

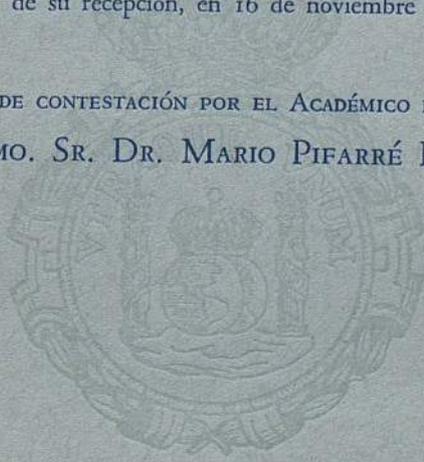
110/83

PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO

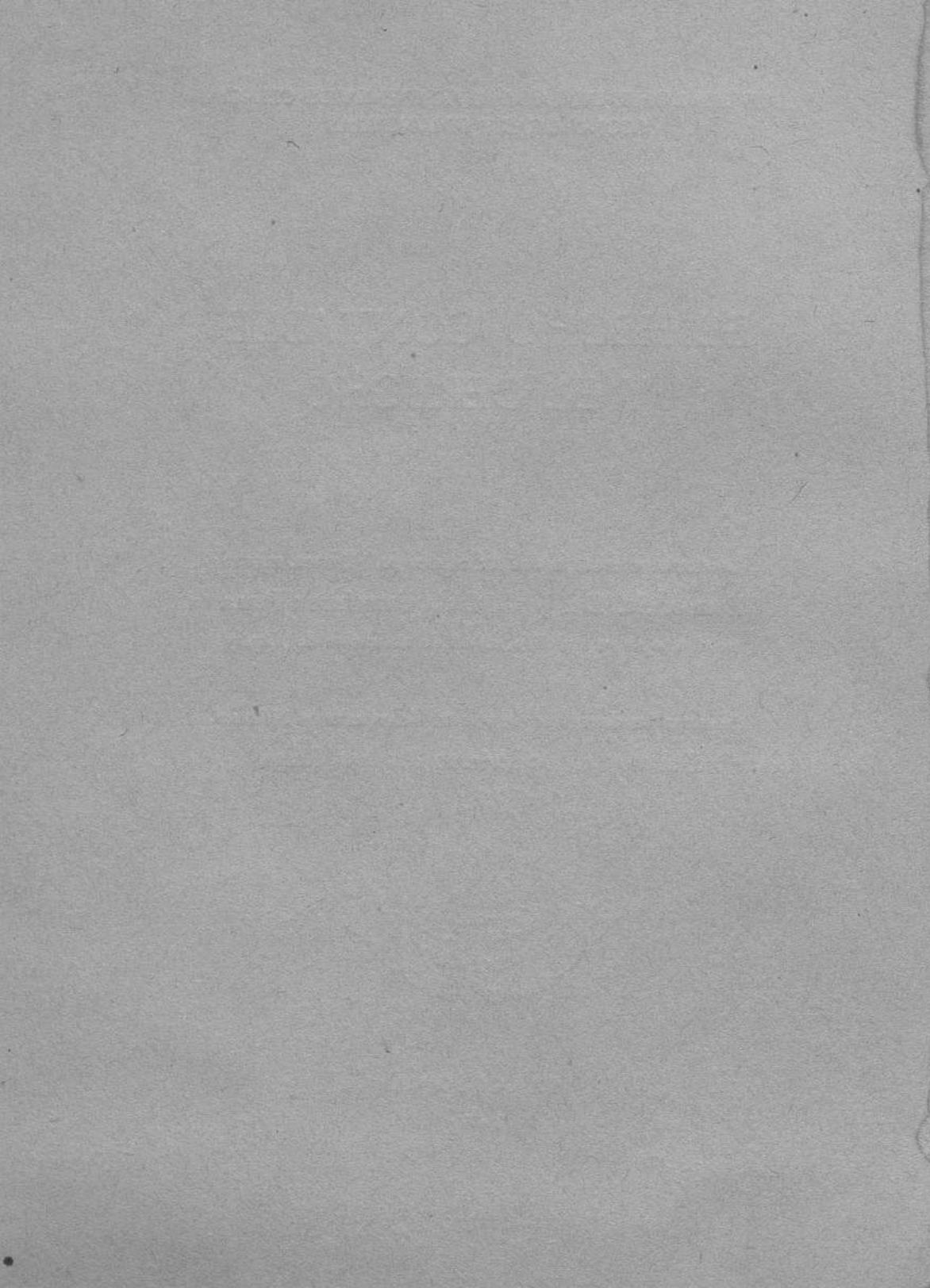
DISCURSO DE INGRESO DEL ACADÉMICO DE NÚMERO, ELECTO
EXCMO. SR. DR. JOSÉ-MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA
en el acto de su recepción, en 16 de noviembre de 1983, y

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO
EXCMO. SR. DR. MARIO PIFARRÉ RIERA



BARCELONA

1983



EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO

PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS
ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

EL HECHO CONTABLE Y EL DERECHO

DISCURSO DE INGRESO DEL ACADÉMICO DE NÚMERO, ELECTO
EXCMO. SR. DR. JOSÉ-MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA
en el acto de su recepción, en 16 de noviembre de 1983, y

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO
EXCMO. SR. DR. MARIO PIFARRÉ RIERA

BARCELONA

1983

La Academia no se hace responsable de las opiniones expuestas en sus propias publicaciones.

(Art. 41 del Reglamento)

DEPÓSITO LEGAL, B. 38.053 - 1983

Imprenta Clarasó, S. A., Villarroel, 15 - Barcelona-11

EXCELENTÍSIMO SEÑOR PRESIDENTE:
EXCELENTÍSIMOS E ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
EXCELENTÍSIMOS SEÑORES ACADÉMICOS:
SEÑORAS Y SEÑORES:

INTRODUCCIÓN

Constituye un motivo de entrañable gratitud el hecho de que la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras me haya llamado para integrarme en su importante quehacer. Pero esta gratitud no sólo deseo expresarla como un íntimo sentimiento de personal satisfacción moral, sino también por la viva conciencia científica que me produce el saberme incorporado a la convivencia intelectual de tan alta, noble y generosa Corporación como es la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Porque el esfuerzo científico y humano no se realza, ni generalmente se da en solitario, por el contrario precisa del consenso vivencial comunitario para su potenciación acumulativa y acelerada.

Por tanto este trascendente espíritu de comunicación, colaboración y comunidad en el ejercicio de nuestros saberes, desarrollado y propiciado tan brillantemente por la Academia, sensibiliza mi, siempre constante y renovada, ilusión de proseguir el trabajo investigador, a través de una metodología de participación recíprocamente participada, que permita compartir mejor la gran tarea y responsabilidad de la ansiada búsqueda de verdades con los altos planteamientos de tan doctos señores Académicos.

Por ello en este acto solemne me siento tan legítimamente honrado como lícitamente emocionado y les doy mis más expresivas gracias.

El tema que desarrollaré en el presente discurso se refiere al "Hecho Contable y el Derecho".

NATURALEZA, CULTURA, CIVILIZACIÓN Y DERECHO

El Derecho es esencialmente un fenómeno cultural y no un producto técnico. Fernando SÁINZ MORENO: "Conceptos jurídicos".

La sociedad humana en cuanto es cultura existe a partir de la prohibición del incesto. AUZIAS: "El estructuralismo".

NATURALEZA Y CULTURA

Para MARVIN HARRIS¹ la cultura consiste en los modos socialmente adquiridos de pensar, sentir y actuar los miembros de una sociedad concreta, y para SAUSSURE² *la regla, la ley en virtud de la cual la ordenación sustituye al azar constituye la cultura*. La cultura implica, pues, un proceso de superación del simple acontecer natural. En este sentido podemos decir que cultura y naturaleza se oponen. Han sido los llamados estructuralistas y fundamentalmente CLAUDE LEVI STRAUSS, los que han perfilado y aclarado esta oposición entre dos categorías: la humana, representada por la cultura y la naturaleza como fenómeno espontáneo, esto es, no cultural.

Para LEVI STRAUSS³ el paso de la naturaleza a la cultura depende de dos principios simples:

¹ "Introducción a la Antropología General", Alianza Editorial, Madrid, 1981, pág. 134.

² AUZIAS, "El Estructuralismo", Alianza Editorial, Madrid, 1975, página 134.

³ Anthony WILDEN, "Sistema y Estructura", Alianza Editorial, Madrid, 1979, pág. 185.

a) La aplicación de la *ley de la distinción de la diferencia*.

b) La introducción del componente discreto, discontinuo y combinatorio en el acontecer continuo de la naturaleza.

La ley de la distinción de la diferencia se manifiesta primariamente en la prohibición del incesto.⁴ La ruptura de la continuidad natural es consustancial con todas las apreciaciones humanas. Estos dos principios que permiten la integración de la naturaleza en la cultura o lo que es lo mismo la culturización de la naturaleza, son los que han hecho posible el desarrollo de la civilización logrando desde un perfeccionamiento en las relaciones naturales (*ley de la distinción de la diferencia*) hasta una medida y ordenación de los fenómenos naturales (introducción del componente discreto en los procesos continuos de la naturaleza).

La naturaleza evoluciona y la cultura contribuye especialmente a ordenar, es decir, someter a un orden esa evolución, pero a su vez la evolución de la naturaleza conduce a la evolución de la cultura desarrollándose así un proceso de interacción recíproco. Si la cultura ignorase la evolución de la naturaleza, se anquilosaría en el tiempo, es decir, no serviría al desarrollo de la civilización y pronto sería superada por otra forma de cultura. La función del intelectual en sus distintas manifestaciones es facilitar este continuo y permanente proceso de acomodación, haciendo posible la renovación cultural.

En este proceso de adaptación entre naturaleza y cultura pueden originarse ciertamente desajustes en el tiempo. Así sucede cuando un producto de la cultura, como es la técnica, adquiere un protagonismo integral y excluyente actuando sobre la naturaleza y olvidándose de otras manifestaciones de la cultura. El desarrollo de la técnica ignorando la cultura transforma la civilización en barbarie, como di'era acertadamente SPENGLER y más tarde lo expresará asimismo nuestro ORTEGA.⁵

Cultura y Derecho. — El paso por consiguiente de la naturaleza a la cultura y con ello el nacimiento de la civilización puede ser caracterizado por la aparición de normas que son aceptadas por los hombres

4 *El enigma de la prohibición del incesto sólo se trata de una respuesta para la que no existe pregunta*. Anthony WILDEN, ob. cit., pág. 181.

5 J. ORTEGA, "La Rebelión de las Masas", véase especialmente el capítulo XII.

que conviven integrados en sociedad. Los conceptos de sociedad, cultura y civilización van, pues, íntimamente unidos. La prohibición del incesto como primera manifestación de la *distinción de la diferencia* que se halla en el inicio de la *cultura-civilización* constituye ya una norma en sentido jurídico. Esta norma aceptada por la generalidad se establece como socialmente obligatoria y su vulneración es punible. Así nace el Derecho que por lo tanto es una lógica consecuencia de la cultura y se encuentra ya en su origen. No es nuestra intención entrar en estas páginas a postular ninguna posición doctrinal en cuanto a la justificación del Derecho; si el mismo es expresión social e histórica de la Ley natural o si consiste simplemente en una elevación a categoría jurídica de los usos sociales. Nos basta constatar el hecho cierto de que el Derecho nace en las organizaciones sociales en el origen de su cultura para después actuar de conservador de la misma.

El Derecho, para realizar el ideal de justicia ha de estar constituido por *normas justas* y son normas justas aquellas que son conformes con la *naturaleza de las cosas*. Independientemente de que se profese una concepción *ius* naturalista o positivista del Derecho, que en definitiva se concretaría en que la naturaleza de las cosas venga dada por un imperativo externo y eterno o por el contrario sea el resultado de una apreciación social, hemos de aceptar que el Derecho que ignore la naturaleza de las cosas y sea contrario a las mismas está llamado a no cumplirse. Por eso el Derecho no puede olvidar que la naturaleza es viva y por ello dinámica y al igual que la cultura, si no quiere perecer en su esencia ha de *asumir el proceso evolutivo de la naturaleza y del cuerpo social*. El Derecho, pues, como parte integrante de esa cultura histórica ha de ser evolutivo y quizás su dinamismo ha de ser casi tan rápido como la evolución de la naturaleza pudiendo incluso tener que ir en vanguardia de otras manifestaciones culturales si quiere cumplir con eficacia su misión de regular las conductas humanas.

Una visión estructuralista del Derecho. — Toda la teoría de ALTHUSSER sobre las ideologías contenidas en sus estudios sobre MARX⁶ puede predicarse de las concepciones jurídicas (que en definitiva constituyen

6 ALTHUSSER, "La revolución teórica de Marx", Ed. Siglo XXII, México, 1967.

una forma de ideología) y de su evolución, lo que nos permite aplicar al estudio del Derecho la metodología estructuralista que se ha manifestado tan fructífera en el orden de aclarar ideas y significados, marcar distinciones y configurar tendencias evolutivas. Nuestro intento en este trabajo es utilizar el método estructuralista en orden a poner de manifiesto la necesidad social de alumbrar un Derecho Contable como un subsistema del sistema general jurídico, que dé respuesta actualizada a determinados problemas de la sociedad de hoy.

Adaptando los principios sobre la *ideología y su evolución* expuestos por ALTHUSSER, si bien con una ordenación más conforme con nuestras necesidades, podemos decir respecto de las concepciones jurídicas lo siguiente:

Primero. — Una concepción jurídica singular depende no de su relación con otras concepciones jurídicas consideradas aisladamente, sino del campo jurídico general y de los problemas que plantea la estructura social que le contiene. No sería cierto decir que el Derecho Contable, nace del Derecho Mercantil, o que el Derecho Laboral ha nacido del Derecho Administrativo.

Segundo. — El desarrollo de una concepción jurídica no reside por tanto en ella, sino en el exterior a la misma (la ya invocada evolución de la naturaleza en cuanto la misma es también orden social).

Tercero. — En consecuencia, una concepción jurídica debe de ser considerada como un todo integral que dé sentido y unidad a su propia y específica problemática y de tal manera que no sea posible extraer de ella un elemento sin alterar su sentido.

Creemos que en el desarrollo de estos principios encontramos la explicación de las concepciones jurídicas y de su evolución. La concepción jurídica integra, pues, toda una problemática capaz de recibir un sentido unitario y consiguientemente también un tratamiento unitario. La concepción jurídica es, pues, dependiente del entorno social que le sirve de soporte y sobre el que ha de realizar su función ordenante y constructiva. Consecuentemente existen unas relaciones de interacción recíproca entre entorno social y concepción jurídica que condicionan la evolución simultánea de ambos sistemas.

