



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA
Facultad de Ciencias Económicas

Maestría en Dirección de Empresas

**"Medición en el Universo del Discurso Contable: Enfoques
Financiero y Socio-ambiental"**

Gloria Cecilia Dávila Giraldo
Contador Público
Universidad del Quindío, Colombia

Directora:
Profesora Cra. Norma B. Geba
Codirector:
Profesor Dr. Esteban Villar

La Plata, Argentina
2009

El presente trabajo de Tesis de Maestría fue realizado en el Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata Argentina, con el objetivo de obtener el título de Magíster en Dirección de Empresas, bajo la dirección de la Profesora Cra. Norma B. Geba y la codirección del Profesor Dr. Esteban Villar

Agradecimientos

Un trabajo como el presentado aquí no solo es el resultado de esfuerzos individuales, si no también colectivos. Por ello estoy completamente agradecida a todas las personas que estuvieron involucradas directa o indirectamente en la construcción de ésta Tesis; dentro de las cuales quisiera resaltar a:

La Directora, Norma B. Geba, por haberme introducido en el área de la investigación y brindado sus conocimientos y experiencias, que fueron fundamentales para concretar el presente trabajo; al Co-director Esteban Villar, por su colaboración y disposición; a mis compañeros del grupo de trabajo del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (UNLP, FCE), al apoyo institucional de la Maestría en Dirección de Empresas, particularmente al Dr. Aldo H. Alonso y Eduardo De Giusti.

Mi amada familia, a la cual no sólo agradezco si no que también dedico este trabajo, especialmente a mi esposo Arlés, quien me ha brindado su apoyo incondicional, constante y por el cual conocí la Argentina y realicé mis estudios de posgrado, a tí mi amor, muchas gracias.

Tabla de Contenido

Capítulo I.	Presentación	1
	I.1 Introducción	1
	I.2 Planteo del Problema	2
	I.3 Objetivos	4
	I.4 Justificación	5
	I.5 Marco Teórico	6
	I.6 Metodología	9
Capítulo II.	Estado de la Cuestión en Contabilidad. Algunos Desarrollos.	10
	II.1 Síntesis de la Evolución Histórica de la Contabilidad	10
	II.2 Los denominados "Principios Contables"	22
	II.3 Normativa Contable	25
	II.4 La Contabilidad: Ubicación en el campo del conocimiento	26
	II.5 La Contabilidad como Disciplina Científica	28
	II.5.1 Relaciones de la Disciplina Contable con otras Disciplinas	29
	II.5.2 Especialidades Contables	30
	II.5.2.1 Especialidad Contable Financiera	30
	II.5.2.2 Especialidad Contable Social, Socio-ambiental o de Responsabilidad Social	32
Capítulo III.	Metrización, Medición y Teorías del Valor	35
	III.1 Teoría de la Metrización	35
	III.2 Medición	38
	III.2.1 Conceptos y Definiciones de Medición	38
	III.2.2 Teoría Representacional de la Medición	42
	III.2.3 La medición en la Contabilidad Financiera. Consideraciones en la Tecnología Contable Internacional	44
	III.3 Teorías del Valor	46
	III.3.1 Teoría del Valor-Trabajo	49
	III.3.2 Teoría del Valor-Utilidad	51
Capítulo IV.	Pautas para un Modelo de Medición de la Especialidad Contable Socio-ambiental	53
	IV.1 Introducción	53
	IV.2 Propuesta de un Modelo de Medición para la Especialidad Contable Socio-ambiental	55
	IV.2.1 Aclaraciones Previas	55
	IV.2.2 Pautas para el desarrollo del Modelo de Medición para la Especialidad Contable Socio-ambiental	58
	Conclusiones Generales	67
	Bibliografía	69
	Anexo I. Resultados de una Investigación Empírica sobre información socio-ambiental en Memorias de Sostenibilidad	74
	Anexo II. Informe parcial de una Investigación exploratoria de la Información contable socio-ambiental en la ciudad de Wuppertal, República Federal de Alemania	79

Tablas

Tabla N° 1. Autores de Obras de Contabilidad en el Siglo XVI	14
Tabla N° 2. Otros Autores destacados de Obras de Contabilidad en el Siglo XVII	16
Tabla N° 3. Autores de Obras de Contabilidad en el Siglo XVIII	16
Tabla N° 4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados	22
Tabla N° 5. Agrupamiento de los objetos en clases para la medición en la especialidad Económico-financiera	31
Tabla N° 6. Posibles modelos aplicables en la Disciplina Contable	54
Tabla N° 7. Principios Ontológicos de Contabilidad Generalmente Aceptados	61
Tabla N° 8. Posibles Dimensiones, variables y unidades de medida/indicadores/ instrumentos de la especialidad contable Socio-ambiental	64
Tabla N° 9. Agrupamiento de los objetos en clases para la medición en la especialidad Socio-ambiental	65

Figuras

Figura 1. Código de Hammurabi (Museo del Louvre, París)	11
Figura 2. Retrato de Fray Luca Pacioli, obra del pintor Jacopo de'Barbari, expuesta en el Museo di Capodimonte (Nápoles)	14
Figura 3. Tren colgante o Schwebebahn	79

Esquemas

Esquema 1: Principio Essendi y Cognoscendi	29
Esquema 2: Períodos en la Historia de la Teoría de la Metrización	35
Esquema 3: Metrización y Medición	37

Capítulo I. Presentación

1.1 Introducción

La contabilidad ha sido definida por distintos autores a lo largo de la historia de diferentes formas y ubicada como arte, técnica, disciplina, ciencia, entre otras. Tradicionalmente, a pesar de no haber uniformidad de criterios en cuanto a su ubicación en el campo del conocimiento, los contenidos figurativos del término han presentado un sesgo hacia lo económico-financiero de la realidad del ente.

En la actualidad diferentes problemáticas, tales como: la desnutrición, el analfabetismo, el cambio climático, los riesgos de olas de calor e incendios forestales, el deshielo de los glaciares, la escasez de agua y muchas otras de no menor importancia, urgen la necesidad de toma de conciencia de la población planetaria así como de búsqueda de soluciones.

Para ello, se entiende que contar con buena información puede contribuir a dicha toma de conciencia y con ella, al tener conocimiento de una entendida situación inicial, a decidir, planificar y controlar para el logro de un desarrollo más humano.

Teniendo en cuenta dichas apreciaciones, en el presente trabajo, "se considera a la contabilidad como una disciplina científica que permite elaborar complementarias representaciones de la realidad de los entes" (Geba, N., 2007:2).

Considerada la contabilidad como disciplina social factual cultural, sus conocimientos, en un espacio geográfico temporal delimitado, no son ajenos al contexto. Es decir, surgen de, se perfeccionan en y transmiten a una realidad sociocultural y ambiental vasta y cambiante, en donde la sinergia entre las disciplinas, tecnologías, técnicas y los fenómenos naturales, entre otros, puede ser interpretada como una constante.

Así entendida, los conocimientos contables tienen la potencialidad de utilizar distintos enfoques de estudio de la realidad y, con ellos, desde un núcleo teórico general gestar las denominadas ramas o especialidades, como la tradicional contabilidad económica-financiera y la reciente socio-ambiental.

Continuando en dicha línea discursiva las citadas especialidades, al ser deducibles del mencionado núcleo teórico, también son incididas e inciden en el contexto, y, como lógica consecuencia, ello repercute en sus elementos componentes e interacciones.



De entre dichos elementos, como componente abstracto y concreto, se encuentra la medición. En el presente, ante el avance del conocimiento, se selecciona a la misma en aras de profundizar su contenido y analizar la existencia de las citadas interacciones con disciplinas afines como la Administración, la Economía y otras, como por ejemplo la física.

Ante las limitaciones de la contabilidad tradicional o financiera, se interpreta que los resultados de dicha profundización y análisis permitirán perfeccionar informes contables metódicos y sistemáticos, principalmente cuantificados, y verificables para transmitir impactos y elementos con un enfoque socio-ambiental más abarcativo de la realidad de los entes, y contribuir así a un desarrollo más sustentable.

1.2 Planteo del Problema

De un estudio preliminar del concepto de medición utilizado en varias disciplinas, se observa cierta concordancia en la interpretación de la medición como una asignación numérica a una determinada variable de estudio.

Tradicionalmente, en la disciplina contable se ha determinado como unidad de medida la monetaria (la moneda de curso legal que corresponde a cada país). Tal unidad de medida es relevante y ha sido un eje central desde el comienzo de la contabilidad, pero ante el avance del conocimiento contable se entiende necesario analizar sus fortalezas y debilidades.

Desde ésta consideración, y ante el surgimiento de la especialidad contable socio-ambiental, se detecta la necesidad de analizar los siguientes parámetros, que le indican al medidor en función al o los objetivos perseguidos:

- * Qué es lo que se quiere medir de la realidad
- * Cómo seleccionar adecuadamente las variables relevantes que deben ser medidas
- * Cuáles son las propiedades de la variable estudiada
- *Cuál es la unidad de medida y cuáles son los instrumentos que permiten la asignación numérica adecuada

Se interpreta que éste análisis permitirá considerar si en todos los casos la unidad de medida monetaria capta las propiedades esenciales de lo que se quiere medir, contribuyendo a su fundamentación así como a la elaboración de propuestas de otras unidades de medidas, cuando tal no es representativa.

De lo mencionado y considerando a la contabilidad como una disciplina social dinámica, surge el siguiente interrogante:



- ¿Es posible en contabilidad, como disciplina científica dinámica, considerar diferentes unidades de medida que permitan obtener información más abarcativa de la realidad de los entes y del entorno?

Para lograr responder a dicho interrogante se plantea analizar si la utilización de una sola unidad de medida, la monetaria, restringe la potencialidad de considerar propiedades o atributos de algunas variables sociales y ambientales que puedan ser entendidas como relevantes.

Lo expresado puede relacionarse, a modo de ejemplo, con disciplinas como la Física, la Química, etc. Las mismas, conocidas como ciencias duras, utilizan diversas unidades de medida dependiendo de los objetivos y necesidades, tales como: unidades de longitud, de masa, de tiempo, de temperatura, etc.

Siguiendo con la línea de tales disciplinas, se entiende necesario mencionar la importancia que adquiere la denominada medición cualitativa. "Por ejemplo es común decir entre los profesores que los estudiantes de Ingeniería en Acuicultura son "malos" para la matemática y la estadística, y esta inferencia se basa en "datos estadísticos" ya realizados... y por lo tanto, sin fundamento se infiere que: Todos los estudiantes de acuicultura son... para las matemáticas.

Esto más bien se llama prejuicio y nada tiene que ver con la Inferencia Estadística. En rigor, no basta la medición de un solo atributo estadístico numérico cuantitativo (en este caso el porcentaje de repetición) para inferir en un atributo cualitativo... pues con el mismo argumento, y basados en los datos de porcentaje de repetición se puede inferir, sin fundamento,...

Una medición cualitativa que se puede obtener de una determinada especie es un atributo de cualidad, por ejemplo una determinada especie es hembra o macho; si una determinada especie es pequeña, mediana o grande. Observe que en el primer caso es un valor estadístico que no se genera por una observación medible sino que por una cualidad biológica, se debe observar la estructura biológica de la unidad para determinar el sexo. En el segundo caso, el atributo de pequeño, mediano o grande es una suerte de clasificación toda vez que la unidad se ha medido, y, a priori se establecen los valores para clasificar la especie en una de esas tres clases. Hay datos cuantitativos nominales y jerárquicos. Le corresponde a usted explicar cuando un dato es nominal o jerárquico. En cualquier caso de ambos atributos cualitativos la única manera de tratarlos "numéricamente" es mediante las proporciones"

(<http://www.uantof.cl/facultades/csbasicas/Matematicas/academicos/emartinez/Estadistica/mt435/tallas/talla.html>, Búsqueda, diciembre 2007).

Amerita destacar que en el artículo Evaluación Cualitativa, "M. Patton, en 1987, sostiene que al diseñar una evaluación pueden considerarse como complementarias las fortalezas de los métodos cuantitativos y cualitativos. En 1990, manifiesta que para el diseño de una evaluación es recomendable tener en



cuenta las ventajas que ofrece cada método pues los métodos cualitativos permiten estudiar 'temas relacionados' en detalle y profundidad, mientras que los métodos cuantitativos necesitan de medidas estandarizadas y esta circunstancia limita las variables a respuestas a las que se les asigna un valor numérico" (Geba, N., 2007:4).

De lo señalado, emergen otras inquietudes que pueden ser abordadas en la disciplina contable, tales como:

- ¿Es útil la medición cualitativa en contabilidad? Y, de considerarse la posibilidad de utilización de medición cualitativa y cuantitativa en diferentes unidades de medida:

- ¿Cómo seleccionar adecuadamente las variables teniendo en cuenta los objetivos perseguidos?

Lo planteado hasta ahora, permite orientar los objetivos que se quieren alcanzar con respecto al tema de investigación "Medición en el Universo del Discurso Contable: Enfoques Financiero y Socio-ambiental"

1.3 Objetivos

En concordancia a lo precedentemente expuesto, constituye el objetivo del presente, contribuir a dar respuesta a los interrogantes planteados. Para ello se pretende:

- ✦ *Profundizar el análisis del proceso de medición como parte integrante del de descripción cuali-cuantitativo contable desde una óptica científica; y*
- ✦ *Correlacionar los conceptos y definiciones de medición en la disciplina contable con los referentes de otras disciplinas afines.*

Para lograrlo se procurará:

- ✦ *Analizar el concepto de medición como parte del proceso de descripción.*
- ✦ *Enunciar qué elementos son posibles de medición dentro de las especialidades contables: financiera y socio-ambiental.*
- ✦ *Detectar los principales problemas que plantea la medición en cada una de ellas.*
- ✦ *Estudiar la/s teoría/s de la medición, sus distintos enfoques y abordajes en disciplinas afines a la Contabilidad.*
- ✦ *Verificar la posibilidad de aplicar los mismos en el ámbito contable.*
- ✦ *Analizar los abordajes teóricos y normativos del tema, sus fundamentos y propuestas*



- * Determinar las variables relevantes de los elementos a medir, sus dimensiones, fines propuestos, formas de medición, unidades de medida a emplear, etc.
- * Intentar sentar las bases para definir un sub-modelo de medición contable, como parte integrante de una Teoría General que lo contenga y relacione.

Se interpreta que el resultado del presente permitirá enriquecer la disciplina contable y dilucidar si es necesaria la normativización de medición cuantitativa en diferentes unidades de medida, así como de medición cualitativa, para transmitir conocimiento de la realidad de los entes, y con ello agregar valor a la Profesión Contable.

1.4 Justificación

La medición es un proceso fundamental en la disciplina contable. Tradicionalmente, por medio de ella los conocimientos contables permiten obtener resultados numéricos que le indican al ente cuando es sujeto del Proceso Contable (organizaciones privadas, públicas y mixtas, con y sin ánimo de lucro), el estado actual de parte de su realidad y realizar proyecciones contables del mismo con un enfoque económico financiero.

Aunque la necesidad de medir es indudable en la mayoría de las actividades técnicas, tecnológicas y científicas, también es primordial saber si las unidades de medidas son representativas de la situación bajo estudio. Teniendo en cuenta que del proceso de medición surgen resultados a partir de los cuales se tomarán decisiones, es de vital importancia que éstos sean lo más representativos, objetivos y precisos posibles.

En contabilidad, si bien la unidad de medida monetaria ha permitido brindar una importante información cuantificada, en la actualidad ante diversas problemáticas ambientales y sociales surge la necesidad de contar con información contable complementaria del enfoque económico-financiero. Ello sumado al avance del conocimiento e interdisciplinariedad existente permiten observar la posibilidad de utilización de otras unidades de medida, así como de la medición cualitativa, para conocer contablemente la vasta realidad de las organizaciones, la que no se encuentra restringida a elementos y gestiones financieros.

Con dichas consideraciones se entiende que el cumplimiento de los objetivos citados en el presente (ver punto 1.3), puede contribuir a precisar la necesidad de utilización de distintas unidades de medida, ubicarlas en las dimensiones abstracta y concreta de la disciplina contable, y:

- * superar los límites que se encuentren en el ámbito de la medición dentro de la especialidad Financiera;
- * profundizar en la medición contable de la especialidad socio-ambiental;



- * armonizar los procesos metodológicos de medición de la especialidad contable económico-financiera con los de la especialidad socio-ambiental;
- * redefinir conceptos en caso de corresponder; y
- * determinar cuales son los principales nuevos interrogantes no resueltos en medición por el estado actual de la disciplina contable.

1.5 Marco Teórico

Para la realización de éste trabajo es necesario establecer un marco conceptual que defina en forma precisa los conceptos a utilizar para lograr una interpretación objetiva de los mismos. De tales se seleccionan los siguientes:

Metrización: respecto al contenido figurativo de este término se rescata que "No debe confundirse la metrización de un determinado ámbito con la medida. La metrización es un paso previo ya que implica la introducción de un concepto métrico por primera vez. La diferencia sustancial con la medida es que en esta ya disponemos de un concepto métrico y lo que buscamos es un número real que ese concepto métrico asigna al objeto o suceso determinado.

La metrización de un determinado ámbito puede ser de tipo fundamental o derivada. La metrización derivada se realiza cuando se introduce un concepto métrico que es función de otros previamente introducidos mientras que la metrización fundamental supone la introducción de un concepto métrico sin relación con otros.

Un concepto métrico derivado en la Física es la Densidad de un elemento X que se obtiene a través de la relación de otros conceptos métricos primitivos como son la Masa de X y el Volumen de X. Otro ejemplo más afín a nuestra disciplina es la renta per cápita de X que surge de relacionar el Producto Nacional de X con la Población de X.

Es comprensible que la mayoría de las metrificaciones sean derivadas pero, en el origen siempre deben existir metrificaciones de tipo fundamental, es decir, aquellas que se introducen por primera vez sin la existencia previa de otras" (Barbel, A., 2005:7).

Medición: de una búsqueda realizada en Internet, se selecciona lo siguiente: "para Galtung (1965) la medición es un proceso de clasificación de unidades de análisis según alguna característica elegida [...] Stevens (1951) concibe el acto de medir como la atribución de numerales a los objetos o sucesos conforme con leyes o reglas"

(<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=10100712&iCveNum=143>, Búsqueda, diciembre 2007).



Contabilidad: García Casella la define como "una ciencia factual cultural aplicada que se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversos de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos, en vista al cumplimiento de metas, a través de sistemas específicos para cada situación" (García Casella, C., 1998)

Contabilidad Financiera: se la entiende como rama o especialidad contable que permite conocer un determinado patrimonio en los entes, así como sus modificaciones, con un enfoque económico financiero.

El profesor Alvarez Melcón expresa que es la "rama de la Contabilidad Micro-económica que analiza las transacciones de la empresa como unidad jurídico-económica frente a terceros, determina el resultado externo y cuantifica su situación patrimonial y financiera"

(<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/2004/rgl-conta/3.2.htm>, Búsqueda, diciembre 2007).

Contabilidad Social: "Esta especialidad de la disciplina contable se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social y viceversa" (Fernández Lorenzo, L. et al., 1999:18).

Al respecto amerita recordar que ya en 1988, William L. Chapman manifiesta que la contabilidad social "conciene a la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica, sobre el todo social." (Chapman, W., 1989: 14-15).

En cuanto a la contabilidad ambiental, la fundación Fórum ambiental expresa que "se puede definir como la generación, análisis y utilización de información financiera y no financiera destinada a integrar las políticas económica y ambiental de la empresa y construir una empresa sostenible. La contabilidad ambiental se identifica con el conjunto de instrumentos y sistemas que permiten a la empresa medir, evaluar y comunicar su situación ambiental a lo largo del tiempo." (www.forumambiental.org/pdf/contab.pdf, Búsqueda, diciembre 2007).

Para esta Tesis se entiende que el Proceso Contable es el que permite en los entes operar los conocimientos teóricos contables para obtener distintos Informes contables. El mencionado Proceso se compone de varios subprocesos, entre ellos los más importantes son: "**Subproceso de descripción y [explicación] cualitativa y cuantitativa** (medición) de recursos y hechos referidos a un ente u organización y sus elementos componentes: entes u organizaciones (sujetos del proceso), recursos y hechos a describir, comprobantes, registros, programas contables, ordenadores, etc. **Subproceso de comunicación** entre emisores y destinatarios de la información que surge de 1 y sus elementos componentes:



entes emisores, entes a los que se refiere la información, destinatarios, informes, etc. Este proceso incluye el subproceso de regulación y sus elementos componentes: entes o personas reguladoras, regulaciones o normas, etc. **Subproceso de evaluación [y control]** de los procesos 1 y 2 y de sus elementos componentes tales como: entes revisores o auditores, los informes que de ellos emanan, cuando se realizan atento las respectivas regulaciones o normas contables aplicadas a las mismas, entre otros." (Fernández Lorenzo, L. y Geba, N. 2007).

En cuanto a **Variable**: Citando de Briones (1996) "las variables son propiedades, características o atributos que se dan en grados o modalidades diferentes en las personas y, por derivación de ellas, en los grupos o categorías sociales. Así, son variables, la edad, el ingreso, la educación, el sexo, la ocupación, etc., que, como se ve, corresponden a grados diferentes o iguales de darse una cierta propiedad en las personas o de darse en modalidades diferentes."

(<http://aquifue.files.wordpress.com/2007/01/11-constructos-variables-e-hipotesis.pdf>, Búsqueda, diciembre 2007). Es posible hablar de **variables cualitativas y cuantitativas**. Se entiende que **variables cualitativas**: "Son aquellas que se refieren a atributos o cualidades de un fenómeno. Sabino (1989:80) señala que sobre este tipo de variable no puede construirse una serie numérica definida."

(http://www.avizora.com/publicaciones/ciencias_sociales/textos/0049_hipotesis_investigacion.htm, Búsqueda, diciembre 2007). Las **variables cuantitativas**: "Son aquellas variables en las que [las] características o propiedades pueden presentarse en diversos grados de intensidad, es decir, admiten una escala numérica de medición."

(http://www.avizora.com/publicaciones/ciencias_sociales/textos/0049_hipotesis_investigacion.htm, Búsqueda, diciembre 2007).

Respecto de Modelo epistemológicamente, el término presenta diferentes acepciones: una de ellas es el "modo de explicación de la realidad, y especialmente de la realidad física". Así mismo se ha empleado la palabra modelo "como de alguna forma de representación de alguna realidad o serie de realidades, de algún proceso o serie de procesos,...Otro modo de entender 'modelo' es tomar como tal un sistema del cual se trate de presentar una teoría. El modelo es entonces la realidad -efectiva o supuesta- que la teoría trata de explicar" (Ferrater Mora, J., 2004: 2433).

En aras de llevar a cabo ésta indagación, se propone una investigación teórica descriptiva y de ser posible explicativa y para la construcción del modelo se utilizarán procesos de analogía y se adecuarán los contenidos que se entiendan como más relevantes.



1.6 Metodología

Para el cumplimiento de los objetivos propuestos, se llevó a cabo la siguiente serie de etapas:

La primera de ellas es una etapa de búsqueda bibliográfica, acerca del tema central y temas relacionados, tomando como referente a autores reconocidos.

Luego, se desarrolla una etapa descriptiva que permite analizar el tema de investigación y las relaciones disciplinares intrínsecas y extrínsecas con algunas disciplinas afines, tales como Economía, Administración, Filosofía, etc.

El tercer paso consiste en profundizar el análisis de lo descrito anteriormente. Detección de variables dominantes y de ser posible sus variaciones relevantes (dimensiones dominantes) y sentar bases para construir un sub-modelo de medición para la especialidad contable socio-ambiental.

Una vez culminados los pasos anteriores se realiza la propuesta del citado modelo, se detectan límites y solapamientos en las especialidades contables analizadas y se infieren conclusiones.



Capítulo II. Estado de la Cuestión en Contabilidad. Algunos Desarrollos

"La incomprensión del presente nace fatalmente de la ignorancia del pasado, pero sería vano agotarse en comprender el pasado si no se sabe nada del presente."

