

# ENSAYO TEORICO SOBRE LA NORMALIZACION EN EL BRASIL: NOTAS EXPLICATIVAS DE LOS BALANCES

por el

Prof. Dr. A. LOPES DE SA

## SUMARIO:

I. Fundamentos de la presente tesis.—II. Fenómenos patrimoniales.—III. La expresión escritural del fenómeno contable.—IV. La cuenta y su posición ante la doctrina Contable.—V. Cuentas en los balauces y notas explicativas.—V. Conclusiones de la presente tesis.

## I

### FUNDAMENTOS DE LA PRESENTE TESIS

La evolución técnica, como consecuencia del progreso científico, exige, en todas sus fases, un procedimiento lógico, de coherencia.

Se observa, sin embargo, que el efecto pragmático tiene preponderancias y evidencias que muchas veces comprometen las estructuras doctrinales.

Las deformaciones subsiguientes al desencuentro entre las bases teóricas y aquellas de la práctica terminan por comprometer la propia evolución del conocimiento.

Esta es la realidad que nos viene presentando el procedimiento de las "notas explicativas de los balances", en comparación con los fundamentos conceptuales de cuentas y de la fenomenología patrimonial.

Tales "notas" han sido a veces evidenciadas dentro de aspectos formales, que no siempre son más recomendables, además del aspecto conflictivo que producen en relación a la doctrina contable.

La necesidad de conceptualizaciones y encuadramientos lógicos de las aplicaciones prácticas, en relación al respeto que deben guardar con relación a la Teoría de la Contabilidad, forman el fundamento de esta tesis.

En este ensayo teórico procuramos tener presente el precepto de que "la función más importante de una teoría no es organizar o establecer enunciados que sean verdaderos o falsos, sino la de procurar principios materiales de deducción que puedan ser usados para establecer un conjunto de hechos a partir de otro" (1).

Procuramos, por consiguiente, reunir elementos que puedan permitir un encuadramiento de las "notas explicativas" como instrumento realmente técnico en la práctica contable, produciendo informes analíticos condicionados a la legitimidad de los objetivos del Balance.

## II

### FENOMENOS PATRIMONIALES

Todos los hechos que ocurren con la riqueza administrada son llamados "fenómenos patrimoniales" y, según entendemos, forman el objeto de estudios de la Contabilidad.

---

(1) PATRICK SUPPES, en "Filosofía de la Ciencia", pág. 120, Editora Cultrix, Sao Paulo, 1967; traducción de "Philosophy of Science Series (Forum Lectures)", publicada en los Estados Unidos de América por Forum Editor, Voice of America.

Este es el orden lógico que ha sido seguido incluso por los didactas, que no se han preocupado en producir obras de preciosismo doctrinal.

Lo que ocurre con un conjunto de "cosas", "créditos", "débitos" y "provisiones" relativos a una persona o reunión de personas, ha sido el objeto de nuestros estudios.

Este conjunto se ha consagrado bajo la terminología de "patrimonio" y el estudio de éste como objeto contable, según lo aprobado por los dos últimos Congresos Brasileños de Contabilidad y por insignes contables de todo el mundo.

Los fenómenos patrimoniales, por consiguiente, forman el elemento de nuestras indagaciones y toda nuestra teoría ha sido directa o indirectamente fundamentada en tales verdades.

Tales hechos, que resultan de la acción humana sobre la riqueza, sin embargo, poseen interdependencia y, además de procesarse en el tiempo y en el espacio, se subordinan, además, a la formación de otro aspecto fundamental de observación y que es el de la medida de los mismos.

El aspecto nítidamente objetivo de nuestra disciplina exige el levantamiento de los fenómenos a través de "registros", la comparación de ellos por el "valor" tanto como la manifestación expresa de los momentos estáticos o dinámicos.

El sistema de tales prácticas antecede, inclusive, a la fase científica, indagatoria e interpretativa.

De ahí la importancia de la escrituración contable, instrumento evidente de demostración de los fenómenos patrimoniales.

A la base lógica de "guardar memoria", preliminarmente desempeñada en la escala histórica de nuestra disciplina, cedió lugar la de acompañar las mutaciones de los "hechos patrimoniales", pero mantuvo siempre el fundamento de "evidenciar acontecimientos".