Quizá convenga al llegar a este punto precisar el concepto de estructura del que nos estamos sirviendo en nuestra exposición. La palabra

estructura tiene su origen en el vocablo latino *struere* (construir) y en tal caso la palabra estructura etimológicamente hace referencia a *construcción* indicando las partes sólidas que enlazadas constituyen el entramado de un sistema. En este sentido lo estructural puede oponerse a lo funcional. En el campo estructuralista, sin embargo, no existe uniformidad en la precisión del concepto de estructura. Sobre estructura y estructuralismo se han formulado diferentes y aún contradictorias definiciones hasta el extremo de que algunos han llegado a limitar el estructuralismo a LEVI STRAUSS.⁷ Para nosotros cuando hablamos de estructuralismo nos estamos refiriendo casi exclusivamente a un método, ya que la gran aportación del estructuralismo ha sido la creación de una metodología para la investigación y descripción de las ciencias, fundamentalmente de las de carácter social.⁸

Por ello, para dar una visión estructuralista del Derecho que nos sea útil a nuestro objetivo de explicar el alumbramiento de un Derecho Contable en la época en que vivimos, hemos de partir de la distinción entre los vocablos franceses *structural* y *structurelle* que aún traducidos ambos al castellano con un solo término tienen significados distintos. El término *structural* identifica la estructura a la sintaxis (no se olvide que el desarrollo del estructuralismo se ha apoyado fundamentalmente en los estudios sobre el lenguaje) es decir, como conjunto de normas que regulan el uso de un idioma. El término *structurelle* hace referencia en cambio a la realidad.⁹ Para nosotros la concepción estructuralista del Derecho es fundamentalmente *structurelle* porque ha de considerar su papel determinante, es decir, configurante en el seno del organismo en que se aplique. No nos interesa tanto el Derecho como conjunto de relaciones o como orden ya establecido sino como conjunto de relaciones (ciertamente con un grado de permanencia y que como tal definen un orden) pero en permanente evolución, es decir, inmersas en una evolución impuesta por la realidad.¹⁰ La estructura jurídica sería, pues *structurelle*,

7 AUZIAS, ob. cit., pág. 12.

8 Que el estructuralismo consiste fundamentalmente en una metodología científica, lo reconoce explícitamente A. HERNÁNDEZ GIL ("Problemas epistemológicos de la ciencia jurídica", Ed. Civitas, Madrid, 1981, pág. 147).

9 AUZIAS, ob. cit., pág. 18.

10 Sobre el evolucionismo y la permanente función constructiva de la na-

es decir, constructiva. Sometido el Derecho a un tratamiento metodológico estructuralista, de tal naturaleza, se configuraría como una matriz, es decir, con una significación configurante de la realidad social. Y así parece evidentemente revelar la propia historia del Derecho. A. HERNÁNDEZ GIL dice a este respecto (ob. cit., pág. 122) que *las estructuras son totalidades provistas de una regulación emanada de ellas mismas. No se pliegan a la singularidad de los acontecimientos... connotan una duración capaz de penetrar en diversas temporalidades y sobrepasarlas.* Y aún añade (pág. 138) que el Derecho en su explicación histórico-sociológica (que es la que responde a la concepción estructuralista) *se siente atraído diversamente por el fenómeno de la mutación o el cambio y las correlaciones.*

Estamos conformes con PIAGET en que al Derecho como ciencia social le interesa el descubrimiento de las estructuras profundas y no fenoménicas, esto es, lo que PIAGET llama estructuralismo auténtico,¹¹ es decir, la esencia y no el accidente.¹² Concebido el Derecho como *estructura profunda* podemos obtener claves para:

a) Mantener su permanencia esencial y su constante relación con el entorno social que le sirve de base y al que sirve *útilmente*.

b) Definir el Derecho como la cúspide de la evolución civilizadora. El Derecho al prescindir de lo fenoménico y considerar únicamente la esencia del hecho social, es estable y sólo evoluciona a medida que cambia la sociedad. Es decir, el Derecho sigue a la civilización como una parte fundamental de la misma.

c) Defender la capacidad creadora del Derecho. El Derecho no se limita a ser meramente descriptivo y constituir por lo tanto un repertorio de soluciones a los problemas sociales, montado sobre un conjunto de relaciones jurídicas preestablecidas. El Derecho no ha de responder, pues, a un modelo estructural de tipo sintáctico, sino que al contrario,

ya sea referida a los seres animados, los grupos sociales o incluso el cosmos, puede verse uno de los libros de divulgación científica más leídos en Alemania y hoy traducido al castellano bajo el título "No somos sólo de este mundo" de Hoimar Von DITTARTH, Ed. Planeta, Barcelona, 1983.

¹¹ Anthony WILDEN, Ob. cit., pág. 234.

¹² Sobre el concepto de estructura profunda o estructuralismo auténtico de PIAGET puede leerse en Marvin HARRIS, ob. cit., pág. 128.

ha de ser constituyente de estructuras, es decir, ha de contribuir a la estructuración del entorno social y con ello a su propia evolución y ello es así porque el Derecho es un fenómeno cultural que se siente accionado por la evolución de la naturaleza pero que a su vez acciona a ésta en sus procesos de perfeccionamiento, evitando las posibles desviaciones no deseables.

Al Derecho le es aplicable por consiguiente la concepción de estructura de PIAGET como *un sistema de transformación*,¹³ esto es, un estructuralismo operacional¹⁴ y que hace referencia a la topología del cuerpo social¹⁵ que evidencia la *importancia del entorno social* para el jurista. Lo contrario conduciría a hacer del Derecho una disciplina abstracta y como tal socialmente inservible. Ésta parece ser también a nuestro juicio, la postura adoptada por A. HERNÁNDEZ GIL que rechazando una concepción dogmática del Derecho enraizado exclusivamente en el razonamiento lógico o paralógico introduce en la consideración del Derecho los criterios sociológicos y valorativos.¹⁶

13 Anthony WILDEN, ob. cit., pág. 235.

14 Anthony WILDEN, ob. cit., pág. 236.

15 LEWIN, pág. 234.

16 A. HERNÁNDEZ GIL, ob. cit., págs. 142-143.

LA EVOLUCIÓN DEL DERECHO Y EL HECHO CONTABLE

La evolución del Derecho. — El Derecho como producto de la cultura y parte integrante del fenómeno cultural ha de evolucionar cuando la cultura evoluciona en razón de los cambios habidos en la naturaleza. Esta aseveración es perfectamente compatible con una concepción *ius naturalista* del Derecho en cuanto que para la misma el Derecho positivo es la realización histórica del Derecho natural y admite por lo tanto el cambio en la realidad que obliga a un proceso de adaptación o de concreción histórica del Derecho natural. El Derecho está directamente ligado a una parte de la naturaleza: su entorno social o su estructura social en la terminología de MARX, aunque indirectamente afecta también a la infraestructura y a la superestructura sociales. Por consiguiente, cuando el conjunto de realidades sociales experimente un cambio permanente (esencial no fenoménico o accidental) el Derecho ha de asumirlo y regularle pues en caso contrario la norma jurídica dejará de cumplir su contenido de ordenación de la convivencia.

Es difícil, evidentemente, saber en cada caso cuando lo social está en trance de cambio esencial o cuando se están produciendo simples cambios coyunturales sin trascendencia a los que el Derecho ha de corregir precisamente. Para el *ius naturalismo* la solución es más sencilla por hallarse la clave en las desviaciones de las conductas sociales respecto de la norma imperativa permanente contenida en la Ley natural como un mandato eterno. Para las concepciones positivistas del Derecho el riesgo de error es mayor por no admitir una referencia obligada a una norma superior que sirva de verificación o contraste del significado del cambio en los usos sociales que el Derecho ha de regular. Una solución que se ha ofrecido en la más actual filosofía positivista es la de relacionar la *ontogénesis* con la *filogénesis*, es decir, en qué medida la evolución

del grupo social está apoyada en la evolución de los seres considerados individualmente. La verificación de esta relación sería la clave para conocer de un cambio profundo, esto es, permanente de los usos sociales.

Cualquiera que sea el punto de partida, sin embargo, hay que admitir una posición activa y beligerante del Derecho ante la evolución de la naturaleza y en particular de la fenomenología social a la que está vinculado directamente. Esta fenomenología social se concreta en una serie de actividades de los grupos humanos que merecen la atención del Derecho en cuanto que las mismas tienen influencia en la convivencia. El Derecho no se ocupa evidentemente de las actuaciones individuales irrelevantes del grupo social: éstas pueden ser objeto de la Moral pero no del Derecho. El Derecho considera dichas conductas individuales en cuanto tienen influencia en el grupo y en las actuaciones también del propio grupo social como tal.

Entre las concreciones de las actuaciones humanas está el *hecho contable*. El *hecho contable* aparece íntimamente vinculado a la idea de orden y como tal afecta al individuo con independencia del grupo, pero además esta idea de orden que configura al *hecho contable* se transmite del individuo al grupo y también está presente en las relaciones entre los grupos. A medida, pues, que el *hecho contable* trasciende de un ámbito puramente individual para integrarse en lo social, pasa a constituir objeto del Derecho y consiguientemente la regulación del mismo será tanto más intensa cuanto más relevancia social tenga. Por eso no es de extrañar que el alumbramiento del Derecho Contable se plantee en una etapa avanzada del desarrollo de la humanidad en que el fenómeno contable impregna fuertemente toda la actividad social del grupo.

En las páginas que siguen vamos a tratar de distinguir y *esenciar* el *hecho contable* como una parte importante del entorno social y vamos a intentar demostrar cómo el Derecho en su proceso evolutivo y de adaptación a la realidad se especializa cuando el *hecho contable* ha superado el ámbito individual y el de las relaciones no relevantes del grupo, para constituir, a medida que el sector público se agranda, una parte importante de la actuación y comportamiento del grupo social. Sólo entonces es cuando emerge con sustantividad propia un Derecho específico para regular ese fenómeno. Se comprende así la *función constituyente del Derecho* que como hemos visto en páginas anteriores, en su concepción

estructural no es un simple sistema sintáctico o de las relaciones preestablecidas, sino un sistema de relaciones de evolución.

El *hecho contable*. — Sin entrar en la ciencia de la Contabilidad sobre la que ya se ha escrito mucho, nos interesa destacar en este trabajo, la naturaleza del *hecho contable* como componente del entorno social, es decir, la existencia de una realidad que concreta las actuaciones del individuo y del grupo social y que en el tiempo ha evolucionado, manteniendo su identidad pero ensanchando su ámbito de aplicación y su importancia relativa. El *hecho contable* ha merecido, podemos decir casi desde su origen, la atención del Derecho, pero esta atención ha de ser tanto mayor y más especializada cuanto más crece la importancia relativa del *hecho contable* en el entorno social.

La configuración de lo que llamamos *hecho contable* no es difícil de hacer. El *hecho contable* tiene su origen en la preocupación del hombre por el orden¹⁷ y por la necesidad de expresar lo cualitativo en términos cuantitativos (atribución de valores a cualidades)¹⁸ y también, y en muchas ocasiones de simplificar lo cuantitativo traduciéndolo en expresiones cualitativas.¹⁹ Cuando la preocupación de transformar lo cualitativo en cuantitativo o viceversa se proyecta sobre los fenómenos económicos, surge bajo una u otra denominación el *hecho contable* que se expresa por medio de la Contabilidad. El hombre realiza y registra estos *procesos de inversión* porque así conviene a sus actuaciones o aún mejor, facilita tu toma de decisiones.²⁰

El hombre expresa el *hecho contable* por medio de la Contabilidad.

17 SAUSSURE hace consistir la cultura en el imperio de la ley, de la regla en virtud de la cual la ordenación sustituye al azar. (AUZIAS, ob. cit., página 87.)

18 El propio fenómeno de la medida es una de las primeras preocupaciones del hombre por realizar esta transformación.

19 Mejor o peor, alto, pequeño, mediano, positivo, negativo, etc.; en nuestra terminología económica se habla en la actualidad de grandes empresas, medianas o pequeñas empresas.

20 Ante la presencia de las inclemencias del tiempo, por ejemplo, el hombre busca refugio y abrigo pero procediendo con más *orden* trata de correlacionar la baja de la temperatura, la humedad del ambiente y otras variables con la naturaleza de la protección que ha de tener.

El origen de la palabra Contabilidad²¹ está en el lenguaje castellano, en la palabra “cuenta” derivada a su vez del verbo contar (del latín *computare*). En forma parecida sucede en otros idiomas. El hombre cuenta y registra (toma razón de los hechos que le interesan, es decir, los que tienen un contenido o fondo económico)²² aunque la Contabilidad en una acepción más amplia pueda tener un campo de aplicación mayor.

El proceso contable — consistente en revelar una realidad llamada *hecho contable* — tiene dos partes: El llamado análisis precontable y su expresión formal o técnica. Por eso se ha venido diciendo que la Contabilidad entraña una interpretación de la realidad que produce el *hecho contable*.

Aunque el análisis precontable de la realidad debe hacerse según unos cánones o formas preestablecidas no puede obviarse totalmente el aspecto subjetivo que todo proceso de interpretación entraña y por consiguiente la relatividad que en todo caso impregna a la versión contable de los hechos económicos. La Contabilidad tal como se nos presenta (ya sea la contabilidad de una empresa o la contabilidad nacional) es una versión interpretada de la realidad a la que pretende representar. Esta relatividad que afecta a la expresión del *hecho contable* va a ser la preocupación constante que impone la búsqueda de una fijeza que se intenta lograr con el Derecho Contable y con una específica jurisdicción en su aplicación. El hecho social busca su amparo, como siempre ha sucedido, en el Derecho aún a riesgo de transmitir a éste la incertidumbre que le afecta.²³

La expresión del *hecho contable* está afectada por lo tanto de un grado de relatividad que provoca una incertidumbre en el destinatario del mensaje contable. Esta incertidumbre determina, cuando la relevancia del hecho social es profunda, la necesidad de aparición de un derecho espe-

21 La primera acepción de la palabra *Contabilidad* en el Diccionario de la Lengua Castellana es “*Aptitud de las cosas para poder reducirlas a cuenta o cálculo*”.

22 La segunda acepción de *Contabilidad* en este Diccionario es “*Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares*”.

23 Sobre el hecho contable y la función simbólica de la *Contabilidad* nos remitimos al último capítulo de la 10.ª edición de nuestra obra “*Teoría Económica de la Contabilidad*”, Madrid, 1983.

cífico y de una jurisdicción también específica para su aplicación. Sin embargo, no hay que esperar con ellos una total desaparición de la indeterminación porque ésta reside, como hemos visto, en la propia naturaleza del *hecho contable* por su origen. A lo sumo, se puede lograr reducir el grado de indeterminación — la entropía del sistema — al someter el hecho económico a ordenación jurídica y entonces podremos afirmar que la entropía será tanto menor cuanto más especializada sea la norma jurídica que asume el hecho económico.

La evolución del hecho contable. — Aunque el *hecho contable* ha existido desde que el hombre se preocupó por *contar* las cosas que estaban a su alcance, su trascendencia social no ocurre hasta épocas muy posteriores. Hoy en día la necesidad de adopción de decisiones con un fundamento informático ha agrandado la importancia del *hecho contable* como fenómeno social, importancia que aparece subrayada por la mayor amplitud del sector público y aún en el sector privado, por la más intensa conexión de intereses en las distintas formas de cooperación económica entre los hombres. Podemos entonces afirmar que en la actualidad lo contable impregna todo lo económico y consiguientemente constituye una *evolución* social de primer orden. Este fenómeno de penetración de lo contable en lo social es tanto mayor a medida que avanza la tecnología de captación de los hechos económicos (informática) y cuando las decisiones son tomadas con criterios cibernéticos. Es entonces cuando la regulación del fenómeno desde un punto de vista jurídico adquiere una ineludible necesidad y la Contabilidad pasa, de ser un simple instrumento de medida e información económica, a constituir el soporte de una importante actividad jurídica.

