

XV
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA





CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

LA CONTABILIDAD MERCANTIL UN ESTUDIO COMPARATIVO A LA LUZ DEL CÓDIGO DE COMERCIO DE VENEZUELA Y MÉXICO

Área de Investigación: Contaduría

AUTORAS

Aura Elena Peña

Doctora en Educación

Universidad de Los Andes

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Escuela de Administración y Contaduría

Venezuela

auraelen@ula.ve - pcc@ula.ve

Teléfono: 58-02742715860- 58-02742401165

Avenida Las Américas. Núcleo La Liria. Edificio F. Planta Baja. Postgrado en Ciencias Contables. Mérida- Estado Mérida

Norka Viloria

Doctora en Educación

Universidad de Los Andes

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Escuela de Administración y Contaduría

Venezuela

nviloria@ula.ve - pcc@ula.ve

Teléfono: 58-02742716842- 58-02742401165

Avenida Las Américas. Núcleo La Liria. Edificio F. Planta Baja. Postgrado en Ciencias Contables. Mérida- Estado Mérida



XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Rosa Aura Casal

Doctora en Educación

Universidad de Los Andes

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

Escuela de Administración y Contaduría

Venezuela

rosauracasal@gmail.com - pcc@ula.ve

Teléfono: 58-02742713079- 58-02742401165

Avenida Las Américas. Núcleo La Liria. Edificio F. Planta Baja. Postgrado en Ciencias Contables. Mérida- Estado Mérida

RESUMEN

LA CONTABILIDAD MERCANTIL

Un estudio comparativo a la luz del Código de Comercio de Venezuela y México

La contabilidad mercantil se asocia con todas aquellas anotaciones que el comerciante realiza como consecuencia de sus operaciones mercantiles en libros destinados para tal fin y, con el propósito de conocer a través de los mismos, tanto las causas que originaron dichas operaciones, como los resultados y la situación económica derivada de su desempeño. La contabilidad mercantil pasó a ser una obligación cuya imposición está contenida en los Códigos de Comercio. Resulta pertinente que los profesionales contables establezcan categorías sobre las cuales puedan esgrimir conclusiones, desde la regulación mercantil de los distintos países o Estados del mundo, de tal manera de contribuir en la consolidación y comprensión de un lenguaje común; y así, alcanzar un verdadero y sólido proceso de armonización de normas contables con espectro internacional. El objetivo de la presente investigación es determinar los elementos concurrentes y diferenciadores en relación con la contabilidad mercantil, a la luz de los Códigos de Comercio de Venezuela y México. La metodología utilizada responde al método del derecho comparado, fundamentado en categorías previamente indizadas. Las categorías

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

sobre las cuales se presenta el corpus científico son: concepción de la operación mercantil y de los actos de comercio, idioma como exigencia de presentación, libros contables, requisitos mínimos y/o prohibiciones, y valor probatorio de los libros y comprobantes. La principal conclusión se resume en que los Códigos de Comercio como norma legislativa, y ante el evidente desarrollo en las telecomunicaciones y el avance tecnológico, deben acercarse a una contabilidad mercantil fundamentada no sólo en la identificación de operaciones individuales y sus acumulaciones, sino también en un concepto actualizado de sistema, que sea comprensible entre países y, que definitivamente, tenga sinergia con el conjunto de normas de la contabilidad financiera, de tal forma de facilitar el verdadero proceso de internacionalización de las normas contables.

Palabras Clave: Contabilidad, obligación, actos.

PONENCIA

LA CONTABILIDAD MERCANTIL

Un estudio comparativo a la luz del Código de Comercio de Venezuela y México

1. Introducción

La intencionalidad esencial en este trabajo es realizar un estudio comparativo en cuanto a la contabilidad, desde la arista de lo jurídico mercantil, entre Venezuela y México. Esta motivación investigativa se basa en la misma relación entre la contabilidad y el derecho mercantil, en tanto que éste sirve de auxiliar en la regulación de las actividades de los comerciantes, las cuales son reconocidas mediante registros por la contabilidad.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Desde la dimensión jurídica la contabilidad mercantil expresa la obligación de todo comerciante en cuanto a mantener un sistema de registro de las transacciones de su negocio, siguiendo las exigencias contenidas en el Código de Comercio del país que corresponda. No obstante, la contabilidad mercantil se asocia a un sistema de información contable que mejor se ajuste a las características y actividad del negocio, entidad o empresa. Al respecto, la contabilidad mercantil representa para el empresario, una herramienta cuya utilidad se evidencia no sólo en el contexto interno de las empresas, sino también en cuanto a su desenvolvimiento en los mercados y particularmente, en la gestión del endeudamiento y en el cumplimiento de sus deberes tributarios.

La utilidad de la contabilidad mercantil debería ir más allá de la función de la creación de registros, pues su fin último tendría que ver también, con el seguimiento de las cifras expresadas en los estados financieros. Lo anterior se relaciona con la advertencia realizada por las naciones y organizaciones internacionales, en cuanto a dar “cuenta del valor de la contabilidad en el mantenimiento de un sistema financiero sólido” (Chan, 2003. p.64). El reconocimiento de este valor es primordial en escenarios en los cuales, conceptos tales como globalización, calidad, competitividad, libre comercio y empresas de clase mundial; han sido incorporados en la forma en que se hacen negocios. El profesional de la contaduría pública se convierte en un agente clave para atender a esta exigencia o realidad, en la que la información contable se convierte en el elemento vital para las organizaciones.