Marc Bloch

A efectos de enmarcar el estado de la cuestión de la disciplina contable, se realiza una investigación sobre el desarrollo histórico de la contabilidad, posteriormente de los principios y normas contables, de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento y también de algunas de las especialidades que la conforman. Tal investigación se considera necesaria para la comprensión, análisis y desarrollo de éste trabajo permitiendo realizar un aporte al conocimiento contable.

II.1 Síntesis de la Evolución Histórica de la Contabilidad

En la historia no se precisa una fecha exacta del surgimiento de la contabilidad, simplemente se da una aproximación y evidencia que ésta, como tal, tiene sus orígenes con la génesis del comercio; pues el aumento de las transacciones comerciales y la incapacidad de la memoria humana para acumularlas, hicieron surgir una metodología para plasmar dichas actividades.

Al respecto, el profesor Joseph H. Vlaemminck, ha desarrollado en su Tesis Doctoral la "Historia y Doctrinas de la Contabilidad"; comienza con la contabilidad en la antigüedad y culmina con la contabilidad en el siglo de la organización científica. En el presente trabajo se consideran los siguientes avances y se mencionan los principales autores de obras de contabilidad de los siglos XVI, XVII y XVIII respectivamente.

* *La Contabilidad en la Antigüedad:* Algunos hallazgos encontrados por excavaciones arqueológicas realizadas en la "zona limitada por la confluencia del Tigris y del Eufrates al sur de Bagdad", han permitido revelar la "complejidad y el refinamiento [de] la alta Edad Antigua, es decir, la que se extiende hasta la civilización grecorromana"...(Vlaemminck, J., 1961: 1).

Se puede evidenciar en las tablillas de arcilla encontradas ("textos contables, contratos, recibos, cartas particulares y comerciales, documentos legislativos e históricos") que en aquella época ya se habían establecido "las bases para una civilización económica"...(Vlaemminck, J., 1961: 2).



Una excavación que causa gran admiración fue la realizada por Jacques De Morgan en "Susa" en diciembre de 1901. Allí se encontró el "código de textos legislativos" conocido como el Código de Hammurabi (ya que según se dice, fue promulgado por el rey de Babilonia Hammurabi quien gobernó hacia el año 2000 a. J.C.). Este "es la más antigua colección de leyes que hasta hoy se conoce...[e] informa acerca de la organización de la sociedad babilónica en la época de su pleno desarrollo...se encuentran textos que dan testimonio de que se llevaban cuentas, como, por ejemplo, el relativo al contrato de comisión, que parece reconocer la obligación legal, si no de llevar una verdadera contabilidad, por lo menos de registrar en forma de cuentas ciertas operaciones." (Vlaemminck, J., 1961: 2-4).

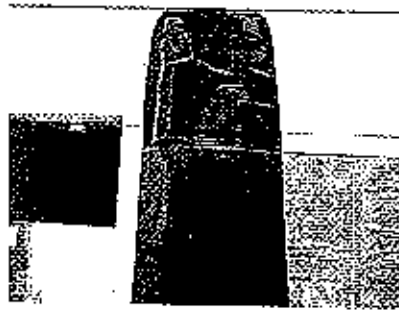


Figura 1. Código de Hammurabi (Museo del Louvre, París).

El autor reproduce tres artículos del código, referentes a la naturaleza de las cuentas¹:

"Art. 100.- El comisionista asentará los intereses del dinero que ha recibido (del comitente) y contará el número de días y pagará al negociante.

Art. 104.- Si un negociante ha confiado a un comisionista trigo, lana, aceite o cualquier otra mercancía para traficar, el comisionista *anotará el precio* y lo repondrá al mercader. Deberá recoger un testimonio sellado del dinero que ha dado al mercader.

Art. 105.- Si el comisionista ha sufrido un olvido y no ha dado el memorándum del dinero que ha entregado al mercader, el dinero entregado sin testimonio no puede *ser inscrito en el activo* del comisionista." (Vlaemminck, J., 1961: 3-4)."

* **La Contabilidad en la Edad Media:** El inicio de ésta época data del siglo V y se extiende hasta el siglo XV d. J.C. Su comienzo se sitúa con la caída del imperio romano de occidente y la invasión de los bárbaros. Esta invasión provoca "si no a la desaparición total de todas las instituciones comerciales, por lo menos a una

¹ La numeración de los artículos corresponden a V. SHEIL, a quien también pertenece la traducción francesa del Código de Hammurabi.



lenta regresión [...], ya en el siglo X, parece como si el mundo hubiera retrocedido varios siglos." (Vlaemminck, J., 1961: 44 - 45).

La actividad mercantil renace en el siglo XI con las cruzadas, y es a partir de ese desarrollo que se encuentran de nuevo documentos gráficos que permiten "seguir el hilo de la historia de la técnica contable." Las etapas de la técnica contable se pueden seguir a través de los documentos que se emitían, en la actividad comercial, industrial y financiera, en Italia del Norte. Es así como se evidencia que la evolución de la técnica contable en la Edad Media se pueden diferenciar en tres facetas:

1. "En su forma primitiva, los documentos contables tenían como finalidad suplir los fallos de la memoria cuando, por la amplitud de sus operaciones de crédito, los comerciantes se vieron compelidos a consignar por escrito algunas de sus transacciones. Es la contabilidad del tipo '*memorial*'.
2. Poco a poco, y obligados por la necesidad, se fueron desgajando del memorial primitivo diversas cuentas concretas: de personas primeramente y de valores más tarde. Se asiste a la formación de la contabilidad por *partida simple* que al final de su evolución estará integrada por un considerable número de libros llevados cada vez de manera más racional.
3. Por último, a partir del siglo XIV o, tal vez, incluso del XIII, nace en Italia el sistema de *partida doble*, y se perfecciona hasta la aparición, en 1494, de la primera obra impresa de contabilidad." (Vlaemminck, J., 1961: 46-47).

Respecto a la faceta del memorial, el autor hace referencia a Raymond De Roover quien considera que la evolución de la contabilidad en este período se debe al "desarrollo del crédito, a la creación de las sociedades comerciales y al uso del contrato de mandato." (Vlaemminck, J., 1961: 49).

En su forma más primitiva, en los memoriales sólo se encuentran cuentas de personas, y los asientos se suceden en orden puramente cronológico, sin ninguna clasificación. Sin embargo "Ciertos documentos contables de la Edad Media llamados '*memoriales*' se salen...del marco rígido de un puro registro de créditos y deudas. Algunos de ellos recogen, además, operaciones de caja y contienen verdaderos inventarios...Hay otros que, aunque sólo detallan operaciones de crédito, corresponden realmente a un sistema contable en evolución hacia la *partida simple*"... (Vlaemminck, J., 1961: 57).

Aún con los perfeccionamientos que se le hicieran al memorial, éste resultó "insuficiente para reseñar todas las transacciones de que el comerciante quería conservar nota. Pronto...aparece un sistema de contabilidad más ordenado y metódico, y al mismo tiempo integrado por mayor número de libros...



Por consiguiente, desde el comienzo de su evolución hacia la partida doble, la contabilidad se presenta como un instrumento de organización racional, como uno de los métodos de la organización científica de las empresas...

El día que se consiguiera tomar razón cuidadosamente de todos los medios de acción, de todas las actividades, de todas las mutaciones, así como de sus resultados positivos y negativos, y que se obtuviese la síntesis de los mismos en la cuenta de Capital, en ese momento se llegó con plena naturalidad a la partida doble que aparece, pues, como la culminación necesaria de una organización racional traspuesta al plano contable"...

...si la organización cada vez más perfecta de la empresa ha dado lugar automáticamente a la aparición de cuentas siempre en mayor número, paralelamente se ha operado una racionalización en la forma de llevarlas. Por un lado, se comprendió que para tener una visión clara de todos los elementos del patrimonio y de sus variaciones, hacía falta agrupar los elementos de igual naturaleza en cuentas de contenido amplio y bien diferenciado. Por otro, se observó prontamente que toda mutación en la composición o en el valor del patrimonio tenía necesariamente un punto de partida y otro de aplicación, y repercutía simultáneamente en dos cuentas. De aquí se deriva el gran principio técnico de la partida doble: a cada cargo debe corresponder un abono equivalente, y viceversa." (Vlaemminck, J., 1961: 73-74).

Con lo anteriormente descrito, se puede decir que la partida doble surge como resultado de la práctica cotidiana de los negocios y evolución natural de la partida simple.

Al respecto, el autor señala que "algunas contabilidades de empresas italianas que operaban en el siglo XIV responden ya en todo o en parte a esta definición [partidas dobles]. La gran dificultad estriba en precisar a partir de qué momento estamos ante un sistema de registro llevado netamente por partida doble y hasta cuál otro se puede considerar a una contabilidad como llevada en partida simple. En efecto, la partida simple perfeccionada y la partida doble incompletamente elaborada presentan tal semejanza que en algunos casos resulta extraordinariamente difícil distinguirlas. Esto explica que los autores más eminentes puedan atribuir el origen de la partida doble a fechas y regiones diferentes." (Vlaemminck, J., 1961: 100-101).

Lo que queda claramente establecido, según las apreciaciones del autor Vlaemminck, es que Fray Luca Paccioli no fue el inventor de la partida doble (no se sabe si realmente hubo un inventor) más sí el "promotor" de la misma. Se conoce que "mucho antes de la publicación del tratado del monje franciscano la partida doble se utilizaba en numerosas empresas comerciales, pero no puede apreciarse con certeza quién la utilizó por vez primera." (Vlaemminck, J., 1961: 97).



* *La Contabilidad desde Luca Paccioli hasta el siglo XIX:* La obra "*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*" impresa por Paganino de Paganini el 10 de noviembre de 1494 en Venecia, entre otros trabajos, dio celebridad en el mundo científico, al nombre de Fray Luca Paccioli. Ésta es una especie de enciclopedia que contiene saberes de matemáticas donde se incluye la teneduría de libros como parte integrante de la aritmética. Al respecto de ésta obra de Paccioli, se señala que "puso en movimiento a la literatura contable", difundiéndose "rápidamente por todos los países... especialmente en las regiones que como los Países Bajos mantenían asiduas relaciones comerciales con las Repúblicas italianas. Por ello, el siglo XVI puede presentar toda una serie de célebres autores de manuales de contabilidad." (Vlaemminck, J. 1961: 127). Los mismos pueden observarse en la Tabla 1.



Figura 2. Retrato de Fray Luca Paccioli, obra del pintor Jacopo de'Barbari, expuesta en el Museo di Capodimonte (Nápoles).

El franciscano Paccioli expone, en el "*Tractatus XI particularis de computis et scripturis de la Distinctio nona*" de la mencionada obra, sus conocimientos en relación con el método de la partida doble.

Durante el siglo XVI, la técnica general de la partida doble ya era conocida, aunque algunos de sus aspectos no llegaron a ser explorados por los autores antes mencionados. En cuanto a los más destacados autores cronológicamente se mencionan a los siguientes:

Tabla Nº 1. Autores de Obras de Contabilidad en el Siglo XVI (*)

Paises	Principales Autores	Fecha (Año de publicación)
Italia	Giovanni Antonio Tagliente	1525
	Girolamo Cardano	1539
	Domenico Manzoni	1540
	Alvise Casanova	1558
	Angelo Pietra	1586



Países Bajos	Jehan Ympyn	1543
	Valentín Mennher	1550-1556-1560-1563
	Claes Pietersz de Deventer	1576-1588-1595-1583-1635
	Bartholomeus Cloot	1582
	León Mellema	1590
	Bartelerny De Renterghem	1592
	Martín Van den Dycke	1598
Zacharías De Hoorebeke	1599	
Alemania	Heinrich Schreiber	1518-1523
	Johann Gottlieb	1531
	Wolfgang Schweicker	1549
	Sebastián Gamersfelder	1570
Inglaterra	Hugh Oldcastle	1543
	James Peele	1553
	John Weddington	1567
	John Mellis	1588
Francia	Pierre de Savonne	1567
	Martín Fustel	1588
España	Diego Del Castillo	1522-1551
	Gaspar De Texeda	1546
	Antich Rocha	1564-1565
	Bartolomé Salvador De Solórzano	1590

(*) Tabla elaborada según lo expresado por Joseph H. Vlaemminck (1961).

A partir del siglo XVII se publican gran cantidad de obras de contabilidad, siendo la literatura contable que domina en éste siglo la del autor Simón Stevin. En el tratado "Wiscontighe Ghedachtenissen" de cinco volúmenes, publicado en Leiden (1605 a 1608), Stevin se ocupa en la segunda parte del último volumen de la contabilidad.

Este autor es el primero que estudia "la contabilidad pública, a la que denomina 'contabilidad del Príncipe'. A este respecto, Reymondin afirma... que como las normas de la contabilidad pública no eran uniformes y no existía el menor control, Simón Stevin dirigió a todos los Estados europeos un proyecto de contabilidad por partida doble 'que no recibió una aplicación parcial sino ciento cincuenta años después.'" (Vlaemminck, J., 1961: 187). Fueron numerosas las obras publicadas en contabilidad durante el siglo XVII; en la Tabla 2 se mencionan otros autores de éste siglo:

Tabla Nº 2. Otros Autores destacados de Obras de Contabilidad en el Siglo XVII (*)

Países	Principales Autores	Fecha (Año de publicación)
Italia	Simón Grisogono	1609
	Giovanni Antonio Moschetti	1610
	Lodovico Flori	1636
	Giovanni Domenico Peri	1638
	Bastiano Ventura	1655
Países Bajos	Abraham De Graaf	1688
Alemania	Nicolaus Wolff	1610
	Georg Nicolaus Schurtz	1695
Inglaterra	John Carpenter	1632
	Richard Dafforne	1636
Francia	Jacques Savary	1675
	Claude Irson	1678
	Matthieu de la Porte	1685
España	Francisco Muñoz De Escobar	1603
	Juan De Hevia y Bolaños	1617

(*) Tabla elaborada según lo expresado por Joseph H. Vlaemminck (1961).

Tal como manifiesta el autor Vlaemminck, "En el campo de la teoría, es Italia la que en este siglo XVII va a la cabeza del progreso. Moschetti, al ahondar en la naturaleza y las funciones de las cuentas de Capital y de Pérdidas y Ganancias, entrevé la distinción entre los hechos simplemente permutativos y los modificativos registrados por medio de las cuentas, teoría que sus sucesores del siglo XIX incorporarán a una estructura más amplia y más explicativa. Peri y sobre todo Ventura, con la Escuela Florentina, de la que este último fue el creador, comprendieron que la contabilidad es un instrumento idóneo de gestión, de administración y de control"... (Vlaemminck, J., 1961: 213).

Con respecto de la contabilidad en el siglo XVIII, el lugar ocupado por Italia en la literatura contable del siglo anterior pasa en este siglo a manos de Francia (por la calidad e influencia de sus autores), además inician sus publicaciones contables autores de los Estados Unidos y Portugal entre otros. Los principales autores de éste siglo se enuncian en la Tabla 3.

Tabla Nº 3. Autores de Obras de Contabilidad en el Siglo XVIII (*)

Países	Principales Autores	Fecha (Año de publicación)
Francia	Samuel Ricard	1709
	Bertrand-François Barrême	1721
	Edmond Degranges (padre)	1795
Italia	Pietro Paolo Scali	1755
	Raffaello Secchioni	1774
	Giuseppe Forni	1790



España	Manuel De Zubiatur y Eyzaga	1718
	Luis De Luque y Leyva	1773
	Sebastián De Jócana y Madaria	1793
Portugal	Gabriel de Souza Brito	1706
	João Baptista Bonavie	1758
Estados Unidos	W. J. Aldridge	1797
	Chauncey Lec	1797
Alemania	Samuel Friedrich Helwtgs	1774-1790
Gran Bretaña	Edward Thomas Jones	1797

(*) Tabla elaborada según lo expresado por Joseph H. Vlaemminck (1961).

Lo hasta aquí descrito permite visualizar el avance de la contabilidad como técnica. A partir del siglo XIX se realizan desarrollos considerables que promueven la evolución de la contabilidad hacia una disciplina científica. En la segunda mitad de éste siglo se empiezan a celebrar los "congresos de contabilidad, que tuvieron la virtud de universalizar los métodos contables y de hacerlos progresar, gracias al contraste de las opiniones expuestas por los representantes más calificados del mundo de la contabilidad." (Vlaemminck, J., 1961: 236).

El autor Federigo Melis agrupa a los autores contables de éste siglo XIX en tres escuelas: 1. Escuela Lombarda, 2. Escuela Toscana y 3. Escuela Veneciana

1. Escuela Lombarda: ésta escuela ha sido encabezada por Francesco Villa, quien publica en 1837 su primer obra "*Manuale per la tenuta dei registri, etc*". En 1850 edita "el tratado que se considera como su obra maestra: *Elementi di amministrazione e contabilità*". Este autor considera "al control como objetivo de la contabilidad; por otra parte, le reconoce como campo de acción la organización de la empresa y la administración del patrimonio". Su tratado se divide en tres partes:

- a. Conceptos económico-administrativos.
- b. De la teneduría de libros y de sus aplicaciones más usuales.
- c. Organización administrativa y revisión de cuentas.

En el mismo, F. Villa "realiza un profundo estudio del problema de la división del trabajo, de la previsión, de la organización y del control, al considerar a la contabilidad y a su instrumento, la teneduría de libros, como parte integrante de la organización y de la gestión administrativa de las empresas.

En cuanto se refiere a la teoría de las cuentas, Villa se adhiere a la vez a la escuela personalista y a la materialista. Adopta una clasificación en tres grupos:



cuentas personales, cuentas de depósito y cuentas recapitulativas..., integradas estas últimas por las cuentas de balance de apertura, de pérdidas y ganancias y de balance de cierre." (Vlaemminck, J., 1961: 272-273). Respecto de éste último, F. Villa sigue la tradición de la escuela austríaca quien tuvo como autor principal a Joseph Schrott.

2. Escuela Toscana de Marchi y Cerboni: el nombre del propulsor de ésta escuela corresponde a Francesco Marchi. El autor menciona respecto a ésta escuela que "está dominada por la teoría personalista de las cuentas y, como tal, se aparta a la vez de la Escuela lombarda y de la Escuela veneciana de Fabio Besta, que se desarrollará en el sentido de la concepción económica.

Francesco Marchi publicó en Prato en 1867 una obra que le hizo célebre: *I Cinquecontisti*,... en la que ataca de plano la tesis de las cinco cuentas generales de Degranges, doctrina que predominó en la literatura contable durante tres cuartos de siglo. A lo que Marchi denomina las ficciones y abstracciones de los cinquecontistas, opone su propia concepción: todas las cuentas son personales. En efecto, dice, son cuatro las clases de personas que tienen interés o acción en la empresa: los consignatarios..., los corresponsales, el propietario y el gerente o administrador." (Vlaemminck, J., 1961: 274).

Giuseppe Cerboni, en 1873, durante el "XI Congreso de Científicos Italianos celebrado en Roma", presenta una "memoria titulada *Primi saggi di logismografia*, que tuvo una extraordinaria acogida e hizo destacar inmediatamente su nombre...

La logismografía es la más moderna expresión de la teoría personalista...El concepto fundamental que justifica la logismografía es la *azienda*. Este término,... implica la serie de relaciones jurídicas y económicas que vinculan al propietario con su propiedad." (Vlaemminck, J., 1961: 276-277).

Al respecto, el autor Giovanni Rossi es uno de los principales difundidores de las ideas logismográficas de Giuseppe Cerboni. También formaron parte de la escuela de Cerboni: Michele Riva, F. A. Bolanumi, Giovanni Massa, V. Gitti y E. Mondini.

3. Escuela Veneciana: El fundador de la escuela veneciana es Fabio Besta, quien se aparta de las ideas de Giuseppe Cerboni y se basa en los trabajos de su antecesor Francesco Villa, analizando la teoría económica del mismo y construye así la "teoría materialista basada en el valor del elemento patrimonial representado por la cuenta." (Vlaemminck, J., 1961: 282).

La principal obra de Fabio Besta "*La Ragioneria*" es editada en tres volúmenes, "de 1909 a 1910 lo que incluye a éste autor entre los del siglo XX; sin embargo, a partir de 1872 Besta había comenzado ya a publicar diversos estudios y el



primer tomo de su obra...había aparecido en 1891." (Vlaemminck, J., 1961: 282).

Para este autor, "la contabilidad es la ciencia del *control económico*; por su naturaleza es 'una ciencia de aplicación, concreta o material'. En tanto que ciencia del control, ocupa un lugar entre las ciencias morales." (Vlaemminck, J., 1961: 283).

Cabe resaltar de lo precedente que la contabilidad "ocupa un lugar entre las ciencias morales", ya que ésta acepción amplía su contenido y su actuación, que va más allá de la información económico-financiera suministrada por medio de ella.

La contabilidad en el siglo XIX se caracteriza por el carácter científico de la misma. Es así como en el siglo XX surgen corrientes de pensamiento contable que tratan de dar una explicación doctrinal más convincente de la contabilidad.

Las teorías contables que nacen siglos atrás encuentran en el siglo XX adeptos con múltiples ramificaciones, de tal manera que resulta difícil trazar límites claros de separación entre los autores y las concepciones doctrinales.

Dentro de tales teorías se describen algunas de las desarrolladas por el autor Vlaemminck:

1. Teoría Personalista: la misma como ya se mencionara, se señalan sus defensores durante el siglo XX a Gabriel Faure, Laurent Lefèbvre, Ramón Cabaña, A. Laceras-Sanz, Antonio Goznes, entre otros.
2. Teoría Jurídica: la idea de ésta teoría es que "Las personas son sujeto de derecho; la empresa puede también, si tiene reconocida personalidad jurídica, ser sujeto de derecho...La 'teoría jurídica'...constituye en cierto modo un nuevo aspecto de la teoría personalista...se elabora sobre la base de que todo asiento o anotación contable traduce un hecho jurídico. En una serie de artículos aparecidos en 1920, el autor francés A. Beaumont trata de buscar en la ciencia del derecho los fundamentos de toda contabilización." (Vlaemminck, J., 1961: 321). Algunos autores se han adherido a ésta teoría atraídos por los puntos de contacto entre el derecho y la contabilidad, pero sin llevarla a su máxima expresión; tales autores son: Charpentier y Hamelin.
3. Teorías Económicas: en un estudio realizado bajo la dirección de Jean Fourastié sobre el método contable en la ciencia económica, "se considera a la contabilidad como un método de observación económica de primerísimo orden. Enfrentando el documento estadístico con el documento contable, los autores del referido estudio observan que el primero carece de control interno, en tanto que el control se deriva precisamente de la misma elaboración del documento contable. Dicho estudio pone de relieve que, según estos autores, la



contabilidad es un método de observación económica: el registro se efectúa en ella con motivo de cada movimiento de valor...

En Francia, fue Coffy uno de los primeros en romper con la teoría personalista, pues en 1833 escribió una obra en la que considera a las cuentas en su aspecto materialista de *valor*, concepto evidentemente fundamental en economía." (Vlaemminck, J., 1961: 325).

Según lo menciona el autor, es la concepción económica de la contabilidad la que prevalece durante la primera mitad del siglo XX en Italia. En Francia también se muestra una aceptación de la teoría materialista de la contabilidad en su aspecto económico, siendo los autores más notables J. Dumarchey, R. Delaporte y otros.

El autor señala que dentro de esta teoría cabe resaltar el concepto de "valor", el que ha sido motivo de controversia entre los economistas, "teoría del valor-trabajo, del valor-utilidad, teoría marginalista o neo-marginalista, teorías mixtas". Al respecto, los autores contables han tropezado con este concepto. "Por ejemplo, J. Dumarchey se ha visto obligado a dedicar cerca de una tercera parte de su importante libro sobre la teoría positiva de la contabilidad para llegar al umbral de su construcción teórica propiamente dicha, en la que llama cuenta a 'toda clase o categoría de unidades de valor'." (Vlaemminck, J., 1961: 327).