Quizás una breve referencia histórica a la evolución de la llamada auditoría nos va a aclarar el proceso evolutivo habido en la Contabilidad. En efecto, en una primera etapa la llamada auditoría se identifica con la simple verificación contable, es decir, realiza una tarea de comprobación y a lo sumo de contraste en el cumplimiento de una elemental legalidad en la forma de llevar los libros registros. Responde esta concepción de la auditoría, a una etapa histórica en la que el propietario del patrimonio es su propio gestor y sólo desea tener seguridad de que no ha padecido error en la registración de los hechos y que en todo caso, dicha registración se ha efectuado con las formalidades establecidas por

el Derecho, sobre todo cuando la Contabilidad se acepta como medio de prueba entre comerciantes. A esta concepción responde nuestro Código de Comercio y los textos coetáneos del mismo.

En una segunda etapa que llamamos de auditoría contable, se persigue en el proceso de censura de cuentas, el conocimiento de los criterios de valoración seguidos en la expresión contable del hecho económico. Es decir, se va a juzgar ya en un proceso axiológico sobre la fidelidad en la representación de la realidad económica. Las auditorías entran por consiguiente en la comprobación de los criterios de valoración de activos, de especialización de gastos e ingresos por ejercicio y de otras muchas circunstancias conducentes a una formulación contable auténtica de la situación de la unidad económica y de sus resultados, utilizando la fórmula tan conocida para dar la conformidad al *hecho contable* de que “la contabilidad se ha llevado según normas y principios unánime y generalmente admitidos”.

En una tercera y última etapa a la que corresponde la auditoría llamada de gestión, el examen de la Contabilidad se orienta ya a un examen de la conducta que ha inspirado la gestión económica. La auditoría entra, pues, en una valoración política de la gestión realizada, es decir, si la misma fue o no adecuada a los intereses o conveniencias de la unidad económica. El auditor se plantea ya la problemática de la economicidad y eficacia de la gestión económica.

Los tres hitos expuestos en la evolución de la auditoría configuran el cambio experimentado por el *hecho contable* y su consideración e influencia social porque, la diferencia entre la Contabilidad como simple registro de hechos ocurridos sin margen de interpretación, y la contabilidad como interpretación de la realidad en orden a definir situaciones económicas y resultados y aún más como expresión de una gestión económica más o menos eficaz, marca todo un abismo en el orden de las relaciones sociales que exigen de una regulación jurídica eficaz.

EL DERECHO CONTABLE Y SU LENGUAJE PROPIO

El Derecho Contable. — La complejidad del mundo social en el que se aplica el Derecho, ha conducido históricamente a la diferenciación de las normas jurídicas por su carácter específico. El desarrollo del Derecho ha llevado, pues, a su especialización al igual que ha sucedido con las distintas manifestaciones de la cultura en aras a lograr una mayor eficacia en la consecución de sus respectivos objetivos. Se cumple con ello una vez más los dos principios, en la terminología de LEVI STRAUSS, del proceso general de culturización: la ley de la distinción de la diferencia y la introducción del componente discreto en el natural continuo.

La diferencia del contenido del *objeto referencia* del Derecho obliga a una especialización de éste para hacerle más apto a la realidad social en la que ha de actuar, y esta especialización supone una ruptura o desgaje de la continuidad jurídica porque, ciertamente, las distintas ramas del Derecho, cuando se autonomizan, adquieren también modos y métodos específicos o propios.

Para la concepción estructuralista del Derecho este proceso evolutivo, consumado en una ruptura, resulta esclarecedor. Partiendo del concepto de *problemática* elaborado por JACQUES MARTIN con el que designa *la unidad específica de una formación teórica*²⁴ y del concepto de *ruptura epistemológica* de BACHELARD, explica ALTHUSSER cómo tiene lugar la mutación de la *problemática* contemporánea en la fundamentación de una disciplina científica. Esta teoría tiene perfecta validez en su aplicación al Derecho.

El Derecho actualmente vigente en sus distintas ramas y manifestaciones tiene una vocación claramente romanista si bien, por la influencia de los cambios en el entorno social y de la evolución de las ideas, ha ido

24 AUZIAS, ob. cit., pág. 104.

experimentando un proceso de agrandamiento y diversificación a lo largo de la historia. Se ha cumplido así el principio de *la distinción jurídica sobre la diferencia*, que en el cuerpo social se iba produciendo y la consiguiente ruptura epistemológica como consecuencia de las mutaciones en la problemática que iban cobrando cuerpo. Un proceso biogenético o aún mejor, filogenético ha tenido lugar en el Derecho análogo al habido en otros cuerpos vivos. Así nació el Derecho Mercantil desgajado del Derecho Civil y urgido por una realidad social que impuso sus condiciones específicas sobre las generales. Se había experimentado una mutación en las relaciones que enmarcaban el contexto social del Derecho Civil que exigían de éste una adaptación, *distinguiendo la diferencia*. La ruptura en la superestructura jurídica por el cambio habido en la estructura de las relaciones sociales y económicas alcanza su plena vigencia cuando no sólo cambian las instituciones sino la propia jurisdicción encargada de hacer efectivo el Derecho. Siguiendo con el ejemplo mencionado, el Derecho Mercantil concebido como el derecho del comerciante, dispuso inicialmente de tribunales consulares especializados para su aplicación.

Algo parecido podemos decir respecto del Derecho del Trabajo y la jurisdicción laboral que se corresponde con una evolución o mutación en la realidad social como consecuencia del mayor protagonismo social del factor trabajo en el contexto general de las relaciones estructurales económicas. Y también el Derecho Administrativo fue el resultado de una ruptura provocada fundamentalmente por uno de los acontecimientos sociales más importantes de la historia de la Humanidad, la Revolución Francesa y el nacimiento del Estado liberal de Derecho. El Derecho Administrativo nace como garantía de los administrados y por la necesidad de compatibilizar el interés público con los intereses privados; pero también para servir de freno a los excesos individualistas del Derecho Romano incompatibles con la realidad social vigente.

Cuando la complejidad de la economía y la solidaridad de intereses entre los agentes sociales que convergen en una determinada actuación económica o la mutua dependencia de intereses entre el sector público y el sector privado en las actuales concepciones del Estado moderno hacen que el *hecho contable* se revele como una de las partes del entorno social que merecen atención especializada por parte del Derecho, se pro-

duce el alumbramiento de una nueva disciplina jurídica; el Derecho Contable. Pero la *plena consistencia* de la nueva disciplina jurídica no se obtiene por una simple reagrupación de normas que ya figuraban como tales en otros cuerpos legales, sino que necesita de la ruptura epistemológica que exige de una figura determinada *que no coincide necesariamente con su identidad histórica literal*.²⁵ Esta ruptura epistemológica conduce a una nueva formulación, *la figura determinada* constituida como un todo real unificado internamente por su propia problemática y dotado de una *vis atractiva* capaz de hacer converger hacia el nuevo cuerpo, todas las manifestaciones identificables en su esencia con lo que constituye el núcleo de su identidad. Solo bajo este doble sistema de condiciones, *ruptura del anterior contexto y unidad de problemática interna con proyección eficaz externa* podemos hablar de una nueva rama del Derecho.²⁶ Pero para que se produzca este nacimiento no basta la simple evolución de los acontecimientos, es necesario además todo un esfuerzo intelectual y al propio tiempo, la creación de medios de actuación eficaces para realizar el que podemos llamar nuevo Derecho. La ruptura epistemológica ha de producirse no sólo en el concepto, sino que ha de trascender también al método de aplicación que en Derecho es tanto como decir, a la jurisdicción.

Lenguaje y Derecho. — La evolución del Derecho y el alumbramiento de nuevas disciplinas jurídicas, en razón de las rupturas o desgajes del tronco común a que nos hemos referido, ponen de relieve un proceso muy parecido al de las transformaciones idiomáticas. Quizá por ello vale la pena que consideremos con un cierto detalle esta cuestión que, por una parte, fundamenta y justifica una concepción estructuralista del Derecho, y que por otra nos ayuda a comprender cómo la fijación de conceptos jurídicos específicos puede colaborar eficazmente a reducir la indeterminación que afecta al *hecho contable*.

²⁵ ALTHUSSER, AUZIAS, ob. cit., pág. 105.

²⁶ Por eso nos atrevemos a afirmar que no puede predicarse la existencia de un Derecho Contable ni de un Derecho Económico, en razón de la simple existencia de normas de contenido claramente contable o económico, ya que dichas normas pertenecerán al Derecho Mercantil, al Derecho Civil o al Derecho Administrativo, en tanto en cuanto no se produzca la ruptura epistemológica capaz de unificar y dar identidad en función de su contenido a tales normas.

FERNANDO SÁINZ MORENO dice²⁷ acertadamente a este respecto, y hablando del uso jurídico del lenguaje ordinario que, mediante la definición legal se fijan para el legislador las notas esenciales que el concepto debe tener y añade *que por eso la definición legal es una definición normativa* y HERNÁNDEZ GIL²⁸ va todavía más lejos cuando establece las equivalencias entre “lenguaje y derecho”, “lengua y ordenamiento jurídico”, “habla y realización del Derecho”.

En una concepción estructuralista del Derecho (y recordamos una vez más la vinculación inicial del estructuralismo al estudio del lenguaje) hemos de admitir la evolución del lenguaje jurídico correlativo a la evolución de la realidad, o aún mejor, que la expresión en Derecho no supone otra cosa que el enmarcamiento jurídico del lenguaje vulgar o técnico con el que se expresa el hecho real. Con ello llegaremos a la conclusión evidente de que la ruptura epistemológica que alumbró el Derecho Contable se concreta con la creación de un lenguaje jurídico propio, pero apoyado o enraizado con el lenguaje descriptivo de los hechos.

Creemos que el reconocimiento de esta necesidad es condición previa para construir un Derecho Contable que llegue a servir eficazmente a la sociedad, en el sentido de que pueda ofrecer a través de su lenguaje específico, una reducción en el grado de indeterminación que afecte al hecho contable. Ésta es también a nuestro juicio, la aportación que la metodología estructural puede brindar al nacimiento de esta nueva rama del Derecho.

Prosiguiendo en este camino, a través del lenguaje jurídico concretaremos la significación del hecho contable y se podrá entonces apreciar el grado de relatividad en su función representativa y en sus consecuencias respecto del entorno social y por aplicación, una vez más, del principio de la *distinción de la diferencia* podrá llegarse a distinguir lo que pueda ser tolerado como discrecionalidad del intérprete de lo que constituye en cambio, una manifestación de arbitrariedad.

El desajuste entre lenguaje y realidad que es analizado por BÜHLER²⁹

27 Fernando SÁINZ MORENO, ob. cit., pág. 109.

28 Antonio HERNÁNDEZ GIL, ob. cit., págs. 148 y sigts.

29 Karl BÜHLER, “Teoría del lenguaje”, Alianza Editorial, Madrid, 1979, páginas 236 y siguientes.

nos es muy útil en el orden de la consideración estructural del Derecho. Cuando el lenguaje no es expresión de las vivencias sociales, pasa a ser una institución histórica o etimológica pero no es lenguaje útil, entendiéndose por utilidad del lenguaje la capacidad del mismo para comunicarse en la vida cotidiana. Sería hoy vano intento que tratáramos de comunicarnos en latín o en cualquier lengua muerta, ya que faltarían muchos términos expresivos de nuevas realidades y sobrarían otros por arcaicos. Si por algún extraño imperativo tuviéramos que utilizar estos idiomas, habría de transcurrir un período de adaptación en el que la comunicación diaria estaría llena de dificultades.

Análogamente sucede con el Derecho. Así, por ejemplo, la regulación de las situaciones actuales de insolvencia empresarial con normas que tuvieron vigencia en una realidad socio-económica distinta (tal sucede con nuestras Leyes Mercantiles referentes a las quiebras y suspensiones de pagos) resulta insuficiente e irregular. Aquellas formulaciones jurídicas han dejado de cumplir su fin y el intento de seguir utilizándolas conduce a vacíos judiciales y en consecuencia, a la falta de soluciones a los problemas hoy planteados.

LA JURISDICCIÓN CONTABLE

DERECHO Y JURISDICCIÓN

El Derecho Contable nace de la complejidad del entorno sociológico que, al igual que ha sucedido con anterioridad y en relación con otros *hechos*, ha revelado en un determinado momento la importancia del *hecho contable* y la necesidad consiguientemente de un tratamiento autónomo de este hecho. Por eso el desarrollo del Derecho Contable y su eficacia está precisamente en dotarle de una vía propia de realización, es decir, de su jurisdicción. Mientras no exista, pues, la específica jurisdicción contable no podremos hablar de una regulación eficaz, desde el punto de vista jurídico, del *hecho contable*. A lo sumo podría afirmarse la existencia de un Derecho Contable como cuerpo de doctrina.

La importancia de la jurisdicción es tanto mayor cuanto es más complejo el mundo económico y social que es asumido por el Derecho. Aclaremos la idea. El Derecho no es objeto de aplicación automática y en muchas ocasiones su incumplimiento no consiste tanto en una actitud voluntariamente contraria al cumplimiento de las normas, cuanto en la dificultad de exigencia de dicho cumplimiento; dificultad muchas veces naciente de la indeterminación del concepto soporte de la norma. Surge así la noción de lo que se ha llamado por la doctrina los *conceptos jurídicos indeterminados* (UNBESTIMMTE RECHTSBEGRIFFE)³⁰ que exigen de una precisión o aplicación concreta en cada caso controvertido. Esta aplicación no la pueden hacer evidentemente ante sí los propios interesados en la cuestión, ni siquiera mediante pactos de arbitraje o transigencias recíprocas, pues ello sería sustituir el Derecho como institución suprema reguladora de las relaciones sociales, por un régimen de *acuer-*

30 Fernando SÁINZ MORENO, ob. cit., pág. 228.

dos de equilibrio social en los que de ordinario, la parte más débil saldría siempre perjudicada.³¹

El Derecho por el contrario, debe de ser aplicado coactivamente cuando su cumplimiento espontáneo o voluntario no se produce, y esta aplicación coactiva sólo la puede realizar el propio Estado por medio de su organización judicial. Es, pues, el Estado actuando como poder el que realiza la tarea de subsumir la cuestión controvertida — *litis* — en la norma para lograr la justa aplicación del Derecho a los supuestos reales. Así nace la jurisdicción.

Como es fácil comprender, las dificultades en la aplicación del Derecho y consiguientemente la necesidad de una jurisdicción especializada, serán tanto mayores cuanto más compleja sea la realidad social sometida al imperio de la Ley.³² De aquí precisamente la conveniencia de que sin atentar al principio de unidad jurisdiccional, existan especializaciones judiciales que hagan más flexible, adecuada y real la aplicación del Derecho.

La palabra jurisdicción etimológicamente deriva de la expresión latina *juris-dicere* que significa “decir en Derecho”³³ y como tal supone la potestad del Estado de hacer manifestaciones del Derecho ante situaciones litigiosas en orden a encontrar la solución justa de las mismas. Es por lo tanto la existencia de una *litis* la que fundamenta el ejercicio de la potestad del Estado de pronunciarse en Derecho para resolver las mismas.