Para alcanzar la comprensión de este idioma empresarial es un requerimiento de primer orden, el acercamiento del profesional de la contaduría pública al conocimiento no sólo de las normas contables emitidas por los organismos reguladores nacionales e internacionales, sino también aquellas normas legislativas que en el ámbito regional o nacional, no podrían ser supeditadas por las contables.

Resulta de gran pertinencia la contribución que el investigador contable pudiera realizar primeramente, en cuanto a estudios en el marco de los países unidos por nexos históricos,



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

sociales y hasta económicos y, posteriormente, ampliar el horizonte de las investigaciones a otros países del mundo; siempre bajo la perspectiva del denominado derecho comparado. En este sentido, Morales (1988), afirma que “la historia de los ordenamientos jurídicos latinoamericanos es reveladora a este propósito, por las fuentes que predominan y por las formas que se escogen” (p. 274)

Por otra parte, la profesión contable debe traspasar las fronteras nacionales y responder al proceso de entendimiento de su entorno internacional, lo cual en principio, reclama un acercamiento a la comprensión de los regímenes legales de aquellos Estados con los cuales se establezcan negociaciones. Con esta comprensión se busca que el profesional contable, entre muchos aspectos, explique los efectos derivados de la aplicación de normas, leyes o reglamentos relativos a las actividades de carácter comercial tanto nacionales como internacionales.

Partiendo de las ideas precedentes se realiza una comparación entre el Código de Comercio de Venezuela y el de México, no sólo por ser países latinoamericanos que presenten lazos históricos, sociales o económicos; sino también por evidenciar semejanzas en cuanto al esquema de hacer normas en contabilidad financiera. Al respecto, la máxima autoridad encargada de emitir las normas de contabilidad financiera en Venezuela es la Federación de Colegios de Contadores Públicos y, en México dicha autoridad está representada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ambas instituciones, agrupan a los Colegios de Contadores Públicos establecidos en los distintos lugares de la República, los cuales tienen la obligación de promover la implantación de las normas a través de sus propios agremiados.

2. El Problema: *elementos concurrentes y diferenciadores en cuanto al concepto de contabilidad mercantil en Venezuela y México*

Partiendo de la acepción de la contabilidad mercantil en Venezuela y México, a la luz de sus correspondientes Códigos de Comercio, puede inferirse sobre los principales elementos



CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

concurrentes o diferenciadores que implícitamente se encuentran contenidos en la misma, tanto de naturaleza contable como jurídica.

Al respecto, en el artículo 32 del Código de Comercio venezolano (1955, con Reforma Parcial 2001) se advierte que:

Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios. Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones.

Según lo establecido por el Código de Comercio venezolano, por una parte, la contabilidad mercantil constituye una obligación a cumplir por el empresario, pero desde la perspectiva propiamente contable, es la disciplina encargada de llevar cuenta de las diversas transacciones de una empresa o negocio. Este enfoque se armoniza más con el concepto de teneduría de libros que con cualquier otro, es decir, se refiere al hecho de registrar las operaciones en libros destinados para ello o en otras palabras, al proceso consistente en tomar los valores de soportes contables y, reflejarlos mediante registros en los libros que de manera obligatoria deben disponerse para tal efecto.

No obstante, la contabilidad mercantil debería ser considerada bajo un concepto mucho más amplio, pues además de la teneduría de libros, pudiera conducir adicionalmente al análisis e interpretación de la información suministrada a través de los registros en los libros de contabilidad y en los consecuentes estados financieros. Así, la contabilidad mercantil facilitaría a la dirección empresarial, el tomar decisiones tanto económicas como financieras.

La concepción de la contabilidad mercantil asociada a la *teneduría de libros*, es decir, la concepción en sentido estricto, se evidencia desde el primer código de comercio venezolano, el cual reporta fecha de agosto de 1862. En dicho código se hacía referencia bajo una perspectiva

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

tácita a la contabilidad mercantil en el Libro Primero, Título I (de los comerciantes), Ley II (de los libros y correspondencia de los comerciantes). Igualmente, en el Código de Comercio de febrero de 1873, inspirándose fundamentalmente en el Código de Comercio de Chile, se toma el párrafo de la contabilidad y el de la correspondencia mercantil. Así entonces, el Libro Primero se refería al comercio en general, presentándose en la Sección II (de las obligaciones de los comerciantes), específicamente en la subsección II.3, lo relativo a la contabilidad mercantil. En el Código de Comercio de enero de 1904, así como en el de junio de 1919 y en la reforma de julio de 1955, se mantuvo lo relacionado con la contabilidad mercantil, en el Libro Primero, Título I, Sección 2 (de los comerciantes), subsección 2.3.