Es interesante destacar como para el año 1961, fecha en que fue editada la obra "Historia y Doctrinas de la Contabilidad", se dice que el problema del valor, antes mencionado, no representa dificultad para los autores contables, toda vez que se asimila el valor al precio, que es expresado en moneda. Sin embargo y tal como se expresa en el mismo:

"esta ecuación precio-valor no resuelve todos los problemas, pues no basta con afirmar simplemente que el precio fija de manera definitiva el valor para poder reducir a este último concepto el substrato de todas las cuentas. Aun suponiendo que el precio exprese el valor, es necesario además que el patrón de medida elegido, la moneda, permanezca estable. Es bien notorio que nada de esto ocurre. Así se explica la abundante literatura en materia de contabilidad que salió a la luz entre los años 1922 y 1927 para hacer admitir el nuevo concepto de la contabilidad moneda-oro. De aquí se derivan también las investigaciones con vistas a encontrar otro patrón 'más estable que el oro'. Igualmente, ante la necesidad de atribuir un valor en unidades monetarias a los elementos considerados, Jean Sigaut preconiza la contabilidad a base de cantidades en partida doble como sustitutivo de la contabilidad en valor." (Vlaemminck, J., 1961: 329).

Más adelante, en el desarrollo del presente trabajo, se discute sobre el "valor" y como puede éste contribuir a un modelo en contabilidad.



Con respecto del siglo XX, el catedrático Jorge Tua Pereda en su escrito "La evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones", realiza algunos avances de las escuelas del pensamiento contable. De tales avances se selecciona lo siguiente:

- * *Programa de Investigación Económico:* respecto de éste programa, el catedrático expresa que "El perfeccionamiento y expansión de la actividad económica..., con el consiguiente incremento de la dimensión empresarial, situaron a la Contabilidad en una nueva posición, al servicio y en el marco de tal actividad económica.."

Algunos hechos, tales como la inflación inherente a la primera posguerra mundial (si bien la adscripción de la contabilidad al ámbito económico es claramente anterior), contribuyeron a afianzar la dimensión económica de nuestra disciplina. Surge así el programa de investigación que Cañibano (1975, pág. 11 y ss.) denomina económico, cuya génesis y contenido explica del siguiente modo: 'Nos encontramos, pues con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable; se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realista, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas; en suma, que el fin que anteriormente permanecía en un modesto segundo plano surge con fuerza arrolladora, sobrepasando al que hasta ese momento ocupaba una total prioridad...' '...Los objetivos de la información contable, sin abandonar los estrictamente legales, quedaban más bien orientados hacia los aspectos puramente económicos de la actividad empresarial'."

(www.uady.mx/~contadur/revistas/ca_bvp/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf, Búsqueda, marzo 2008).

De lo expresado se rescata la importancia de éste programa de investigación económico, no obstante, corresponde aclarar que en la actualidad se marca con mayor grado la diferencia de significatividad de los términos económico y financiero.

- * *Escuela de Economía Hacendal:* (1950) Gino Zappa, forjador de ésta escuela, "vincula la Contabilidad con la Economía de la Empresa, considerando que existe una ciencia única de la administración económica hacendal, que puede dividirse conceptualmente en disciplinas menores, tales como la doctrina administrativa, la organización científica y la revelación hacendal (Contabilidad propiamente dicha), si bien las tres ramas presentan una unidad lógica indisoluble, en coexistencia armónica, de modo que ninguna de ellas puede ni presentarse aisladamente, ni escindirse de las restantes."

(www.uady.mx/~contadur/revistas/ca_bvp/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf, Búsqueda, marzo 2008).



- * **Escuela patrimonialista:** (1956) En esta escuela dirigida por Vincenzo Masi, es donde "el enfoque económico cobra su total dimensión". Para Masi "El objeto de la Contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente, de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión o liquidación'." (www.uady.mx/~contadur/revistas/ca_bvp/03%20teoria%20evolucion%20concepto.pdf, Búsqueda, marzo 2008).

Esta escuela reivindica el carácter científico y la condición autónoma de la contabilidad aunque ligada a la administración de la hacienda.

Relacionado a la génesis y desarrollo histórico de la contabilidad, en el siglo XX se encuentra el origen de los denominados principios contables o "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados."

II.2 Los denominados "Principios Contables"

En el año 1965 durante la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC), celebrada en la ciudad de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires, Argentina, fueron aprobados en el orden internacional trece principios (PCGA) y un postulado básico.

Posteriormente, en el año 1969 la Federación Argentina de Colegios de Graduados presenta "para el tratamiento dentro del orden nacional" en la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, realizada en Avellaneda, Provincia de Buenos Aires, Argentina, "el trabajo expuesto por la delegación argentina a la VII CIC...La Asamblea lo aprobó, recomendó su publicación y lo envió al Instituto Técnico de Contadores Públicos, organismo dependiente de la Federación Argentina de Colegios de Graduados, para su ulterior revisión, ordenamiento y actualización" (Biondi, M., 2005:8)

Los mencionados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) se incluyen en la siguiente Tabla.

Tabla Nº 4. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (*)

<i>Especialidad Económico-financiera</i>
Postulado Básico → Equidad: "Los estados contables deben confeccionarse de tal manera que no favorezcan intereses de algunos de ellos en detrimento de otros"...



Ente: "la actividad económica es realizada por la empresa, que es una entidad identificable con sus estados contables, que vuelcan la resultante de recursos humanos, naturales y capital combinados entre sí bajo la autoridad coordinada que toma decisiones encaminadas a la concreción de fines económicos. Los estados contables identifican al centro de decisiones que persigue fines económicos particulares, que es independiente de otros entes, a saber, accionistas o propietarios. Los estados contables sólo se refieren a bienes, derechos y obligaciones del ente económico independiente."

Bienes Económicos: "como la contabilidad trata sólo de medir la actividad económica, o sea la cuantificación de recursos, obligaciones y los cambios que se produzcan en ellos... su enfoque no es psicológico ni sociológico sino que es totalmente objetivo, en cuanto a cantidad y calidad de bienes útiles hasta ese momento en la vida de la empresa."

Moneda de Cuenta: "por lo general es la unidad monetaria vigente en el país en que el ente funciona, que tiene la función de medio de intercambio, de unidad monetaria."

Empresa en Marcha: "implica la vida plena del ente, con proyección de futuro."

Valuación al Costo: "las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica al considerarlos realizados, se registran según la cantidad de moneda que se afecte o se comprometa, o acorde con la estimación razonable que se haga."

Ejercicio: "a la larga vida de la empresa, a efectos de hacer posible la comparación entre información variada y el conocimiento del desarrollo de ésta, se la divide en períodos de tiempo iguales, llamados ejercicios."

Devengado: "se refiere a una relación lógica de causalidad entre determinados actos o hechos que son reconocidos con criterio uniforme, como causa eficiente, y determinadas variaciones patrimoniales, debiendo tales actos o hechos ser elegidos de modo que reflejen de la forma más adecuada posible los resultados económicos de la actividad del ente, desde el punto de vista de la empresa en marcha."

Objetividad: "la información debe presentarse de manera que no distorsione la realidad, evitando inferencias erróneas, registrándose tan pronto como sea posible. El concepto de 'Objetividad' es general, es algo que vale para todos por igual; se opone al concepto de 'Subjetividad'".

Realización: "la contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza el ente con otros participantes, en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados."

Prudencia: "es una regla adoptada por la profesión que tiende a que los posibles errores de medición en activos y pasivos sean por defecto y no por exceso en la presentación de resultados favorables y activos netos."

Uniformidad: "los estados contables se elaboran periódicamente, y a efectos de posibilitar la comparación entre ellos es necesario mantener la base de cuantificación y de exposición en el tiempo."

Materialidad: "es la relación de una cifra con respecto a un total. Cierta doctrina estableció que una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, en su valuación, en su descripción o cualquiera de sus elementos pudiera significar un cambio en las decisiones del usuario del estado contable."

Exposición: "la información debe ser expuesta en forma clara y comprensible a fin de que el usuario tenga la información de su interés, en el momento oportuno, en forma fidedigna y útil."

(*) Tabla elaborada según lo expresado por M. Biondi (2005).

El autor M. Biondi expresa que "Estas normas ('principios'), en nuestro país [Argentina] fueron reemplazadas. Actualmente están contenidas en el marco conceptual de la Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas" (Biondi M., 2005: 14).

De un primer análisis de los citados principios surge de manera expresa un enfoque económico-financiero de la realidad de los entes, ello coincide con los desarrollos históricos de la contabilidad en un contexto determinado, como por ejemplo la ecuación precio-valor (siendo que ésta no resuelve todos los problemas, ya que es insuficiente afirmar que el precio fija de manera definitiva el valor de



todas las cuentas) y necesidades de información financiera ante un ambiente inflacionario como el de la primera posguerra mundial, entre otros aspectos mencionados. Si bien se hace mención a recursos humanos y naturales no consideran otra unidad de medida además de la monetaria.

De una búsqueda en Internet sobre la reglamentación e implementación de los PCGA en otros países latinoamericanos como en Colombia, Venezuela y México, se rescata que:

- ✦ **Colombia:** En este país los PCGA están reglamentados por el decreto 2649 de 1993 donde son definidos como “el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas”. Además, los PCGA son considerados (según éste decreto) como un apoyo para “identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.”
(<http://actualicese.com/normatividad/2001/decretos/D2649-93/1D2649-93.htm>, Búsqueda, octubre 2008).
- ✦ En **Venezuela** los PCGA se encuentran establecidos en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DPC-0), creados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). Allí se encuentran definidos como las “convenciones, reglas y procedimientos particulares, aceptados en la práctica contable y que tengan suficiente soporte, otorgado en una oportunidad determinada, por parte de una institución profesional autorizada.” (www.fernandocatacora.com/vs/libros/catacora_pcg_a_01.pdf, Búsqueda, octubre 2008).
- ✦ Por su parte en **México**, los PCGA son emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad. Uno de sus objetivos fundamentales es “Propugnar por la unificación de criterios y lograr la implementación y aceptación de normas, procedimientos y principios básicos de ETICA y ACTUACIÓN profesional por parte de sus asociados.”
(www.oecd.org/dataoecd/0/50/2085708.pdf, Búsqueda, octubre 2008).

Corresponde aclarar que la denominación de principios contables también suele utilizarse para denotar a las Normas de Contabilidad. En el presente se los diferencia y se entiende que tanto los principios como las normas contables forman parte del Núcleo Teórico de la contabilidad. A continuación se detalla resumidamente la Normativa Contable en Argentina y se hace mención de los Organismos Internacionales de Regulación Contable.



II.3 Normativa Contable

Recurriendo al Doctor Mario Biondi, este señala que la teoría contable normativa esta constituida por "un conjunto de principios denominados habitualmente '*marco conceptual*'. A este marco conceptual lo preparan las instituciones emisoras de normas contables". El marco conceptual incluye por lo general: a) los "Objetivos de los estados contables", b) las "Condiciones que debe reunir la información contable" y c) el "Modelo contable".

Cabe resaltar, que el autor menciona en 2005 que los "organismos internacionales tienen un protagonismo cada vez mayor a partir de la década de los años 70 (1970/1980). Entre estos cuerpos pueden mencionarse al IFAC (International Federation of Accountant), la Asociación Interamericana de Contabilidad y la IASB (International Accounting Standards Board)". El objetivo primordial de éstos organismos internacionales es tratar que las "normas contables sean armonizadas entre los países." (Biondi, M., 2005: 5-6).

En el caso específico de Argentina, se indica que: "está organizada como una confederación de Estados provinciales. Estos retienen para sí todos los poderes que no han delegado expresamente a la Nación, entre ellos las actividades de fiscalización sobre los entes domiciliados en sus jurisdicciones.

En cada jurisdicción provincial existe un Consejo Profesional de Ciencias Económicas o un organismo que cumple sus funciones. Estos son entidades de derecho público no estatales creados para ejercer el control sobre el ejercicio profesional de los graduados en Ciencias Económicas...

Los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas están a su vez agrupados en un organismo de 2º grado: la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). Esta Federación creó en su seno el Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT), cuya misión es estudiar y analizar los temas técnicos que se vinculan con el ejercicio de la profesión, y su principal objetivo es la emisión de proyectos de *resoluciones técnicas*." (<http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/mileti02.pdf>, Búsqueda, mayo 2008).

Los Proyectos de Resoluciones Técnicas, atraviesan diferentes revisiones, hasta que se convierte en un proyecto definitivo aprobado por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. "Ahora bien, la FACPCE no puede dictar normas profesionales dado que esto es atribución de los Consejos Profesionales. Es decir que las resoluciones de la FACPCE sólo podían considerarse como propuestas de normas y queda en manos de cada Consejo Profesional la decisión final respecto a adoptarla o no como norma obligatoria en su jurisdicción...



No obstante lo antedicho, el dictado de normas contables no es facultad exclusiva de los organismos profesionales. Existen paralelamente normas legales y también normas institucionales dictadas por diversos organismos de control.

Las normas contables legales sólo pueden ser dictadas por el gobierno de la nación o de los estados provinciales, mediante leyes o decretos.”

(<http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/mileti02.pdf>,
Búsqueda, mayo 2008).

En la actualidad, se está llevando a cabo un proceso de normativización internacional en más de un centenar de países. El Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, IASB), es un organismo internacional privado que empezó a funcionar en abril de 2001 como parte de la Fundación Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF) encargado de la emisión de los Estándares Internacionales de Reportes Financieros (International Financial Reporting Standards, IFRS), que reemplaza a los Estándares Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards, IAS).

Al respecto, en Argentina, en noviembre del año 2007, la Mesa Directiva de la FACPCE aprueba una “Comisión Especial” para la elaboración del “Plan de implementación de la adopción de las IFRS completas como única forma de elaboración de los EC de los entes que hacen oferta pública de sus valores negociables.”

(www.cnv.gob.ar/proyectoenconsulta/proyectofacpce/planadopcionnif.doc,
Búsqueda, febrero 2009)

Relacionar la génesis y desarrollo de la contabilidad, los denominados principios contables y la normativa contable propicia preguntarse sobre la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento.

II.4 La Contabilidad: Ubicación en el campo del conocimiento

La contabilidad ha sido definida por distintos autores a lo largo de la historia de diferentes formas y ubicada como arte, técnica, disciplina, ciencia, entre otras. Debido a ello, existe una división entre los estudiosos de la materia en cuanto si ésta tiene un carácter científico o no.

Autores como Arturo E. Lisdero y Mario Biondi la definen como “una ciencia empírica”, otros autores como William Chapman entiende que la contabilidad es sólo un conjunto de postulados teóricos con validez práctica comprobada. Según Elizondo López la Contabilidad posee las características necesarias para declararla como una disciplina social de carácter científico. Dichas características son: tener una metodología, ser racional, poseer objetividad, tener aplicación universal



uniforme, ser comprobable y estar en constante evolución. Para éste autor, la contabilidad posee las dos primeras, así como la última y cumple parcialmente las restantes.

Al respecto, considerándose como una ciencia empírica ó factual cabe restringir la adscripción científica de la Contabilidad al campo de las Ciencias Sociales y de naturaleza *económica*, cuya caracterización tiene como antecedentes por ejemplo, las escuelas del pensamiento contable del siglo XX (Programa de Investigación Económico, Escuela de Economía Hacendal, Escuela Patrimonialista, desarrollados en el apartado I.1), donde sus propulsores entienden que la Contabilidad pertenece a las ciencias económicas.

Según Samuelson P. "la economía es el estudio de la manera en que los hombres y la sociedad utilizan unos recursos productivos 'escasos' para obtener distintos bienes y distribuirlos para su consumo presente o futuro entre las diversas personas o grupos que conforman la sociedad" (<http://www.scribd.com/doc/3694979/ECONOMIA>, Búsqueda, febrero 2009). De dicha definición surge que el término recursos no se encuentra limitado, es decir, no se restringe a lo cultural (por ende a lo financiero) ni a los bienes de la naturaleza; y se considera la utilización de esos recursos, por parte del hombre y la sociedad, para obtener bienes y para su distribución presente o futura.

En la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, un equipo de investigación² "considera a la contabilidad como una disciplina científica que permite elaborar complementarias representaciones de la realidad de los entes"...(Geba, N., 2007:2).

Como resultado de sucesivas investigaciones el equipo elabora una estructura contable básica en donde puede observarse una denominada dimensión abstracta y una concreta interrelacionadas entre sí y distintas especialidades contables originadas en los enfoques de estudio de la realidad patrimonial de los entes, como el económico-financiero tradicional y el más reciente socio-ambiental.

² Se referencia con desarrollos de un equipo de investigación, o investigadores, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE - UNLP), a los realizados en el marco de, entre otros, Proyecto de Investigación N° 11/E062 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Contabilidad Patrimonial y Social en el Marco de una Teoría General Contable", desde 01-01-2001 al 31-12-2003. Proyecto de Investigación 11/E073 acreditado ante la Universidad Nacional de La Plata: "Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico-Financiero y Social". Desde 1-1-2004 al 31-12-2006. Proyecto de Investigación Plurianual PIP N°150/98 del CONICET, aprobado por Resolución D N° 1854/98 del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas (CONICET): "Balance Social para Organizaciones sin fines de lucro y para empresas lucrativas". Años 2002 al 2004. Proyecto de Investigación Científico y Tecnológico PICT 2004 N° 25.496. Cofinanciado por el Fondo para la Investigación Científica y Tecnológica (FONCYT) de la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica: "Análisis e integración de los elementos del discurso contables en sus enfoques económico financiero y social", Res. 315/05. Desde el 1-9-06 al 1-9-09.



II.5 La Contabilidad como Disciplina Científica

Haciendo referencia a lo mencionado, la contabilidad es considerada en su significado más amplio como "una disciplina científica, factual, cultural, que posee tecnologías y técnicas contables" (Geba, N. y Sebastián, M., 2005:5).

Tal acepción del término contabilidad permite reconocer su potencialidad para la obtención y transmisión de conocimientos en aras de satisfacer nuevas exigencias de información. Exigencias generadas, muchas de ellas, como consecuencia de una cosmovisión de la "realidad" en el ámbito: social y ambiental empresarial, municipal, regional, nacional, internacional, etc.

Como ciencia, o disciplina científica, los principios entendidos como puntos de partida que, ante la multiplicidad de variables y relaciones de una dada realidad, permiten la selección de las mismas e integran la dimensión abstracta, "los principios de una determinada ciencia, aunque «puntos de partida» de tal ciencia, son a su vez dependientes de ciertos principios superiores y, en último término, de los llamados «primeros principios», *prima principia*, es decir, «axiomas» o *dignitates*" (Ferrater Mora, J. 2004: 2907).

Considerando que "el principio no es el nombre de ninguna realidad, sino que describe el carácter de una cierta proposición: la proposición que «da razón de»", es posible mostrar dos formas de comprender el principio: el primero como realidad, que es el "*principium essendi* o principio del ser"; y el segundo como razón, "*principium cognoscendi* o principio del conocer."

Al respecto de los dos principios mencionados, un pensamiento filosófico determinado puede estar caracterizado por: "la importancia que dé a un principio sobre el otro; por establecer una separación entre los dos principios; o bien por considerar que los dos principios se funden en uno solo."

Cuando se da el primer caso (importancia de un principio sobre el otro), pueden proponerse dos doctrinas: 1) el "*principium essendi*" sobre el "*principium cognoscendi*", en tal caso se está ante "un pensamiento filosófico fundamentalmente «realista», según el cual el principio del conocimiento sigue fielmente al principio de la realidad; y 2) si el "*principium cognoscendi*" prima sobre el "*principium essendi*", es "un pensamiento filosófico... «idealista», según el cual los principios del conocimiento de la realidad determinan la realidad en cuanto conocida, o cognoscible."

El segundo caso (la separación entre los dos principios), presenta "una doctrina según la cual aunque el «lenguaje» (el «decir», el «pensar», etcétera) pueda dar de algún modo razón de la realidad, el «lenguaje» no pertenece en modo alguno a la realidad."



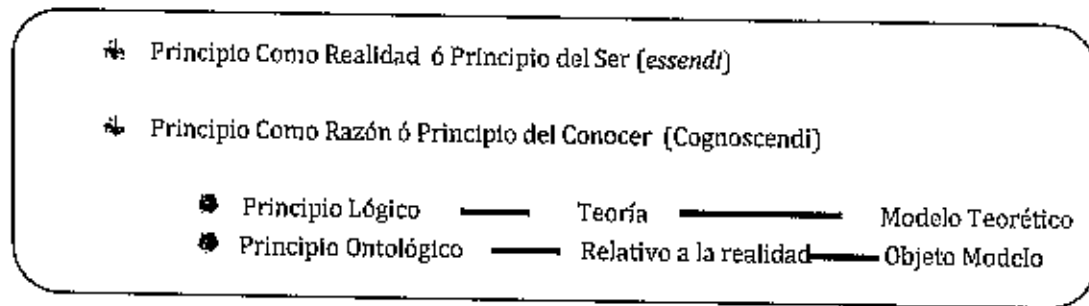
Por último, (cuando se funden los dos principios), se ofrece "una doctrina según la cual hay identidad entre la realidad y la razón de la realidad."

Ahora bien, limitándose sólo a los *principium cognoscendi*, y a su naturaleza, cabe preguntarse "si se trata de «principios lógicos» o de «principios ontológicos» (entendiendo estos últimos no como realidades, si no como principios relativos a realidades)", ó de ambos, siendo uno complementario del otro.

Los principios lógicos son principios del lenguaje o, si se quiere, de uno de los lenguajes -el más general de ellos, el lenguaje lógico- mediante los cuales se expresa el conocimiento." (Ferrater Mora, J. 2004: 2907-2908)

A partir de lo señalado respecto a "principio", en el presente se consideran ambos principios: el principio del ser (*essendi*) y el principio del conocer (*cognoscendi*); utilizándose mayoritariamente los principios lógicos en el desarrollo de lo conceptual y los ontológicos no como realidades sino relativo a ellas. Lo anterior puede observarse mejor con el siguiente esquema:

Esquema 1: Principio *Essendi* y *Cognoscendi*



En la disciplina contable, desde el enfoque de la contabilidad financiera tradicional se definen, desarrollan y aplican unos Principios de carácter general denominados "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" (PCGA).

Ante la apertura de la disciplina contable, se interpreta que tales principios forman parte de la teoría contable general permitiendo:

- a) su aplicabilidad en la especialidad contable socio-ambiental, además de la financiera; y
- b) precisar si se habla de un principio lógico o de un principio ontológico.

II.5.1 Relaciones de la Disciplina Contable con otras Disciplinas

Al respecto de las relaciones disciplinares, se encuentra que las disciplinas científicas tienen un *objeto material* que es común a otras disciplinas y un *objeto*



formal que las diferencia de las demás. "Es objeto material de una ciencia la materia de que esta se ocupa, pero considerada en sí misma, independientemente de su captación científica...Objeto formal es el aspecto...cuyo [a] través la ciencia considera el objeto material; por tanto, aquello que da unidad al respectivo sistema y lo que es directa y previamente captado en cada ciencia...Es así como una y la misma realidad...puede ser objeto de dos ciencias...en tanto que esos actos son el objeto material que cada una de esas ciencias trata desde un punto de vista u objeto formal distinto." (Millán-Puelles, A., 2000:176).

Así mismo la Contabilidad es una disciplina autónoma e independiente, pero no aislada, ya que tiene interacción y complementariedad con otras disciplinas, acorde con lo denominado como interdisciplinariedad de las ciencias.

José María Fernández Pirla (año) establece cuatro grupos de relaciones de la contabilidad con otras disciplinas, las mismas son relaciones de tipos esenciales, formales, instrumentales y teleológicas.

Las relaciones esenciales se dan con aquellas disciplinas que tienen el mismo objeto material. Las formales surgen cuando una disciplina apoya y condiciona a la otra. Las instrumentales, como lo indica su nombre, es cuando una disciplina sirve o constituye instrumento de trabajo para otra y, las relaciones teleológicas se dan cuando la finalidad de una disciplina sirven de medio a otras, no como instrumentos, sino como fin.

II.5.2 Especialidades Contables

Entre las denominadas especialidades contables, y como ya se mencionara, el mayor desarrollo se observa en la tradicional contabilidad financiera, o económico-financiera, y mayoritariamente con criterio micro; sin embargo en la actualidad y desde hace varios años diversos estudiosos han investigado obteniendo resultados en la especialidad socio-ambiental. De las mismas se selecciona lo siguiente:

II.5.2.1 Especialidad Contable Financiera

Esta entendida especialidad permite obtener conocimientos del patrimonio de los entes y de los impactos generados y recibidos con un enfoque económico-financiero, considerando para ello el capital financiero a mantener y como unidad de medida la monetaria, permitiendo elaborar información para usuarios internos y externos a quien pertenece la misma.