Para que exista jurisdicción en sentido técnico es necesario que se den las siguientes circunstancias:

1. Independencia de la autoridad jurisdiccional, es decir, del juez o tribunal que enjuicia la *litis*.

³¹ El Derecho positivo, como es sabido, admite como excepciones a las actuaciones judiciales directas la transacción y el arbitraje, si bien por razones fundamentalmente de economicidad.

³² Sobre el concepto de jurisdicción, véase Pascual SALA SÁNCHEZ, “El enjuiciamiento de las responsabilidades en la gestión de los fondos públicos informados de la Cámara de Comptos de Navarra”, Pamplona, 1983, págs. 301 y siguientes.

³³ “*Que el concepto de jurisdicción va unido a la idea de potestad en la declaración del Derecho es algo innegable...*” Pascual SALA SÁNCHEZ, ob. cit. página 305.

2. Que *lo dicho en Derecho*, es decir, la sentencia tenga autoridad de cosa *juzgada* de tal modo que la misma no pueda ser cuestionada ante otro juez o tribunal perteneciente a otra jurisdicción.

3. Que la sentencia sea ejecutiva ya que la jurisdicción, como potestad que tiene el Estado de hacer declaraciones en Derecho para resolver una *litis*, exige del reestablecimiento del orden jurídico perturbado y la actividad jurídica no sería completa si la jurisdicción quedara reducida a simples manifestaciones cuyo cumplimiento no pudiera llevarse a cabo por no disponer de facultades de ejecución el órgano que dictó la sentencia.

4. La jurisdicción implica una organización que consiste en la ordenación de procedimientos y órganos que asegure el conocimiento preciso de las cuestiones debatidas, de las pretensiones de las partes y en definitiva, de un adecuado juicio. La organización de los tribunales y la regulación de los procedimientos son por lo tanto, dos aspectos fundamentales de la jurisdicción y que han de ser acordes además con la específica naturaleza de la problemática que la jurisdicción aborda.

De todo lo expuesto resulta claro que la jurisdicción nace para hacer posible el cumplimiento del Derecho y que su especialización deviene precisamente de la complejidad de la realidad del hecho social regulado por el Derecho. Así resulta que la jurisdicción contable ha sido urgida por la importancia del *hecho contable* dentro del contexto social más general como ya hemos expuesto en páginas anteriores, importancia que no sólo exige de un tratamiento jurídico autónomo, sino también de una aplicación especializada por parte de los tribunales, de la norma jurídica.

LA OPORTUNIDAD EN LA CREACIÓN DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

Cabe que nos preguntemos si en la realidad social actual es oportuno la creación de una jurisdicción contable o basta la elaboración del Derecho Contable caracterizado por la unidad de contenido de su problemática pero que pudiera ser aplicado por otras jurisdicciones. Nuestra respuesta, como es fácil adivinar, es la de que ciertamente la importancia del Derecho Contable, su complejidad y sus peculiaridades en el mundo de la realidad, exigen de una especialización judicial para juzgar del

mismo. Sólo la existencia de una jurisdicción contable ofrecerá las garantías suficientes que la sociedad actual exige para el cumplimiento del Derecho en un campo de tanta trascendencia social como es el contable.

Profundizando en lo expuesto y en orden a reforzar los argumentos de nuestra postulación, hemos de manifestar que el *hecho contable* en su actual configuración presenta dos aspectos que no se habían dado, por lo menos con la intensidad con que se dan en esta época, en etapas pretéritas; en primer lugar la relatividad de la interpretación económica que el *hecho contable* comporta ya se produzca a nivel microeconómico o macroeconómico; en segundo lugar el desarrollo de la informática que ha cambiado totalmente la forma de producirse el *hecho contable*. Estos dos aspectos sin duda alguna han de contribuir con gran fuerza a una especialización jurídica en la aplicación del Derecho cuando su objeto sea el *hecho contable*.

LA JURISDICCIÓN CONTABLE YA HA NACIDO: EL TRIBUNAL DE CUENTAS

En páginas anteriores hemos dicho que la complejidad de la economía, su expansión y la penetración del sector público en la misma, han contribuido al nacimiento de un Derecho Contable para entender en cuestiones que en etapas anteriores, por su menor interés social, no merecían ser consideradas en forma específica por el ordenamiento jurídico. Por eso no nos puede sorprender que la primera manifestación en nuestro Derecho de la jurisdicción contable como jurisdicción especializada dentro del principio de unidad jurisdiccional, que establece el artículo 117-5 de la Constitución Española, se haya dado a propósito de la gestión económica del sector público (artículo 136 de la Constitución).

En cumplimiento del artículo 136 del texto constitucional, se promulga la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1982 que establece como función propia del Tribunal, en su artículo 2.º, *El enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*. El capítulo 3.º del Título primero de la referida Ley Orgánica se ocupa del enjuiciamiento contable como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, dedicándose el capítulo 4.º del Título segundo a la organización de la

“Sección de enjuiciamiento”. El Título cuarto define las responsabilidades contables y los sujetos a las mismas. Y por último, en el capítulo 3.º del Título quinto, se definen los procedimientos judiciales del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas, ciertamente, no es una institución nueva aunque sí lo sea en los planteamientos actuales. CANGA ARGÜELLES dice del Tribunal de Cuentas que es la institución más antigua de la Hacienda Pública española. Su antigüedad data del siglo trece en el que, durante el reinado de Sancho IV “El Bravo” Rey de Castilla y León, se crea una Contaduría para la administración de la Hacienda Real. Sin embargo, es al rey Don Juan II a quien se atribuye la creación del Tribunal en las ordenanzas dadas a la Contaduría Mayor de Cuentas en Valladolid, en 2 de junio de 1437, ampliadas en Madrigal en 30 de septiembre de 1442³⁴ cuando ya llevaba casi un siglo funcionando la Cámara de Comptos en el Reino de Navarra.

Quizás el antecedente más inmediato de la organización y funcionalidad del Tribunal de Cuentas en su versión actual, se encuentre en el Real Decreto de Planta de 10 de noviembre de 1828 de Fernando VII, pero sin embargo no podemos afirmar que el Tribunal de Cuentas haya tenido la característica de autoridad judicial y, por consiguiente, titular de una jurisdicción específica o especializada en el sentido técnico que corresponde a este término en Derecho, hasta la publicación de la vigente Ley Orgánica.

Antes de la publicación de la actual Ley Orgánica, el Tribunal de Cuentas venía realizando una función jurídico-administrativa de censura de las contabilidades oficiales sometidas a su control. Sólo a partir de la promulgación de la Ley de referencia, podemos hablar de jurisdicción en sentido preciso por haberse dotado al Tribunal de Cuentas de potestad para juzgar y definir responsabilidades en el orden contable con los requisitos que son exigibles a toda jurisdicción.

No vamos a analizar minuciosamente cómo se cumple en relación con el Tribunal de Cuentas, las exigencias para la vigencia de una auténtica jurisdicción en sentido jurídico, ya que hemos realizado este

³⁴ Daniel DE PINOS LAGE, “Mi paso por el Tribunal de Cuentas del Reino”, Madrid, 1970.

análisis en otra ocasión,³⁵ pero sí nos interesa destacar que las características fundamentales que han de darse en las actuaciones judiciales para poder predicar de las mismas, constituyen una jurisdicción.

LOS MODELOS DE FISCALIZACIÓN O CONTROL EXTERNO

La jurisdicción contable ha nacido en relación con la gestión económica del sector público. Ello parece lógico por la importancia que el sector público tiene en relación con intereses generales que requieren de una especializada vigilancia, pero como toda institución nueva sus dimensiones son todavía muy reducidas, tanto en lo que se refiere a su contenido fáctico como al límite de las responsabilidades que son exigibles en dicha jurisdicción.

PASCUAL SALA SÁNCHEZ, en su conferencia ya citada, señala como contenido de la jurisdicción contable el enjuiciamiento de las responsabilidades contables entendiendo por tales, de acuerdo con la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, aquellas en las que pueden incurrir quienes tienen a su cargo la custodia o manejo de caudales o efectos públicos, cuando por acción u omisión contraria al Derecho se causa perjuicio económico al sector público. La jurisdicción contable actúa sobre los llamados cuentadantes (no hay, pues, una jurisdicción contable objetiva o sobre las cuentas como en el imperio de la Legislación anterior se sostenía y aunque en todo caso las cuentas sirvan de referencia material para la exigencia de las responsabilidades) y se limita a exigir de los mismos el reintegro "del menoscabo de los caudales o efectos públicos" y "la indemnización de los daños y perjuicios causados".

La jurisdicción contable no tiene carácter penal, aunque cuando los hechos o conductas enjuiciados fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil consiguiente será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia (artículo 18 de la L.O.T.C.).

35 Conferencia pronunciada por el autor en la Universidad de Madrid en marzo 1983. Publicación de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Véase sobre todo la interesante y amplia conferencia del Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, Magistrado Pascual SALA SÁNCHEZ, pronunciada en las Primeras Jornadas de la Cámara de Comptos de Navarra, Pamplona, 1983.

De lo expuesto resulta evidente el escaso contenido de la jurisdicción contable, tal como actualmente se halla planteada, pero sin embargo y con independencia de la importancia que para el sector público ha tenido la creación de esta jurisdicción, se ha dado un paso decisivo e irreversible en lo que consideramos un camino más amplio de creación de una jurisdicción específica y más general que ha de afectar no sólo al sector público, sino también al sector de la economía privada.

En el Estado moderno es urgente la tarea de fiscalizar la gestión económica del sector público a través de lo que hoy se viene denominando *control externo*, distinto e independiente de los controles internos que las distintas manifestaciones de la administración pública ponen en juego. La realización de este control externo varía según los países pero en general, podemos distinguir dos modelos fundamentales; a saber, el anglosajón y el francés. El modelo anglosajón puede considerarse representado fundamentalmente por la General Accounting Office en los Estados Unidos y los órganos similares existentes en Canadá, Reino Unido, etcétera; el modelo francés por la Cour des Comptes francesa por nuestro Tribunal de Cuentas y otros.

La diferencia fundamental entre ambos organismos de fiscalización está en que, mientras en el modelo anglosajón la fiscalización se orienta fundamentalmente en la búsqueda de la eficacia en la gestión económica del sector público y las infracciones de Derecho cuando son detectadas determinan la remisión de las actuaciones a la jurisdicción ordinaria, en el que hemos denominado modelo francés el órgano de fiscalización, que por esta razón se llama Tribunal, realiza también la actividad de juzgar las infracciones de Derecho. El avance logrado por nuestra Legislación ha sido precisamente la creación con carácter sustantivo de una jurisdicción especializada análoga a otras manifestaciones jurisdiccionales en la que se enjuician las responsabilidades contables con independencia de las de carácter administrativo, civil o penal que corresponden a otras jurisdicciones. Así, pues, el órgano fiscalizador que demuestra su competencia en el proceso de control, cierra el circuito ante sí mismo sentenciando las infracciones de Derecho cometidas y sus consecuencias. Las ventajas de una jurisdicción especializada en materia económico-contable resultan evidentes, tanto por la competencia del órgano juzgador como por la rapidez que puede imprimir a los procesos sometidos a su juicio.

LA POSIBLE AMPLIACIÓN DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE AL SECTOR ECONÓMICO PRIVADO

Como hemos visto en páginas anteriores, es manifiesta la insuficiencia de las actuales jurisdicciones ordinarias e incluso contencioso administrativa para entender de los complejos problemas que la actividad económica plantea en estos momentos. Por esta razón, postulamos una generalización de la jurisdicción contable, tanto en cuanto a su contenido material como al ámbito de su aplicación.

Esta jurisdicción contable habría de ser construida precisamente sobre la noción del *hecho contable* y consistiría, principalmente, en hacer “declaraciones de Derecho” sobre el *hecho contable*.

La ampliación objetiva de la jurisdicción contable comprendería tanto el campo de la macroeconomía como de la microeconomía. La noción de responsabilidad contable debía de extenderse a todas las acciones u omisiones que, en orden a la representación del *hecho contable*, fueran contrarias a la norma jurídica reguladora del mismo, esto es, al Derecho Contable.

En microeconomía serían definidas las responsabilidades contables cuando las actuaciones gerenciales llevaran a resultados distintos de los que se seguirían en una aplicación ortodoxa de las normas y criterios interpretativos de la realidad económica y conforme a la *naturaleza de las cosas*. Análogamente, en el ámbito de la macroeconomía, serían definidas responsabilidades contables cuando con intencionalidad, el intérprete de los hechos, hiciera una revelación contable de los mismos contraria a su autenticidad.³⁶

³⁶ En nuestra conferencia pronunciada en la Universidad Complutense (Homenaje al profesor BERLANGA, Madrid, mayo 1983) decíamos: “En el orden macro-económico puede resultar, incluso, más claro el significado y alcance de la jurisdicción contable. Una defectuosa representación de la realidad económica en orden, por ejemplo, a la captación en los índices del coste de vida del grado de inflación, puede ser causa de una desafortunada corrección en las retribuciones salariales y de otros efectos de política económica que puedan incidir directamente en situaciones subjetivas, protegidas por el ordenamiento jurídico.”

LA ELABORACIÓN DE UN DERECHO CONTABLE COMO PREMISA NECESARIA

La creación de un Derecho Contable autónomo necesitaría de una jurisdicción especializada para su plena eficacia, pero tampoco sería comprensible la jurisdicción contable sin la previa formulación de un Derecho Contable. La tarea inmediata, pues, como hemos dicho en páginas anteriores, es la creación de un Derecho Contable con autonomía suficiente dentro del ordenamiento jurídico.

La tarea no es sencilla entre otras razones porque el desgaje de distintas materias incluidas en otras partes del ordenamiento es difícil por la ruptura del conjunto que conlleva, pero quizá la máxima dificultad estribe en la necesidad de elaborar un lenguaje jurídico específico para esta manifestación del Derecho y más todavía, en captar con precisión jurídica la relatividad que afecta a los hechos económicos y a su representación.³⁷

Habiéndonos ocupado ya del lenguaje jurídico en páginas anteriores,

37. Sobre la especificidad de los lenguajes jurídicos adaptada al lenguaje ordinario, es muy expresivo el siguiente texto de Fernando SÁINZ MORENO, *ob. cit.*, pág. 102: Lo específico del lenguaje jurídico consiste en que el significado de los términos que utiliza, procedentes en su mayor parte del lenguaje ordinario, sufre por su incorporación a un vocabulario jurídico una cierta mutación en su significado originario. Además forman parte del vocabulario jurídico otros términos acuñados para cumplir una determinada función en el ámbito del Derecho. Así pues, el principio de coincidencia de significados entre el lenguaje ordinario y el lenguaje jurídico no se cumple plenamente. El uso jurídico de los términos del lenguaje ordinario produce una mutación de su significado, cuyas causas pueden reducirse a estas dos: 1.ª La mera incorporación de un término a un texto jurídico modifica su significado por efecto de su reiterada utilización en razonamientos jurídicos, por el número y manera como los demás conceptos que con él coexisten cubren el campo de referencia y, a veces, por las características de la relación intersubjetiva en que opera. 2.ª En ocasiones, el significado de algunos términos aparece delimitado — “definición legal” — por el texto que los utiliza o por otro que guarda con él una relación de sistema. La definición legal no crea el significado del concepto, sino que precisa el sentido en que ese concepto se toma en un determinado texto. Se trata, pues, de algo distinto de la creación de conceptos con un significado exclusivamente jurídico. Además de todo esto, el lenguaje jurídico se caracteriza por un estilo peculiar que también tiene valor semántico.

vamos a centrar nuestra atención en el fenómeno de la relatividad de la representación contable que afecta al hecho jurídico y la posibilidad de su encuadramiento en el mundo del Derecho.