La contabilidad mercantil asociada a la teneduría de libros, se adiciona a otras categorías que igualmente, pudieran reclamar la necesidad de una reforma mercantil, en los términos advertidos por Morales (1988):

Con prescindencia de lo que puede llegar a ser el espinoso asunto de la codificación, la reforma mercantil tiene que afrontar, por lo menos, dos órdenes de problemas: la adopción de nuevos criterios que sustituyan al comerciante y al acto de comercio, porque la vida misma ya se encargó de colocar al comerciante en su verdadero lugar de actor del drama económico protagonizado por el empresario; y la actualización del contenido de nuestra disciplina. (p. 298)

Lo anterior se corresponde con lo expresado por Morles (2007), al afirmar que en Venezuela el Código de Comercio ha permanecido intacto, pero que al mismo tiempo ha estado sujeto a cambios constantes; fundamentándolo de la forma siguiente:

Esta aparente paradoja se explica así: ha permanecido constante en su función de marco general y básico de la economía de mercado, cuyo protagonista es el empresario; ha sufrido cambios constantes (en Venezuela, a través de leyes especiales) por virtud de las transformaciones del mercado, tanto en su complejidad

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

como en su dimensión: el mercado se ha transformado y ha dejado de ser un mercado local para pasar a ser un mercado global y virtual, después de haber sido nacional e internacional.” (p.6)

Por su parte, el Código de Comercio mexicano (última reforma, agosto 2009), contempla en su artículo 33, lo relativo a la contabilidad mercantil, bajo las expresiones siguientes:

El comerciante está obligado a llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. Este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio, pero en todo caso deberá satisfacer los siguientes requisitos mínimos: A) Permitirá identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones individuales con los documentos comprobatorios originales de las mismas; B) Permitirá seguir la huella desde las operaciones individuales a las acumulaciones que den como resultado las cifras finales de las cuentas y viceversa; C) Permitirá la preparación de los estados que se incluyan en la información financiera del negocio; D) Permitirá conectar y seguir la huella entre las cifras de dichos estados, las acumulaciones de las cuentas y las operaciones individuales; E) Incluirá los sistemas de control y verificación internos necesarios para impedir la omisión del registro de operaciones, para asegurar la corrección del registro contable y para asegurar la corrección de las cifras resultantes.

Como se observa la acepción otorgada a la contabilidad mercantil en México, de acuerdo a lo estipulado en su Código de Comercio (artículo 33) es de “sistema de contabilidad”. Este concepto se refiere a un sistema mediante el cual se captura, procesa, almacena, controla y se distribuye sistemática y estructuralmente información financiera considerada imprescindible para la toma de decisiones. En otras palabras, la contabilidad mercantil “se define como sistema

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

contable dado que su función es comunicar los sucesos económicos de una entidad” (Fornos, 2003, p.1).

La consideración anterior se refuerza con lo expresado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2007), en relación con la contabilidad, el cual indiscutiblemente la contextualiza como una tecnología social, cuando advierte que “es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos” (p. 10)

Además, cuando el Código de Comercio mexicano, en su artículo 33 agrega que “este sistema podrá llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características particulares del negocio”, conduce a inferir que la contabilidad mercantil no sólo podrá llevarse de manera manual, sino también computarizada. Esta última posibilidad responde a los avances en la tecnología, los cuales permiten utilizar diferentes paquetes contables para el registro de las operaciones mercantiles de forma sistemática y automatizada.

Otro aspecto de la concepción mexicana sobre la contabilidad mercantil, partiendo de lo establecido en su Código de Comercio, es el relativo al control. Su consideración se evidencia cuando se advierte dentro de los requisitos del sistema: “seguir huella” de las operaciones; así como entre las cifras de los estados y dichas operaciones “conectar las operaciones con documentos comprobatorios” e “incluir los sistemas de control y verificación internos necesarios”. Todas estas exigencias tienen relación con el aseguramiento de la exactitud contable, y la vinculación entre la realidad empresarial y lo registrado en libros.

De todo lo anterior y, a la luz del Código de Comercio mexicano, se aprecia una visión o enfoque más amplio sobre la contabilidad mercantil, es decir, se tiene una visión más allá de la

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

teneduría de libros y de la obligatoriedad del empresario, en cuanto llevar determinados libros en cuales muestre mediante registros, las transacciones mercantiles.

Ahora bien, a la luz de las ideas precedentes y, examinando cada uno de los artículos correspondientes a la contabilidad mercantil, tanto en el Código de Comercio venezolano como mexicano, puede evidenciarse que existen categorías relacionadas con este concepto que, siguiendo su pertinencia e indización, resultan necesario abordarlas con el propósito de determinar sus principales elementos concurrentes y diferenciadores. Estas categorías son: concepción de la operación mercantil y de los actos de comercio a considerar en la contabilidad mercantil, el idioma como exigencia de presentación y las sanciones por el no acatamiento, libros contables, requisitos mínimos y/o prohibiciones en la contabilidad mercantil, características cualitativas a los que responde la contabilidad mercantil, la contabilidad mercantil y los deberes formales tributarios y, el valor probatorio de los libros y comprobantes.

Además, se parte de que en esta era de las comunicaciones, la contabilidad mercantil debe operar en su dimensión de “idioma empresarial por medio del cual se expresan los resultados, así como la posición financiera” (Fornos, 2003, p.1). Estos resultados y posición financiera se refieren a una entidad económica; y ello puede ser comprendido, sólo mediante el aseguramiento de entender el idioma empresarial de cada nación del mundo, expresado en principio mediante sus normas legislativas, entre las cuales se encuentra el Código de Comercio.

Finalmente, tal como lo advierten Rendón y otros (2007), los profesionales de la contaduría pública han tendido a abandonar la visión interna de la economía y del mercado nacional, “para enfocarse en proveer servicios de modo internacional, los cuales seguramente en un futuro pasarán a ser globalizados, es decir se caracterizarán por la unificación de criterios respecto a los modelos que circunscriben el proceso de construcción de la información contable” (p. 143). Bajo este contexto, subyace la necesidad actual de los académicos y los contadores públicos, en cuanto a profundizar en materia mercantil en distintos países del mundo, de tal forma de

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

contribuir en el arado del terreno en cuanto el logro de un verdadero proceso de armonización en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad.