Al respecto el autor E. Fowler Newton, pone de manifiesto que "Intentar una enumeración completa de los objetos susceptibles de reconocimiento y medición contable sería una tarea virtualmente imposible, ya que la lista debería incluir -



entre otros elementos- a cada uno de los bienes que una entidad adquiere o produce y luego consume, vende o da de baja. Razones de practicidad imponen, el ***agrupamiento de los objetos en clases***" Cursiva agregada (Fowler Newton, E., 2004:90)

La agrupación propuesta por el profesor Fowler, E. (ver Tabla N° 5) permite reconocer los aspectos que son "Objeto de Medición", tales como los componentes del Patrimonio, la mayoría de los hechos actos o circunstancias de carácter económico-financiera producidas por el ente y el medio con el que interactúa. Además tal agrupamiento resulta de gran utilidad tanto para esta especialidad, como para las demás especialidades contables (la socio-ambiental y otras especialidades probables).

Tabla N° 5. *Agrupamiento de los objetos en clases para la medición en la especialidad Económico-financiera (*)*

Aspectos Básicos	Objetos de Medición
Situación Patrimonial	Activos Pasivos Capital y Resultados Acumulados Participaciones de accionistas no controlantes en los patrimonios de las empresas controladas
Evolución Patrimonial	Transacciones con los propietarios Resultados del período Ingresos Gastos Ganancias Pérdidas Participaciones
Evolución Financiera	Recursos Financieros Orígenes Aplicaciones

Fuente: Fowler Newton Enrique (2004)

Los mayores desarrollos y estudios de la contabilidad se centran la especialidad económico-financiera, propendiendo a que los paradigmas de la contabilidad se manifiesten mayoritariamente como una grilla en la cual puede interpretarse el enfoque financiero de la realidad contable.

Al respecto en un trabajo presentado en las III Jornadas Internacionales de Contabilidad realizada en el año 2008 se pone de manifiesto que:



"los paradigmas contables se han centrado en el enfoque financiero de la realidad patrimonial de las organizaciones.

Como consecuencia, si bien se observan referencias a la contabilidad social el modelo contable prevaleciente se particulariza en brindar conocimientos para la toma de decisiones, planificación y control financieros.

Ante la compleja realidad patrimonial de los entes y de su entorno, si bien la información financiera es muy importante, el paradigma de utilidad considerando los stakeholder resulta más abarcador a los efectos de poder satisfacer la necesidad de información de distintas organizaciones nacionales e internacionales.

De considerar el Paradigma de Desarrollo Sustentable como Paradigma de la Ciencia, la contabilidad como disciplina científica puede estar en condiciones de contribuir con 'más de 3.000 empresas de 100 países, además de más de 700.000 organizaciones sindicales y de la sociedad civil a nivel internacional' que a mayo de 2007 participan de la iniciativa del Pacto Mundial de las Naciones Unidas en aras de 'promover la ciudadanía corporativa responsable, asegurándose que el negocio sea parte de la solución para los desafíos de la globalización'." (Geba, N. y Dávila G., 2008:15).

Se adiciona además la interesante apreciación del profesor E. Fowler quien dice que "La contabilidad hace uso de conceptos económicos, pero no por ello las mediciones contables tienen que basarse en criterios de la ciencia económica...La información contable se expresa principalmente en términos monetarios pero también suele incluir datos en otras unidades de medida" (Fowler Newton, E., 2005:4-5). Estas apreciaciones permiten reconocer un avance en el campo del conocimiento contable al incluir otras áreas, dimensiones, especialidades o competencias.

11.5.2.2 Especialidad Contable Social, Socio-ambiental o de Responsabilidad Social

La especialidad contable Socio-ambiental busca fundamentalmente la armonización de las áreas sociales con la práctica contable, porque se erige como una fecunda rama de la contabilidad desde el contexto del conocimiento científico, que "se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social y viceversa" (Fernández Lorenzo, L. et al, 1999:18).

Según William Leslie Chapman "La Contabilidad Social concierne a la recopilación, al ordenamiento, al análisis, al registro, a la síntesis y a la interpretación de los efectos que tiene la actividad de las empresas y otras entidades de la esfera económica, sobre el todo social" (Chapman, W., 1989: 14 -15).



De desarrollos realizados por Fernández Lorenzo, L., García Casella, C. y Geba, N. (1999), Geba, N. y Fernández Lorenzo, L. (2001), Fernández Lorenzo, L. y Barbei, A. (2003), Geba, N. y Sebastián, P. (2004), Geba, N. (2005), Geba, N. y Bifaretti, M. (2006), Fernández Lorenzo, L. (2006) y Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M. (2007), entre otros, se rescata que:

Es el "**Objetivo de la contabilidad socio-ambiental:** obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno."(Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Bifaretti, M., 2007:9). Se interpreta como "**Ente:** persona física, organización, comunidad, nación, humanidad, etc. sujeto del proceso contable. Constituye el sujeto de los subprocesos contables de descripción y comunicación. **Objeto del ente:** conjunto de actividades que un ente desarrolla, directa o indirectamente, en cumplimiento de su objetivo o finalidad principal. **Patrimonio socio-ambiental:** conjunto de recursos (bienes y derechos) de los que puede disponer un ente a fin de llevar a cabo su objeto y de sus obligaciones. Es la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones"...

Se considera al "patrimonio (en un sentido socio-ambiental amplio) de un determinado ente (persona física, sociedad, comunidad, nación, humanidad, etc.) y sus variaciones. Estas variaciones o impactos pueden ser provocados por distintos fenómenos:

- por decisión de los propietarios, titulares o integrantes del ente sujeto del patrimonio,
- por decisión de sus administradores (gerentes, gobernadores, intendentes, etc.)
- por hechos o actos ajenos al ente (fenómenos meteorológicos, robos, donaciones, etc.)."(Fernández Lorenzo, L., 2006:5).

Se definen "**Dimensiones socio-ambientales:** aspectos relevantes de la porción de la realidad socio-ambiental considerada - tales como elementos, hechos circunstancias, etc.- por ejemplo: participación en actividades de capacitación, en descontaminación, en reciclado, etc. generalmente no cuantificables directamente. **Usuarios:** quienes utilizan la información que surge del proceso contable. Abarca el área interna y externa al emisor (administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, estado, etc.). **Impacto Socio-ambiental:** efecto, consecuencia o variación producida en el patrimonio socio-ambiental de un ente que incluye aspectos culturales y naturales, directos o indirectos, positivos o negativos. **Proceso Contable:** conjunto de etapas lógicamente ordenadas para la obtención de información contable verificada, respetando los parámetros del marco teórico de referencia."(Geba, N., Fernández Lorenzo, L. y Sebastián, M., 2007:9)

Con los conocimientos de la Contabilidad Socio-ambiental es posible abocarse a la valoración del capital humano del ente y los valores éticos del mismo, donde se



incorporan y procesan datos relativos a las actuaciones de la organización referidas al medio cultural y natural, como por ejemplo protección del consumidor, ayudas o servicios a la comunidad sin ánimo de lucro, preservación de la flora y fauna, etc.

El proceso de la especialidad contable Socio-ambiental puede definirse en tres momentos relevantes:

El proceso de la especialidad contable Socio-ambiental puede definirse en tres momentos relevantes:

El primer momento es la **descripción y explicación** cualitativa y cuantitativa, medición, que consiste en captar y procesar datos relevantes. Consiste en captar, clasificar y convertir los datos en información contable útil para la toma de decisiones. Para ello, es preciso haber definido las áreas de influencia Socio-ambiental que deben ser estudiadas y los indicadores de cada aspecto relevante de cada área.

Un segundo momento es la **comunicación** del patrimonio y de la actuación Socio-ambiental de la organización, tanto en el ámbito interno como externo de la misma.

El tercer momento es la **evaluación** y control, a través del mismo es posible evaluar y controlar los subprocesos y la información contable resultante.

El equipo de Investigación (FCE-UNLP) antes mencionado, ha venido desarrollando estudios y avances sobre ésta especialidad, denominada Social, Socio-ambiental ó de Responsabilidad Social. En tales estudios se realizan desde la especialidad económico-financiera analogías y adecuaciones en los componentes del discurso contable, en los aspectos abstractos y concretos (teóricos y pragmáticos); permitiendo así, que los entes puedan contar con información contable socio-ambiental metódica y sistemática, principalmente cuantificada y auditable (a través de los denominados Balances Socio-ambientales ó Sociales).

En éste contexto la Medición se considera como un elemento de subida importancia en el universo del discurso contable. Dicho elemento debe encontrarse definido y conceptualizado en la dimensión abstracta de la disciplina, y sus especialidades, para que con dicho marco pueda ser incorporado y operado a través del Proceso contable con enfoque económico- financiero y social.



Capítulo III. Metrización, Medición y Teorías del Valor

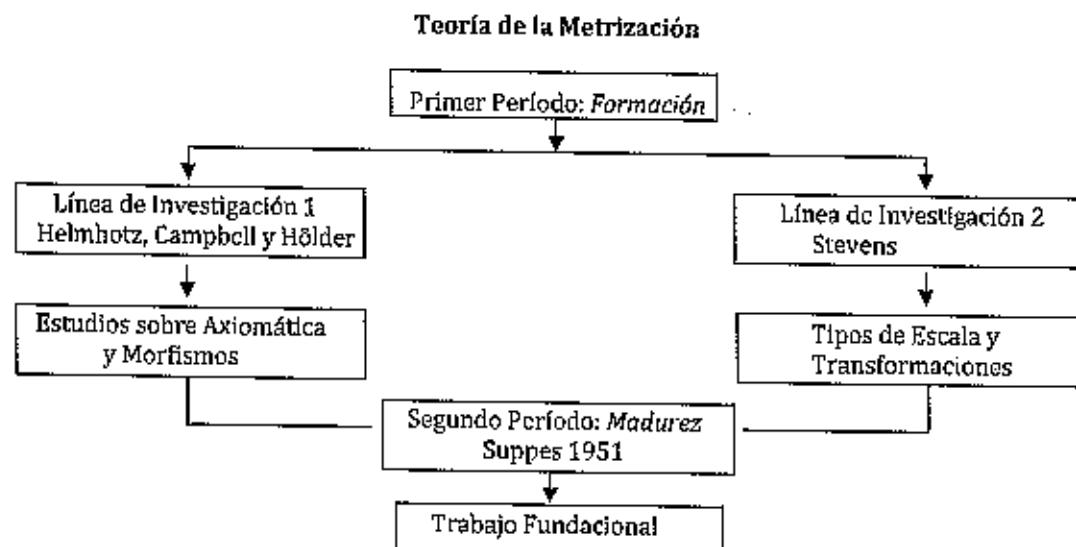
III.1. Teoría de la Metrización

Recurriendo a un estudio realizado por el profesor José Antonio Díez Calzada³ acerca de la Introducción Histórica a la Teoría de la Metrización, se detecta que en el análisis de la metrización se observan dos períodos: 1) el período de formación; y 2) el período de madurez.

1) Período de formación: durante este período se abrieron dos líneas de investigación diferentes, una con un enfoque de estudios sobre axiomática y morfismos desarrollados por Helmholtz, Campbell y Hölder; y la otra línea de investigación fue desarrollada por Stevens con los tipos de escala y transformaciones.

2) Período de Madurez: en el período de formación, las dos líneas de investigación resultan individualmente insuficientes, pero conjuntas son complementarias; por ello, P. Suppes en el año 1951 realiza un trabajo fundacional, donde fusiona las dos líneas de investigación anteriores, dando lugar al período de madurez de la metrización. Lo anterior puede explicarse y entenderse mejor con el siguiente esquema:

Esquema 2: Períodos en la Historia de la Teoría de la Metrización



³ José A. Díez Calzada es profesor de Lógica y Filosofía de la Universitat Rovira i Virgili (Tarragona, España)



Para entender el significado de metrización es necesario precisar su interpretación. La metrización es diferente a la medición y constituye un paso anterior a éste. La metrización es entendida como el proceso de formación de un nuevo concepto cuantitativo y la medición como el proceso empírico de determinación del valor de una magnitud.

Partiendo de que la metrización es la formación de un nuevo *concepto* cuantitativo, cabe aclarar que es un concepto. Tomando como referencia a Díez y Moulines (1997), éstos expresan lo siguiente:

"Son entidades, aunque no físicas ni psíquicas. Pueden considerarse entidades abstractas. Su existencia es un requisito para nuestro conocimiento. [...] Los conceptos remiten a objetos del mundo, pero no son objetos del mundo. Los objetos del mundo caen bajo (o son subsumidos por) los conceptos.

Los conceptos no son términos. Los términos expresan conceptos. Un mismo concepto puede ser expresado por varios términos."

Entonces, algunas aseveraciones como que "las disciplinas que han logrado cuantificar sus conceptos están en mejores condiciones de conocer y explicar sus dominios" parecerían desplazar a la medición cualitativa.

(www.ugr.es/~perisv/docen/asigna/fc/DIAPOSITIVAS/conceptosweb.ppt, Búsqueda, agosto 2008).

Pero, teniendo en cuenta algunas consideraciones filosóficas, según Stegmüller existe un prejuicio errado entre filósofos y científicos que les lleva a asumir que:

"la diferencia entre lo cualitativo y lo cuantitativo constituye una diferencia en la realidad independientemente del pensamiento y del lenguaje. 'El hecho es, no obstante, que con el par 'cualitativo-cuantitativo' no se expresa una relación ontológica, ni una diferencia en la realidad, sino simple y exclusivamente una diferencia en el lenguaje. Esta afirmación se justifica describiendo detalladamente el paso del modo de consideración cualitativo al cuantitativo.'" Citado de Stegmüller (1970).

(www.ugr.es/~perisv/docen/asigna/fc/DIAPOSITIVAS/conceptosweb.ppt, Búsqueda, agosto 2008).

En cuanto a los tipos de metrización es posible distinguir a los siguientes:

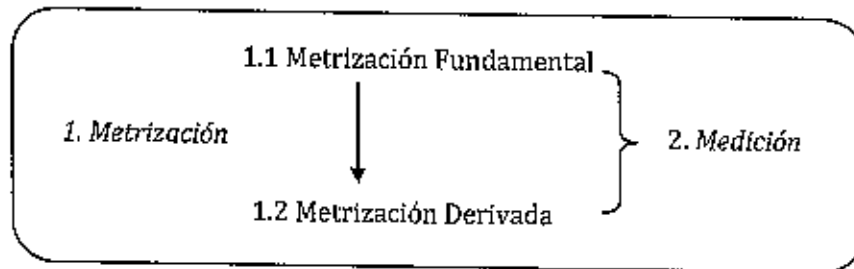
1.1 **Metrización Fundamental:** se lleva a cabo sin partir de un concepto métrico, es decir, se requiere investigar las condiciones que debe satisfacer un objeto para que sea posible establecer, sin otras asignaciones previas, números a los objetos, de modo tal que los números asignados representen adecuadamente hechos relevantes en relación con las propiedades del objeto; y



1.2 Metrización Derivada: como su nombre lo indica, se realiza a partir de conceptos métricos ya construidos.

Lo precedentemente expuesto puede graficarse de la siguiente manera:

Esquema 3: *Metrización y Medición*



Respecto de metrización fundamental, es preciso realizar algunas consideraciones; en primer lugar, tener en cuenta que las propiedades se miden y al metrizar se investiga cómo es posible; pero las "condiciones que se investigan en la metrización no dependen esencialmente de ninguna propiedad concreta, son condiciones generales que ha de satisfacer una propiedad cualquiera para ser susceptible de medición" (Díez Calzada J., 1993:213).

En segundo lugar, y según el autor Díez Calzada, en la teoría de la metrización se debe precisar que "No toda asignación se considera una medición." Es decir, "Los objetos conforman ciertos hechos, algunos de los cuales se deberán a la propiedad que se desea medir. La asignación numérica debe representar esos hechos, expresarlos numéricamente. Esto no es todavía una restricción interesante pues se puede lograr siempre con la única condición de que haya al menos tantos números como objetos: tengo cierto hecho conformado con los objetos, asigno (si hay números suficientes) un número a cada objeto, a continuación defino arbitrariamente propiedades de y relaciones entre números que repliquen a las de los objetos, de este modo obtengo 'hechos numéricos' que 'expresan' los estados de cosas entre objetos. Está claro que...lo que hemos hecho ha sido simplemente red denominar nuestros objetos. Los hechos numéricos representantes deben ser 'matemáticamente comunes', constituidos por propiedades y relaciones numéricas conocidas y, en algún sentido, naturales; de otra forma la supuesta medición no tiene ningún sentido ni utilidad. Esta restricción es ya efectiva pues no todo estado de cosas entre los objetos se deja representar así, hay condiciones que los sistemas deben cumplir y la metrización se toma una tarea interesante." (Díez Calzada, J., 1993:214).

Continuando con el desarrollo se rescata que "Una vez [que] tengo una representación adecuada (con propiedades y relaciones numéricas conocidas), de los números asignados son verdad ciertos enunciados matemáticos. Pues bien, no todos ellos se pueden considerar *significativos* para nuestros objetos, no todos los



hechos numéricos que ellos expresan representan estados de cosas concernientes sólo a los objetos y la propiedad. Esto es esencial pues, cuantos más sean los tipos de enunciados numéricos significativos, más útil será la medición. Y es efectivamente la otra cara de la moneda ya que cuanto más estrictas son las condiciones de posibilidad de la representación...mayor es el ámbito de significatividad. Así, es ciertamente posible encontrar representaciones adecuadas bajo condiciones muy débiles, pero en esos casos la significatividad es muy escasa y, con ella, también lo es la utilidad de la medición. Por último, la representación numérica lo es de los hechos que conforman los objetos, obviamente no de todos sino de aquellos hechos que involucran la propiedad a medir, los estados de cosas que se dan entre los objetos por ejemplificar la propiedad. Puesto que la propiedad a medir es (en sentido intuitivo) una que ejemplifican los objetos según 'un más y un menos', los hechos a representar serán *comparativos*, hechos relacionales que se dan entre los objetos como consecuencia de poseer la propiedad en mayor o menor grado." (Díez Calzada J., 1993:214-215).

Con lo expresado (y atento a que para la metrización fundamental es necesario establecer números a los objetos de tal modo que *representen* adecuadamente hechos relevantes en relación con las propiedades del objeto), se hace necesario desarrollar la Medición y su Teoría Representacional.

III.2 Medición

III.2.1 Conceptos y Definiciones de Medición

Las mediciones pueden realizarse en caso de que ya exista una metrización. Según lo expresado por el profesor J. Díez Calzada "Medir es asignar números a las cosas de modo que aquellos expresen ciertas propiedades que éstas exhiben. A estas propiedades,...las llamamos magnitudes." (Díez Calzada J., 1993:208).

Teniendo en cuenta lo anterior, en el análisis de la medición se deben distinguir dos momentos: a) la asignación efectiva de valores a los objetos, y b) las condiciones que hacen posible tal asignación y que a la vez determinan el uso que se puede hacer de ella.

En la primera, la asignación se realiza siguiendo ciertos procedimientos, y en la segunda, las condiciones que hacen posible las asignaciones y determinan su uso, se estudian. Estas son dos actividades diferentes, la asignación, "medir propiamente dicho, es básicamente una actividad práctica, cuyo resultado es la asignación de una entidad a otra... [Las condiciones que hacen posible tal asignación], es una actividad eminentemente teórica, cuyo resultado es la afirmación de que ciertas cosas son de cierto modo", a esto se llama metrización (Díez Calzada J., 1993:208).



Desde un enfoque general, la medición es entendida como la asignación de números a *objetos o sucesos* de acuerdo con ciertas reglas; más precisamente "la medición 'implica un proceso de abstracción de algún aspecto de los sucesos, fenómenos o realidades a medir, que establece, por un principio de equivalencia una relación representativa con conjuntos similares o diferentes, que suelen tener una unidad del sistema fácilmente identificable y agregable. Las magnitudes que se pretenden medir constituyen propiedades de los objetos, diferenciándose fundamentalmente en función de la posibilidad de establecer escalas de medición o reglas para la asignación de numerales'." Citado de Mallo (1979). (<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/rgl-conta.html>, Búsqueda, julio 2008).

El proceso de medición se encuentra en la mayoría de las disciplinas, y éstas la definen (la medición) según su necesidad o afinidad. A continuación, se muestran diversas apreciaciones de medición desde diferentes disciplinas científicas.

Por ejemplo en **Física** existe una ley que "*establece una relación entre una observación y una medición a través de una igualdad matemática*"; por lo tanto la medición constituye "una herramienta fundamental para la física en la cual intervienen tres sistemas:

- El objeto o fenómeno de interés. (longitud, peso, temperatura, trayectoria, etc.)
- El aparato o instrumento de medición. (regla, balanza, termómetro, cronómetro, etc.)
- La unidad o patrón. (escala graduada y normalizada internacionalmente)

Por ejemplo, en el proceso llamado 'medición de longitud' intervienen:

1. El objeto cuya longitud se quiere medir.
 2. El instrumento, por ejemplo, una regla.
 3. La unidad (cierta escala marcada en la misma regla, o en cierta barra patrón)."
- (<http://www.fis.usb.ve/Capitulo2.pdf>, Búsqueda, abril 2009).

La **Química** se encarga del estudio de la materia y sus cambios, para ello se vale de diferentes unidades de medida; generalmente el sistema métrico más usado es el internacional: Masa en kilogramos, Longitud en metros, Tiempo en segundos, Temperatura en kelvín y Cantidad en mole; las demás unidades de medida se derivan de las anteriores (Longitud = L y Área = L²).

(<http://www.fq.uh.cu/dpto/qf/uclv/infoLab/infoquim/complementos/quimica/cap01.htm>, Búsqueda, abril 2009).

Mientras que en un trabajo realizado sobre **Estadística**, dicen que "Medir es determinar cuantas veces una cierta unidad o patrón de medida, cabe en el objeto a medir. Para medir la longitud de un objeto físico se desplaza una regla graduada sobre el mismo, observando cuantas unidades (en este caso centímetros o metros) abarca el objeto en cuestión. Es decir que comparamos el objeto con nuestro patrón de medición para determinar cuántas unidades y fracciones del mismo



incluye. Para que una escala pueda considerarse como capaz de aportar información objetiva debe reunir dos requisitos básicos: Confiabilidad (cuando siempre los mismos objetos aparezcan valorados en la misma forma) y Validez (indica la capacidad de la escala para medir las cualidades para las cuales ha sido construida y no otras parecidas. Una escala tiene validez cuando verdaderamente mide lo que afirma medir). Los instrumentos de medición usados son: La entrevista, el cuestionario, la observación, encuestas, entre otros.”

(<http://www.monografias.com/trabajos15/la-estadistica/la-estadistica.shtml>, Búsqueda, abril 2009).

La medición tiene mucha relación con la **Geometría**; la raíz Geo significa tierra y la terminación metría significa medir, “medir la tierra”. Aunque es sus inicios la geometría era usada únicamente por los egipcios para medir la tierra, en la actualidad es usada para solucionar problemas concretos. Para medir los elementos o componentes de los objetos geométricos (longitud, amplitud, superficie), la geometría cuenta con instrumentos o herramientas para cada uno de ellos, los más fundamentales son la regla y escuadra, el compás y el transportador. (<http://www4.iesalc.unesco.org.ve/publicaciones/geometria.pdf>, Búsqueda, abril 2009).

En cuanto a las afines con la Contabilidad, tales como Administración y Economía se rescata que en la actualidad las organizaciones deben contar con sistemas de información que les permita establecer parámetros para medir la efectividad y la eficiencia de las mismas. Para ello la **Administración** se vale de los “Indicadores de Gestión Empresarial (IGE)”, que según como los define Andrés Sánchez, coordinador de mercadeo “VISION” de la Universidad de La Sabana son ‘los procesos integrales que facilitan la medición de los logros y el cumplimiento de la misión y objetivos de la organización en sus diferentes áreas’. Para ello, los IGE deben cumplir ciertas características: ser medibles, tener significado y que se puedan controlar. Para el diseño de un indicador debe tenerse en cuenta el objetivo, la definición, el diseño, la responsabilidad, el tiempo, el procesamiento, la toma de decisiones y la consideración de gestión.