La relatividad jurídica no constituye una novedad y la misma ha sido constante preocupación de los juristas. El insigne magistrado don ADOLFO DE MIGUEL, Presidente que fue de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, tiene publicada una interesante monografía sobre el relativismo penal³⁸ y en ella pone de manifiesto la necesidad de limitar la relatividad que afecta a toda aplicación de la norma jurídica y en particular en relación con el hecho penal, es decir, la necesidad de reducir o por lo menos condicionar la discrecionalidad en la aplicación de las normas en aras de la justicia que precisamente se basa en la seguridad y certeza. No obstante, admite la necesidad de mantener las facultades arbitrales o discrecionales del juzgador, como medio eficaz de acercar la norma de Derecho concebida siempre con carácter general, al hecho juzgado con sus peculiares características en razón de la complejidad que la realidad presenta. El insigne tratadista hace referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 1977. En relación con el Derecho Penal, evidentemente muy elaborado por la importancia que siempre ha tenido el hecho penal, destaca DE MIGUEL cómo se ha resuelto la problemática de su relatividad, señalando los límites de actuación del juzgador. Ésta es, pues, la tarea análoga que hoy ha de ser abordada en la construcción de un posible Derecho Procesal Contable, con lo que el problema se centraría precisamente en cómo transferir al ordenamiento jurídico esos "criterios generalmente admitidos" que sirven de base a los juicios de valor emitidos por los expertos en Contabilidad en orden a que el *hecho contable* refleje lo más fielmente posible la realidad económica.

Esta misma idea podría expresarse, quizás en términos más claros para economistas y contadores, diciendo que en Derecho Contable se plantea la problemática de asumir la relatividad del *hecho contable* y establecer con criterio jurídico, los límites que las desviaciones contables puedan presentar respecto de la realidad en orden a poder definir responsabilidades en el ámbito contable.

³⁸ Adolfo DE MIGUEL, Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.

Más sintéticamente aún podríamos decir que la esencia del Derecho Contable va a consistir en establecer las normas reguladoras de una actividad de captación e interpretación de la realidad económica y que dicho Derecho Contable en su aspecto sancionador, pretende revelar la disconformidad entre las formulaciones contables y la realidad: La aplicación de los principios contables ha de ser conforme con la *naturaleza de las cosas*; cuando esto no sucede la contabilidad, aún formalmente bien realizada, ha de ser calificada de irregular.

Por todo lo dicho, la actividad judicial ha de conocer el *hecho contable* y los criterios que han servido para su elaboración. Ha de juzgar sobre la bondad de la interpretación o de la realidad económica que el *hecho contable* ofrece y, por último, ha de manifestarse en el sentido de sí, habiéndose superado los márgenes de discrecionalidad que la propia relatividad del *hecho contable* tiene, se ha incidido por el intérprete en responsabilidades contables.

DIFICULTADES DE ELABORACIÓN DE UNA JURISDICCIÓN CONTABLE ESPECIALIZADA

Lo expuesto anteriormente constituye quizás uno de los problemas más arduos para la elaboración de una jurisdicción propia en orden a la aplicación del Derecho Contable. No nos estamos refiriendo evidentemente a la Jurisdicción Contable, tan corta en cuanto a su alcance que define la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, sino a una jurisdicción contable más generalizada que se refiera a todo el Derecho Contable, ya se manifieste éste en el sector público o en el sector privado.

En efecto, la indeterminación que afecta al *hecho contable* como captación interpretada de una realidad económica, trasciende al concepto jurídico y hace condicionar, lógicamente, el fenómeno de la discrecionalidad en la apreciación de los hechos y en la aplicación del Derecho por parte de los jueces. Pero la discrecionalidad es evidentemente lo contrario a la certeza que se exige en la aplicación del Derecho. Por eso, al igual que se ha realizado en otras ramas de Derecho — Derecho Administrativo, Derecho Penal — tanto por la doctrina como por la jurisprudencia es obligado para el Derecho Contable elaborar una teoría de la discrecionalidad en torno a su problemática sin que quepa aplicar,

de no ser como referencia general, las nociones de discrecionalidad, desviaciones de poder, etc. evidenciadas en otras disciplinas jurídicas.

La elaboración de una teoría general de la indeterminación en la concepción jurídico-contable y de la discrecionalidad en la aplicación del Derecho en esta materia es más urgente en cuanto que no existe todavía una jurisprudencia, por lo menos de carácter específico, que pueda ser calificada de jurídico-contable. Al elaborar la jurisdicción contable se ha de tener en cuenta la preponderancia de los llamados *conceptos jurídicos indeterminados* que tienen su origen precisamente en la propia naturaleza del *hecho contable*.³⁹

La admisión de una discrecionalidad objetiva en la aplicación del Derecho nacido de la relatividad de los hechos sometidos al Derecho e independientes de la discrecionalidad subjetiva del juzgador, obligan a traer al estudio de la jurisdicción contable la doctrina de la arbitrariedad y de la desviación de poder que son a su vez la proyección de ambas nociones (arbitrariedad y desviación de poder) en el orden contable, esto es, en una aplicación intencional y torticera de las normas contables buscando una representación de la realidad en el *hecho contable*, equívoca, confusa y en todo caso contraria a la ortodoxia que impone el *orden natural de las cosas*.

Las dificultades por lo tanto en la elaboración de una jurisdicción contable resultan agrandadas por todo lo expuesto y por la novedad de su nacimiento e imponen la necesidad de una especialización profesional en los juzgadores que han de conocer la realidad económica y los criterios de interpretación contable.

La existencia de un Derecho Contable y una jurisdicción especializada para su aplicación vendrá a resolver sin duda alguna, las vacilaciones que hoy se producen en el orden judicial cuando se trata de aplicar la Ley a situaciones económicas irregulares porque, aunque exista norma aplicable al caso la misma está concebida, con frecuencia, con carácter muy general y muy poco conforme por lo tanto, con las peculiaridades de los hechos juzgados lo que contribuye a aumentar la inseguridad en la aplicación del Derecho.

39 Fernando SÁINZ MORENO, ob. cit., pág. 228.

EPILOGO

LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE MODELO A LA FUNCIÓN SIMBÓLICA

El actual ensayo ha sido planteado sobre la base de la metodología estructural en la creencia de que la misma nos ha de servir útilmente para revelar la existencia de un Derecho Contable, producto indiscutible de la realidad socio-cultural actual y de un método específico para su aplicación. El nacimiento de la jurisdicción contable como exigencia del sector económico público, antes de ser formulado el concepto del Derecho Contable Público, es sin duda alguna una prueba de lo dicho.

Pero no se interprete por ello que, siguiendo el viejo adagio castellano, la construcción de una jurisdicción contable ha supuesto el "colocar el carro delante de los bueyes". El Derecho Contable Público, como también sucede con el Derecho Contable que podríamos calificar de privado, constituye una realidad ya existente aunque no revelada explícitamente.

Ya un estructuralista de la talla de BARTHES⁴⁰ insiste en la relación semiótica entre los elementos significantes en relación con el significado. El problema tiene hondas raíces Freudianas⁴¹ pero en el orden inmediato de nuestro interés nos conviene revelar las relaciones entre *el significado y el significante* en la misma orientación en que lo hace J. B. TERCEIRO en su obra mencionada y relacionándola con la aplicación de la función simbólica de LEVI STRAUSS en la aplicación del concepto de modelo.

⁴⁰ Cit. por J. B. TERCEIRO, "Estructura Económica", Ed. Pirámide, Madrid, 1976.

⁴¹ Anthony WILDEN, ob. cit., págs. 96 y sigts., en particular el párrafo "la represión del significante".

Siguiendo las orientaciones de BARTHES, el fondo del problema que nos planteamos en la concepción estructuralista del Derecho que hemos intentado desenvolver, las relaciones entre Derecho y Jurisdicción serían asimilables a las relaciones entre *significado* y *significante*. La jurisdicción asumiría la segunda de las categorías, correspondiendo al Derecho la primera.

Siguiendo a BARTHES, las relaciones sistemáticas se diferencian de las relaciones simbólicas precisamente en su carácter exterior. A este respecto, dice TERCEIRO que “la conciencia sistemática del signo deja de contemplarlo en su profundidad” (para nosotros sería la hondura de la norma jurídica) para empezar a verlo en su perspectiva ligando sus significados a otros distintos en torno a ellos, que para nosotros sería la aplicación del Derecho en la jurisdicción y la jurisprudencia creada en el proceso de aplicación del Derecho.

Se trataría, en definitiva, de la trasmisión de un mensaje en la terminología de LEVI STRAUSS (el mensaje que informa la norma jurídica) a la sociedad, tarea ésta que incumbe a la jurisdicción y en general a los intérpretes del Derecho. Ésta sería la función simbólica, *expresada en estructuras* de LEVI STRAUSS como expresión del modelo.⁴²

SINCRONÍA Y DIACRONÍA

No quedaría completo este trabajo de intentar una caracterización estructural del Derecho como medio de explicar el alumbramiento del Derecho y de la Jurisdicción Contables si no hiciéramos una referencia a FERDINAND SAUSSURE.⁴³ Para SAUSSURE, en la evolución de la lingüística es fundamental distinguir entre sincronía y diacronía. La sincronía equivale al conjunto de relaciones de simultaneidad que se dan en el idioma, mientras que la diacronía marca la evolución. El mismo autor añade que para las ciencias que trabajan con *valores* esta distinción constituye una necesidad práctica y que los investigadores deben de cuidar en sus trabajos la consideración de los ejes de simultaneidad y los de sucesiones,

42 Sobre el significado de la función simbólica y su función, puede verse la obra ya citada de WILDEN, págs. 182 y 183.

43 “Curso de lingüística general” Ed. Losada, Buenos Aires, 1971, páginas 177 y sigts.

ya que sólo de esta manera se pueden descubrir las raíces de las cosas y explicar en cada momento los hechos, llegando a una adecuada valoración de las situaciones.

A lo largo de nuestro trabajo hemos venido haciendo uso de esta metodología propuesta por SAUSSURE, sin compartir la creencia de SAZBON⁴⁴ de que la distinción entre ambas categorías abre un abismo entre la estructura y la historia. Nuestra postura es precisamente la contraria, si bien participamos totalmente en la idea de J. B. TERCEIRO de que la diacronía se refiere al cambio de estados dentro de un sistema y, por consiguiente, implica a la historia mientras que la sincronía constituye un sistema signifiante independiente del tiempo y que como tal puede llegar a tener una fuerte dosis de abstracción.

Para nuestro objetivo, la aportación de SAUSSURE es definitiva. El Derecho Contable se correspondería a una rama sincrónica del eje diacrónico general jurídico, capaz a su vez de ulterior evolución. Como tal Derecho tiene que ser necesariamente abstracto por su carácter generalizador, aunque la abstracción no ha de llegar tan lejos como en otras disciplinas científicas. A la jurisdicción le correspondería por el contrario *la concreción*, coetánea en el corte del eje diacrónico correspondiente que crearía la jurisprudencia interpretativa, pero ésta en todo caso, cumpliría con el principio de "solidaridad sincrónica" con el Derecho.

Las categorías orden jurídico, derecho positivo, jurisdicción y jurisprudencia interpretativa, quedarían perfectamente enmarcadas en la construcción estructuralista que para el lenguaje elaborara SAUSSURE y que, como hemos intentado demostrar, tiene un gran valor de generalización.

44 J. B. TERCEIRO, ob. cit., pág. 70.

DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO
EXCMO. SR. DR. MARIO PIFARRÉ RIERA

EXCELENTÍSIMO SEÑOR PRESIDENTE:
EXCELENTÍSIMOS E ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:
EXCELENTÍSIMOS SEÑORES ACADÉMICOS:
SEÑORAS Y SEÑORES:

Integrar a tan alta personalidad científica en nuestra Real Corporación constituye la consagración solemne de un irreversible hito fundamental de intercambio y comunicación de saberes. Y esto es así, porque la personalidad científica, investigadora y docente del Excmo. Sr. doctor Don JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA trasciende de todo modelo o arquetipo habitual para situarse en las cimas históricamente decisivas, progresivamente transformadoras, y fecundamente propiciantes de toda una nueva metodología, de brillante factura y eficaz aplicación, en los campos de la Contabilidad y la Economía de la Empresa. Su enorme y cemplar obra científica ha merecido en el pasado, merece y merecerá en el futuro, el respeto unánime de los tratadistas porque su continua búsqueda de nuevas cotas de conocimiento y más eficientes técnicas la agiganta y le da permanente vigencia, haciendo realidad en el campo contable la, sin duda, reveladora afirmación de KARL POPPER: "Somos buscadores de la verdad pero no sus poseedores."¹

Pero esta auténtica personalidad científica no empaña su extraordinaria y profunda dimensión humana. Su inquietante actividad docente, de solidaridad y traspaso de conocimientos, le ha llevado a consagrarse como Maestro de maestros y catedráticos de nuestra especialidad, hasta el extremo de que los que orgullosamente formamos parte de esta plé-

1 "Conocimiento objetivo", Editorial Tecnos, año 1974.

yade, de este singular colectivo intelectual, somos conscientes deudores de nuestra interesada osmosis de conocimientos, derivados de su desenfrenada y valerosa capacidad de permanente investigación, en el sentido que ya apuntara NIETZSCHE: "Toda conquista, todo paso adelante es fruto de un acto de valor, de dureza contra sí mismo, de propia depuración."² Pues bien en mi condición de antiguo discípulo, si cabe antiguo entre los antiguos, y de ferviente estudioso de la contabilidad siento legítimo orgullo y profunda admiración al dar la emocionada bienvenida a la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras al eminente Profesor Dr. FERNÁNDEZ PIRLA, de quién guardo y guardaré de por vida los mejores y entrañables recuerdos en la historia y en la ciencia, tanto por su gigantesca y ejemplar capacidad docente de gran transmisibilidad ideológica como por su nobilísima y generosa entrega humana de altas dimensiones idealistas.

En el campo de su dimensión humana, cúpleme señalar su condición de palpitante humildad que le lleva a una actividad de permanente revisión y actualización superadora de su obra, acaso, similar a actitudes anímicamente contagiosas como la del célebre escritor FRANZ KAFKA³ que "al igual que VIRGILIO encargaba a sus amigos que redujeran a cenizas el inconcluso manuscrito de la Eneida, encomendó a MAX BROD que destruyera las obras (novelas y narraciones) que aseguraban su fama". "Sin duda VIRGILIO y KAFKA contando con la desobediencia de sus amigos (discípulos) no deseaban profundamente la destrucción de sus escritos: sólo querían (como desea el Profesor FERNÁNDEZ PIRLA) desligarse de la responsabilidad que una obra siempre nos impone", sobre todo en el campo de las ciencias sociales, que por hallarse siempre en estado de permanente evolución, requieren la correspondiente exigencia de adecuar a cada cambiante realidad nuevas metodologías técnicas para su tratamiento. El Dr. FERNÁNDEZ PIRLA, como CHESTERTON, quizá hubiera preferido la redacción de páginas monolíticas e inmutables, pero su fidelidad y sensibilidad a las vicisitudes y necesidades del presente

² Cita de Stefan ZWEIG, "Memorias y ensayos", tomo IV, pág. 560. Ed. J., Barcelona, 1959.