De todo lo anterior se deriva la necesidad de realizar diversos estudios comparativos entre los países con el fin de alcanzar una verdadera armonización de normas contables.

2.1. Objetivo General

El objetivo central del estudio es determinar los elementos concurrentes y diferenciadores en cuanto a la concepción o enfoque de la contabilidad mercantil, a la luz de lo establecido por el Código de Comercio de Venezuela y México. La investigación se realiza mediante una revisión comparativa partiendo del concepto jurídico de la contabilidad mercantil. Para el logro de este objetivo las investigadoras, mediante un proceso de indización, establecieron las categorías identificadas anteriormente y, sobre las cuales se realiza la presente indagación.

2.1.1. Objetivos específicos

1. Describir la concepción de la contabilidad mercantil, siguiendo lo establecido en los dispositivos jurídicos tanto del Código de Comercio de Venezuela como en el de México.
2. Determinar las categorías de comparabilidad a partir del criterio de su presencia o ausencia, en los Códigos de Comercio de Venezuela y México.
3. Presentar los elementos concurrentes y diferenciadores de la contabilidad mercantil, según el enfoque y categorías contenidas en el Código de Comercio de Venezuela y México.

2.2. Metodología de la investigación

La investigación responde al enfoque fundamentado en el método del derecho comparado, el cual consiste como su denominación lo indica, en la comparación de distintas alternativas o soluciones previstas en el ordenamiento jurídico. En este sentido, su "objeto es el estudio de las

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

semejanzas y diferencias entre los ordenamientos jurídicos de dos o más países” (Ossorio, 2000, p.317)

Según la naturaleza y los lineamientos metodológicos que se aplican, la investigación se ajusta a técnicas de carácter documental y al procesamiento y análisis de datos obtenidos de la aplicación del medio material representado por instrumento *guión de observación documental*.

Para el proceso de interpretación de los datos se recurre al *análisis de contenido*, entendida como “la técnica destinada a formular, a partir de ciertos datos, inferencias reproducibles y válidas que puedan aplicarse a un contexto” (Krippendorff, 1990, p.28). Esta técnica permite investigar el contenido de las comunicaciones y textos (entre los cuales se incluyen los jurídicos), estableciendo las categorías relacionadas con los elementos presentes o ausentes en los mismos. De allí, los resultados se presentan con base en las categorías previamente identificadas mediante un proceso de indización, acudiendo a un enfoque esencialmente cualitativo, es decir, detectando la presencia o ausencia de atributos asociados a dichas categorías en el correspondiente texto legal (Código de Comercio de Venezuela y México). Estas categorías son: la concepción de la operación mercantil y de los actos de comercio, el idioma como exigencia de presentación, libros contables, requisitos mínimos y/o prohibiciones, y valor probatorio de los libros y comprobantes.

3. Resultados

3.1 Concepción del evento económico (operación mercantil) y de los actos de comercio a considerar en la contabilidad mercantil

Jurídicamente, se ha logrado un consenso en cuanto a los conceptos de operación mercantil y actos de comercio. En tal sentido, una *operación mercantil* constituye “una obra o acción en general” (Ossorio, 2000, p. 681) realizada en materia mercantil, es decir, efectuada por un negocio o mediante contrato de naturaleza mercantil. Por esta razón desde la arista contable una operación mercantil se relaciona con un evento económico expresado en una transacción que se refleja mediante un registro en libros.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Por su parte, un *acto de comercio* como su denominación lo indica, es un acto jurídico en la dimensión mercantil. Los actos jurídicos están reglamentados de forma enunciativa en la regulación mercantil; así como en cualquiera otra ley que, sin ser de esencia mercantil, contempla tal tipología de normas. Ejemplo de estas últimas, la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras (en Venezuela) y, la Ley General de Sociedades Mercantiles (en México).

Lo anterior justifica el pensamiento de Calvo (s/f) expresado de la forma siguiente:

Se parte del concepto del acto de comercio, caracterizándolo por sus elementos intrínsecos, independientemente de la persona que los realiza. El acto está tipificado por su objeto (operaciones de la banca, etc.), o por su fin (compra para revender, alquilar o permutar, etc.), o por su forma (letra de cambio, etc.). El acto será comercial aunque sea ejecutado por un no comerciante. El concepto de comerciante es subsidiario porque lo será aquel que realice profesionalmente actos de comercio. Es la llamada por doctrina tesis objetiva o real (p. 15)

Siguiendo lo estipulado en los respectivos Códigos de Comercio de Venezuela y México, se observa lo siguiente:

Cuadro 1

Código de Comercio venezolano	Código de Comercio mexicano
<p>Artículo 2:</p> <p>Son actos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de algunos de ellos solamente: 1º La compra, permuta o arrendamiento de cosas muebles hechas con ánimo de revenderlas, permutarlas, arrendarlas o subarrendarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa, permuta o arrendamiento de estas misma cosas...</p>	<p>Artículo 75:</p> <p>La ley reputa actos de comercio: I. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados;...</p>

Fuente: Elaborado por las autoras con base en los Códigos de Comercio venezolano y mexicano

Ahora bien, en los precedentes artículos (2 y 75) y en ordinal primero (caso venezolano) y fracción I (caso mexicano), se coloca en el encabezamiento de los actos de comercio una serie de *operaciones* que reúnen de manera precisa, el espíritu que cualifica esos actos. La cualificación deriva en una serie de condiciones las cuales tanto en el Código de Comercio venezolano como en el mexicano, se relacionan con operaciones de naturaleza mercantil. Tal como lo advierte Calvo (s/f), las tres condiciones para que dichas operaciones puedan ser consideradas actos de comercio son: a) adquisición por vía de compra, permuta (enajenación) o arrendamiento; b) la compra, permuta o arrendamiento debe hacerse con la intencionalidad de revender, permutar o arrendar la cosa; y, c) las operaciones deben tener por objeto esencialmente cosas muebles.