(<http://www.ucla.edu.ve/dac/departamentos/informaticaii/Lectura%20No.%201B-Informatica%20II.pdf>, Búsqueda, abril 2009).

En **Economía** se señala la “problemática” de obtener “información cuantitativa” debido precisamente a la dificultad de contar con “mediciones adecuadas de los distintos fenómenos involucrados en los procesos económicos.”

Tal y como se manifiesta, “los instrumentos con los que cuentan los economistas para realizar sus mediciones” pueden clasificarse en cuatro “grandes categorías” de medición: a) el registro (“anotaciones de determinadas transacciones económicas que los agentes están obligados a declarar de forma directa con fines no directamente estadístico”), b) el censo (consiste “en realizar recuentos sistemáticos de una determinada magnitud o fenómeno económico, generalmente unidades físicas”), c) las encuestas (“parte de la base de la estimación del volumen

total de agentes implicados en un determinado fenómeno; a continuación se selecciona un número, en general, reducido en comparación con el total, de estos agentes y se les pregunta acerca de sus actuaciones en el fenómeno que se pretende analizar y, finalmente, se determina el valor o volumen total asumiendo que el total de los individuos siguen un comportamiento similar al de la muestra") y d) la estimación indirecta (por medio de esta categoría se "recopila información directa de los agentes económicos y se limita a obtener información derivada de los datos obtenidos por alguno de los otros procedimientos").

(www.uam.es/departamentos/economicas/econapli/pdf/medicion.doc, Búsqueda, abril 2009).

Con respecto de la medición contable, en la contabilidad como disciplina, el lenguaje de la "medición permite ordenar los datos e interpretar empíricamente al concepto teórico... puede ser entendida como un 'proceso de clasificación de unidades de análisis' ó 'de vincular conceptos abstractos con indicadores empíricos'... la clasificación se la entiende como la operación sine qua non de la medición, que las entidades abstractas son susceptible de medición y que 'la asignación de clases como acto lógico, significa dividir un conjunto o clase de objetos en subclases. Los objetos clasificables constituyen los elementos o miembros del conjunto, en tanto que el universo del discurso es el conjunto mismo.'" (Geba, N., 2007:3).

El profesor Yuji Ijiri (1967) considera que "lo más importante de la medición consiste en elegir 'un conjunto especial de símbolos llamados números para este fin particular y establecer una relación entre ellos. Podemos, pues, tomar un número y asignarlo como símbolo del objeto en cuestión como si éste tuviera una propiedad representada por aquél que es independiente de las propiedades que otros objetos tienen.'" Así el profesor Ijiri interpreta "que el proceso de medición está integrado por tres factores principales:

- 1.- Un objeto cuya propiedad va a ser medida.
- 2.- Un Sistema de medición integrado por un conjunto de reglas e instrumentos.
- 3.- Una persona que realiza la medición."

(<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/rgl-conta.html>, Búsqueda, julio 2008).

Por su parte "el profesor López Díaz (1975) afirma, que una forma de acercarse 'al concepto de medición consiste en tener en cuenta el aspecto teleológico del proceso cuya concreción real son los números. La validez de este planteamiento encuentra su mayor justificación en la generalidad que encierra. De esta forma, la medida se nos presenta como una forma de lenguaje mediante la cual se representan los fenómenos del mundo real por números y relaciones entre números con la finalidad de dar rigor a las acciones encaminadas a modelarlo y a influir sobre él'."

(<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/rgl-conta.html>, Búsqueda, julio 2008).



El profesor Requena (1988), entiende que la medición en Contabilidad, puede "concretarse, en la 'asignación de numerales al conjunto de fenómenos económicos pasados, presentes o futuros de una unidad, de acuerdo con reglas', que se denominan escalas de medición, siempre que éstas cumplan las condiciones determinativa y de no degeneración, *en el sentido de que sea posible la asignación de diferentes numerales a diferentes cosas o a una misma cosa bajo diferentes condiciones.*" (Cursiva agregada) (<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/rgi-conta.html>, Búsqueda, julio 2008).

De relacionar medición y escalas de medición, se rescata que Stevens "define cuatro tipos de escalas basando su discriminación en función a la estructura matemática de los grupos de transformación que las definen. De esta forma, llegamos a las escalas nominal, ordinal, de intervalo lineal y proporcional, donde cada una de ellas procede de la anterior mediante la introducción de ciertas restricciones de aplicación.

La escala nominal permite la discriminación de clases, mientras que la ordinal establece además una ordenación entre los distintos elementos, posibilitando hacer comparaciones entre los mismos. En tercer lugar, la escala de intervalos impone regularidad en el intervalo de clases, aún con carencia de la fijación del cero de forma unívoca. Por último, la escala proporcional añade a la anterior la posesión del cero de forma unívoca.

La aplicación de múltiples escalas de medición en Contabilidad, conduce al profesor Cañibano (1979) a afirmar que 'el método contable maneja una escala múltiple o multidimensional, ya que los datos sometidos al mismo son medidos de acuerdo con varias escalas cada una de las cuales expresa sus resultados en una distinta dimensión'."

(<http://www.eumed.net/cursecon/libreria/rgi-conta.html>, Búsqueda, julio 2008).

Lo anteriormente señalado, resalta la posibilidad y necesidad de la utilización de diferentes unidades de medida en una misma disciplina, ya que el objetivo de la medición es la representación adecuada del objeto, acto o circunstancia a medir y que el *valor* asignado cumpla con las cualidades de confiabilidad y validez.

III.2.2 Teoría Representacional de la Medición

Las representaciones entendida como la define el Psicólogo S. Moscovici son "un corpus organizado de conocimientos y una de las actividades psíquicas gracias a las cuales los hombres hacen inteligible la realidad física y social, se integran en un grupo o en una relación cotidiana de intercambios, liberan los poderes de su imaginación." (Moscovici, S., 1979: 17).

Acudiendo ahora a lo interpretado por el profesor Richard Mattessich en el



"Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad", acerca del concepto de realidad así como de la naturaleza de la representación conceptual en el nivel de la realidad psicológica, "se debe tener en cuenta que el mecanismo neurobiológico que nos permite reflejar la realidad es tan real...como lo que esta siendo reflejado. Pero el más común y, quizás más grave error, es confundir la distinción entre lo 'conceptual vs. lo real' con la existencia entre lo 'mental vs. lo físico'...

...la representación conceptual de la realidad es sólo una parte de nuestra actividad mental total y no debe ser confundida con otras nociones mentales tales como sentir, tener preferencias, etc. El error más frecuente, que ocasiona una gran confusión, es el fracaso en la distinción entre la *realidad* y nuestra *percepción (incluyendo la representación) de la realidad*" (Mattessich, R. 2006: 20-21). Atento a ello es importante resaltar la necesidad de diferenciar entre la representación de la realidad con la realidad misma.

Siguiendo con la misma línea, en cuanto a la representación de la realidad, la medición "debe brindar una adecuada representación del atributo medido de un objeto a través de numerales o símbolos asignados", esto constituye la Teoría Representacional de la Medición. (Fernández Lorenzo, L. y Barbei, A. 2006:7).

Tal y como se señala una "adecuada representación" permite sustentar "la validez de las mediciones, es decir, demostrar la coherencia entre la medición del atributo y la idea conceptual que se tiene sobre el mismo en el ámbito contable" (Fernández Lorenzo, L. y Barbei, A. 2006:7).

Citando de Francisco Carrillo, los autores señalan dos criterios que evalúan la significatividad de una medida particular: la validez y la confiabilidad.

En cuanto a la validez se menciona que "La unidad de medida ha de variar en función del fenómeno: Demuestra el conocimiento existente sobre un fenómeno en un momento dado, [y en cuanto a] La confiabilidad: El instrumento de medición ha de variar en función de la unidad de medida. Esta cuestión es esencialmente ingenieril o tecnológica." (Fernández Lorenzo, L. y Barbei, A. 2006:7).

Entonces, si por medio de la disciplina contable se puede "cuantificar determinadas propiedades de un objeto", es importante en primer lugar "Explicitar el indicador elegido y analizar que el mismo sea el que represente adecuadamente el atributo del objeto que...[se desea] medir en el marco de la estructura teórica contable (validez)" y en segunda instancia "Incorporar información acerca del margen de error de estas medidas (confiabilidad)." (Fernández Lorenzo, L. y Barbei, A. 2006:8).

Lo expresado permite "tomar decisiones con mayor grado de conocimiento de la realidad contable objeto de medición" además de ampliar el campo de actuación de



la disciplina contable no limitándola a la especialidad económico-financiera, cuya unidad de medida es la monetaria (Fernández Lorenzo, L. y Barbei, A. 2006:8).

III.2.3 La medición en la Contabilidad Financiera. Consideraciones en la Tecnología Contable Internacional

En el resumen técnico⁴ del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), preparado por el equipo técnico de la Fundación IASC (International Accounting Standards Committee), adoptado por el IASB en abril de 2001, se expone:

"Este Marco Conceptual establece conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos. El Marco Conceptual trata los siguientes extremos:

- (a) el objetivo de los estados financieros;
- (b) las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros;
- (c) la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y
- (d) los conceptos de capital y de mantenimiento del capital."

En cuanto al objetivo de los estados financieros, se menciona que el mismo: "es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios.

Sin embargo, *los estados financieros no suministran toda la información que estos usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas, puesto que tales estados reflejan principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta de la financiera.*" (Cursiva agregado).

Lo anteriormente descrito, denota la insuficiencia de la información financiera y la necesidad de considerar otro enfoque para la descripción e información contable del patrimonio de un ente, de una región, de un país, etc. La información contable

⁴ El International Accounting Standards Committee (IASC) era una fundación que emitía las Normas Internacionales de Contabilidad y las interpretaciones SIC, en el año 2001 se constituye la International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), que no interviene en la sanción de las NIIF, de acuerdo a lo manifestado por Martín A. Kerner.



socio-ambiental no acotada a indicadores financieros puede complementar a la primera y viceversa.

Con respecto a las características cualitativas, se escribe: "son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro principales características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. En la práctica, es a menudo necesario un equilibrio o contrapeso entre características cualitativas." (<http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Res%c3%bamenes+de+NIIF+y+NIC...>, Búsqueda, septiembre 2008).

En efecto, la información contable financiera emitida en los Estados Contables Tradicionales posee tales características cualitativas, a fin de ser útil para los usuarios de la misma.

Si se acude a la Norma Internacional de Contabilidad n° 38 (NIC 38), una limitación de la unidad monetaria, de no poca importancia, se pone de manifiesto en los Activos intangibles.

En un Resumen técnico⁵ preparado por la Fundación IASC, se detecta que:

"Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física...

Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

- a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios."

(www.iasb.org/IFRS+Summaries/Resúmenes+de+NIIF+y+NIC++Español/, Búsqueda, septiembre 2008)

Ello reafirma la limitación que presenta la unidad de medida monetaria, toda vez que bajo este criterio no es posible medir aspectos como habilidades, valores y actitudes de las personas que forman parte del núcleo estable del ente económico y que comprenden conocimientos tácitos o explícitos que le generan valor y que en definitiva son activos intangibles.

⁵ El Resumen Técnico al que se hace referencia es un extracto preparado por el equipo técnico de la Fundación IASC, no aprobado según "Resúmenes de NIIF y NIC: Español 2007" por el IASB.



El proceso de formación de indicadores objetivos y subjetivos, como un nuevo concepto cuantitativo contable, permite la medición como proceso empírico de determinación del valor de una magnitud. Así, los indicadores subjetivos permiten cuantificar opiniones de distintos actores, difícil de cuantificar en otras unidades de medida. Ello hace posible su operatividad a través del Proceso contable, y por ende a través de los sub-procesos contables componentes.

III.3 Teorías del Valor

Acudiendo a lo escrito por Maurice Dobb respecto de "Teorías del valor y de la distribución desde Adam Smith: Ideología y teoría económica", se encuentra la demostración realizada por Piero Sraffa acerca de lo que inquietaba a David Ricardo: "la dimensión del producto nacional parece cambiar cuando cambia la división del mismo entre las clases. Aunque nada haya ocurrido para cambiar la magnitud del total, pueden existir cambios aparentes debidos solamente a un cambio en la medición, por el hecho que la medición se hace en términos de valor" ... cursiva agregada (Dobb, M., 1998: 98).

Existen diversas teorías que permiten analizar las formas del valor. Las mismas han sido elaboradas por economistas que desarrollan dicho tema mayoritariamente durante los siglos XVIII y XIX.

Un autor ampliamente reconocido es Karl Marx. Este economista alemán da, según su criterio, una explicación al valor desde las etapas del proceso de valor hasta su figura más compleja que es la forma de precio. Analiza su función práctica y expone dichas etapas del proceso de valor, "desde su figura más simple, la que se da en el trueque, hasta su figura más compleja, que constituye la forma de precio. Ahí reside el componente fundamental de El Capital: el análisis de las formas del valor" (<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Dicho autor expresa que la "categoría valor" "refleja una esencia de la realidad económica y la "categoría precio" "refleja una apariencia de la realidad económica. El movimiento teórico de Marx va desde las esencias a las apariencias, esto es, parte del valor en su forma natural hasta llegar a la forma de precio." (<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Si en las sociedades capitalistas la riqueza se presenta como mercancía, resulta lógico iniciar un análisis de lo que es mercancía. K. Marx empieza dicho análisis considerando: 1) valor de uso y 2) valor.

Con respecto al valor de uso, K. Marx proporciona dos juicios conceptuales del mismo, teniendo en cuenta las propiedades de la "cosa":



Valor de Uso: Propiedades de la "cosa" para:

- Satisfacer necesidades
- Ser útil en distintos aspectos

De ello se observa la utilización de tres variables: propiedades, satisfacción y utilidad. Desde la dialéctica formal, una cosa sólo satisface necesidades humanas y es útil si tiene propiedades. Una cosa puede tener propiedades y no satisfacer necesidades humanas, pero nunca una cosa podría satisfacer necesidades humanas si no tuviera propiedades, entonces si la cosa no tiene propiedades no puede satisfacer necesidades humanas. Con este orden de relaciones, las propiedades de la "cosa" son independientes a su valor de uso, tanto para satisfacer necesidades como para la utilidad.

Haciendo referencia ahora al valor de la mercancía, se muestra una forma lógica de juicio conceptual donde el "valor de una mercancía es el trabajo humano abstracto acumulado en ella. Este juicio permite diferenciar el nombre del objeto del concepto, "el valor", y el sintagma con que se expresa el contenido del concepto, "trabajo humano abstracto acumulado". Este concepto ha sido obtenido por medio de un proceso de abstracción⁶, aunque el punto de partida fue un hecho perceptivo: el "valor de cambio."

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Es decir:

Valor de Cambio → Valor de la Mercancía → trabajo humano abstracto acumulado en la misma

Con lo anteriormente mencionado, se evidencia otro concepto, el "valor de cambio". K. Marx expone las dos fases del valor de cambio, cuando se observa a primera vista y cuando se lo examina de cerca.

Cuando se examina de cerca el valor de cambio, se observa "que una misma mercancía se cambia por otras mercancías en las proporciones más diversas". Por ejemplo, 1 kilo de trigo se cambia por "x" betún, "y" seda, "z" oro. "Por lo tanto, el trigo tiene múltiples valores de cambio y no uno sólo". Pero como "x" betún, "y" seda y "z" oro son el valor de cambio de 1 kilo de trigo, entonces "x" betún, "y" seda y "z" oro "son valores de cambio sustituibles unos por otros o de magnitud igual entre sí."

De lo anterior se deduce "que los valores de cambio válidos de la misma mercancía expresan la misma cosa, y..., que el valor de cambio es un modo de expresión (o

⁶ Para mayor información acerca del proceso de abstracción con el que fue obtenido el concepto de valor de una mercancía visitar la página web a la que se hace referencia.



forma fenoménica) de un contenido que debemos distinguir de él", y tal modo de expresión es el valor.

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Entonces la objetividad del valor de las mercancías sólo se presenta "en la relación de cambio de una mercancía con otra...Así... en economía: el valor de todos los bienes y servicios se expresa en dinero. Se trata, según Marx, de demostrar la génesis del dinero, esto es, de seguir el desarrollo de la forma del valor desde su figura más simple hasta la deslumbrante forma del dinero."

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

De acuerdo a lo anterior, K. Marx desarrolla cuatro formas de valor: simple, desarrollada, general y de dinero.

La forma simple o individual del valor es el intercambio fortuito y ocasional entre una mercancía individual y otra mercancía individual. Esta incluye dos formas de valor, la relativa y la equivalente, en términos de expresión, lo cual puede ejemplificarse de la siguiente manera:

1 metro de tela = 2 kilos de trigo; y así expresada
1 metro de tela vale 2 kilos de trigo.

Esto hace "evidente que las dos mercancías no desempeñan el mismo papel. La seda desempeña un papel activo, puesto que es la mercancía que expresa su valor. Mientras que el trigo desempeña un papel pasivo, puesto que es la mercancía que sirve de material de expresión del valor de la tela."

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Entonces, la mercancía que expresa su valor (la seda) es la forma relativa de valor y la mercancía que sirve de material de expresión de la otra (el trigo), es la forma equivalente de valor.

En la forma desarrollada o total del valor ya no se da el intercambio individual, sino que "cada mercancía se cambia con una serie de otras mercancías. Esta forma del valor corresponde históricamente a un estadio donde en el mercado hay un intercambio habitual y regular de distintas especies de mercancías. Representado por medio de ecuaciones tenemos: 1 metro de tela = 2 kilos de trigo, o 1 metro de tela = 20 gramos de oro, o 1 metro de tela = 4 kilos de café, etcétera."

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Para explicar la forma general del valor se recurre a las ecuaciones expresadas en la forma desarrollada del valor, donde se invierten las ecuaciones, es decir:



2k trigo = 1m de tela;
20g de oro = 1m de tela;
4k de café = 1m de tela.

Esta inversión del orden de los términos, hace que cambie el carácter de la forma de valor. Las mercancías expresan ahora su valor de una manera simple: en una sola mercancía; y unitaria porque es la misma mercancía. "Hay que tener en cuenta que un grupo de mercancías puede expresar su valor, por ejemplo, sólo en la tela, y otro grupo puede hacerlo sólo en cabezas de ganado. Las mercancías expresarían ahora su valor de una manera simple, porque lo hacen en una sola especie de mercancías; pero no expresarían su valor de manera unitaria, porque un grupo lo hace en la tela y el otro en cabezas de ganado."

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

El paso de la forma general del valor a la forma dinero produce un único cambio, y es que el oro "desempeña el papel de equivalente general en vez de la tela. El progreso estriba solamente en que la forma general de equivalente (o forma de la intercambiabilidad directa) se identifica definitivamente con el oro". Así las ecuaciones quedan expresadas:

"1 metro de tela = 20 gramos de oro
2 kilos de trigo = 20 gramos de oro
4 kilos de café = 20 gramos de oro"

(<http://www.zonaeconomica.com/historiapens/marx/teoriadelvalor.php#prologo>, Búsqueda, febrero 2009).

Lo señalado hasta ahora permite mostrar las siguientes posturas:

- para el valor de la mercancía la teoría del valor-trabajo;
- para las asignaciones de valor de uso la teoría del valor-utilidad; y
- para las diferentes formas de valor la objetividad del valor presentada en la relación de cambio.

A continuación se exponen la teoría del valor-trabajo desarrollada por Adam Smith y David Ricardo y la teoría del valor-utilidad difundida por las escuelas Sueca y Austriaca cuyo principal propulsor corresponde a Karl Menger.

III.3.1 Teoría del Valor-Trabajo

Desde el SS XVIII, economistas como Adam Smith (Escocés; 1723 a 1790) y David Ricardo (Inglés; 1772 a 1823), plantearon y analizaron conceptos como el valor, la renta y la plusvalía entre otros.



En la misma época se encontraban los fisiócratas⁷, que ejercían gran influencia sobre los pensamientos de Adam Smith, excepto en la afirmación de que sólo la agricultura era productiva. Este economista *consideraba que la unidad de medida para cuantificar el valor es el trabajo* y el valor es la cantidad de trabajo que se recibe a cambio de la mercancía. Por tal definición, se considera que la teoría del valor trabajo constituye la teoría objetiva del valor.

David Ricardo por su parte, más afín con los fisiócratas en cuanto a sus métodos que a sus conclusiones, quiso demostrar, bajo la hipótesis de que la competencia tendería a establecer un nivel único de salarios y de beneficios a través de las diversas líneas de producción, "que en un 'orden natural' las mercancías tendían a intercambiarse a sus equivalentes de trabajo".

El argumento de Ricardo, D., "equivale a identificar el costo en dinero con el costo real: los precios de mercado serían proporcionales al costo en dinero (salarios), y los costos en dinero proporcionales al trabajo invertido". Coincidencia que se mantendría mientras el capital fijo guardara la misma relación con el capital que se emplea en salarios en todas las "industrias". (Dobb, M., 1994:25). Es decir, el trabajo fue fundamentalmente la acción creadora de la producción, "el *sine qua non* para transformar lo que ofrecía la naturaleza en lo que el hombre necesita en realidad. El 'costo real' para una humanidad que se ganaba su vida trabajando consistía en la cantidad de trabajo que era necesario invertir, y pareció 'natural' que las diversas mercancías fueran estimadas o valuadas en proporción al trabajo que requería su producción."(Dobb, M., 1994:24).

Según Maurice Dobb, el análisis fisiocrático descansaba sobre la distinción "entre el excedente y el costo, y sobre la noción de equivalencia", la teoría del valor se constituyó en la "estructura esencial de la Economía Política clásica", y en el denominado "proceso de circulación" de Quesnay: "se daba por supuesta la equivalencia real que se establecía en el mercado al cambiar una mercancía por otra. Pero tal equivalencia del mercado no era una cosa estable"...

Así, "los economistas políticos llegaron a concebir un 'valor natural' o principio de equivalencia económica [...] que sólo se alcanzaría plenamente en el mercado cuando prevaleciera un 'orden natural' [...]. Y como tal valor era un principio de 'ley natural', tendría en sí por necesidad algo esencialmente propio, justo y armonioso. Así como la ciencia natural trataba de propiedades tales como la 'longitud' y el 'peso', parecía que *la ciencia económica debería poder descansar sobre el hecho básico del 'valor'. Comúnmente se distinguía entre el 'valor intrínseco' y el 'valor extrínseco' o valor real de cambio.*" (Dobb, M., 1994:21).

En cuanto al valor intrínseco, el mismo estaba conformado por la cosa, la cantidad "en cuanto podía ser una abstracción aparte", y también constituía una medida

⁷ Escuela de pensamiento económico del SS XVIII fundada por François Quesney en Francia. Afirmaba la existencia de una ley natural, en donde el buen funcionamiento del sistema económico estaría dada sin la intervención del estado. Su frase "laissez faire, laissez passer (dejar hacer, dejar pasar)."



"invariable de 'valor'", como por ejemplo un Kilo de algo constituye medida y un peso a la vez. (Dobb, M., 1994:22).

Con respecto a la interpretación de costo, se rescata que la primitiva idea de costo como "subsistencia" no dejaba de sembrar confusión. "Desde el punto de vista de un patrón y de la clase de los empresarios en general, el 'costo' consistía en último análisis en el gasto para la subsistencia de los trabajadores - condición necesaria de la producción" (Dobb, M., 1994:24).

Es interesante notar como la teoría del valor-trabajo, influye para determinar lo que se denomina costo histórico. Además de detectar como varía la interpretación: costo, que correspondería a la cosa generada, y gasto, gasto de salarios y gasto de capital, como consumo de tiempo, de cosas anteriormente generadas, etc.

Ello condice con la especialidad contable económico-financiera. Se usa como unidad de medida la monetaria, siendo una medición cuantitativa que permite elaborar imágenes contables del patrimonio financiero de una entidad, en una dimensión espacio-temporal determinada.