³ Nace en Praga en el año 1883 y muere en 1924, "Los escritores célebres", pág. 298, Editorial Gustavo Gili, S. A., año 1967.

“no condescendió a escribirlas”,⁴ en función de su casi pasional solidaridad con los problemas derivados del entramado social y la humanidad de nuestro tiempo.

El Dr. FERNÁNDEZ PIRLA es, en primer lugar, un excelente economista, de finas y depuradas intuiciones, con gran sensibilidad hacia el entorno real envolvente. Esta sensibilidad y su capacidad de investigación le han convertido en un coloso científico dentro de su especialidad, la economía de la empresa. Su observación de la realidad empírica que penetra profunda y exhaustivamente desemboca, necesariamente en él, en la inmediata creación de nuevas teorías y técnicas para cada tipología de planteamiento distinto. Como ya afirmara Émile LUDWIG: “Son pocos los que tienen entendimiento y actividad a la vez. El entendimiento amplía, pero paraliza; la actividad vivifica, pero limita.”⁵ No descuida, en su eficaz y creador camino, el razonamiento lógico, matemático o estadístico, ni las consideraciones más puramente científicas de la filosofía, de la teoría del conocimiento y de la ontología; ni los condicionamientos sociológicos del medio ambiente tan profundamente arraigados en el campo de las ciencias sociales, ni tampoco las reacciones psíquicas y alternativas del sujeto económico en el noble ejercicio de su libertad. De esta manera el profesor FERNÁNDEZ PIRLA, con un planteamiento enciclopedista global, consigue alcanzar la muy difícil cota de la dimensión humanística de la ciencia.

Sus títulos Académicos de Profesor Mercantil, Actuario de Seguros, Licenciado y Doctor en Ciencias Políticas y Económicas y Licenciado en Derecho, acreditan ampliamente aquella formación y le permiten superar brillantemente múltiples oposiciones y desempeñar, pulcra y meritoriamente, numerosos e importantes puestos, consiguiendo una bien ganada aureola de eficacia, entrega, dinamismo y creatividad. Son de destacar sus oposiciones a:

— Funcionario de la Escala Técnica del Cuerpo General de la Administración de la Hacienda Pública (1948). Hoy Cuerpo General Técnico de la Administración Civil.

4 Jorge Luis BORGES, Artículo: “Los cien años de Kafka”, septiembre de 1983.

5 “Biografías”, tomo IV, pág. 1.092, Ed. J., Barcelona.

— Profesor Mercantil del Cuerpo de Profesores Mercantiles al Servicio de la Hacienda Pública (1952). Hoy Cuerpo de Inspección Financiera y Tributaria.

— Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda (1958).

— Agente de Cambio y Bolsa de Madrid (1968).

— Catedrático de Contabilidad de Escuelas de Comercio (1954).

— Catedrático de Economía de la Empresa de la Universidad Complutense (1956).

O sus merecidas designaciones de:

— Miembro de Honor del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

— Consejero del Consejo Nacional de Contabilidad.

— Profesor Honorario de la Escuela de Administración de Empresas de Barcelona.

— Miembro del Instituto Español de Turismo.

— Director del Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad de la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria.

— Presidente del Tribunal de Cuentas.

Por otra parte, más de un centenar de títulos, artículos, trabajos y obras avalan en sus publicaciones la prolífica actividad de buen especialista en el campo de la economía de empresa. Es de señalar, sin ánimo de agotar el tema, la existencia de obras fundamentales, de investigación y docencia, que con los títulos de “Teoría Económica de la Contabilidad”, “Economía y Gestión de la Empresa”, “Ley de Regularización de Balances (Comentarios)” y “Curso General de Economía”, constituyen todo un compendio polifacético de ciencia y metodología económica, cuyas técnicas microeconómicas e instrumentales de inmediata aplicación constituyen una clara muestra de fina percepción del fenómeno político, jurídico, económico y social de nuestro tiempo.

Pero la imparable actividad de esta insigne personalidad científica no se detiene en el ámbito nacional; se proyecta también en el campo internacional donde, por sus grandes dotes de docente e investigador, alcanza un sólido prestigio universitario y logra una amplia difusión profesional de su magna obra. Participa habitualmente en congresos internacionales, es reclamado por diversas universidades e instituciones internacionales donde contabiliza otros múltiples y honrosos nombra-

mientos y designaciones: Académico de la Academia Nacional de Contabilidad de Brasil, Socio de la Unión Nacional de Contadores de Colombia, Profesor de la Fundación "Getulio Vargas" de Río de Janeiro, y muchas otras.

Al contestar, emocionadamente, el Discurso del recipiendario sobre el tema "El hecho Contable y el Derecho" conviene centrarse en la idea fundamental de su trabajo científico: la relación *Naturaleza y Cultura*. Efectivamente, "la cultura implica un proceso de superación del simple acontecer natural", mediante la concepción estructuralista de LEVI STRAUSS y por la aplicación de la "ley de la distinción de la diferencia", y en este momento aflora la constante preocupación del profesor FERNÁNDEZ PIRLA por la realidad empírica, el entorno real envolvente y el estado de la naturaleza, al afirmar con una certeza de sensible percepción que "la evolución de la naturaleza conduce a la evolución de la cultura desarrollándose así un proceso de interacción recíproco", proceso que es preciso observar y contrastar, para que "la experiencia, según expresión de GOETHE, se convierta, entonces, en la única mediadora entre lo objetivo (naturaleza) y lo subjetivo (cultura y sociedad); es decir, entre el sabio y los fenómenos que le rodean".⁶

Frente a un mundo físico se levanta un mundo social, con rutilante, luminoso y multicolor haz de actividades humanas desarrolladas dentro de la sociedad mediante esquemas de participación y formas de convivencia. También en el mundo de la actividad política, económica, jurídica y social se detecta una semejante evolución a la que se opera en el mundo cosmológico en forma de transformaciones, dislocaciones, crisis y desequilibrios que es necesario analizar, controlar y recomponer con criterios acendradamente humanos, a través de una profunda, voluntariosa y eficaz investigación científica plenamente inscrita en el campo de las ciencias sociales.

Con sagaz sentido crítico la aplicación del principio de la "distinción de la diferencia" a los conceptos de sociedad, cultura y civilización, que si bien es verdad que aparecen íntimamente unidos, lleva a considerar

6 GOETHE, "Oeuvres d'histoire naturel". — Tomado de Claude BERNARD, "El método experimental", pág. 81, Ed. Espasa Calpe, S. A., Buenos Aires, 1947.

a la civilización como un ente o concepto sociológico más amplio, que comprende tanto aspectos materiales (progreso técnico y económico) como morales (progreso cultural y científico) en sus vertientes de instrucción formadora esencialmente de la inteligencia y de educación formadora especialmente de la voluntad. En este sentido Guy HOSMALIN, en su inspirada obra "Inversión, Rentabilidad y Progreso Técnico", define el progreso material y moral como un proceso continuado de evolución social que va desde la investigación de los principios teóricos hasta el aumento de la producción de bienes y servicios, en términos económicos.⁷

"El derecho nace, como norma generalmente aceptada por la Sociedad, como lógica consecuencia de la cultura que se encuentra en su origen." Conviene recordar, aquí, que históricamente se atribuye al siglo XIII la difusión del espíritu científico encaminado al estudio y análisis de las sociedades humanas y de los fenómenos sociales. Se piensa que la actividad de las sociedades humanas está sujeta a determinadas leyes como la física, química, astronomía, y demás ciencias naturales, según la moda y afición de aquel momento histórico. "El cuerpo social fue estudiado por analogía con el cuerpo humano; PETTY y QUESNAY hablaron de anatomía y fisiología social." El nuevo espíritu de análisis científico de los fenómenos sociales tuvo abundantes seguidores entre los que destaca MONTESQUIEU, que definió la ley científica como expresión de "las relaciones necesarias derivadas de la naturaleza de las cosas".⁸ En esta misma línea el docto recipiendario afirma, muy certeramente, que el Derecho se constituye por normas justas, congruentes y conformes con la naturaleza de las cosas en busca del ideal de justicia, y en relación constante con el acompasado devenir de la naturaleza y cultura, siempre vivas, dinámicas y cambiantes, y también en relación con el permanente proceso evolutivo que el Derecho debe asumir, plena y necesariamente, "para cumplir con eficacia su misión de regular las conductas humanas".

7 "Investissements, Rentabilité et Progrés Technique", págs. 23 y sigts., Ed. Genin, París.

8 Émile JAMES, pág. 48, "Historia del Pensamiento Económico", Ed. Aguilar, Madrid, 1963.

En el capítulo “*Una visión estructuralista del Derecho*” considera al estructuralismo jurídico como una fructífera metodología científica válida para aclarar ideas, pensamientos y significados, marcar distinciones (distinción de la diferencia) y configurar tendencias evolutivas, todo ello con fines de creación o alumbramiento de un Derecho Contable, sustantivo e independiente, destinado a regular y a prevenir la aparición de problemas nuevos surgidos en el cuerpo social. El Derecho Contable se configura, así, como un subsistema del sistema general jurídico determinado y condicionado por la estructura social vigente, por el proceso constantemente evolutivo de la naturaleza, por la cultura y el orden social, constituyendo un todo integral y unitario tanto en su concepción como en su tratamiento, como pone de manifiesto el profesor HERNÁNDEZ GIL⁹ al afirmar que “las estructuras son totalidades provistas de una regulación emanada de ellas mismas” y el Derecho es su explicación histórico-sociológica, concepción sumamente válida en un primer intento de construcción estructural del Derecho Contable.

La concepción estructural del Derecho tiene, acaso, su más amplio, sólido, y abstracto antecedente en la teoría general de sistemas, que define a los mismos, siguiendo a BERTALANFFY,¹⁰ como “un complejo de elementos que actúan recíprocamente” como partes de un todo.

En esta definición SADOWKIJ distingue claramente los componentes, condiciones o características de un sistema:

- Un conjunto de elementos, como nota de composición.
- La existencia de relaciones evolutivas entre los elementos, como nota de relación.
- El carácter de totalidad del conjunto de elementos, como nota de distinción entre el todo y sus partes.¹¹

9 A. HERNÁNDEZ GIL, “Problemas Epistemológicos de la Ciencia Jurídica”, pág. 147, Ed. Civitas, Madrid, 1981.

10 Ludwig VON BERTALANFFY, Cita del profesor Voltes BOU, “Teoría General de Sistemas”, pág. 21 y págs. 158, 169, 171 y 174 de Bibliografía Adicional, Ed. Hispano Europea, Barcelona, 1978.

11 Para completar una correcta imagen del concepto de estructura económica, no como proceso o metodología, sino como situación o posición, convendría, quizás, añadir las notas de ordenación, valoración y clasificación de los elementos del conjunto.

El carácter de totalidad del conjunto, tan intensamente inscrito en el pensamiento jurídico del profesor HERNÁNDEZ GIL, significa que las características del sistema dependen de las particularidades de sus elementos, pero no son una mera suma de sus particularidades,¹² es decir, que las características o propiedades del todo pueden ser distintas de las de sus partes.

Las ciencias empíricas llevan en sí el gérmen de su inmediata aplicación, el conocimiento científico no es desinteresado.¹³ Ciencias empíricas son las ciencias sociales, el Derecho, y en éstas lo mismo que aquéllas el conocimiento científico de la realidad habrá de procurar técnicas para conocer, orientar, controlar, dirigir y hasta actuar sobre aquella realidad. Las ciencias empíricas se desdoblan, pues, en una disciplina científica, conjunto de verdades o proporciones formales (“a priori”), y una disciplina técnica, conjunto de verdades materiales o proposiciones empíricas sometidas a un constante proceso de evolución de la realidad material que, por otra parte, no implica en modo alguno la mutabilidad de la verdad científica; ¹⁴ la verdad material es dinámica a través de un proceso evolutivo de distintas concepciones históricas o tecnológicas. Las ciencias empíricas, o como dice POPPER las ciencias teórico-empíricas, tienden, con el auxilio de teorías o leyes que ellas intentan descubrir, a explicar y predecir los acontecimientos.¹⁵

Estas ciencias se llaman empíricas precisamente porque recurren a la experiencia, porque los acontecimientos que se explican o predicen son “observables”,¹⁶ porque la aceptación o no de cualquier teoría propuesta se basa en la observación.¹⁷

12 Pedro VOLTES BOU, ob. cit., pág. 1.

13 FERNÁNDEZ PIRLA, “Teoría Económica de la Contabilidad”, pág. 6, Ediciones ICE, Madrid, 1983.

14 T. FERNÁNDEZ MIRANDA, Introducción a la obra “Concepto de lo social y otros ensayos”, Ed. Idag, Oviedo, 1951, cita FERNÁNDEZ PIRLA, ob. cit., página 7.

15 Mario PIFARRÉ RIERA, Memoria, pág. 18.

16 Ferdinando DI FENIZIO, “Economía Política”, pág. 19, Ed. Bosch, Barcelona, 1955.

17 Karl POPPER, “The Poverty of Historicismum”, cita de DI FENIZIO, ob. cit., pág. 19.

El principio de permanente evolución de las verdades materiales detectado en las ciencias empíricas, tiene su más potenciada y cierta existencia metodológica y científica en el Derecho, como ciencia desgajada del tronco común de las ciencias sociales; porque el Derecho evoluciona permanentemente en función de los cambios de la cultura, los fenómenos culturales evolucionan al compás de las profundas transformaciones de la civilización y éstas quedan condicionadas a su vez por las trascendentales mutaciones de la naturaleza, como primera y última responsable de la versatilidad del mundo empírico (de las proporciones empíricas). Pero el principio de evolución no tiene solamente clara vigencia en el campo jurídico sino también en el campo, quizá más amplio, de la teoría general de sistemas, al imponer como condición necesaria del sistema la existencia de relaciones también *evolutivas* entre sus elementos.

De este manera las verdades formales y materiales características de las ciencias jurídicas, fuertemente integradas en las ciencias sociales, parecen invocar un cierto paralelismo entre las concepciones *ius naturalistas* e *ius positivistas* del Derecho. Las verdades formales, esencialmente inmutables, tendrían su mejor expresión jurídica en la Ley natural, como mandato eterno, y las verdades materiales o empíricas, esencialmente mutables, tendrían su eficaz traducción en la concepción positivista del Derecho, que lejos de adoptar una postura neutralista mantiene una posición activa y beligerante frente a la evolución del fenómeno social, al cambio de la cultura o a la propia transformación de la naturaleza; porque el Derecho como ciencia social no puede ni debe abandonar jamás la condición sustantiva de las ciencias empíricas: esto es, el conocimiento de la realidad para orientarla, controlarla, dirigirla y hasta actuar sobre la misma, transformándola o cambiándola si fuera menester. Sólo así el Derecho podrá ser producto de la cultura y ésta fruto del Derecho, a través de un proceso dinámico, acumulativo y autoimpulsor, de interacción, interrelación e interdependencia social y cultural de honda raigambre humana.

