ASPECTOS CONTABLES

A) Generalidades:

- Plazo para conservar los registros contables.—art. 13.
- Representantes de Extranjeros.—art. 6.

B) Empresas (Actividad Mercantil):

- Contabilización de las operaciones.—art. 42-I.
- Elaboración del Balance e Inventarios.—art. 42-III.
- Consolidación de Resultados.—art. 42-V y VI.
- Requisito para las deducciones.—art. 26-II.
- Vicios de la contabilidad que implican la aplicación de la estimativa.—art. 32 y 33.
- Expedición de facturas.—art. 42-II.
- Presentación de declaración anual.—art. 42-IV.
- Pago de Dividendos.—art. 83-I
- Prohibición de Revaluaciones.—art. 42-VII.
- Depreciación y Amortización.—art. 20-III, 20-A, 21, 21-A, 23, 26-VI, 26-XVI, 22-XV, 29, 42 y 46.
- Método de Contabilizar (En base a facturación).—art. 16.
- Causantes Menores.—art. 42 y 47.

C) PERSONAS FÍSICAS (Actividad Civil):

- Como Requisito general para deducciones.—art. 93-V.
- Profesionistas.—art. 60-II.
- Arrendadores.—art. 65-II.

DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN RELACIÓN A DIVERSOS ASPECTOS CONTABLES

A) Generalidades:

— Aviso para llevarlo en otro domicilio.—art. 7.

B) EMPRESAS (Actividad Mercantil).

- Contabilización de operaciones.—art. 76.
- Elaboración del Balance e inventario.—art. 79.
- Sistemas de Registro.—art. 76.
- Formas de Estimación.—20.
- Control de Inventarios.—art. 23.
- Sistemas de Costos.—art. 29 a 42.
- Depreciación.—art. 43 a 48 y 50.
- Amortización.—art. 48 y 49.
- Prescripción de créditos incobrables.—art. 52.
- Documentación de compras o pagos de servicios.—art. 58 y 58-A.
- Documentación que Ampare ingresos.—art. 77 y 78.
- Inventario Físico anticipado.—art. 79.
- Causantes Menores.—art. 82, 84, 85.

C) Personas Físicas (Actividad Civil).

- De profesionistas.—118.
- De arrendadores de Inmuebles.—art. 127.
- De empresarios.—art. 145-I.

Conclusiones

1. Al estudiar la legislación contable que prevalece actualmente en nuestro país, podremos observar que es el derecho público (mediante leyes fiscales) el que realmente ha venido a dar una estructura y forma legal a la contabilidad.

A principios del presente siglo la contabilidad en México se vio regulada desde el punto de vista fiscal (con legislación completa) ya que anteriormente era el derecho privado el que se encargaba de regular ese importante instrumento de información económica.

En base a lo anterior, podemos concluir que la contabilidad en nuestro país tiene una importancia jurídica desde dos puntos de vista primordiales: del Derecho Privado y del Derecho Público.

En el estudio del Derecho Privado prevalecerá la importancia de la contabilidad en: a) Control de información por parte de los propietarios de los negocios; b) Terceros interesados (acreedores, proveedores, etc.); c) Prueba Mercantil.

Ahora bien, desde el punto de vista del Derecho Público, la contabilidad tiene su fundamento de estudio como principal base en el control informativo de actividades económicas, para efectos impositivos.

2. El criterio más conveniente para el análisis de la contabilidad legal (en México), es con base en la problemática jurídica existente entre la distinción de "acto Civil y acto Mercantil".

Las leyes civiles (Código Civil) y las mercantiles (Código de Comercio, L.G.S.M. fundamentalmente), hacen una división tajante respecto a las obligaciones contables de las actividades económicas realizadas por las personas físicas o morales, según sea su actividad económica —ya civil, ya mercantil—, dando como conclusión, que en la legislación mercantil se ve una regulación más estricta y completa que en la legislación civil con respecto al régimen contable obligatorio (sucediendo lo mismo en la L.I.S.R.).

3. Tanto en la legislación Mercantil (Co. C., L.G.S.M.) como en la Civil (Co. Civil) existe una marcada obsolescencia con respecto a la regulación de la contabilidad. Esta obsolescencia la atribuyo a que ambas especies de legislaciones fueron creadas a finales del siglo pasado (Co. C.) o bien a principios del actual (Co. Civ. y L.G.S.M.), en tanto que la ciencia contable ha venido enriqueciéndose en sus principales técnicas, sobre todo en el presente siglo, básicamente con el desarrollo del uso de la electrónica dentro de la contabilidad.