Quien observa los registros contables antiguos, como tuvimos oportunidad de analizar en Egipto y en Grecia (en Creta, relativos a la civilización minoica), puede tener una dimensión exacta de la evolución de los mismos.

En la medida en que se ampliaron los instrumentos, creció el recurso y la escritura contable, se estratificaron procedimientos en procesos que se hicieron perennes, como el de la partida doble.

En modo alguno, sin embargo, desde entonces hasta nuestros días, la pre-ocupación se desvió del "objeto patrimonial".

La experiencia de centenares de estudiosos en el análisis de tales principios consagraron el "hecho contable" como el "patrimonial", desde Masi, creador de la corriente doctrinal patrimonialista, hasta los más modernos.

Basta examinar el exhaustivo documental científico de la obra "La Scienza del Patrimonio" (2), los preceptos básicos de Urbain J. Vaes, en la introducción de "Comptabilité Générale" (3), para que se tenga el convencimiento, bajo diversos ángulos de la realidad, de la función escritural contable como instrumento de evidencia de hechos patrimoniales.

En este sentido, en Chile, en la Conferencia Interamericana de Contabilidad, se aprobó una tesis nuestra y del ilustre profesor Dr. Juan Rodríguez López,

(2) Vincenzo MASI: Edición Nicola Milano Farigliano, 1971.

(3) Editada en Dunod, París, 1951.

donde destacábamos el valor de la pesquisa científica, reconociendo la escrituración apenas como medio de utilización en la evidencia de los hechos patrimoniales, aunque con la importancia que merece.

Sea, sin embargo, cual fuere la convicción doctrinaria del analista, todos estarán de acuerdo en considerar que el fenómeno patrimonial tiene expresión contable y que ésta se evidencia por los procesos consagrados de escrituración.

Para nosotros, sin embargo, el aspecto bajo el cual se observa el mismo es el hacendal, o sea, dentro de las empresas o de las instituciones, poseyendo, por consiguiente, expresión "analítica" y "sintética", pero siempre dentro de este campo.

En este particular, por consiguiente, no se confunde con las conceptualizaciones jurídicas, económicas, aritméticas o de cualquier otra disciplina.

Si nuestro objeto de estudio tiene una finalidad específica no podemos mezclar su desarrollo ni sus indagaciones estáticas y dinámicas con las de otras disciplinas, inclusive y especialmente la de "administración".

### III

#### LA EXPRESION ESCRITURAL DEL FENOMENO CONTABLE

Melis, en su monumental "Storia della Ragioneria" (4), prueba exhaustivamente que el primer instrumento de registro contable conocido se preocupó en presentar "memoria" sobre alguna cosa, de alguien, demostrando, preliminarmente, la cantidad.

Las inscripciones "pictográficas", únicamente de los registros, describiendo la escritura contable en el período de Uruk IV, en Sumeria, se limitaba "a la enunciación de un objeto, de algunos números y de una persona que se encontraba en relación con esos elementos" (5).

La reunión de "objeto", "medida del objeto" y "relación del objeto" formó, hace milenios, la primera composición de elementos constitutivos de la escrituración contable.

Masi afirma, incluso categóricamente, que "la Contabilidad nace con las primeras formas de asociación humana", y más adelante asegura que "los hombres comenzaron a contar en el sentido de calcular y siempre profundizando más en este concepto, teniendo la primitiva forma; transformándose racionalmente, "hasta" que más tarde surgen los vocablos griegos y latinos de *logos* y *ratio*, ya que la cuenta implica la formulación de una consideración, de un juicio, de un raciocinio, del cual la cuenta, el *logos*, el *ratio* son apenas símbolos de tales complejos y coordinaciones racionales patrimoniales con la finalidad del gobierno económico hacendal" (6).

(4) Editor Zuffi. Bologna, 1950.

(5) MELIS, *obra citada*, pág. 5.

(6) Vincenzo MASI, págs. 68, 70 y 71 de "La Ragioneria nella pristoria e nell'antichità". Tamani Editori, Bologna, 1964, 1.ª edición, bajo los auspicios de la Academia Nazionale di Ragioneria in Bologna.