El hecho contable en su naturaleza, es una realidad social y empírica que se produce como consecuencia de la actividad y relación humana. En su nacimiento, en su origen, constituye un acto de carácter netamente individual, pero en la medida que el hecho contable trasciende

del restringido ámbito personal llega a alcanzar la categoría de fenómeno de naturaleza social.

El hecho contable como fenómeno de naturaleza social, es objeto de regulación por el Derecho Contable en su función de orientar, controlar y dirigir la actuación y comportamiento del agregado social.

El hecho contable como verdad material, como proposición empírica tiene unos componentes muy definidos:

— La idea o preocupación del hombre por el orden.

— La idea de la transformación recíproca de lo cuantitativo y lo cualitativo, atribuyendo valores a cualidades o cualidades a valores.

Toda la teoría económica del valor o la filosofía de los juicios de valor entran poderosamente en juego en este proceso reversible¹⁸ y pasan, desde un punto de vista estructural, por los procesos de ordenación y valoración contable.

El hecho contable está dominado en su literatura y en su filosofía doctrinal por la preocupación central de valoración, cuantificación y medida. Jean BOURNISSIEN¹⁹ considera que la contabilidad tiene por objeto la medida de los valores económicos. PROUDHON afirma, en su "Système de contradictions économiques", que la contabilidad es la única demostración concreta de la economía, es la propia economía expresada en números. Galileo GALILEI estableció como precepto científico fundamental: "Medir lo que es mensurable e intentar hacer mensurable lo que todavía no lo es", precepto que constituye todo un intento de sustitución de las observaciones cualitativas por las cuantitativas en el campo de las ciencias empíricas.²⁰ En virtud del principio de que "solamente existe ciencia de lo mensurable", los economistas y sociólogos actuales desean evaluar cuantitativamente la amplitud de los fenómenos que analizan y observan, afirmando que la definición de un determinado fenómeno debe

18 Las notas, condiciones o componentes de una estructura económica dada incluyen la ordenación, valoración y clasificación de los elementos del conjunto.

19 "Essai de Philosophie Comptable", pág. 4, Limoges, 1919. Ver Joseph H. VLAEMMINCK, "Historia y Doctrinas de la Contabilidad", págs. 325 y sigts., sobre las teorías económicas y el concepto de valor en contabilidad, Ed. Ejcs, Madrid, 1961.

20 M. PIFARRÉ RIERA, "Memoria", pág. 40.

seguir y resultar de su previa medición y que la preocupación por la medida de los hechos económicos es una fuente indiscutible de progreso teórico.²¹

El hecho contable tiene sus medios naturales de expresión en la contabilidad, sus instrumentos formales de representación y medida en las cuentas o sistemas de contabilidad y sus instrumentos materiales de registración en los libros o máquinas informatizadas de contabilidad.

El hecho contable es la culminación de un proceso de actividad fundamentalmente económica, jurídica o social, que se divide en dos fases fundamentales el proceso contable integral:

- El análisis precontable o preregistro.
- La revelación contable.

El análisis precontable es la captación, o análisis previo, de la realidad económica y jurídica, es decir, de la fenoménica del patrimonio y sus variaciones, su representación y medida es la revelación contable. Ya Aristóteles, consideraba que el análisis es la clave de toda ciencia y el análisis precontable presupone, por consiguiente, un proceso científico y abstracto, lógico y razonado, de la realidad empírica a la luz de las leyes de la ciencia contable; la representación y medida (la registración) presupone un proceso técnico y concreto a la vista de las normas y reglas establecidas. En suma, la revelación contable constituye una interpretación, o versión contablemente interpretada, de la realidad económica o jurídica que se intenta representar o medir, con la consiguiente aparición de un grado de incertidumbre y relatividad originado por la desviación que puede producirse entre la referida realidad y su *imagen contable*.²²

El hecho contable es indeterminado y relativo por su propio origen y naturaleza, de manera que cuando la relevancia del fenómeno social se hace muy perceptible, cuando se produce un alto nivel de incertidumbre o cuando hace su presencia habitual una desviación profunda entre la realidad y su imagen contable, circunstancias que pueden darse simultánea y separadamente, es indispensable recurrir, para el estableci-

21 Émile JAMES, ob. cit., págs. 374-375.

22 M. PIFARRÉ RIERA, "Memoria", págs. 293 y sigts.

miento de criterios de fijeza, a una específica ordenación jurídica: el Derecho y la jurisdicción contable para reducir la entropía del sistema.

El hecho contable puede definirse, en vista de las anteriores consideraciones y dentro de la doctrina patrimonialista, como un movimiento patrimonial, susceptible de captación, representación y medida a través de la Contabilidad.²³ No debe olvidarse que los movimientos patrimoniales pueden ser de naturaleza económica y jurídica, y de aquí que el profesor FERNÁNDEZ PIRLA defina a los hechos contables como "todo acaecimiento de naturaleza económica o jurídica, susceptible de ser representado o captado por que el mismo influye en la situación hacendal (realidad económica)".²⁴

La evolución del hecho contable puede analizarse en función de distintas versiones o vertientes: la restringida y la amplia. La vertiente restringida contempla la evolución contable meramente técnica del concepto de hecho.

En el análisis de la evolución, en su versión restringida, dos notas fundamentales separan el concepto clásico antiguo del hecho contable del concepto económico moderno. En el concepto clásico antiguo los hechos eran la representación y medida de los "hechos administrativos", referidos siempre a las variaciones del capital contable, del neto patrimonial; tal es la postura doctrinal de algunos clásicos de la contabilidad, BESTA, CERBONI,²⁵ ROSI y singularmente el segundo. En el concepto económico moderno los hechos contables son la representación y medida de acontecimientos económicos o jurídicos, referidos siempre a la estructura económica o financiera en lugar del neto patrimonial; tal es la postura de PALOMBA,²⁶ de FERNÁNDEZ PIRLA y otros.

La vertiente amplia contempla la evolución esencial de la trascendencia y significación del hecho contable dentro de la sociedad para elevarlo a la categoría de fenómeno social. El profesor FERNÁNDEZ PIRLA

23 M. PIFARRÉ RIERA, "Memoria", pág. 207. Reproducción entre comillas texto "Memoria" pág. 208 y dos primeros párrafos pág. 209.

24 O. C., pág. 39.

25 Giuseppe CERBONI, "Primmi Saggi di Logismografia", Obra aparecida en Roma en el año 1873.

26 Giuseppe PALOMBA, "Cicli Storici e Cicli Economici. Teoría Matemática del Bilancio Contabile", págs. 229 y sigts., Ed. Gianini, Napoli, 1952.

señala, muy acertadamente, algunas de las causas motivadoras del sensible aumento de la importancia del hecho contable, entre las que cabe destacar la toma de decisiones con fundamento informático, la intensa, tupida e infinita conexión de intereses en las distintas formas de la cooperación económica dentro de la economía nacional, la penetrante acción de lo contable sobre la misma raíz de lo económico y lo social, penetración cuya auténtica fuerza motriz la constituyen los gigantescos avances de la informática y el progreso científico y tecnológico.

Conviene recordar en este momento, en relación con el inmenso volumen de datos que forman parte de la realidad económica, la aparentemente frenética y casi paradójica exclamación del economista EUKEN: "La economía nacional no está integrada por un conjunto caótico e infinito de transacciones económicas, sino por un todo armónico de interrelaciones e interdependencias entre las distintas unidades económicas e individuos del agregado social, formando una gigantesca red." Los hechos económicos, sociales y contables se influyen y condicionan recíprocamente entre sí y a su vez son *infinitamente* influenciados, llegando a través de este sentido de infinitud (de lo infinito) a ser víctimas de la alucinante y extraordinaria parábola de Franz KAFKA en su cuento (La edificación de) "La Muralla China" (1931) en el que afirma: el infinito es múltiple; y explica que un remoto emperador, infinitamente remoto en el tiempo y en el espacio, hace que infinitas generaciones levanten un muro infinito que dé la vuelta a su imperio infinito para detener el curso de ejércitos infinitamente lejanos.²⁷

La recopilación histórica de los hechos contables es la demostración más palpable y el más esclarecedor e irrefutable ejemplo de los anhelos, problemas, triunfos y derrotas que sufren o disfrutan los hombres en su convivencia social, bajo su condición de actores o espectadores, de héroes o mártires, de la tan a menudo cruenta realidad económica que ellos mismos forjaron, trasladaron o recibieron. "La historia, como espiritual espejo de la naturaleza, tiene, como ésta, innumerables e infinitas formas; no se sujeta a ningún método y pasa jugando desdeñosa por encima de toda ley."²⁸

27 Jorge Luis BORGES, Artículo citado.

28 Stefan ZWEIG, ob. cit., "Momentos Estelares de la Humanidad".

El Derecho Contable surge de la necesidad de regular un hecho contable sustantivo y de la conveniencia de establecer un ordenamiento jurídico específico que sea a la vez instrumento de orientación y pieza clave de garantía para el adecuado funcionamiento del mundo social. La complejidad de éste ha “conducido históricamente a la diferenciación de las normas jurídicas por su carácter específico” y ha provocado la especialización y desarrollo del Derecho, como consecuencia del progreso y expansión de la cultura, con el propósito de lograr la máxima eficacia en la consecución de sus respectivos fines específicos, en inexorable cumplimiento de los principios de Claude Levi STRAUSS que rigen el proceso general de formación de la cultura:

a) La Ley de la distinción de la diferencia.

b) La introducción del componente discreto, discontinuo y combinatorio en el acontecer de la naturaleza.

El lenguaje y el Derecho en sus procesos de formación, evolución y desarrollo siguen líneas paralelas muy parecidas a través de rupturas, transformaciones y desgajes del tronco común. El ya citado profesor HERNÁNDEZ GIL establece estrechas equivalencias entre “lenguaje y derecho”, “lengua y ordenamiento jurídico”, “habla y realización del Derecho” y es necesario admitir que la evolución del lenguaje se corresponde, casi simétricamente, con la evolución del Derecho y ésta con la evolución de la cultura y la naturaleza, a través de realidades siempre cambiantes. Al final de este proceso evolucionista y evolucionado y después de un movimiento de “ruptura epistemológica”, aparece el Derecho Contable con su propia sustantividad y su propio lenguaje jurídico y específico apoyado en una adecuada técnica contable tendente a reducir el grado de indeterminación del hecho contable. Tanto el lenguaje como el Derecho deben ser expresión palpitante de las vivencias y vigencias sociales y entonces el hecho contable, como fenómeno social, conseguirá una regulación y lenguaje específicos en el seno del Derecho Contable, máxima expresión y ordenamiento de una viva, actual y palpitante realidad económica y jurídica definida y comunicada por un lenguaje evolucionado y representada por la Contabilidad.

En la última parte de su exposición el doctor FERNÁNDEZ PIRLA enjuicia magistralmente el concepto de jurisdicción contable y las relaciones con su mismo Derecho, afirmando que mientras no exista la espe-

cífica jurisdicción contable no se puede hablar de una regulación eficaz y la importancia de tal jurisdicción es tanto mayor cuanto más complejo es el mundo económico y social que trata de regular y asumir el Derecho. Pasa seguidamente a estudiar, con pinceladas de aguda inteligencia y conocimiento profundo, la oportunidad y nacimiento de la jurisdicción contable, los modelos de fiscalización o control externo, así como también la posible ampliación de la jurisdicción contable al sector económico privado y las dificultades de elaboración de una jurisdicción contable especializada.

Al terminar mi contestación a este inolvidable, excepcional y valioso discurso, me queda un profundo sentimiento de admiración científica y también se abre para mí un período de fértil y fecunda reflexión sobre el tema "El Hecho Contable y el Derecho", tema desarrollado en términos de extraordinarias, y al mismo tiempo, medidas y prudentes conclusiones. Y es que los hombres extraordinarios, como afirmara Goethe, desbordan del mundo moral: son como las fuerzas físicas de la naturaleza, como el agua y el fuego.²⁹ Quiero expresar públicamente el Excmo. Sr. Dr. don José María FERNÁNDEZ PIRLA mi más cordial, entrañable y entusiasmada felicitación en nombre propio y en el de los Excmos. Sres. Académicos, como testimonio formal de sincero, expreso y solemne reconocimiento por su docto y erudito magisterio, por sus perspicaces dotes de observación científica y por su gran dimensión humana demostrada al combinar tan inteligentemente las técnicas microeconómicas con los altos designios del mundo social, de la cultura y de la humanidad, porque, como ya dejara establecido Cicerón, no basta alcanzar la sabiduría; es preciso saber usar de ella.³⁰

Finalmente, invocando su irrefrenable y sensibilizada pasión por el estudio de la ciencia y de la cultura en sus más diversas manifestaciones, me atrevo a formular un sentido y ferviente ruego: que este acto solemne de su ingreso en la Real Corporación constituya un indisoluble, un definitivo, abrazo científico y espiritual con la misma, en aras de la

29 Emil LUDWIG, ob. cit., tomo I, pág. 29.

30 "Non enim paranda nobis solum, sed fruenda sapientia est." Cita tomada de la última lección del profesor VEGAS PÉREZ, Madrid, 21 de mayo de 1982.

perpetua continuidad de nuestra función investigadora vivida en el apasionante campo de las ciencias sociales, función que constituye necesariamente el punto de partida y también obligada meta de la trascendental, irrenunciable y sublime misión de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras en defensa de la cultura y del progreso de la humanidad.

Muchas gracias por su atención.