Además, según la legislación mexicana existen actos absolutamente mercantiles que siempre son regulados por el derecho mercantil y actos considerados no esencialmente civiles ni mercantiles, los cuales se presentan bajo la denominación de “actos de mercantilización condicionada”. Estos actos pueden ser principales de comercio y accesorios o conexos. Según Rangel y Sanromán (2002), estos actos pueden ser clasificados “en atención al sujeto que

XXV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

realiza el acto: artículo 75, fracción XXIII; en atención a su fin o motivo: artículo 75, fracciones I, II, V a XI y XIV y; en atención a su objeto: artículo 75, fracciones III, XV, XIX.

El Código de Comercio venezolano vislumbra cuatro requisitos fundamentales para considerar como tal un acto de comercio. De acuerdo a Goldschmidt (2006), los requisitos del acto de comercio son: “1. Que sea susceptible de constituir actividad encaminada a la consecución de un fin económico; 2. Que no se trate de actos accesorios o conexos; 3. No requieren ser de la misma índole o semejantes (pueden encontrarse desvinculados); 4. No se requiere la exclusividad (sí la asiduidad)” (p. 101).

Siguiendo la enunciación de los actos de comercio, puede advertirse que el Código de Comercio venezolano no incorpora como acto de comercio de forma expresa lo inherente a las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando ello se realice con el propósito de especulación (esto no conduce a inferir que se excluya del ámbito del derecho mercantil); no obstante, en el numeral 5º del artículo 2, relacionado con las empresas de fábricas o de construcciones, constituye un acto mercantil vinculado con inmuebles. Tampoco el Código de Comercio venezolano, considera las operaciones activas y pasivas contenidas en la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras y, las enajenaciones que un propietario o cultivador haga de los productos de su finca o cultivo. Por su parte, el Código de Comercio mexicano incluye en la lista de actos de comercio, lo relacionado con las compras y ventas de bienes inmuebles que se hagan con el propósito de especulación, las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito y, la enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo.

Lo anterior se explica para el caso venezolano, en la regulación exclusiva de estas operaciones a través de leyes especiales, aplicando el proceso de remisión a las mismas, en tanto se manifiesten dudas en cuanto a su aplicabilidad, dada su naturaleza mercantil.

Una demostración de esta tendencia venezolana relativa a la emisión de leyes especiales, reduciendo el marco regulatorio del Código de Comercio, la representa la puesta en vigencia de

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

la Ley de Contrato de Seguro, cuya materia de regulación es el seguro terrestre y el general, mediante la cual se anuló parte del articulado (desde el Art. 548 hasta el Art. 611) del Código de Comercio venezolano.

Finalmente, el artículo 3 del Código de Comercio venezolano agrega que:

Se reputan además actos de comercio, cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil.

En el dispositivo jurídico anterior se presume “la comercialidad de todos los contratos celebrados por un comerciante. Esta es una presunción *juris tantum*, que deja de aplicarse en dos situaciones: cuando resulta lo contrario del acto mismo, o cuando el acto sea de naturaleza esencialmente civil” (Calvo, s/f, p.55).

En este orden de ideas, el Código de Comercio mexicano expresa en su artículo 75, parte final, que “en caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por árbitro judicial”. Puede evidenciarse que no se establece una presunción *juris tantum* (admite prueba en contrario – permite probar la inexistencia de un hecho o derecho) de la comercialidad del acto, pues en caso de existir duda al respecto, sería potestad de un árbitro judicial el determinar la naturaleza comercial del acto.

3.2 El idioma como exigencia de presentación y las sanciones por no acatamiento a aquel requerido por la norma nacional

Con respecto a la categoría relativa al idioma como exigencia de presentación en cuanto a la contabilidad mercantil se tienen los dispositivos jurídicos siguientes:

Cuadro 2

Código de Comercio venezolano	Código de Comercio mexicano
<p>Artículo 32:</p> <p>Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios.</p>	<p>Artículo 37:</p> <p>Todos los registros a que se refiere este capítulo deberán llevarse en castellano, aunque el comerciante sea extranjero. En caso de no cumplirse este requisito, el comerciante incurrirá en una multa no menos de 25.000,00 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 un perito traductor debidamente reconocido, siendo por cuenta del comerciante todos los costos originados por dicha traducción.</p>

Fuente: Elaborado por las autoras con base en los Códigos de Comercio venezolano y mexicano

De la verificación del contenido de los precedentes artículos se evidencia que en el caso mexicano, además de prever la exigencia del idioma castellano, de forma expresa se establece una sanción pecuniaria por incumplimiento de este requisito. La sanción representaría la reacción de la norma ante su observancia o violación. En defecto, para el caso venezolano, la norma impone u ordena expresamente la observancia del requisito, es decir, su cumplimiento como conducta exigible ante dicha norma.