Observamos que en nuestra legislación se encuentran diseminadas en diversas leyes la obligación contable a que está sujeta una persona física o moral al ejercer una determinada actividad económica. Esta diseminación provoca en muchas ocasiones confusiones y contradicciones entre las leyes que estructuran a la Contabilidad Legal.

A continuación expongo un breve cuadro de las principales leyes que regulan a la Contabilidad Legal en nuestro país:

A) Código de Comercio: Exige que todos los comerciantes deberán llevar como mínimo para cumplir con la obligación contable a que están sujetos los siguientes libros: Inventarios y Balances, Diario y Mayor.

B) L.G.S.M. Regula básicamente el concepto del Balance, imprimiéndole una importancia fundamental con respecto a las Sociedades Anónimas. Además en forma general regula los conceptos de capital contable, utilidades, etc. . .

C) Código Civil: No regula en forma directa la contabilidad que debe

rán llevar las personas que se dediquen a una actividad civil; pero menciona en diferentes artículos, conceptos contables como son capital social, pérdidas, etc.

D) Código Fiscal: Establece la obligación de llevar los libros contables desde un punto de vista fiscal. Enumera las infracciones contables y sus sanciones.

E) L.I.S.R.: Exige a los causantes mayores del régimen del impuesto global de las empresas a que lleven los libros exigidos por el Código de Comercio y otros registros auxiliares, a los llamados causantes menores únicamente les exige el llevar un sistema contable simplificado (libro de Ingresos y Egresos). En lo referente a las personas sujetas al régimen del Impuesto al ingreso a las personas físicas se les exige el llevar el precitado libro de ingresos y egresos y un registro de amortizaciones; y por último, a las asociaciones y sociedades de carácter civil se les obliga a llevar un sistema contable según éstas realicen actividades civiles o mercantiles.

F) R.L.I.S.R.: Se encarga de dar las reglas generales por medio de las cuales se llevarán un control de costos de la empresa, autorización de los libros contables, etc...

G) Otras: Entre este rubro enmarcamos al I.V.A. y al R.I.V.A., según sea el tipo de actividad, establecerá diversas formas de control contable.

Como podemos observar —aun en este pequeño resumen— se encuentran serias contradicciones a qué tipo de obligación contable está sujeto una determinada persona, por ejemplo, si es una persona física que se dedica a una actividad económica de carácter mercantil mediante la cual obtiene ingresos anuales inferiores a \$ 1,500,000.00 ésta se verá obligada, según el Código de Comercio a llevar los libros Diarios, Mayor e Inventarios y Balances; a la vez que la L.I.S.R. le exigirán para cumplir con sus obligaciones contables el que lleve únicamente el llamado libro de Ingresos y Egresos y en su caso, un sistema simplificado de contabilidad.

También existen varias confusiones en nuestro país para que una persona comprenda en forma correcta qué obligaciones contables le corresponden, esto se debe a la complejidad y obsolescencia de algunas leyes, teniendo como ejemplo al respecto el caso de una sociedad civil, a la cual el Código Civil no exige obligación alguna con respecto a las obligaciones contables a que debiera estar sujeta, siendo las leyes fiscales las que le exigirán que cumpla con diversas obligaciones de tipo contable. La L.I.S.R., en su artículo 89 nos indica que las sociedades civiles seguirán para efectos impositivos el régimen del Impuesto Global de las Empresas o el régimen Global de las Personas Físicas según sea la actividad que ejerzan las precitadas sociedades o asociaciones civiles, quedando a la duda de qué tipo de contabilidad deberá llevar una sociedad civil que se dedique a ambos tipos de actividad económica (civil o mercantil).

5. Por último propongo se reestructuren la legislación contable en nuestro país teniendo esta reestructuración las siguientes características:

a) Se regule la obligación contable en igual forma a las personas que realicen una actividad civil o mercantil.

b) Se estructure la legislación contable en nuestro país sin la actual distinción entre derecho público y derecho privado, ya que si bien ambos tienen fines diferentes, éstos se cumplirán en base a medios semejantes (control de los ingresos, costos, etc.).

c) La única discriminación que deberá existir para la regulación contable. Deberá ser en función a la fuerza económica que represente el sujeto obligado ya sea éste persona física o moral, civil o mercantil, dando como justificación a esta discriminación contable el costo que representa el llevar un registro contable como lo exige actualmente la ley del impuesto sobre la renta para los causantes mayores, no olvidando, naturalmente, el renglón de "control Contable" por parte del fisco debiendo ser éste sumamente estricto (para evitar así que los causantes "menores" ayuden a los "mayores" con facturación ficticia, etc... como se hace actualmente por existir deficiencias al respecto en la L.I.S.R.).