La expresión escritural, por consiguiente, incluso existiendo como "complejo", nació como "conjunto" según se conoce por el trabajo de los estudiosos.

En la medida en que la relación entre el hecho, su medida y el ambiente en que éste se verificaba iba evolucionando, también los sistemas de registros se fueron estructurando, buscando, incluso, la expresión sintética o global del patrimonio.

El descubrimiento de los números primero y la posterior evaluación monetaria produjeron toda la evolución del sistema escritural.

"La primera manifestación del arte (de registrar en los libros) es la cuenta como instrumento derivado de la combinación coordinada del cálculo y del registro", escribió Alberto Ceccherelli (7), demostrando la importancia y la validez de la cuenta como "unidad de expresión escritural".

Lógicamente, el proceso evolutivo fue lento y, según entendemos, permitió que los sistemas de escritura se estructurasen.

En nuestro punto de vista tuvieron que sucederse muchas fases para que la "expresión escritural" alcanzase el punto al que hoy ha llegado y clasificamos tal trayectoria de la siguiente manera:

1.º La aparición de los números enseñó las primeras conexiones entre el objeto y la cantidad y permitió la primera *cuenta* "personal".

2.º La introducción del "crédito" pasó a "exigir" el registro para el ajuste "entre personas".

3.º La aparición de los números arábigos permitió facilidad en los cálculos aritméticos y de registros y surgieron las primeras "columnas" como "grupos de reunión de hechos".

4.º La extensión de las cuentas "personales" al control de las "cosas" y la aparición de las columnas dobles de "deuda" y "crédito" produjeron la formación de partida doble.

5.º Las sociedades mercantiles desarrolladas estimularon el logro de ganancias y el perfeccionamiento se operó.

6.º La ampliación de los medios en las técnicas de registros (del papel al "tape") permitieron las simplificaciones, codificaciones y la consiguiente velocidad en la obtención de los datos.

7.º La normalización como conjunto de medios para el entendimiento genérico y la disciplina de actitudes completó la evolución histórica.

El análisis, desde sus orígenes, indica la aparición de la "cuenta" como la base de toda la trayectoria evolutiva y como la primera gran sugestión que despertaría la curiosidad científica en torno a la Contabilidad.

Por tanto, la forma seguida para la dinámica del levantamiento de los hechos contables fue la cuenta, como instrumento escritural, fundamental y originario.

Todavía en nuestros días (como en el trabajo central) tiene la cuenta, como medio de expresión de nuestros fenómenos, el relieve fundamental, sirviendo de punto de referencia para las normalizaciones expositivas.

(7) La Logismognaffia. Edición Vallardi, Milán, 1915, pág. 5.

## IV

## LA CUENTA Y SU POSICION ANTE LA DOCTRINA CONTABLE

El desenvolvimiento lógico de nuestro raciocinio en el presente trabajo demuestra que doctrinalmente la cuenta se sitúa como la forma usual de expresión del fenómeno patrimonial.

Las raíces históricas testimonian que el "conjunto" de elementos que evidencia un hecho o una reunión de hechos contables de la misma naturaleza, debidamente medidos, es la "cuenta".

En el orden lógico del desenvolvimiento de los procesos de escrituración, sin embargo, la técnica pasó a exigir como "componentes" de la "cuenta":

- a) El *título* o denominación del hecho patrimonial que se registra.
- b) El *valor* o medida monetaria del hecho.
- c) El *tiempo* o fijación de la época en que el hecho ocurre.
- d) La *identificación* analítica, sintética o simbólica del hecho en su ligazón o interdependencia en el sistema patrimonial a que pertenece.

El título o denominación del hecho, generalmente sintético y tradicional, pasó a ser muchas veces el representante de todo un procedimiento de registro y el valor resultante de los movimientos o "saldo" la posición final, en un momento dado.

De ahí algunas confusiones de concepto que fueron difundidas, considerando, incluso, "cuenta" como apenas el "título de la cuenta".