III.3.2 Teoría del Valor-Utilidad

A mediados del SS XIX, los propulsores de las escuelas sueca y austriaca (Karl Menger, Leon Walras, Mafeo Pantaleoni, Vilfredo Pareto y William Stanley Jevons) aportan la teoría del valor-utilidad, también denominada teoría subjetiva del valor, contraponiéndose a la teoría del valor trabajo ó teoría objetiva del valor.

Según la teoría del valor utilidad se "debe concebir el concepto de un bien como aquello que es útil", es decir "concebir el valor como utilidad." (Rionda Ramírez, J., 2006:7).

La utilidad es definida "como el grado en que un satisfactor puede saciar una necesidad, por lo que el valor es la apreciación subjetiva que el sujeto hace de las cualidades objetivas del objeto en función de la necesidades que éstas mitiguen en su búsqueda de saciedad, la misma que puede ser una necesidad muy elemental tales como las fisiológicas" ... (Rionda Ramírez, J., 2006:7).

Sin embargo, el economista K. Menger "no considera a la necesidad como derivada de la condición biológica del hombre o de una ley natural sino como la objetivación del sentimiento de carencia que se experimenta con respecto al bien. La necesidad depende, en última instancia, de la escasez que presenta dicho bien en el contexto de la vida de una comunidad. La escasez determina la utilidad marginal del bien y, por lo tanto, la percepción subjetiva de su necesidad. Lo anterior supone que la valoración subjetiva de un bien se encontrará siempre en relación con las condiciones particulares de vida en donde los hombres se

relacionan económicamente." (www.conocimientoysociedad.com/tradición_culturalista.html, Búsqueda, marzo 2009).

Si la valoración subjetiva de un bien esta relacionada con las condiciones particulares de vida donde se relacionan económicamente los seres humanos, entonces pueden darse por lo menos tres conclusiones:

- * El contexto cultural de una comunidad determina la forma como sus miembros valoran los bienes económicos.
- * Un mismo bien puede poseer un valor diferente en diversos contextos.
- * "Los fenómenos económicos son singulares e irrepetibles ya que se encuentran condicionados por circunstancias culturales específicas"...

(www.conocimientoysociedad.com/tradición_culturalista.html, Búsqueda, marzo 2009).

Tal y como se concluye, la teoría del valor-trabajo influye en la determinación del costo histórico; la interpretación de costo corresponde a la cosa generada y la de gasto de salarios y de capital como consumo de tiempo en cosas anteriormente generadas. En sentido genérico ello condice con la especialidad contable económico-financiera, donde "la cosa" expresa su valor de una manera simple, lo hace en una sola especie y de manera unitaria, así el paso de la forma general del valor a la forma dinero produce un único cambio. La unidad de medida monetaria tiene el papel de equivalente general o forma de intercambiabilidad directa. Tradicionalmente en contabilidad, similar a lo ocurrido en economía, se utilizó mayoritariamente el hecho básico del valor como el valor extrínseco o de cambio a diferencia del valor intrínseco *conformado por la cosa, la cantidad como abstracción aparte que constituye una medida "invariable de valor"*.

En cuanto a la especialidad contable denominada socio-ambiental, "la cosa" es expresada a su valor intrínseco conformado por la cantidad, pudiéndose utilizar diferentes unidades de medida que cumplan con las propiedades de satisfacción y utilidad.



Capítulo IV. Pautas para un Modelo de Medición de la Especialidad Contable Socio-ambiental

IV.1 Introducción

Como se mencionara en capítulos anteriores, la contabilidad además de ser útil para reflejar la situación del patrimonio económico-financiero de los entes y contribuir a la continuidad de los mismos (contabilidad tradicional), puede servir para representar parte de la realidad socio-ambiental en la medida en que se le reconozcan dimensiones para mantener, favorecer y ayudar conductas socio-ambientales responsables, tan necesarias a nivel organizacional, comunitario, regional, nacional, etc.

Ante la imposibilidad de captar y procesar todas las dimensiones de la realidad es necesario, dentro de un marco teórico, construir modelos que simplifiquen o representen cualidades, rasgos, características, impactos, entre otros, considerados como más relevantes.

Se recuerda que el término modelo presenta diferentes acepciones: una de ellas es el "modo de explicación de la realidad, y especialmente de la realidad física". Así mismo se ha empleado la palabra modelo "como de alguna forma de representación de alguna realidad o serie de realidades, de algún proceso o serie de procesos...Otro modo de entender 'modelo' es tomar como tal un sistema del cual se trate de presentar una teoría. El modelo es entonces la realidad -efectiva o supuesta- que la teoría trata de explicar." (Ferrater Mora, J., 2004: 2433).

Lo expresado anteriormente, permite determinar que los modelos son concepciones mentales por medio de las cuales se realizan representaciones. Al respecto, en ciencia, cuando se habla de modelo se hace referencia a la representación de parte de la realidad y para ello se mencionan dos tipos de modelo: el modelo mental o concepción mental y el modelo concreto. En términos del autor M. Bunge se los define como: modelo teórico (teoría) y el objeto modelo (conceptual).

"Un objeto modelo... es una representación de un objeto: a veces perceptible, a veces imperceptible, siempre esquemática y, en parte al menos, convencional. El objeto representado puede ser una cosa o un hecho...

Un objeto modelo (incluso ingenioso) servirá de poco a menos que se lo encaje en un cuerpo de ideas en cuyo seno puedan establecerse relaciones deductivas. Hay que tejer pues...una red de fórmulas alrededor de cada objeto modelo. Si ese cuerpo de ideas es coherente, constituirá un modelo teórico de los individuos concretos"...Es decir el Modelo Teorético, es una teoría específica que describe el



Objeto Modelo ó Modelo Conceptual de una cosa, y así la teoría específica "constituida" por una teoría general, resulta enriquecida con un objeto modelo. (Bunge, M., 1981: 24-25).

Es importante reconocer que los modelos permiten obtener una imagen de la realidad y que el conocimiento que transmiten como información está supeditado al modelo establecido. La construcción de modelos es una labor que requiere un alto nivel de abstracción, y para superar las reducciones del concepto de modelo en contabilidad, ésta debe ser concebida desde un nivel abstracto superior o científico. Ello amerita recordar que la contabilidad ha sido interpretada desde diversos ámbitos de abstracción: como técnica, tecnología y disciplina científica.

Desde lo científico, la ciencia o disciplina contable, es el sistema cognoscitivo contable, el conocimiento contable, las teorías de y para la contabilidad, el sistema objeto de estudio contable, el lenguaje contable, desarrollo del pensamiento contable, que enmarca, enriquece y es enriquecida por la tecnología contable.

Desde la tecnología contiene un conjunto de normas tecnológicas que guían la acción; es un sistema contable (como sistema concreto de interpretación, medición, información o de estudio de la realidad); el proceso contable, el desarrollo de aplicaciones contables del proceso, las que incluyen los modelos de informes contables.

La tecnología según lo señala el autor M. Bunge "se transforma cada vez más en un sistema hecho de ciencia aplicada y de teorías típicamente tecnológicas, tales como la teoría... de la información y la teoría de la decisión" (Bunge, M., 1981: 9-10).

Concebida como una técnica la contabilidad representa acciones repetitivas como el registro, el archivo ordenado de documentos, la presentación impresa de Estados Contables arrojados por un paquete contable computarizado. Es decir, acciones mecánicas y repetitivas período a período.

Considerando que los modelos se construyen para comprender o explicar una serie de observaciones, es posible determinar algunos modelos aplicables en la disciplina contable, interrelacionados entre sí. Tales modelos pueden referirse al objeto de conocimiento, a la medición y a la representación entre otros.

Tabla Nº 6. Posibles modelos aplicables en la Disciplina Contable

Modelo Objeto de Conocimiento	Dimensión a estudiar, enfoques (especialidades)
Modelo de Medición	Qué variables medir, cómo medirlas, para qué medirlas
Modelo de Representación	Cómo representar el objeto estudiado, para quién



Asimismo se pueden mencionar al Modelo de Presentación de Informes (qué, cómo y para quién informar), al Modelo de Análisis (qué, cómo y para qué analizar) y al Modelo de Control y Auditoría (qué y cómo y para qué controlar).

La construcción de un modelo contable puede exigir para su comprensión, superar ciertos reduccionismos y velos conceptuales a que se somete el conocimiento contable. Los más representativos, que inciden negativamente para obtener imágenes más abarcadoras de la realidad, son de tipo técnico (lo contable como algo que sólo sirve para la registración sistemática y ordenamiento documental), temporal (la contabilidad solamente centrada en acontecimientos pasados), dimensional (lo contable igual sólo a lo financiero), empresarial (la competencia de la contabilidad patrimonial mayoritariamente en los entes privados).

Tales reducciones, pueden disminuir las posibilidades de representación de la realidad estudiada; no es lo mismo concebir a la contabilidad como un sistema complejo que estudia la realidad económico-socio-ambiental como concepto sistemático, interrelacionado, que concebirla parcelada o aisladamente en función exclusiva al registro, a la medición o la información.

Teniendo en cuenta lo antes expresado, en el presente capítulo se pretende desarrollar y proponer pautas para un "modelo de medición" para la especialidad contable socio-ambiental, por analogía con la dimensión económico-financiera, considerando los aspectos abstractos de la contabilidad como disciplina científica.

Como paso previo al desarrollo del citado modelo, se adicionan y consideran desarrollos teóricos para mejorar su comprensión y sustento además de los resultados de dos investigaciones empíricas (ver Anexo I y II).

IV.2 Propuesta de un Modelo de Medición para la Especialidad Contable Socio-ambiental

IV.2.1 Aclaraciones Previas

Esta especialidad es considerada como una "especialidad de la disciplina contable, [que] se aboca al estudio de los impactos (tanto culturales como naturales, directos como indirectos) de la actividad de los entes en el todo social y viceversa" (Fernández Lorenzo, L. et al, 1999:18).

En el Tratado de Derecho Ambiental se define el *Medio Ambiente* como "los elementos biológicos que constituyen el entorno natural dentro del cual se desenvuelve la vida del hombre, (esto es, el equilibrio ecológico y la sanidad del ambiente), y el patrimonio cultural". (Arcocha, C., y Allende Rubino, H., 2007: 112).



Desde el Concepto Constitucional, aunque no se formula explícitamente, el medio ambiente se constituye por: "a) los recursos naturales, b) el patrimonio natural y c) el patrimonio cultural" (Arcocha, C. y Allende Rubino, H., 2007: 110).

Con respecto a los recursos naturales se señala que "es una expresión '*mediante la cual se da a entender el uso y aprovechamiento que el hombre hace de la naturaleza*'; se entiende, entonces por recursos naturales a '*los bienes de la naturaleza, en cuanto han sido transformados por el hombre y pueden resultar útiles*'.

Evidentemente, el sólo aprovechamiento racional de los recursos naturales no es suficiente para proteger íntegramente a la naturaleza de los efectos nocivos que sobre la misma tiene el actuar humano. No obstante, cuando la Constitución se refiere a 'utilización racional', no debe entenderse que únicamente hace mención a su utilización adecuada o prudente, sino que incluye, asimismo, el evitar acciones contaminantes sobre los mismos, dado que cuando dichos recursos actúan como receptores de cualquier tipo de residuo, emisión o vertido, se los está, sin lugar a dudas, 'utilizando' (Arcocha, C. y Allende Rubino, H., 2007: 110-111).

Se entiende que el patrimonio natural integra "las riquezas naturales nacionales, en el marco de los distintos ecosistemas individuales", incluyéndose "las reservas y parques nacionales y provinciales" (Arcocha, C. y Allende Rubino, H., 2007: 111).

El patrimonio cultural es definido como "aquella parte del ambiente artificial que es comprendido por la sociedad como inherente a su 'cultura', en sentido amplio. Esta expresión incluye las expresiones artísticas, el patrimonio histórico, y en general las expresiones culturales que identifican y definen a una sociedad como tal, considerada en un ámbito determinado" (Arcocha, C. y Allende Rubino, H., 2007: 111).

En la página web de ecoportal.net "se brindan herramientas para fomentar acciones y logros de Organizaciones de la Sociedad Civil (OSCs) y de personas vinculadas a la temática socio-ambiental." Por ejemplo, semanalmente se publica la revista electrónica "Ambiente y Sociedad" con artículos de "opinión y noticias internacionales obtenidas de una numerosa red de colaboradores... centrados principalmente en Latinoamérica y España, quienes... proveen material de alta calidad, que normalmente no es publicado por medios de comunicación tradicionales, que responden a otros intereses."

(<http://desarrollo.ecoportal.net/content>, Búsqueda febrero 2009).

Entre otros servicios, presenta "Un amplio glosario con términos de uso común en el lenguaje ambiental[], con definiciones accesibles, claras y precisas...cabe aclarar que cada... definición es chequeada y publicada luego de su constatación en medios pertinentes."(<http://desarrollo.ecoportal.net/content>, Búsqueda febrero 2009).

De tal glosario se seleccionan los términos más relevantes teniendo en cuenta la finalidad del presente trabajo. Tales se observan a continuación:

- ✦ **La Calidad de Vida** es definida como el "Vínculo dinámico entre el individuo y el ambiente en donde la satisfacción de necesidades implica la participación continua y creativa del sujeto en la transformación de la realidad."
 - ✦ **El Costo Ambiental** "Es el **valor económico** que se le asigna a los efectos negativos de una actividad productiva para la sociedad (contaminación, pérdida fertilidad del suelo, etc.). Riesgos económicos intangibles de un Proyecto de cierta envergadura. La economía tradicional ha ignorado tanto estos costos, como los sociales. Muchos Proyectos ejecutados sin tomar en consideración estos costos generan impactos [negativos] ambientales."(Negrita agregada).
 - ✦ **El Daño Ambiental** es considerado como la "Pérdida o perjuicio causado al medio ambiente o a cualquiera de sus componentes **naturales o culturales.**" (Negrita agregada).
 - ✦ **El Desempeño Ambiental** son los "Resultados **medibles** del sistema de gestión ambiental, relacionados con el control de impactos de las actividades, los productos y servicios de una organización, basados en su política, objetivos y metas ambientales." (Negrita agregada).
 - ✦ **El Diagnóstico Ambiental** es la "Descripción de una situación ambiental, sobre la base de la utilización integrada de indicadores con origen en las ciencias naturales, exactas y **sociales.**" (Negrita agregada).
 - ✦ **Impacto Ambiental:** "Se dice que hay impacto ambiental cuando una acción o actividad produce una alteración, favorable o desfavorable, en el medio o en alguno de los componentes del medio."
 - ✦ Los **Indicadores** son las "Medidas específicas y objetivamente verificables de los cambios o resultados de una actividad (Insumos, productos e impactos). Están asociados a las variables. Los indicadores cualitativos pueden ser expresados en términos de 'LOGRADO - NO LOGRADO'. Los cuantitativos, numéricamente, de acuerdo con escalas predeterminadas. Son los nexos entre 'lo que se quiere medir' (variable) y 'lo que se puede observar'. En este contexto, la adopción es una variable. Un indicador de adopción es la proporción de destinatarios que utiliza determinada tecnología."
 - ✦ Los **Objetivos Ambientales** son "Las metas generales, resultantes de la política ambiental y la evaluación de los impactos ambientales, que una organización se propone alcanzar, y que **deben cuantificarse siempre que ello sea factible.**" (Negrita agregada).
- (www.ecoportal.net, Búsqueda, febrero 2009).

El desarrollo teórico de los anteriores términos también muestra relación con el denominado "Desarrollo Sustentable." Esta acepción fue definida y popularizada en el



año 1987 mediante el "Informe Brundtland", realizado por la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo, por encargo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). (<http://academic.uprm.edu/gonzalezc/id24.htm>, Búsqueda febrero 2009).

Desde entonces éste concepto ha estado presente en temas de economía y medio ambiente. En el texto se define el Desarrollo Sustentable como:

"Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs" (<http://www.un-documents.net/ocf-02.htm#1>, Búsqueda, febrero 2009).

Tal expresión puede traducirse de la siguiente manera: "satisfacer las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades."

De estas apreciaciones surge como interrogante a resolver: ¿Cómo es posible desde la contabilidad contribuir al Desarrollo Sustentable? Para dar una respuesta al mismo se considera que través de la contabilidad como disciplina científica y particularmente de la especialidad contable socio-ambiental puede conocerse el costo ambiental, el valor económico de la riqueza natural, los resultados del desempeño ambiental y los impactos socio-ambientales (positivos y negativos) generados por la actividad de los entes.

De interpretar que es necesario consensuar pautas para un modelo de medición de la especialidad contable socio-ambiental, a partir de los desarrollos realizados en los capítulos precedentes y, sin pretender agotar la temática, se realiza una apertura de conceptos y, una analogía y adecuación desde la especialidad financiera a la socio-ambiental.

IV.2.2 Pautas para el desarrollo del Modelo de Medición para la Especialidad Contable Socio-ambiental.

A los efectos de elaborar pautas, por analogía con la especialidad contable financiera, que permitan contar con un modelo de medición para la especialidad socio-ambiental se rescata:

1) Como punto de partida: *los Principios Contables*

Considerando que los principios lógicos son principios del lenguaje mediante los cuales es posible expresar la construcción del conocimiento, es a través de éstos que debe realizarse el desarrollo conceptual de la disciplina contable. Los principios ontológicos entendidos no como realidades sino relativo a ellas, en la disciplina contable, podrían estar constituidos por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Tales Principios permiten la selección de variables y las relaciones entre las mismas.



Sin embargo es preciso recordar que los denominados "PCGA" han sido desarrollos y elaborados desde la especialidad económico-financiera. Entendiendo que la disciplina contable en su núcleo teórico general debe contener a las especialidades posibles, tales como la económico-financiera y la socio-ambiental, las significatividades de tales principios deberían ser más abarcadoras, es decir no restringidas a lo financiero de la realidad.

Para tal efecto, se seleccionan los principios: 1) Ente, 2) Bienes Económicos, 3) Moneda de Cuenta, 4) Empresa en Marcha y 5) Valuación al Costo. Tales principios, vinculados específicamente a la especialidad financiera, son ampliados desde los principios lógicos y con los desarrollos teóricos realizados por el equipo de investigación (FCE, UNLP) antes mencionado. De esa manera los mismos están contenidos en el aspecto abstracto general o núcleo teórico general de la disciplina contable y desde allí pueden ser deducidos para las especialidades respectivas.

El primero de los principios seleccionados es *Ente*, donde se extiende su significado y así mismo su aplicabilidad cuando se lo interpreta como *cualquier sujeto del proceso contable*, tales como, persona física, organización, comunidad, familias, nación, humanidad, etc. (Fernández Lorenzo, L., 2006:5).

El segundo principio al que se hace referencia es *Bienes Económicos*, para mejor entender el significado y la aplicabilidad de tal principio, se recurre a algunas definiciones del término economía.

Según Merrill, C., y Fox, K., "la economía es el estudio de la manera en que la gente decide utilizar recursos escasos para producir y asignar ciertos bienes. Es parte de un grupo de ciencias que estudian al hombre y la sociedad [...] la mayor parte de las actividades económicas de una familia pueden medirse como precios, cantidades, sumas de dinero pagadas y recibidas, y activos poseídos... Por regla general, las empresas adquieren insumos (materias primas y factores de producción) y venden productos (mercaderías o servicios). En consecuencia, las actividades económicas que ellas desarrollan también pueden expresarse, en su mayor parte, en términos de precios, cantidades, egresos e ingresos." (Merrill, W. y Fox, K., 1972).

"Como relación económica, se puede interpretar una vinculación directa del hombre con los recursos materiales en búsqueda de sus medios de supervivencia, subsistencia y persistencia. 'En cualquier sociedad imaginable, la relación del hombre con la naturaleza en la búsqueda de sus medios de supervivencia, subsistencia y persistencia como especie es de carácter material. Hoy diríamos que esta es, precisamente, una relación económica: una vinculación directa con los recursos materiales con los que debe contender cotidiana y permanente, para desarrollar sus actividades. Lo anterior establece los límites concretos, efectivos, a



los que debe atenderse la sociedad para resolver sus problemas de subsistencia y, en su caso, desarrollo.”⁸

(<http://www.economia.unam.mx/profesores/eliezer/cteoeeco.pdf>, Búsqueda, febrero 2009).

Lo señalado, permite reconocer que los Bienes Económicos no están restringidos al aspecto financiero ni cualitativamente ni cuantitativamente, es decir:

- ✦ El término recurso no se restringe a lo cultural ni a lo natural. Además se considera la utilización de los recursos, por parte del hombre y la sociedad, para obtener bienes y para su distribución presente o futura.
- ✦ Los recursos y actividades de un ente pueden estar expresados en *cantidades de diversas unidades*.

De lo expresado es posible manifestar que: la significatividad de *Bienes Económicos* debe permitir cuantificar los recursos culturales y naturales del ente, además de las obligaciones y acciones que impactan sobre los mismos.

El tercer principio considerado es *Moneda de Cuenta*. Tal expresión está restringida a lo financiero, ya que hace referencia a la unidad de medida monetaria. Como ya se ha visto en los Capítulos II y III del presente trabajo, en la disciplina contable es factible la utilización de diferentes unidades de medida, que representen en forma adecuada el hecho, acto o circunstancia que se quiere medir. Por lo tanto se sugiere que tal expresión debe corresponder a “*Unidad de Medida*.”

Respecto de *Empresa en Marcha*, se considera que una expresión más adecuada correspondería a *Organización en Marcha*, aludiendo así a cualquier ente con y sin ánimo de lucro, público, privado o mixto.

En cuanto a *Valuación al costo*, resulta conveniente revisar el contenido figurativo del término costo. Tal se interpreta como las erogaciones necesarias para la obtención de ingresos, o en un sentido más amplio, como lo describe el profesor Enrique Fowler, “es el sacrificio que demanda o demandaría” la compra o producción de bienes o servicios; el desarrollo de una actividad como “la transformación de materias primas de bienes disponibles para la venta”, “comercialización de dichos bienes”, “administración del ente”, “investigación y el desarrollo de nuevas tecnologías”...(Fowler Newton, E., 2004:145-146).

Considerando entonces que costo es el *sacrificio* que *demanda* o *demandaría* cualquier actividad para la obtención de ingresos, puede indicarse que en el principio valuación al costo debe contener además de los eventos económicos-financieros, otros *sacrificios* para la generación de ingresos que generalmente no

⁸ Dicho contenido se extrae del programa de Curso “Introducción a la Teoría Económica”, elaborado por Morales Aragón, E. y Villamar Nava, Z. (2007) de la Facultad de Economía, Universidad Nacional Autónoma de México.



son tenidos en cuenta, tales como los costos socio-ambientales. Si bien en algunos países establecen parámetros que indican el nivel permitido de contaminación y uso racional del medio ambiente natural por parte de los entes (aire, agua, explotación de la tierra, tala de árboles, etc.), cuando los mismos exceden tales parámetros, éstos son determinados monetariamente, por medio de multas y/o cargas impositivas, constituyéndose éste el costo socio-ambiental y como contrapartida un pasivo socio-ambiental. Lo anterior no resuelve la problemática del costo socio-ambiental, ya que a diferencia del costo por la adquisición de bienes o servicios para su comercialización, el costo socio-ambiental (contaminación del aire, del agua, explotación indiscriminada de la tierra, tala de árboles sin reposición, etc.) no es recuperable con la venta de los productos o prestación de los servicios; por lo tanto, deben aplicarse medidas concretas que haga posible la recuperación de los costos socio-ambientales ocasionados por cada ente.

En la Tabla N° 7 se describen los denominados Principios Ontológicos de la disciplina contable con la apertura de significatividades realizada para los principios: Ente, Bienes Económicos, Unidad de Medida, Organización en Marcha y Valuación al Costo. Además se consideran la apertura de significatividades de los demás principios, realizadas en el trabajo "Propuestas para desarrollar la Contabilidad Social y la Emisión de Balances Sociales de Entidades Lucrativas", presentado en las XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad en el año 2003.