Barcelona, noviembre de 1983

ÍNDICE

	Págs.
DISCURSO DE INGRESO DEL ACADÉMICO DE NÚMERO, ELECTO, EXCMO. SR. DR. JOSÉ-MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA	3
INTRODUCCIÓN	5
NATURALEZA, CULTURA, CIVILIZACIÓN Y DERECHO	7
Naturaleza y cultura	7
Cultura y Derecho	8
Una visión estructural del Derecho	9
LA EVOLUCIÓN DEL DERECHO Y EL "HECHO CONTABLE"	14
La evolución del Derecho	14
El <i>hecho contable</i>	16
La evolución del <i>hecho contable</i>	18
EL DERECHO CONTABLE Y EL LENGUAJE PROPIO	20
El Derecho Contable	20
Lenguaje y Derecho	22
LA JURISDICCIÓN CONTABLE	25
Derecho y Jurisdicción	25
La oportunidad en la creación de la jurisdicción contable	27
La jurisdicción contable ya ha nacido: El Tribunal de Cuentas	28
Los modelos de fiscalización o control externo	30
La posible ampliación de la jurisdicción contable al sector económico privado	32
La elaboración de un Derecho Contable como premisa necesaria	33
Dificultades de elaboración de una jurisdicción contable especializada.	35
EPÍLOGO	37
La aplicación del concepto de modelo a la función simbólica	37
Sincronía y Diacronía	38
DISCURSO DE CONTESTACIÓN POR EL ACADÉMICO DE NÚMERO EXCMO. SR. DR. MARIO PIFARRÉ RIERA	41

PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

- Anales de la Academia de Ciencias Económico-Financieras*, tomo I (Cursos de 1943-44; 1944-45; 1945-46; 1946-47), 1952.
- Anales de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*, tomo V (Curso de 1957-58), 1958.
- Anales de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*, tomo VI (Curso de 1958-59), 1960.
- Anales de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*, tomo VII (Cursos de 1959-60 y 1960-61), 1966.
- Anales de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*, tomo XI (Curso de 1968-1969), 1972.
- Preocupación actual por una política de familia y relación con la política económica* (Discurso por el Excmo. Sr. Pedro Gual Villalbí), 1945.
- Política fiscal* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Alberto de Cereceda y de Soto), 1948.
- Ciencias Económicas y Política Económica* (Discurso de ingreso del Académico correspondiente para Bélgica, Hr. Henry de Lovinfosse), 1949.
- Balmes, economista* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Don Joaquín Buxó de Abaigar), 1949.
- La obtención y fijación de costes, factor determinante de los resultados* (Conferencia por el Excmo. Sr. Don Ricardo Piqué Batlle), 1951.
- Hacendística de Corporaciones Locales* (Discurso por el Excmo. Sr. Don Joaquín Buxó de Abaigar, Marqués de Castell-Florite), 1951.
- La productividad en los negocios* (Texto de las Conferencias del VI Ciclo pronunciadas en el Curso de 1950-51 por los Académicos numerarios Ilmos. Sres. Don Jaime Vicens Carrió, Don José Gardó Sanjuán, Don José M.^a Vicens Corominas, Don Juan Casas Taulat y Excmo. Sr. Don Ricardo Piqué Batlle), 1952.
- La Contabilidad y la política económica* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Antonio Goxens Duch), 1954.
- El capital, como elemento económico-financiero de la empresa* (Discurso de ingreso del académico numerario Ilmo. Sr. Don Luis Prat Torrent), 1954.
- Las amortizaciones y el Fisco* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Don Alfredo Prados Suárez), 1954.
- El gravísimo problema de la vivienda* (Discurso de ingreso del académico numerario, Ilmo. Sr. Don Luis Bañares Manso), 1954.

- El comercio exterior y sus obstáculos, con especial referencia a los Aranceles de Aduanas* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Don Manuel Fuentes Irurozqui), 1955.
- Lo económico y lo extraeconómico en la vida de los pueblos* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Dr. Don Román Perpiñá Grau), 1956.
- En torno a un neo-capitalismo* (Discurso pronunciado en la sesión inaugural del Curso de 1957-58 por el Excmo. Sr. Don Joaquín Buxó de Abaigar, Marqués de Castell-Florite), 1957.
- Nuevas tendencias hacia la unidad económica de Europa* (Conferencia por el Excmo. Sr. Don Manuel Fuentes Irurozqui), 1958.
- Análisis y pronóstico de la coyuntura* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Antonio Goxens Duch), 1960.
- Lo social y lo económico en la empresa agrícola* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Ricardo Torres Sánchez), 1960.
- Inflación y moneda* (Discurso de ingreso del académico numerario Ilmo. Sr. Dr. Don Cristóbal Massó Escofet, y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Rafael Gay de Montellá), 1960.
- Modificaciones sustantivas en el Impuesto de Derechos Reales* (Discurso de ingreso del académico numerario Ilmo. Sr. Don José M.^a Sáinz de Vicuña y García-Prieto, y contestación por el Ilmo. Sr. Don José Fernández Fernández), 1960.
- Repercusión de la depreciación monetaria en los seguros mercantiles y sociales y forma de paliarla con la mayor eficacia posible* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Lasheras-Sanz), 1960.
- Un nuevo Balance. Contribución al estudio de la financiación empresarial* (Conferencia por el Excmo. Sr. Don Ricardo Piqué Batlle), 1960.
- El torbellino económico universal* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Don Félix Escalas Chamení, y contestación por el Excmo. Sr. Don Joaquín Buxó de Abaigar, Marqués de Castell-Florite), 1960.
- Contribución de las Ciencias Económicas y Financieras a la solución del problema de la vivienda* (Conferencia por el Ilmo. Sr. D. Federico Blanco Trías), 1961.
- ¿Crisis de la Economía, o crisis de la Economía Política?* (Discurso de ingreso del académico correspondiente para Italia, Prof. Dr. Don Ferdinando di Fenizio), 1961.
- La empresa ante su futura proyección económica y social* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Luis Prat Torrent), 1962.
- Política y Economía* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Don Manuel Fraga Iribarne), 1962.
- El empresario español ante el despegue de la economía* (Discurso de apertura del Curso de 1962-63, por el Presidente perpetuo de la Corporación, Excmo. Sr. Don Ricardo Piqué Batlle), 1963.
- Función social de la inversión mobiliaria* (Discurso de ingreso del académico nu-

- merario, Ilmo. Sr. Don Juan de Arteaga y Piet, Marqués de la Vega-Inclán, y contestación por el Excmo. Sr. Don Ricardo Piqué Batlle), 1965.
- La integración económica europea y la posición de España* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Ilmo. Sr. Dr. Don Lucas Beltrán), Tecnos, 1966.
- Los precios agrícolas* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Ilmo. Sr. Dr. Don Carlos Caveró Beyard), 1966.
- Contenido y enseñanzas de un siglo de historia barcelonesa* (Discurso de ingreso del académico numerario Ilmo. Sr. Dr. Don Pedro Voltes Bou, y contestación por el Ilmo. Sr. Don Juan de Arteaga y Piet, Marqués de la Vega-Inclán), 1966.
- La información económica en la Ley de Sociedades Anónimas* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Ilmo. Sr. Don Enrique Fernández Peña), 1966.
- Bicentenario del inicio de la industrialización de España* (Texto de las conferencias pronunciadas en el XXII ciclo extraordinario del curso de 1966-1967, por el Excmo. Sr. Don Gregorio López Bravo de Castro, Ministro de Industria; Ilmo. Sr. Don Pedro Voltes Bou; Ilmo. Sr. Ramón Vilá de la Riva; Excmo. Sr. Don Narciso de Carreras Guiteras; Ilmo. Sr. Don Luis Prat Torrent, e Ilmo. Sr. Don Rodolfo Martín Villa, Director General de Industrias Textiles, Alimentarias y Diversas), 1967.
- Ahorro y desarrollo económico* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Dr. Don Roberto García Cairó), 1967.
- Dinámica estructural y desarrollo económico* (Discurso de ingreso del Académico Numerario Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Verdú Santurde, y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Roberto García Cairó), 1967.
- La integración económica Iberoamericana* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Don José Miguel Ruiz Morales), 1968.
- Los valores humanos del desarrollo* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Don Luis Gómez de Aranda), 1969.
- La inaplazable reforma de la empresa* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Luis Bañares Manso), 1970.
- El mercado monetario y el mercado financiero internacional* (Conferencia por el Ilmo. Sr. Don Juan Arteaga y Piet, Marqués de Vega-Inclán), 1970.
- Coordinación entre política fiscal y monetaria a la luz de la Ley Alemana de Estabilización y Desarrollo* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Excmo. Sr. Dr. Don Hermann J. Abs), 1970.
- La reforma de la Empresa* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Rodríguez Robles), 1970.
- El honor al trabajo* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Ilmo. Sr. Dr. Don Pedro Rodríguez-Ponga y Ruiz de Salazar), 1971.
- La rentabilidad de la Empresa y el Hombre* (Discurso de ingreso del académico

- numerario Ilmo. Sr. Don José Cervera y Bardera, y contestación por el Ilmo. Sr. Don Luis Prat Torrent), 1972.
- El punto de vista económico-estructural de Johan Akerman* (Discurso de ingreso del académico de número, Ilmo. Sr. Dr. Don Luis Pérez Pardo, y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Verdú Santurde), 1972.
- La política económica regional* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Don Andrés Ribera Rovira, y contestación por el Ilmo. Sr. Don José Berini Giménez), 1973.
- El entorno socio-económico de la Empresa multinacional* (Discurso inaugural del Curso de 1972-73, por el académico de número Ilmo. Sr. Don Juan de Arteaga y Piet, Marqués de Vega-Inclán), 1973.
- Posibilidades y limitaciones de la Empresa Pública* (Discurso de ingreso del académico de número Ilmo. Sr. Dr. Don José Perulles Bassas, y contestación, por el Ilmo. Sr. Dr. Don Pedro Lluch y Capdevila), 1973.
- Decisiones económicas y Estructuras de organización del Sector público* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Ilmo. Sr. Don José Ferrer Bonsons), 1973.
- Programa mundial del empleo* (Discurso de ingreso del Académico de número Ilmo. Sr. Don Joaquín Forn Costa, y contestación por el Ilmo. Sr. Don Juan de Arteaga y Piet, Marqués de la Vega-Inclán), 1973.
- Un funcionario de Hacienda del siglo XIX: José López-Juana Pinilla* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Don Juan Francisco Martí Basterrechea), 1973.
- Compartimiento de los Fondos de Inversión Mobiliaria, en la crisis bursátil del año 1970* (Discurso inaugural del Curso de 1970-71, por el académico de número, Ilmo. Sr. Don Juan de Arteaga y Piet, Marqués de la Vega-Inclán), 1973.
- La autonomía municipal: su base económico-financiera* (Discurso de ingreso del académico de número Ilmo. Sr. Dr. Don Juan Ignacio Bermejo y Gironés, y contestación por el Excmo. Sr. Don Joaquín Buxó-Dulce de Abaigar, Marqués de Castell-Florite), 1973.
- En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos* (Discurso de ingreso del académico de número Ilmo. Sr. Dr. Don Magín Pont Mestres, y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Verdú Santurde), 1974.
- La administración de bienes en el proceso* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. Don Miguel Fenech Navarro, y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Pedro Lluch y Capdevila), 1974.
- El control crítico de la gestión económica* (Discurso de ingreso del académico correspondiente, Ilmo. Sr. Dr. Don Emilio Soldevila García), 1975.
- Consideración en torno a la inversión* (Discurso de ingreso del académico de número, Ilmo. Sr. Don José Manuel de la Torre y de Miguel y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Goxens Duch), 1975.

- La crisis del petróleo (1973 a 2073)* (Discurso de ingreso del académico de número, Ilmo. Sr. Dr. Don Ramón Trías Fargas y contestación por el Ilmo. Sr. Don José Berini Giménez), 1975.
- Perspectivas de la Economía mundial: el comienzo de una nueva era económica* (Texto de las ponencias presentadas a las Jornadas de Estudios celebradas los días 12, 13 y 14 de mayo de 1975), 1976.
- Las políticas económicas exterior y fiscal* (Discurso de ingreso del Académico de número Ilmo. Sr. Don Emilio A. Han Dubois y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Juan José Perulles Bassas), 1976.
- Liquidez e inflación en el proceso microeconómico de inversión* (Discurso de ingreso del Académico de número, Ilmo, Sr. Don Jaime Gil Aluja, y contestación por el Excmo. Sr. Dr. Don Mario Pifarré Riera), 1976.
- Sistema fiscal y sistema financiero* (Discurso de ingreso del Académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Don Francisco Javier Ramos Gascón y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Verdú Santurde), 1978.
- Sobre el análisis financiero de la inversión* (Discurso de ingreso del Académico de número Excmo. Sr. Dr. Don Alfonso Rodríguez Rodríguez y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don José Manuel de la Torre y Miguel), 1978.
- Mito y realidad de la empresa multinacional* (Discurso de ingreso del Académico de número Ilmo. Sr. Dr. Don Mariano Capella San Agustín y contestación por el Excmo. Sr. Dr. Don Mario Pifarré Riera), 1978.
- El aborro popular y su contribución al desarrollo de la economía española* (Discurso de ingreso del Académico de número Ilmo. Sr. Don José M.^a Codony Val y contestación por el Ilmo. Sr. Dr. Don Antonio Goxens Duch), 1978.
- Consideraciones sobre la transferencia de tecnología* (Discurso de ingreso del Académico de número Ilmo. Sr. Don Lorenzo Gascón Fernández y contestación por el Ilmo. Sr. Don José Cervera Bardera), 1979.
- Aspectos económicos y fiscales de la autonomía* (Discurso de ingreso del Académico de número, electo, Excmo. Sr. Dr. Don Laureano López Rodó y contestación por el Académico de número Excmo. Sr. Don Andrés Ribera Rovira), 1979.
- El balance social: integración de objetivos sociales en la empresa* (Discurso de ingreso del Académico de número, electo, Excmo. Sr. Dr. Don Enrique Arderiu Gras y contestación por el Académico de número Excmo. Sr. Don Joaquín Forn Costa), 1980.
- El crecimiento del Sector Público como tránsito pacífico de sistema económico* (Discurso de ingreso del Académico de número, electo, Excmo. Sr. Dr. Don Alejandro Pedrós Abelló y contestación por el Académico de número Excmo. Sr. Dr. Don Ramón Trías Fargas), 1981.
- Función de la fiscalidad en el actual momento de la Economía Española* (Discurso inaugural del Curso 1981-82, pronunciado por el Académico de número Excmo. Sr. Dr. Don Magín Pont Mestres), 1981.

- La empresarialidad en la crisis de la cultura* (Discurso de ingreso del Académico de número, electo, Excmo. Sr. Dr. Don Ángel Vegas Pérez, y contestación por el Excmo. Sr. Dr. Don Mario Pifarré Riera), 1982.
- Insolvencia mercantil (Nuevos hechos y nuevas ideas en materia concursal)* Discurso de ingreso del Académico de número, electo, Excmo. Sr. Dr. Miguel Casals Coldecarrera, y contestación por el Académico de número, Excelentísimo Sr. Don Joaquín Forn Costa, 1982.
- Las Sociedades de Garantía Recíproca, un medio para la financiación de las PME* (Discurso de ingreso del Académico de número, electo, Excmo. Sr. Don Pedro Castellet Mimó, y contestación por el Académico de número, Excelentísimo Sr. Don Luis Prat Torrent), 1982.
- Sistema financiero y Bolsa: La financiación de la empresa a través del Mercado de Valores.* (Discurso de ingreso del Académico electo, correspondiente, Ilmo. Sr. Don Mariano Rabadán Fornies, y contestación por el Académico de Número Excmo. Sr. Don Juan de Arteaga y Piet, Marqués de la Vega-Inclán.) 1982.
- El sentimiento de Unidad Europea, considerando lo económico y lo social. Factores técnicos necesarios para la integración en una Europa unida y armónica.* (Discurso de ingreso del Académico electo, correspondiente, Ilmo. Sr. Don Wenceslao Millán Fernández, y contestación por el Académico de Número Excmo. Sr. Dr. Don Antonio Goxens Duch.) 1982.
- El ámbito representativo del Órgano de Administración de la S.A.* (Discurso de ingreso del Académico de Número, electo, Excmo. Sr. Don Josep Puig Sallés, y contestación por el Académico de Número Excmo. Sr. Dr. Antonio Polo Díez.) 1983.
- La planificación en época de crisis en un sistema democrático.* (Discurso de ingreso del académico electo, correspondiente, Excmo. Sr. Dr. José Barea Tejeiro, y contestación por el Académico de Número Excmo. Sr. Dr. José Manuel de la Torre y de Miguel.) 1983.
- El hecho contable y el derecho.* (Discurso de ingreso del Académico de Número, electo, Excmo. Sr. Dr. José-María Fernández Pirla, y contestación por el Académico de Número Excmo. Sr. Dr. Mario Pifarré Riera.) 1983.