3.3 Libros Contables

En cuanto a los libros obligatorios y auxiliares, el Código de Comercio venezolano en su artículo 32 establece que la contabilidad comprenderá de forma obligatoria, los libros: diario, mayor y el de inventarios; además agrega, que se podrán llevar los libros auxiliares que se estimen convenientes para la mayor claridad y orden de las operaciones. Algunos de estos son: el libro de bancos, el libro de caja, el libro de clientes, etc. Además, las sociedades mercantiles deben

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

llevar: el libro de actas de las asambleas de socios o accionistas, el libro de actas de la administración (cuando ésta esté a cargo de más de una persona) y, el libro de socios o accionistas.

El Código de Comercio mexicano no se aleja de los mismos preceptos en relación a los libros de contabilidad con carácter de obligatoriedad. No obstante, no se evidencia articulado alguno bajo el cual se advierta de forma detallada, los libros obligatorios para el comerciante y para las sociedades mercantiles. La obligación de contar con los libros de contabilidad se contempla mediante lo preceptuado en el artículo 34 del Código de Comercio – en el cual se hace referencia al libro mayor y al libro de actas - y, el artículo 28 y 29 del Código Fiscal de la Federación; los cuales fundamentan como los principales: el libro diario, el libro mayor y el de inventarios. Igualmente, en el caso de sociedades mercantiles, se deben llevar: el libro de actas de asambleas de socios como libro corporativo de mayor importancia para la sociedad (Art. 36 Código de Comercio); el libro de registro de las acciones, en el cual se registren todos los socios o accionistas que formen parte de la sociedad; el libro de registro de aumento o disminución de capital social y el libro de sesiones de consejo (sí la administración se ejecuta mediante un consejo de administración).

3.4 Requisitos mínimos y/o prohibiciones en la Contabilidad Mercantil

En función de la salvaguarda y la veracidad formal de los libros contables y de los comprobantes que los respaldan, se establece una serie de requisitos que se detallan:

Cuadro 3

Código de Comercio venezolano	Código de Comercio mexicano
<p>A) Artículos: 33, 36, 37 y 44 -Requisitos externos, extrínsecos o de forma (referidos a los libros en sí):</p> <p>1º El libro diario y el de inventario deben presentarse previamente ante el Registro Mercantil. Al respecto, el</p>	<p>A) Artículos: 34, 38, 46, 47, 48y 49 -Requisitos externos, extrínsecos:</p> <p>1º Independientemente del sistema de registro del cual</p>

XV

CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Registro Mercantil estampa la nota bajo la cual indica el número de folios del libro, la cual debe ser firmada por el Juez y el Secretario, así como reflejar la fecha. También se exige que en cada hoja se estampe el respectivo sello del Registro. (Artículo 33)

2º Se prohíbe al comerciante toda alteración que pueda afectar la fidelidad de las operaciones realizadas, de allí no se debe: alterar en los asientos el orden y la fecha de las operaciones descritas; dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos; poner asientos al margen y hacer interlineaciones; raspaduras o enmendaduras; borrar los asientos o parte de ellos; arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros. (Artículo 36)

3º Los errores cometidos al formar un asiento, deben salvarse a través de otro asiento escrito en la fecha en la cual se perciba el error (Artículo 37).

4º Los libros y sus documentos comprobatorios deben conservarse durante diez años, a partir del último asiento de cada libro. Así mismo, la correspondencia recibida y las copias de las cartas remitidas, deben ser clasificadas y conservadas durante diez años. (Artículo 44)

B) Artículos: 34, 35 - Requisitos internos, intrínsecos o de fondo (referidos a las anotaciones regulares realizadas en los libros):

1º En cuanto al libro diario se asentarán, día por día, las operaciones que haga el comerciante, de manera que cada partida exprese en forma clara quién es el acreedor y quién es el deudor en la negociación, o se resumirán mensualmente los totales de esas operaciones siempre que se conserven los documentos que las comprueben. Igualmente, los comerciantes que vendan al detal o al menudeo cumplirán con esta obligación mediante sólo asentar diariamente un resumen de las compras y ventas hechas al contado y detalladamente las a crédito, y los pagos y cobros con motivo de éstas. (Artículo 34)

se trate o se emplee, se deben llevar los libros (mayor y el de actas) debidamente encuadernados, empastados y foliados. La encuadernación de los libros podrá hacerse a posteriori, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio; sin perjuicio de lo establecido en leyes y reglamentos fiscales. (Artículo 34)

2º Los libros y los comprobantes originales de las operaciones deben conservarse por un plazo mínimo de diez años; de tal forma que puedan relacionarse las operaciones con respecto al registro que de ellas se haga. Igualmente, se debe conservar los originales de la correspondencia debidamente archivada, por un plazo mínimo de diez años (artículos: 38, 46, 47, 48 y 49)

No se evidencia dispositivo alguno relativo en cuanto a la obligatoriedad de presentar previamente los libros de contabilidad ante una autoridad mercantil. Igualmente, no muestra un articulado expreso con respecto a las prohibiciones de alteraciones en los libros de contabilidad, que puedan afectar la fidelidad de las operaciones realizadas. Tampoco, evidencia medida alguna en caso de errores cometidos al formular los asientos contables en diario. No obstante, estos requerimientos sí se encuentran expresamente detallados en su Código Fiscal de la Federación.