Tabla N° 7. Principios Ontológicos de Contabilidad Generalmente Aceptados

Postulado Básico —► Equidad *
Ente: es aquella "persona física, organización, comunidad, nación, humanidad, etc. sujeto del proceso contable"...que tiene como objeto "el conjunto de actividades que...desarrolla, directa o indirectamente, en cumplimiento de su objetivo o finalidad principal." (Fernández Lorenzo, L., 2006:5)
Bienes Económicos: recursos naturales y culturales, materiales e inmateriales que el ente posee o del que hace uso para el desarrollo de su actividad. Éstos deben ser susceptibles de medición, (cuanti y/o cualitativamente), con la unidad de medida acorde a las cualidades o atributos del bien a medir. Dado que la especialidad social o socio-ambiental "trata de conocer el impacto producido con un enfoque [socio-ambiental] socioeconómico" se referencia a "Bienes socio económicos" y se destaca "el grado de bienestar y/o de satisfacción social de la manera más objetiva, en cuanto a cantidad y calidad... [por ejemplo:] 1. Inversión en educación, capacitación e información; 2. No discriminación por sexo; 3. Cantidad y calidad de puestos de trabajo; 4. Contribución a la salud; 5. Preocupación por el medio ambiente natural; 6. Otros de similar tenor." (Geba, N., 2003:10-11).
Unidad de Medida: comprende diferentes unidades de medida. En la especialidad económico-financiera mayoritariamente la moneda de curso legal en el país (el valor intrínseco de la "cosa"). En la especialidad socio-ambiental preferentemente el valor intrínseco de la "cosa", variando la unidad de medida en función del objeto, hecho, acto o circunstancia a medir.
Organización en Marcha: "se entiende la vida del ente y su proyección socioeconómica sustentable [en el todo del cual forma parte." (Geba, N., 2003:11).
Ejercicio: "la vida del ente se la mide por períodos iguales de tiempo denominados Ejercicios. Los impactos [socio-ambientales] capaces de ser cuantificados deben identificarse con el período en que ocurren o al que se refieren." (Geba, N., 2003:11). Los mismos no deben superar un año y ser coincidentes en las especialidades contables.
Valuación al Costo: las transacciones y eventos que la disciplina contable cuantifica al considerarlos realizados, se registran según la cantidad que se afecte o se comprometa. En la especialidad social o socio-ambiental se cuantifica al considerar realizadas las transacciones, eventos, etc., según la cantidad de recursos naturales y sociales que se afecten o comprometan, como por ejemplo la contaminación del aire, pérdida o disminución de oxígeno, de agua, de tierras cultivables, de fauna, flora,



educación, vivienda, trabajo, salud, etc.

Devengado: En un primer momento puede referirse "a una relación lógica de causalidad de determinados impactos [socio-ambientales], debiendo tales impactos ser elegidos de modo que puedan reflejar de la forma más adecuada posible los resultados [socio-ambientales] de la gestión de los entes y las registraciones se perfeccionarán prescindiendo del momento del cobro o del pago." (Geba, N., 2003:11).

Objetividad: "la información [socio-ambiental] no debe distorsionar la realidad y debe registrarse tan pronto como sea posible." (Geba, N., 2003:11).

Realización: "básicamente, la contabilidad social cuantifica los impactos [socio-ambientales] de la actividad que realiza el ente. Las operaciones y circunstancias que la contabilidad cuantifica se consideran realizados al estar la operación concluida y se consideran los riesgos inherentes de la misma." (Geba, N., 2003:11).

Prudencia: "de existir una alternativa de elección entre dos valores debe adoptarse por aquel que considere una menor valor de los resultados [socio-ambientales] positivos y viceversa." (Geba, N., 2003:11).

Uniformidad: "los estados contables [socio-ambientales] deben elaborarse periódicamente, al finalizar cada ejercicio y mantener los mismos criterios cualitativos y de cuantificación. Ello hará posible la comparación entre los mismos. De existir circunstancias que ameritaran un cambio de criterio, ya sea en la medición y/o en la exposición que afectara la comparabilidad, tales cambios deben informarse en notas a los estados contables sociales, mencionando el cambio realizado y el/los efectos producidos." (Geba, N., 2003:11).

Materialidad: "la información de un efecto o impacto tiene importancia relativa cuando un cambio en la misma puede producir un cambio en las decisiones por parte del usuario de la misma." (Geba, N., 2003:11).

Exposición: "la información [socio-ambiental] se debe exponer en forma clara y precisa y en el momento oportuno. La misma debe ser fidedigna y útil." (Geba, N., 2003:11).

Se entiende que esta apertura y adecuación de significatividades permite la aplicación de los principios ontológicos de la disciplina contable para la especialidad económico-financiera y para la socio-ambiental.

2) Como introducción de un concepto métrico: *la Metrización*

Como se ha señalado la metrización es un paso previo a la medición, y es la introducción de un nuevo concepto métrico, cuando se trata de una metrización fundamental, ó un concepto que se realiza a partir de conceptos métricos ya construidos, en el caso de una metrización derivada. Dicho de otra manera, la metrización fundamental supone la introducción de un concepto métrico sin relación con otros, mientras que la metrización derivada se realiza cuando se introduce un concepto métrico que es función de otros conceptos previamente introducidos.

Cabe resaltar que el proceso de metrización debe ser realizado por profesionales expertos en el área de metrización y en el área donde se desea introducir el concepto (ya sea fundamental o derivado), de allí la importancia de la interdisciplinariedad.

En la especialidad contable socio-ambiental se requiere la incorporación de conceptos en función de otros conceptos establecidos (metrización derivada), tales conceptos corresponderían por ejemplo a las *dimensiones socio-ambientales y sus variables, es decir, los aspectos relevantes de parte de la realidad socio-ambiental considerada.*



3) Como asignación de números a objetos o sucesos con ciertas reglas para que expresen ciertas propiedades y ordenamiento de datos e interpretación empírica del concepto teórico: *la Medición*

La asignación de números a cosas, actos, hechos, circunstancias, entre otros, objeto de medición de la disciplina contable, debe realizarse bajo ciertas reglas, para que la misma sea válida y confiable. Debe considerarse que tal asignación es una representación de la realidad estudiada, por lo tanto la unidad de medida a utilizar debe variar en función de la cosa, acto, hecho o circunstancia que se va a medir y lo que se desea medir de cada uno de los mismos; de igual forma, el instrumento de medición varía en función de la unidad de medida. Además de la asignación de números con ciertas reglas, debería calcularse e informarse el margen de error o grado de certeza de la medición realizada, proporcionando así mayor confiabilidad.

Un ejemplo que ayuda a clarificar la asignación de números de acuerdo con ciertas reglas, el atributo que se desea medir, la unidad de medida a utilizar para captar el atributo y el instrumento a usar según la unidad de medida, es: los residuos generados por la actividad de un ente.

Una de las clasificaciones de los residuos es según el estado físico en que se encuentren. Desde esta clasificación, los residuos pueden ser sólidos, líquidos ó gaseosos. Para hacer posible la medición, debe tenerse presente la clase de residuo, si es sólido se medirá en kilogramos, toneladas, etc., si es líquido en litros, mililitros, m³ etc., y si es gaseoso en valores específicos tales como masa/volumen ó masa/tiempo. Además debe considerarse si se tratan de residuos industriales, del sector salud, comerciales, etc., factores que deben ser estudiados y tenidos en cuenta para la elección de la unidad de medida.

Aparte de la asignación de números, el lenguaje de la medición admite:

- * clasificar y ordenar los datos
- * que la información proporcionada por la medición puede ser cualitativa

Lo anterior conlleva a la necesidad de que "en la Teoría Contable General, o Núcleo Teórico Conceptual, se encuentren descriptos y explicados los contenidos cognitivos y funcionales que permitan: instrumentar sistemas de información contable con la capacidad de procesar, junto a los datos cuantitativos, datos cualitativos de la realidad y con distintos enfoques de estudio, como por ejemplo el de la especialidad contable financiera y la socio ambiental." (Geba, N., 2007:5).

4) Como "la cosa" que expresa su valor intrínseco conformado por la cantidad: *teorías del valor.*



Los desarrollos hasta aquí elaborados permiten observar que los aspectos económico-financieros y la unidad de medida monetaria no son los únicos que se pueden considerar contablemente y que es posible representar una realidad patrimonial utilizando el valor intrínseco de la cosa conformada por la cantidad, a través de la especialidad socio-ambiental, variando la unidad de medida en función del fenómeno a medir.

Con las consideraciones anteriores es posible la elaboración de una propuesta de un modelo de medición para la especialidad contable socio-ambiental. En el mismo se señalan algunas de las posibles dimensiones socio-ambientales con sus respectivas variables, unidades de medida, indicadores e instrumentos a utilizar cuando corresponda, según los atributos de las variables a medir.

Tabla N° 8. Posibles Dimensiones, variables y unidades de medida/indicadores/instrumentos de la especialidad contable Socio-ambiental

Dimensiones Contables Socio-ambientales	Variables Contables Socio-ambientales	Unidad de Medida/Indicadores/instrumentos
Laboral	Variables sociodemográficas (distribución por sexo, edad, antigüedad, nacionalidad, otros).	Cantidad, porcentaje, etc.
	Rotación del personal por sexo, grupo profesional y edad.	Porcentaje, etc.
	Seguridad y salud laboral.	Cantidad, porcentaje, etc.
	Formación y educación.	Cantidad, porcentaje, etc.
	Relación salario base hombres y mujeres.	Porcentaje, etc.
	Flexibilidad laboral.	Porcentaje, etc.
Comunidad	Otros.	
	Satisfacción Global.	Encuestas de opinión, porcentaje, etc.
	Donación de productos, servicios.	Cantidad, porcentaje, etc.
	Proyectos de apoyo a causas sociales.	Cantidad, porcentaje, etc.
	Canales de comunicación.	Cantidad, porcentaje, etc.
Medio ambiente natural	Reclamaciones.	Cantidad, porcentaje, etc.
	Otros.	
	Reciclaje.	Kilogramos, toneladas, porcentaje
	Consumo de energía.	Vatios, porcentaje, etc.
	Consumo de agua.	m ³ , porcentaje, etc.
	Emisiones de gases, desechos.	Cantidad, porcentaje, toneladas, m ³ , etc.
Descontaminación.	Cantidad, porcentaje, toneladas, etc.	
	Proyectos de recuperación del ambiente natural.	Cantidad, porcentaje, etc.
	Otros.	

Las tres dimensiones mostradas en la tabla podrían englobar las posibles interacciones del ente con el ambiente natural y cultural como porción de la realidad estudiada por la especialidad contable socio-ambiental. Las variables



dependen del tipo de actividad que realice el ente. Las unidades de medida, indicadores e instrumentos a utilizar dependen, a su vez, de las variables y el atributo que se quiere captar de las mismas.

Se entiende que un modelo de medición para la especialidad contable socio-ambiental contenido en la Teoría General Contable contribuye a generar información o imágenes de la realidad válidas y confiables. Tal conocimiento de la realidad revelado por medio de la especialidad socio-ambiental puede contribuir a resolver diversas problemáticas ambientales y sociales de la actualidad y, con ello, al Desarrollo Sustentable.

Se resalta que la disciplina contable se encuentra dentro del proceso de construcción de la sociedad de la información y la sociedad del conocimiento, al que se enfrenta hoy la humanidad, por ello la importancia de seguir avanzando en la misma por medio de investigaciones básicas y aplicadas. Constituye entonces este trabajo, un avance para la realización de mi Tesis Doctoral, donde se proyecta profundizar la investigación de la medición contable socio-ambiental considerando la agrupación por clases de objeto de medición en la misma, entre otros. En un primer intento, en la Tabla 9 se muestra dicha agrupación realizada por analogía con la especialidad económico-financiera (mostrada en el Capítulo II).

Tabla N° 9. *Agrupamiento de los objetos en clases para la medición en la especialidad Socio-ambiental*

Aspectos Básicos	Objetos de Medición
Situación Patrimonial (en sentido amplio)	Activos Socio-ambientales Pasivos Socio-ambientales Capital Socio-ambiental
Cambios en el Patrimonio (en sentido amplio)	Resultados del período Ingresos Socio-ambientales Gastos Socio-ambientales Ganancias Socio-ambientales Pérdidas Socio-ambientales
Evolución Socio-ambiental	Recursos Socio-ambientales Orígenes Socio-ambientales Aplicaciones Socio-ambientales

Al respecto de esta agrupación, como antecedente se señala los avances realizados por la profesora Norma B. Geba, para los conceptos de Activo Social, Pasivo Social, Capital Social, Ingreso Social y Pérdida Social.

Activo social o socio-ambiental: conformado por "elementos tangibles e intangibles que el ente moviliza en función a su responsabilidad social asumida y que contribuyen al cumplimiento de su objetivo [socio-ambiental]. Un ente posee un activo [socio-ambiental] cuando puede por un hecho ya acontecido controlar los beneficios que el mismo produce. Por ejemplo el servicio prestado por los trabajadores en los cuales se ha invertido en su medio ambiente cultural,

capacitación, o natural, preservación del agua, etc. La inversión social hará posible obtener un servicio de mayor calidad, y/o transferir conocimientos específicos, y/o mejorar el clima laboral, etc." (Geba, N., 2003:12).

Pasivo social o socio-ambiental: "así como las entidades tienen el derecho de asumir una Responsabilidad social adquieren la obligación de cumplirla. Es decir que pueden ser considerados pasivos [socio-ambientales]... los compromisos u obligaciones [socio-ambientales] que el ente asume hacia el área interna o externa." (Geba, N., 2003:13).

Capital social o socio-ambiental: "en los inicios puede estar formado por el aporte de los propietarios. Luego incluir los resultados [socio-ambientales] positivos y negativos, de cada ejercicio socioeconómico." (Geba, N., 2003:13).

Ingreso social o socio-ambiental: "aumentos de activos [socio-ambientales] o disminuciones de pasivos [socio-ambientales]." (Geba, N., 2003:13).

Pérdida social o socio-ambiental: "formada por los impactos [socio-ambientales] negativos... que perjudican el medio ambiente natural y/o cultural." (Geba, N., 2003:13).

La integración sistemática de los principios ontológicos, las enunciadas dimensiones y variables de la especialidad contable Socio-ambiental, el agrupamiento en clases de dichas variables o dimensiones, objetos, las características de las variables a medir (líquida, sólida, gaseosa, etc.) y las recomendaciones de el sistema métrico internacional (Ver Capítulo III) y de organismos internacionales reconocidos como los indicadores propuestos por la Global Reporting Initiative (GRI), entre otras, permitiría a las organizaciones a través de la especialidad contable socio ambiental clasificar y medir su patrimonio socio-ambiental en una dimensión espacio-temporal delimitada, sus modificaciones y ciertas contingencias en aras de planificar y decidir.

De lo expresado las variables y dimensiones a considerar pueden ser clasificadas como Activo o Pasivo socio-ambiental según se originen en lo Social: trabajo, salud, educación, vivienda, otras; en lo ambiental o natural: aire, agua, suelo, flora, fauna, etc., medidos en cantidades reconocidas, indicadores objetivos y subjetivos, y porcentajes.

Para cerrar este Capítulo quisiera manifestar algo personal: Aún queda mucho camino por recorrer en el fascinante mundo de la investigación contable, una tarea que no es fácil, pero que trae consigo satisfacción personal; y mientras haya personas dispuestas a avanzar en el conocimiento y en la búsqueda de un mundo mejor, *siempre habrá esperanza*, y nosotros como profesionales contables y como seres humanos podemos contribuir a ello.



Conclusiones Generales

Desde el surgimiento de la contabilidad como tal (génesis del comercio) hasta finales del siglo XVIII, la misma fue considerada netamente como una técnica vinculada al registro. Es sólo a partir del siglo XIX donde se promueve la evolución de la contabilidad hacia una disciplina científica y se universaliza los métodos contables. Los propulsores de las escuelas de éste siglo XIX vinculan el objeto de estudio de la contabilidad al control económico, organización de la "empresa", administración del patrimonio, cuentas personalistas, entre otros de carácter económico. En el siglo XX aparecen corrientes de opinión que tratan de dar una explicación doctrinal de la contabilidad, pero igualmente referente al aspecto económico. Esta evolución tardía de la contabilidad, en comparación con otras disciplinas, y vinculada sólo a la porción de la realidad económica-financiera de los entes, revela el por qué de la limitación de estudio de la misma.

Sin embargo, desde finales del siglo XX (años 80 y 90), como consecuencia de los efectos que tienen la actividad de las organizaciones sobre el todo social y ambiental, se ha venido investigando y desarrollando la denominada especialidad contable social o socio-ambiental ó de la responsabilidad social. Se menciona especialmente a un grupo de investigación de la (UNLP, FCE), referido anteriormente, que interpretan a la contabilidad como una disciplina científica, realizando analogías y adecuaciones, desde la especialidad económico-financiera, en los componentes del discurso contable en los aspectos teóricos y pragmáticos, desarrollando y perfeccionando así la especialidad socio-ambiental. A través de la misma los entes pueden contar con información contable socio-ambiental metódica, sistemática y principalmente cuantificada. Como resultado de tales desarrollos, entre otros, esta la elaboración y aplicación de modelos de Balance Social (Balance social para mutuales y "Un modelo argentino basado en la identidad cooperativa").

Ahora bien, como parte del proceso contable y específicamente del subproceso de descripción y explicación cualitativa y cuantitativa se encuentra la medición. Al respecto y de las consideraciones realizadas en el presente trabajo sobre metrización, medición y teorías del valor en la disciplina contable, es posible recalcar la limitación que presenta la unidad de medida monetaria en la especialidad contable económico-financiera, toda vez que bajo este criterio no es posible medir otros aspectos de la realidad de los entes, considerados relevantes.

Por su parte con la especialidad contable socio-ambiental es viable captar e informar, por medio de informes contables que cumplan las características o atributos de los Estados Contables Financieros, cosas, elementos, circunstancias, acciones humanas y naturales, opiniones, sus impactos e interrelaciones, a través de indicadores objetivos y subjetivos. Para ello es necesario distinguir la



metrización de la medición. La Metrización, proceso de formación de indicadores objetivos y subjetivos, como nuevo concepto cuantitativo en contabilidad no centrado en lo económico-financiero, requiere participación de profesionales pertinentes u organismos reconocidos. Esto permite, a partir de la selección y sistematización de los indicadores, la elaboración de un modelo contable base, etc. Luego, la formación y selección de indicadores, hace posible la medición como proceso empírico de determinación del valor de una magnitud. Ello posibilita su operatividad a través del Proceso contable, y por ende de los sub-procesos contables componentes, permitiendo que entendidos "objetos de estudio" como el consumo y la contaminación de recursos naturales etc., puedan ser informados por medio de los denominados Balances Sociales como Informes contables.

Los modelos contables, entendidos como representaciones de una realidad de los entes, deben construirse dentro de un marco teórico general, que encaje en un cuerpo de ideas y donde puedan establecerse relaciones deductivas. Además su construcción exige la superación de los reduccionismos y velos conceptuales a los que se somete el conocimiento contable. Para ello, el desarrollo conceptual de la disciplina contable debería realizarse a través de los principios lógicos, mediante los cuales se expresa la construcción del conocimiento.

Queda demostrado, que por medio de pautas y usando como conocimiento previo los desarrollos de la especialidad económico-financiera, es posible la construcción de un modelo de medición para la especialidad contable socio-ambiental, considerando los aspectos abstractos de la contabilidad como disciplina científica. Las variables y dimensiones a considerar pueden ser clasificadas como Activo o Pasivo socio-ambiental según se originen en lo Social: trabajo, salud, educación, vivienda, otras; en lo ambiental o natural: aire, agua, suelo, flora, fauna, etc., medidos en cantidades reconocidas, indicadores objetivos y subjetivos, y porcentajes.

En la actualidad, aunque los avances en la especialidad contable socio-ambiental son muy significativos, falta entre otros aspectos, consensuar las dimensiones y variables a estudiar; y las unidades de medida a utilizar. Además la necesidad de utilizar diversas unidades de medida para captar la porción de la realidad socio-ambiental, limita la acumulación de información, haciendo necesario un agrupamiento que permita acumular y comparar la información. Por ello, es indispensable la continuidad de las investigaciones contables que den respuesta a las problemáticas que se van generando en las nuevas sociedades.



Bibliografía

Arcocha, Carlos y Allende Rubino, Horacio (2007) Tratado de Derecho Ambiental. Editorial Jurídica, ISBN 975-987-1087-93-8, Rosario, Argentina.

Biondi, Mario (2005) Contabilidad Financiera. Errepar S.A., ISBN 987-01-0391-X, Buenos Aires, Argentina.

Bunge, Mario (1981) Teoría y realidad. Ariel, ISBN 84 344 0725 6, Barcelona, España.

Dobb Maurice (1994) Introducción a la Economía. Fondo de Cultura Económica, ISBN 9681601939, México.

Ferrater Mora, José (2004) Diccionario de Filosofía Tomo III. Editorial Ariel S.A., ISBN 84-344-8753-5, Barcelona, España.

Fowler Newton, Enrique (2004) Cuestiones Contables Fundamentales. La Ley, ISBN 987-03-0537-7, Buenos Aires, Argentina.

Fowler Newton, Enrique (2005) Contabilidad Superior. La Ley, ISBN 987030783-3, Buenos Aires, Argentina.

Mattessich, Richard (2006). "La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una comparación con las 'Ordenes de Simulacro' de Baudrillard y su Hiperrealidad". Centro de Investigación en Epistemología de las Ciencias Económicas. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires.

Merril, W. y Fox, K. (1972). Introducción a la estadística económica. Amorrortu editores, Buenos Aires, Argentina.

Millán Puelles, A. (2000) Fundamentos de filosofía. Ediciones Rialp. ISBN 9788432132780.

Moscovici, Serge (1979) El psicoanálisis, su imagen y su público. Huemul, Buenos Aires, Argentina.

Vlaemminck, Joseph (1961) Historia y Doctrinas de la Contabilidad. Editorial E.J.E.S. Madrid, España.



Barbei, Alejandro A. (2005): "Los Conceptos Científicos y la Realidad Percibida: el Caso de la Medición Contable" 11mo Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Misiones, Argentina.

Chapman, William (1989): "El desarrollo de la contabilidad social en América Latina". V Conferencia de Facultades y Escuelas de Contaduría de América Latina. IV Congreso Latinoamericano de Investigación Contable. Fundación Banco de Boston, Argentina.

Fernández Lorenzo, Liliana; Casella García, Carlos y Geba, Norma (1999): "Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades". Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest, Hungría.

Fernández Lorenzo, Liliana (2006): "El universo del discurso contable y la realidad subyacente". XII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Buenos Aires, Argentina.

Fernández Lorenzo, Liliana y Barbei, Alejandro (2006): "La Descripción de la Realidad Contable en el Universo del Discurso". 12º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Catamarca, Argentina.

Fernández Lorenzo, Liliana y Geba Norma (2007): Información Contable y Responsabilidad Social Empresarial Activa. Presentado bajo el seudónimo IRSA ante la XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Santa Cruz De La Sierra Bolivia.

García Casella, Carlos (1998): "Importancia y función de los modelos en la contabilidad como ciencia". Trabajos de los Anales del 1er. Seminario Latino de Ciencias Contables. Salvador (Bahía) Brasil.

Geba, Norma (2003), "Propuestas para desarrollar la Contabilidad Social y la Emisión de Balances Sociales de Entidades Lucrativas." XXIV Jornadas Universitarias de Contabilidad. La Plata, Argentina.

Geba, Norma y Sebastián, Mónica P. (2005): "Propuesta metodológica para una Investigación teórica de Auditoría Operativa Contable en la Contabilidad como disciplina". 1er. Simposio Regional de Investigación Contable. La Plata, Argentina.

Geba, Norma (2007): "Medición Cuantitativa y Cualitativa en la Disciplina Contable." XIII Jornadas de Epistemología de las Ciencias Económicas. Buenos Aires, Argentina.