Esto produjo, en consecuencia, la deformación del concepto de "Plan de Cuentas", que pasó a ser observado apenas, parcialmente, como "elenco o relación de títulos de cuentas".

En la realidad, mientras, sintéticamente, en doctrina, una cuenta se compone de:

1. *Objeto* (y el título manifiesta de lo que trata), y
2. *Medida* (y expresa el valor),  
donde los hechos se registran por:
  - a) *Tiempo* (época en que ocurre), y
  - b) *Dinámica* cualificada e identificada (descripción y acompañamiento del hecho en relación con el sistema).

Con todo, el objeto, aun en razón de no existir en los dominios científicos de la Contabilidad la misma clasificación que otras ciencias ya realizaron (especialmente la Química, con su tabla de elementos), permanece en el dominio de los "usos y costumbres" o de algunas "padronizaciones y normalizaciones", casi siempre hechas para atender a fines particulares.

En la realidad no se puede negar que las cuentas poseen un buen número de "objetos tradicionales" y que se arrastran desde la aparición de las partidas dobles.

Los conflictos de los aspectos prácticos y teóricos, pragmáticos y científicos

se ha operado abundantemente en este área, incluso sufriendo las influencias marcadoras de las diversas corrientes doctrinales (personalismo, contismo, controlismo, etc.) o de los intereses de grupos u organizaciones políticas, económicas y sociales.

Basta un análisis de los trabajos de G. Shrott, Leon Gomberg, E. Leautey, y A. Guilbault, G. Germani, Fabio Besta, Guiseppe Cerboni, Pietro d'Alvise, Giovanni Massa, Vincenzo Masi, Gino Zappa, Alberto Ceccherelli, W. A. Paton, J. H. Jackson, J. Lanison, P. Trelut, A. Amaduzzi, Marcel Pawels y otras voces internacionales para que se tenga la noción exacta de las profundas divergencias de intitulaciones y clasificaciones.

Tales aspectos formales, sin embargo, no modifican, de forma alguna, la esencia del valor de la cuenta y no suprimen las características de su doctrina, ya expuestas.

Lo mismo ocurre en cuanto al criterio de valuación y que incluso puede crear serios problemas cuando la sociedad tiene su propiedad difundida entre personas que no producen los patrimonios (caso de las anónimas).

El problema es universalmente reconocido, y el profesor Mario E. Pravia, en un trabajo presentado al II Congreso Nacional de Contables del Uruguay en 1955, resalta, en un anteproyecto de ley, en la exposición de motivos que "la valuación de los elementos patrimoniales de la hacienda, de importancia manifiesta en cualquier tipo de empresas, tiene relieve singular cuando el patrimonio cuya situación se determina es el de una sociedad anónima".

Aun así, sin embargo, incluso sufriendo todas las variaciones de criterios, la cuenta, esencial y doctrinalmente, sigue exigiendo este elemento como fundamental.

Por consiguiente, la posición doctrinal de la cuenta, aunque alcanzada por imperfecciones en la práctica, permanece inmutable.

Las imperfecciones tienen raíces profundas, pero, básicamente, tienen lugar por las limitaciones de los títulos y de los criterios de medición.

Un objeto de cuenta, o sea, un hecho patrimonial o conjunto de éste, no siempre consigue una expresión correcta, adecuada, completa, satisfactoria y suficiente.

El problema crece de expresión, todavía, ante un Balance que precisa ser interpretado o, por lo menos, entendido por legos o terceros interesados.

Aunque en esto no se pueda contener un problema de orden doctrinal, existe, en la realidad, una circunstancia en la práctica o técnica de ejecución que dificulta el entendimiento.

Siendo el Balance una pieza técnica, pero de interés para un gran número de personas, ésta ha producido serios obstáculos para las formas demostrativas.

De ahí que un gran número de técnicos ya admitan la existencia de "Balances Internos" y "Balances Externos", deseando con esto definir aquellas piezas de uso de la empresa y las que deben ser exhibidas al público lector.

En este caso las cuentas, según opinión de algunos profesionales, podrían ser "agrupadas", "desdobladas" y hasta presentadas bajo otra intitulación.

En la práctica ya comprobamos la existencia de esta realidad.