B) Artículos: 35, 36 y 41 - Requisitos internos, intrínsecos:

1º En cuanto al libro mayor se deberá anotar, como mínimo y por lo menos una vez al mes, los nombres o designaciones de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito a cada cuenta en el periodo y su saldo final. (Artículo 35)

2º En relación con el libro diario, se interpreta del artículo 35 del referido Código, que en éste deben asentarse día por día o en forma resumida, las operaciones que haga el comerciante. Sin embargo, se aclara que no existe

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

<p>2º En relación con el libro mayor, se debe detallar en forma individual las operaciones que han sido asentadas en el libro diario. Es importante aclarar que no se evidencia disposición especial alguna en el Código de Comercio, relativa a la manera de llevar este libro.</p> <p>3º Con respecto al libro de inventarios, éste debe contener una descripción estimativa de todos los bienes; debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas e igualmente, debe ser firmado por los interesados que se hallen presentes en su formación (Artículo 35)</p> <p>Es importante resaltar que en el Código de Comercio venezolano no se estipulan normas expresas, con respecto a los libros de actas ni a los diversos libros auxiliares.</p>	<p>disposición alguna en el Código de Comercio mexicano, relacionada con el libro diario ni con el libro de inventarios.</p> <p>3º Con respecto al libro de actas, en él deben constar todos los acuerdos relativos a la marcha del negocio y que sean tomados por las asambleas, juntas de socios y, en su caso, por los consejos de administración. (Artículos: 36 y 41)</p>
--	--

Fuente: Elaborado por las autoras con base en los Códigos de Comercio venezolano y mexicano

3.5 Valor probatorio de los libros y comprobantes

Se considera la prueba como el “medio del cual se vale la persona que trata de demostrar la certeza de lo que se defiende” (Calvo, s/f, p. 161). De allí, los principios fundamentales que rigen en materia probatoria, se refieren primero a alejar a las partes de toda arbitrariedad judicial y segundo, a la necesidad de que la ley limite los medios para hacer la prueba. De lo anterior se infiere que los libros de comercio no pueden ser medios de prueba, por cuanto se derivan de la parte que los puede invocar a su favor, en consecuencia, sólo podrán ir en contra de quien los invoca y no a favor. Al respecto, el Código de Comercio venezolano establece en su artículo 38, lo siguiente:

Los libros llevados con arreglo a los artículos anteriores podrán hacer prueba entre comerciantes por hechos de comercio. Respecto a otra persona que no fuere

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

comerciante, los asientos de los libros sólo harán fe contra su dueño; pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan.

Analizando el contenido del dispositivo anterior, el Código de Comercio venezolano establece una excepción en cuanto al valor probatorio de los libros contables y de sus comprobantes, cuando se trate de dos personas comerciantes y por hechos de comercio. En este caso se está frente a una prueba de tipo preconstituida por parte del empresario, la cual le resulta útil en cualquier procedimiento, dado el valor otorgado por parte de los tribunales.

Desde el punto de vista contable, el valor probatorio se refiere a dos aristas esenciales: la formal, relativa a los requisitos externos de los libros de contabilidad, y la material, relacionada con el hecho de que la contabilidad exprese la realidad que en derecho se pretenda demostrar. En este sentido, los libros de contabilidad, llevados de acuerdo a la [ley](#), hacen plena [prueba](#) de las operaciones allí registradas, pero vinculadas con causas comerciales y entre comerciantes. Esto se contempla claramente en el artículo 39 del Código de Comercio venezolano.

Además, de acuerdo a lo contemplado en los artículos 41 y 42 del referido Código, no podrá acordarse de oficio o a petición de parte, el examen de los libros de comercio, con excepción de los casos de sucesión universal, comunidad de bienes, liquidación de sociedades legales o convencionales y quiebra y atraso. No obstante, aún de oficio, en un litigio podrá decretarse la exhibición de los libros, registros y documentos de los comerciantes; sólo para examinar lo que tenga relación con la cuestión que se ventila en dicho litigio.

En cuanto a lo establecido por el Código de Comercio mexicano, relacionado con el valor probatorio de los libros contables y de sus comprobantes, en su artículo 1295 establece las reglas para graduar la fuerza probatoria de los libros. Al respecto, en la fracción I del referido artículo se establece que:

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

I. Los libros de los comerciantes prueban contra ellos, sin admitirles prueba en contrario; pero el adversario no podrá aceptar los asientos favorables y desechar los que le perjudiquen, sino que, habiendo aceptado este medio de prueba, quedará sujeto al resultado que arrojen en su conjunto, tomando en igual consideración todos los asientos relativos a la cuestión litigosa.

A lo anterior se agrega en las fracciones II, III y IV del mismo artículo 1295, el valor probatorio desde el punto de vista formal y material, en causas comerciales y entre comerciantes.

Se evidencia que el Código de Comercio mexicano, no establece de forma expresa el valor probatorio de los libros contables y demás comprobantes, entre comerciantes y por actos de comercio; tal como lo dispone bajo excepción el Código de Comercio venezolano. En este sentido, el Código de Comercio mexicano advierte que los libros de los comerciantes hacen plena prueba contra ellos, sin admitirles prueba en contrario. De allí, se parte de la presunción *juris et de jure*, es decir, se excluye la posibilidad de que los libros puedan fungir en principio, como prueba a favor de los comerciantes.

En lo que respecta a la solicitud de exhibición de los libros en litigio, por petición de parte o de oficio, el Código de Comercio mexicano establece normativas bajo términos similares que aquellas señaladas en el caso venezolano. Específicamente, en los artículos 42, 43, 44 y 45 del Código de Comercio mexicano se contempla lo relativo a este aspecto. En consecuencia, igualmente, no podrá acordarse de oficio o a petición de parte, el examen de los libros de comercio, con excepción de los casos de sucesión universal, liquidación de compañía o gestión comercial por cuenta de otro o de quiebra. No obstante, fuera de los casos anteriores, sólo podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los comerciantes, a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en el cual proceda la exhibición.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

4. Conclusiones

La revisión comparativa en cuanto a la contabilidad mercantil, condujo a conclusiones sintetizadas en las consideraciones siguientes:

1. La contabilidad mercantil debe ser considerada bajo un concepto amplio, más no en sentido estricto, por cuanto más que teneduría de libros, debería ser una disciplina que facilitase el desarrollo de actividades cruciales para la empresa, como lo es el análisis e interpretación de la información.

2. Los Códigos de Comercio como norma legislativa, y ante el evidente desarrollo en las telecomunicaciones y el avance tecnológico, deben acercarse a una contabilidad mercantil fundamentada no sólo en la identificación de operaciones individuales y sus acumulaciones, sino también en un concepto actualizado de sistema, que sea comprensible entre países y, que definitivamente, tenga sinergia con el conjunto de normas de la contabilidad financiera, de tal forma de facilitar el verdadero proceso de internacionalización de las normas contables.

3. Algunos de los elementos concurrentes o diferenciadores, constituyen categorías significativas a considerar en el perfeccionamiento de un lenguaje común de tipo legislativo en materia mercantil, entre Venezuela y México; pero a la vez, estos elementos pudieran sintetizarse en una debilidad a ser atendida, en un proceso de adopción de Normas Internacionales de Contabilidad. Esto, en tanto se requiere igualmente, de la modernización de las normas legislativas mercantiles en aquellos países que inexorablemente se han quedado desfasados, ante el mismo proceso de globalización económico y financiero y que, se encuentren interesados en su incorporación a un proceso de adaptación o de adopción de estándares contables internacionales.

4. La contabilidad mercantil debe ir hacia la forma de la contabilidad financiera de tal manera que, los Códigos de Comercio regulen normas contables las cuales hasta ahora han sido de



XV

CONGRESO INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

carácter voluntarias. A tal efecto, se asegurarían principios tales como: la *representación fiel*, relacionado con la condición de veracidad, lo cual significa que la contabilidad ha de representar “fielmente las transacciones y demás sucesos que pretende representar, o que se puede esperar razonablemente que represente” (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2007, p.41); la *integridad*, relativo al hecho de que la información contenida en los libros contables debe ser completa, pues una omisión pudiera causar que la misma fuere equívoca; la *continuidad*, evidenciado en la exigencia de que, mediante los libros contables se describa ampliamente la situación financiera, los beneficios obtenidos, las pérdidas sufridas, así como los acuerdos relacionados con la marcha del negocio.

5. Referencias Bibliográficas y Hemerográficas

- Calvo, E. (s/f). *Código de Comercio venezolano comentado y concordado*. (1^{ra}. ed.). Caracas-Venezuela: Ediciones Libra C.A.
- Código de Comercio (1955, Julio 23; Reforma Noviembre 2001). *Gaceta Oficial de La República de Venezuela*, 475, Julio 26, 1955.
- Código de Comercio (Reforma 2009, abril 30). *Diario Oficial de la Federación*, Agosto 27, 2009.
- Chan, J. (2003). *La Contabilidad Pública: una reflexión sobre la teoría, los fines y las normas*. [Texto en línea]. Disponible en dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo. [Consulta: 2010, julio 03].
- Fornos, M. (2003). *Generalidades de la contabilidad: Curso de contabilidad*. [Texto en línea]. Disponible en <http://www.gestiopolis1.com/recursos8/Docs/fin/contabilidad-y-generalidades-de-la-contabilidad.pdf> [Consulta: 2010, julio 06].
- Goldschmidt, R. (2006). *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas-Venezuela: Publicaciones UCAB.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2007). *Normas de Información Financiera*. (2^{da}. ed.). México, D.F.: Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C.
- Krippendorff, K. (1990): *Metodología del análisis de contenido. Teoría y Práctica*. Barcelona: Paidós Ibérica, S.A.
- Morales, A. (1988). *Evolución histórica y tendencias de la legislación mercantil venezolana*. [Texto en línea]. Disponible en www.bibliojuridica.org/libros/2/640/16.pdf [Consulta: 2010, julio 04].
- Morles, Alfredo (2007). *La reforma de 2007 del Código de Comercio*. [Documento en línea]. Disponible en www.acienpol.com/CIJ/pdf. [Consulta: 2010, julio 07].
- Ossorio, M. (2000). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. (1^{ra}. ed.). Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.

XV

CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA, ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Rangel J. y Sanromán R. (2002). *Derecho de los negocios. Tópicos de Derecho Privado*. (2^{da}. ed.). México: Thomson Learning.

Rendón, Nidia, Agudelo Luis y Herrera Luis (2007). *Enfoque comunicacional de la contabilidad. ¿Una nueva etapa de la contabilidad?* Revista electrónica Semestre Económico. 10 (19). Universidad de Medellín. Medellín, Venezuela. [Documento en línea]. Disponible en dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo. [Consulta: 2010, junio 27].