¿Hasta qué punto, sin embargo, se permitiría esta transformación?

El Banco Central del Brasil, en acto específico, proponiéndose impedir deformaciones, presentó sus modelos que funcionan como límites.

En ellos se conserva la intitulación de las cuentas y se sigue la práctica consagrada.

Sin embargo, aun así, se siente la necesidad de reconocer la limitación de las intitulaciones de las cuentas y el propio Banco Central del Brasil recurre a las "notas explicativas", igualmente consagradas como expediente de esclarecimiento.

En todos los acontecimientos establecidos, entretanto, ha de reconocerse que un principio lógico, normativo, debe ser añadido para ampliar el valor de la materia y consecuentemente su utilidad.

## V

### CUENTAS EN LOS BALANCES Y NOTAS EXPLICATIVAS

Cuando la cuenta alcanza su posición en el Balance se entiende que ella representa una definición sobre la situación de hechos patrimoniales de la misma naturaleza, por sus saldos o resultantes de una dinámica en el mismo sistema.

El título simbolizará, ciertamente, el acontecimiento y por la técnica debe tener la máxima expresividad a fin de traducir claramente el objeto de la cuenta.

En principio debe prevalecer el raciocinio lógico de que "del examen de los términos del balance, los sujetos hacendales y los interesados deberán estar en condiciones de obtener conclusiones con las cuales formarán sus propios juicios" (8).

La práctica, sin embargo, ha forzado adaptaciones para que los juicios referidos sean hechos; pero, incluso así, los títulos de las cuentas han permanecido incapaces de esclarecer determinados acontecimientos.

De ahí surgen explicaciones paralelas que, según entendemos, se han preocupado más en producir una literatura engañosa, o sólo en apariencia, que una auténtica identificación de objetos de cuentas o dinámica de fenómenos.

Las denominadas "notas explicativas", en verdad, surgiendo de prácticas que se vienen consagrando, no tienen todavía una posición doctrinal asentada delante de la técnica de los levantamientos contables.

Hasta qué punto deben ser consideradas como "análisis" de un objeto y bajo qué aspectos deben ser situadas, no se preocuparon todavía, de forma consagrada, en situarlas nuestros doctrinadores.

Sabemos que las cuentas fueron, durante largo tiempo, el límite exclusivo de las preocupaciones técnicas.

Por mucho tiempo no se concibió nada fuera de un régimen que confinase en el título y en la expresión de los valores de saldos toda la manifestación de los hechos contables.

Los datos complementarios parecían poco acreditados ante los estudiosos, y todavía hoy parecen causar aprensiones y repulsas de muchos indagadores.

En la práctica, durante igualmente largo período se transfirió a los informes

---

(8) Jaime N. MOSQUERA: "Pantaleoni y las finalidades del Balance", pág. 5, edición del Ministerio de Educación de la Nación, Universidad Nacional de Córdoba, 1953.



de las administraciones el encargo de las interpretaciones y explicaciones e incluso del análisis de los balances, como medio adecuado y hasta exclusivo de tales sucesos.

La evolución, sin embargo, terminó por exigir “notas explicativas” junto a los balances, donde las cuentas no tuviesen la capacidad ni la claridad suficientes de global esclarecimiento.

Esta misma práctica, entretanto, como suele suceder en todos los movimientos empíricos y pragmáticos, terminó por acoger impropiedades, según entendemos.

Nada hay que oponer, dentro de las tendencias modernas de la Contabilidad, a que las notas explicativas surgiesen como complementación del sistema expositivo del balance; pero que escapasen a los límites lógicos de nuestro objeto nos parece una forma inadecuada, aunque no escapen a la veracidad.

Las fronteras entre lo contable y lo no contable son preponderantes en la fijación técnica y científica de nuestro ramo, y éste es un convenio usual también en las demás divisiones del conocimiento humano.

Paralelamente aceptamos que “la evolución de la Contabilidad, su carácter esencialmente dinámico —que la hace adaptarse permanentemente a situaciones de mudanza micro o macro-económicas y a las nuevas estructuras y necesidades empresariales—, ha enriquecido paulatinamente sus instrumentos analíticos, de planteamiento y control” (9).

Reconocemos, pues, que las premisas de la situación técnica ante cualquier asunto contable se sitúan de la siguiente manera:

1.º La Contabilidad ha evolucionado y se ha adaptado al ambiente económico y administrativo cuando éstos requieren igualmente modificaciones.

2.º Todo lo que trascienda al fenómeno patrimonial de las haciendas escapa a los dominios contables y pasa a invadir el territorio de otras disciplinas.

Para que las “notas explicativas” de los Balances sean eminentemente contables, legítimamente encuadrables dentro de nuestro territorio y responsabilidades, deben seguir a tales premisas.

No podemos negarlas como instrumentos de nuestro trabajo y creemos que ellas representan un paso al frente en el caso de los “Balances Externos”, pero precisamos, efectivamente, confinarlas dentro de las “normas expositivas” apropiadas a nuestro terreno profesional.

Si las precisiones en la fijación de normas contables de intitulación y evaluación de cuentas, tanto como de encuadre y de relaciones contables, todavía resultan en parte insuficientemente rigurosas y comprensibles, aumentando la responsabilidad de los oyentes, como recientemente advirtió el ilustre profesor John C. Burton (10), ¿qué no decir de las “notas explicativas” y de sus redacciones?

Una teorización que enseñe normas necesita, por consiguiente, emerger de la doctrina contable en el sentido de dar la cobertura conveniente a tal progreso técnico.

(9) Henrique G. HERRSCHER: “Contabilidad Gerencial”, pág. 19. Proinvert Editores, Buenos Aires, 1968, 1.ª edición.

(10) JoFA, Set 71, pág. 51.

Lo que nuestro trabajo pretende, lógicamente, es situar el campo filosófico en postulados lógicos, para la estructuración de una doctrina que oriente las normas técnicas, aunque partiendo, apenas, de fundamentos.

Creemos que las *notas explicativas* representan, efectivamente, un medio auxiliar en la descripción del objeto de cuentas o en la presentación total o parcial de hechos patrimoniales en ellas contenidos, teniendo por fin el esclarecimiento de la opinión o juicio a ser formado sobre una situación expuesta en Balance, generalmente, externo.

En estas condiciones también creemos que ellas deben estar limitadas a sus objetivos estimados, o sea, el de representar un "hecho contable", excluyendo todas las demás diferentes observaciones y que no sean las de nuestro terreno profesional.

Cuestiones administrativas, económicas, de organización y otras deben ser objeto, según entendemos, de relaciones, nunca de "notas explicativas de balance".

Informaciones contables no deben ser confundidas ni mezcladas con "otras informaciones".

El esclarecimiento de hechos patrimoniales puede, sin embargo, envolver el de hechos paralelos; en este caso creemos que no competiría a nuestro sector la responsabilidad de exponerlos, a menos que se desease minimizar la importancia de las relaciones de las directorías y traspasar las funciones contables.

No se trata de intentar desterrar de nuestro terreno una práctica, por impura que nos parezca, sino de reconocer que se trata de algo realmente ajeno al objeto del propio Balance.

De ahí que juzguemos prudente el mantenimiento de los conceptos y la normalización de las notas explicativas como una forma de protección a nuestra técnica.

No deseamos realizar un reproche a los que no siguen tales caminos en sus trabajos, sino una advertencia lógica, fundamentada en la protección de los principios y preceptos de la Contabilidad.

## VI

### CONCLUSIONES DE LA PRESENTE TESIS

El presente estudio teórico nos conduce a las conclusiones siguientes:

1.<sup>a</sup> Las notas explicativas de los Balances son de naturaleza contable porque se refieren a un objeto específico de tal campo, siendo parte integrante del proceso técnico y de las cuentas.

2.<sup>a</sup> Relacionándose tales notas a las cuentas y lógicamente a hechos patrimoniales para mantener su genuinidad, deben estar limitadas a las técnicas contables.

3.<sup>a</sup> Destinándose a explicaciones a terceros y siendo contables, deben las notas ser "normalizadas" como las demás materias de nuestro campo sujetas a normalizaciones.