Anexo I. Resultados de una Investigación Empírica sobre información socio-ambiental en Memorias de Sostenibilidad

En la actualidad los entes emiten información socio-ambiental mayoritariamente en las memorias. A los efectos de dar sustento al trabajo desarrollado y de demostrar la necesidad de contar con información, sistemática auditable y mayormente cuantificada en unidades diferentes a la monetaria, de las actuaciones socio-ambientales por parte de los entes, se realiza una investigación empírica consistente en analizar las memorias de sostenibilidad de los entes finalistas para el premio a la mejor "Memoria de Sostenibilidad de Empresas Españolas", concedidos por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

Estos premios se conceden anualmente a las organizaciones concursantes que contienen la más alta calidad en el contenido de las memorias de sostenibilidad en España. Tales premios se otorgan teniendo en cuenta los criterios establecidos por el European Sustainability Reporting Awards (ESRA). La primera edición fue realizada en el año 2002, y desde entonces se han otorgado los premios consecutivamente. En la séptima edición, correspondiente al año 2008, la organización ganadora del Premio Memorias de Sostenibilidad fue "Red Eléctrica España."

Según la evaluación del jurado, la Memoria de Sostenibilidad de "Red Eléctrica España" se destaca sobre el resto de memorias presentadas, "debido a que refleja los principales impactos de sostenibilidad de la organización con claridad, en un sector con elevado efecto sobre el medio ambiente, al mismo tiempo que incluye objetivos de sostenibilidad, autoevaluación de su cumplimiento y clasifica de forma detallada los grupos de interés por categoría, segmento y prioridad."

(<http://www.aeca.es/premiomedioambiental/general.html>, marzo, 2009).

El jurado otorgó además una mención especial al "Grupo OHL" por haber presentado la Memoria de Sostenibilidad con más mejoras e innovaciones respecto del año anterior (2006). Las Memorias de Sostenibilidad finalistas corresponden a las organizaciones BEVA, Gamesa y Endesa.

Red Eléctrica España, Gamesa y Endesa son organizaciones vinculadas al sector energético de España. La primera es una organización dedicada al transporte de electricidad y a la operación de sistemas eléctricos. La segunda se dedica a la fabricación de aerogeneradores y, la tercera es una organización eléctrica.

El Grupo OHL se organiza en seis divisiones: construcción nacional, construcción internacional, concesiones de infraestructuras, medio ambiente, desarrollos e



industrial, con presencia en 20 países de cuatro continentes. Por último, BBVA es un grupo multinacional de servicios financieros

Con respecto al informe de Memoria de Sostenibilidad o Informe de Responsabilidad Corporativa, las organizaciones Red Eléctrica España, OHL, BBVA y Gamesa, realizaron el informe de acuerdo con las directrices de la Guía de Elaboración de Memorias de Sostenibilidad de Global Reporting Initiative (GRI) publicada en 2006 y conocida como G3, además en el informe comunican el compromiso con el cumplimiento de los 10 principios del Pacto Mundial de Naciones Unidas en el cual todos se encuentran adheridos.

En el informe Anual de Desarrollo Sostenible (2007) presentado por los directivos de Endesa, se encuentra la adhesión de la organización al Pacto Mundial, pero no se señala bajo que directrices fue realizado tal informe.

Resulta interesante notar que tres de las cinco organizaciones mencionadas, tienen el informe de Verificación o Revisión independiente de la Memoria de Sostenibilidad; y dos de las memorias forman parte del informe anual de las entidades.

Como es de esperar, la Memoria de Sostenibilidad de la organización ganadora es muy completa. Tal y como lo manifiestan en el informe, por medio de éste pretenden "ofrecer información relevante sobre los impactos sociales, ambientales y económicos del Grupo Red Eléctrica durante el ejercicio 2007 y, en la mayoría de los indicadores, una evolución de los cinco últimos años" (2003-2007). (http://www.ree.es/responsabilidad_corporativa/pdf/InformeResponsabilidadCorporativa2008_v2.pdf, Búsqueda, marzo 2009).

Respecto de la responsabilidad de la organización Red España con los empleados se revela información acerca de la cantidad de empleados, la distribución por grupo profesional y por edad (pág. 57), el desglose por tipo de empleo, contrato y región, indicadores en porcentaje de rotación total por sexo, grupo profesional y edad (pág. 59), indicadores de seguridad y salud laboral (accidentes con baja, accidentes mortales, índice de frecuencia de accidentes, otros), indicadores del servicio médico (pág. 65), indicadores de formación y educación, gráfico de barras de formación y desarrollo por grupo profesional y sexo (pág. 67), distribución de la plantilla de empleados por sexo y grupo profesional, relación entre el salario base de hombres y mujeres 2007 (pág. 70), entre otros.

En lo que concierne a la responsabilidad con la sociedad el Grupo Red Eléctrica España, presenta indicadores que señalan el cumplimiento de los objetivos planteados para el año 2007 con los inversionistas, accionistas, clientes, agentes de negocio y organismos reguladores (págs. 76-77), proveedores (pág. 81); así mismo presenta indicadores de satisfacción (pág. 78), los canales de comunicación y participación del entorno social -número de reclamaciones, resolución de reclamaciones, número de consultas vía web, etc.- (pág. 85). Además muestra en



forma narrativa el apoyo que el ente brinda a la comunidad a través de la "cooperación y patrocinio con entidades especializadas en los campos educativo, de investigación, ambiental y social" entre otros (pág. 91).

Y en lo que se refiere a la responsabilidad ambiental, la organización Red Eléctrica España describe los principales efectos potenciales sobre el medio ambiente como consecuencia de su actividad principal (pág. 98). Muestra indicadores acerca de la señalización de las instalaciones con salvapájaros (pág. 103), datos de las emisiones de gases de efecto invernadero (pág. 107), expedientes resueltos con multas y costo de las mismas (pág. 108), información acerca de los residuos generados durante las actividades de mantenimiento en Kg. (pág. 111), captación de agua por red, pozo y cisterna (pág. 113), indicadores de consumo básicos en red eléctrica (pág. 114), además muestra un programa ambiental desarrollado para el año 2007 y su respectivo cumplimiento (pág. 118), así como los indicadores ambientales de la organizaciones filiales del año 2007 (pág. 120-121). La mayoría de la información relativa al ambiente natural es presentada en forma narrativa, por ejemplo se explican las actuaciones para prevenir y minimizar los impactos negativos al medio ambiente natural debido a la actividad desarrollada por el ente.

Considerando entonces como referente al ente ganador, se realiza una matriz de relevamiento de datos, donde se reconocerán los indicadores presentados en forma sintética y comparativa con el año ó años anteriores a la presentación del informe. Además hay un ítem *otros* que contempla además la información narrativa de datos cuantificados pero no sistematizados,

Los resultados revelados en la matriz muestran respecto de las memorias analizadas que:

- ✦ El 80% (4 entidades de las 5) de las organizaciones analizadas presentan como mínimo información acerca de la cantidad y distribución de empleados por edad y sexo (mínimamente).
- ✦ El 100% revelan la cantidad de horas de formación por empleado.
- ✦ El 80% señala el índice de accidentabilidad y salud laboral.
- ✦ El 60% muestra información de canales de comunicación con los clientes, accionistas, proveedores entre otros y satisfacción del cliente.
- ✦ Sólo la entidad BBVA presenta información sistemática acerca de becas otorgadas y actuaciones con la fundación BBVA.
- ✦ El 80% muestra información del consumo de recursos naturales ó emisión de gases de efecto invernadero, y el 60% señala la disminución del consumo ó emisión.
- ✦ En el ítem *otros* que es el 100% en todos los casos, hay otros indicadores no contemplados en la matriz, pero además contiene la información narrativa de aspectos cuali y cuantitativos de la actuación socio-ambiental de los entes.



A modo de conclusión, se observa que hay una concientización de parte de las entidades analizadas, de contar con información adicional y complementaria a la económico-financiera, como parte del cambio y problemáticas del actual siglo XXI, en aras de actuar responsablemente y con un lema de desarrollo sostenible, entendido como sustentable. No se observa un modelo sintético común, para tal efecto se entiende que los conocimientos contables tienen la potencialidad de brindar dicha información de manera sistemática, comparativa, mayoritariamente cuantificada, auditable y con un alto grado de homogeneidad, a través de los denominados Balances Socio-ambientales.



Matriz de Relevamiento de Datos: Información Sintética y Comparativa de la Actuación Socio-ambiental en Unidades de Medida Diferentes a la Monetaria (% tn., q., otros)^(*)

Responsabilidad del Ente con Entidades	Los Empleados					La Sociedad				El Ambiente Natural			TOTAL
	Cantidad Empleados	Distribución por sexo, profesión, relación salario	Seguridad y salud (laboral)	Formación, Educación	Otros	Comunicación, satisfacción proveedores, clientes, inversionistas, sociedad en general	Beas, fundaciones	Otros	Emisiones de gases, consumo	Disminución emisiones y consumo Ambiental	otros		
Red Eléctrica España	1	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	10
Gamesa	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	8
Endesa	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	7
OHL	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	9
BBVA	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	9
TOTAL	4	4	4	5	5	3	1	5	4	3	5	5	43

(*)% porcentaje, tn. toneladas, q. cantidad



Anexo II. Informe Parcial de una Investigación exploratoria de la Información contable socio-ambiental en la ciudad de Wuppertal, República Federal de Alemania

Introducción

Wuppertal constituye una pequeña ciudad industrial del Estado de Renania del Norte Westfalia con una población de 358.601 habitantes (30 junio de 2006). Fundada en el año 1929 por agregación de Elberfeld, Barmen y otros núcleos menores del entorno. Se encuentra ubicada a 38 kilómetros del centro de Düsseldorf. Su principal atractivo es el tren colgante o Schwebebahn, inaugurado en 1901 con una longitud de 13 Km. que circula suspendido sobre el río de la ciudad.

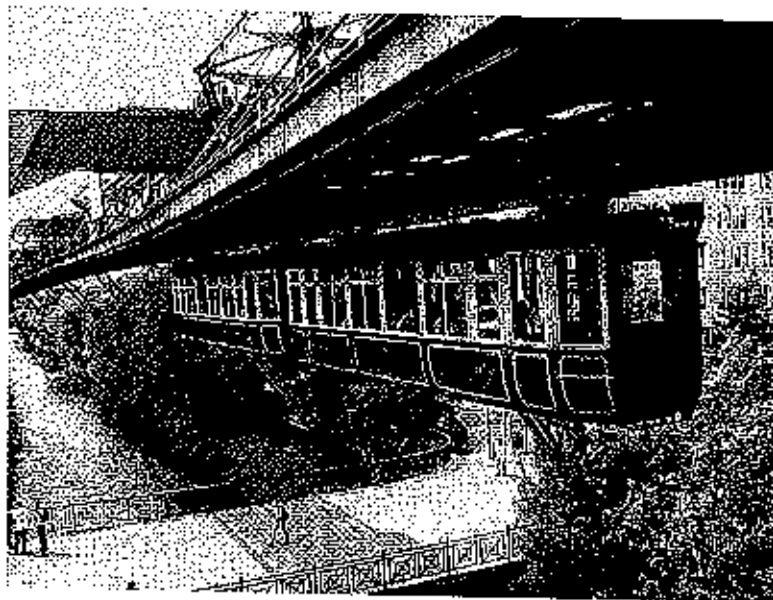


Figura 3. Tren colgante o Schwebebahn.

Desarrollo del proceso de Investigación

✓ Tareas preliminares

Para ésta investigación exploratoria se realizó un plan de trabajo flexible acorde a las limitaciones del corto período de tiempo y del idioma.

Se confeccionaron dos diferentes tipos de encuestas; la primera dirigida hacia Organizaciones Con y Sin Fines Lucrativos, y la segunda para Facultades o Centros



de Ciencias Económicas.

Las mismas se tradujeron al idioma nativo Alemán; para ello se recurrió a dos fuentes, una Profesora de Alemán del Centro Universitario de Idiomas y la colaboración de la Contadora Liesel Bischoff; también fueron traducidas al idioma universal Inglés.

En fecha 13 de Agosto de 2007, se partió hacia Wuppertal llegando al día siguiente, 14 de Agosto.

De acuerdo a las directrices y tiempos estipulados en el plan de trabajo se procede a su cumplimiento. En primera instancia se realizó un reconocimiento del lugar, se dialogó con los lugareños y se observaron aspectos socio- ambientales. De ello puede rescatarse que:

- ✦ La población en general tiene una conciencia ambiental muy arraigada, que puede notarse en el reciclaje de basura y en el aseo de sus calles.
- ✦ El orden es el factor predominante, éste permite un agradable vivir cotidiano (el sistema público de transporte, tránsito vehicular)
- ✦ La estructura física del municipio y del transporte público considera o toma en cuenta las personas discapacitadas, que pueden transitar sin que su discapacidad sea un impedimento.
- ✦ Wuppertal posee en todo su derredor grandes bosques y espacios verdes.
- ✦ La tranquilidad es su forma de vida. Los barrios residenciales son silenciosos y no requieren que sus casas cuenten con algún sistema físico de seguridad.

Una vez realizado el citado reconocimiento se asistió a la Cámara de Industria y Comercio (Industrie und Handelskammer). Allí se encuentran inscriptas las organizaciones comerciales e industriales de Wuppertal y de dos (2) municipios más, aledaños a éste, que son: Solingen y Remscheid.

Debido al objeto de investigación y a las características de la encuesta diseñada para las organizaciones Con y Sin Fines de Lucro, el relevamiento se realizó para las organizaciones de carácter industrial; obteniéndose lo que a continuación se detalla:

a) Selección y Relevamiento de Entidades Con Fines Lucrativos

En dicha cámara y entrevistando al Señor Heinz Kruse, encargado de las relaciones internacionales, se obtuvo una lista de las organizaciones industriales con información respecto a magnitud, según la cantidad de trabajadores, y de las actividades que realiza cada una. Según la cantidad de trabajadores: está dividida en 12 secciones así:



1. Organizaciones Industriales según cantidad de trabajadores

Sección	Cantidad de Empleados	Sección	Cantidad de Empleados
1	1 a 3	7	100 a 199
2	4 a 6	8	200 a 499
3	7 a 9	9	500 a 999
4	10 a 19	10	1000 a 4999
5	20 a 49	11	5000 a 9999
6	50 a 99	12	Más de 10000

Según la actividad desarrollada por las organizaciones: están codificadas según la actividad que realizan, correspondiendo los dos primeros dígitos a una actividad general y los dígitos siguientes a la actividad específica de cada organización.

La información respecto a magnitud y actividad son considerados a los efectos de precisar las características de los usuarios y emisores de información socio-ambiental, constituyendo éstas la población bajo estudio. De la misma se determina una muestra:

- * Según la magnitud: se escogieron las organizaciones de las secciones seis (6) y siete (7), teniéndose en cuenta que constituyen organizaciones medias, ni muy pequeñas sin representatividad para la investigación, ni muy grandes que imposibiliten su acceso a ellas, y de tales las radicadas en Wuppertal.

Como resultado de tales selecciones se obtiene la siguiente población:

2. Cantidad de Organizaciones en Secciones 6 y 7

Sección No	Cantidad de Trabajadores	Cantidad de entes en Wuppertal
6	50 a 99	42
7	100 a 199	28
Cantidad total de Organizaciones		70

- * Según la actividad: Entre las secciones 6 y 7 se detectan 70 entidades que realizan 29 actividades generales y 39 actividades específicas. De tales actividades se seleccionan:

- para la sección seis (6): un ente por actividad general; y
- para la sección siete (7): un ente por actividad específica.



Atento a la cantidad de organizaciones, su disposición geográfica y ciertas limitaciones idiomáticas, de las 70 se decide trabajar con el 50 %, es decir 35 organizaciones.

Con de dichas selecciones, magnitud y actividad, se conforma la población de trabajo: la misma se constituye de la siguiente manera:

3. Organizaciones Wuppertal: Población de trabajo de 50 a 99 empleados

Nombre del Ente	Actividad Económica	Código
Dacor Etiketten Dausend und Steuernagel GmbH	Productos textiles	17
Rundschau Verlagsgesellschaft GmbH	Editoriales, Imprenta	22
D.A. Stuart GmbH	Industria Química	24
Pass Gummiwerke GmbH & Co. KG	Producción de Goma	25
Kalkwerke H. Oetelshofen GmbH & Co. KG	Cerámica, Tejas	26
Stannol GMBH	Producción de Metal	27
Wilhelm Sönnecken KG	Producción de Metalurgia	28*
Peter Bausch GmbH & Co. KG	Prod. Herramientas de mano	28*
"KÖBO" Köhler	Producción de Cadenas	28*
Berning & Söhne GMBH & Co. KG	Prod. De Artículos de Metal	28*
Dr. Walter Ostermann "DOB" Getriebebau GmbH	Ingeniería Mecánica	29
Riedel Funk und Intercomtechnik	Prod. generación electricidad	31
Engel Informationstechnologie GmbH	Radio, Televisión	32
Karl Deutsch GmbH Co & KG	Prod. Medidores eléctricos	332
"KS" Fototechnik Dr Schmidbauer GmbH & Co.	Producción fotográfica	334

*Con el código 28, se encontraron 17 entidades con 9 actividades específicas. Debido al número elevado de actividades específicas, para la selección se consideran 4 actividades específicas diferentes equivalentes al 44%.

4. Organizaciones Wuppertal: Población de trabajo de 100 a 199 empleados

Nombre del Ente	Actividad Económica	Código
Frowein & Co. GmbH	Perfeccionamiento textil	173-00
Fahnen Herold Wilhelm Frauenhoff GmbH & Co.	Prod. otros confecc. textiles	174-04
Gebrüder Jaeger GmbH	Fábrica de productos textiles	175-41
AJS Verpackung GmbH & Co. KG	Prod. papel, cartón	212-10
W. Girardet, Zweigniederlassung Wuppertal	Editorial de Periódicos	221-2
Rheinisch Bergische Druckerei GmbH & Co. KG	Impresiones	222-20
Karl Finke GmbH & Co. Kommanditgesellschaft	Prod. Colorantes y pigmentos	241-20
LUHNS GmbH	Producción de jabones	245-10
Vorwerk & Sohn GmbH & Co. KG	Prod. Artículos de goma	251-30
HUHOCO GmbH		285-10
Kremer Sondermann GmbH & Cie.	Producción de Herramientas	286-2
Ferd. Von Hagen Söhne & Koch GmbH & Co. KG	Prod. Cerrajerías y chapas	286-30

EUWIRO Formdrehteile GmbH	Prod. Tornillos, tuercas	287-41
Wolk Aktiengesellschaft	Prod. Artículos de Metal	287-53
Moventas GmbH	Producción de Engranajes	291-40
WALTER Spritz und Lackiersysteme GmbH	Prod. Máquinas deter. S.E.	295-64
Jordan Reflektoren GmbH & Co. KG	Prod. Motores eléctricos	311-00
Muckenhaupt & Nusselt GmbH & Co. KG	Prod. Cables eléctricos	313-00
Siemens Aktiengesellschaft	Prod. Components eléctricos	321-00
BÖCO Böddecker GmbH & Co. KG	Prod. accesorios para autos	343-00

b) Selección y Relevamiento de Entidades Sin Fines Lucrativos

Para éste relevamiento, fue necesaria la búsqueda en Internet, y la colaboración de algunas personas con quien ya se había establecido algún tipo de contacto. En dicha búsqueda, se trató de encontrar alguna entidad que recopilara la información (cantidad de entidades, direcciones, teléfonos) de las Organizaciones Sin Fines de Lucro, tal como la Industria de Cámara y Comercio para las Entidades Lucrativas; pero el resultado no fue el esperado.

La información que pudo obtenerse es, que todas las entidades sin fines de lucro tienen una terminación abreviada e.V. Atento a ésta información, se encontró en Internet organizaciones con la característica e.V ubicadas en Wuppertal, las cuales se detallan a continuación:

5. Entidades Sin Fines Lucrativos

Nombre de la Organización	Actividad
Kleingärtnerverein Schellenbeck e.V	Jardín de Infantes
Malteser Hilfsdienst e.V	Centro de Enseñanza de Primeros Auxilios
Wuppertaler Privats chule e.V	Instituto de Enseñanza y Apoyo a Padres
Eisenbahn-Bauverein Elberfeld	Cooperativa
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación la Ciencia y la Cultura

c) Relevamiento de Facultades

Wuppertal cuenta con una Universidad Pública llamada Bergische, fundada en el año 1972. Tiene siete (7) facultades, con aproximadamente 13000 estudiantes, entre ellas la Facultad de Economía y Ciencias Sociales. Debido a su reciente constitución, dicha facultad sólo posee la carrera de economía (hasta el momento de ésta investigación exploratoria).



✓ **Realización del Trabajo de campo**

Con las limitaciones enunciadas y con el ánimo de lograr visitar a las entidades que conforman la población de trabajo, se confecciona un itinerario buscando la mayor eficiencia y eficacia posible.

- * Se inició visitando las Organizaciones Con Fines Lucrativos, debido a que éstas conforman la mayor cantidad de población de trabajo. Para ello, se ubicaron geográficamente usando la herramienta del google earth, permitiendo establecer el itinerario en forma ordenada y visitar aquellas entidades que se encuentran cerca entre ellas. Una vez culminado este paso, se procedió a identificar la línea y parada de bus que corresponde para cada organización a visitar; contando con la colaboración del personal del transporte público (conductores). Las visitas empezaron a realizarse el día 29 de Agosto (2007), a las 9:00 am; por día se logró visitar un máximo de 6 entidades y un mínimo de 3. Para estas entidades se dedicó ocho (8) días hábiles, es decir hasta el día 07 de septiembre (2007), lográndose visitar el total de la muestra.
- * La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Bergische se visitó el día 10 de Septiembre (2007), se entrevistó al señor Reuner Braun, Presidente del Centro Estudiantil de dicha facultad.
- * Por último y no por ser menos importante, se visitó las entidades Sin Fines Lucrativos, donde se procedió para su ubicación geográfica de la misma manera que para las Organizaciones Con Fines Lucrativos, destinándose para éstas los últimos días de la estadía en Wuppertal.

Resultados

Resumidamente es posible enunciar los siguientes resultados:

- **Cualitativos:**

- * Se encuentra una mayor receptividad en las organizaciones de 100 a 199 empleados, con respecto a las de 50 a 99 empleados, donde el 40% de las primeras aceptan y responden las preguntas realizadas en la encuesta; mientras que en las segundas sólo el 14% las aceptaron, aludiendo a que no daban ningún tipo de información privada del ente.
- * Respecto a las entidades sin fines de lucro, si bien, sólo una (1) de las cinco (5) respondió la encuesta, es decir el 20%, recibí muy buena atención y colaboración por parte de las personas que trabajan en cada una de ellas; la no respuesta de las encuestas, se debió al desconocimiento del tema.
- * En la Universidad como centro educativo, fue muy agradable conocerla, los directivos de la Facultad estuvieron siempre dispuestos a cooperar con la



investigación exploratoria y en particular el entrevistado, quien mostró mucho interés en el tema y en las preguntas de la encuesta, donde las respondió una a una dándoles la debida importancia.

- *Cuantitativos:*

Para el análisis cuantitativo se realiza y completa una matriz de relevamiento de datos, como resultado de tal se observa:

En las entidades privadas con y sin fines lucrativos:

- * El 67% de las organizaciones entrevistadas, no han incorporado dentro de su registro contable instrumentado la Contabilidad Socio-ambiental, mientras que el 17% si lo han hecho y éstas están dentro de las entidades privadas con fines de lucro con un número de empleados de 100 a 199.
- * El 50% considera que la información contable les puede brindar un mayor conocimiento en aspectos ambientales y sociales cuantificados en distintas unidades, por el otro lado, el 33% consideran que no lo es.
- * El 67% muestra que la información revelada por medio de la contabilidad contiene aspectos socio-ambientales en una forma incompleta.
Es de destacar que, ninguna entidad entiende como completa la información socio-ambiental brindada por medio de los conocimientos contables.
- * El 42% informa los aspectos socio-ambientales a través de la Información Contable a sus Propietarios, ninguno informa a sus inversores ni a sus clientes, sólo el 8,3% lo informa a los administradores, el 25% lo informan a los proveedores y empleados, y el 33% informan a Administraciones Públicas.
El 58% informa a través de Memorias, el 17% por medio de Anexos y solamente 1 entidad (8,33%), utiliza un denominado Balance Social.
- * El 67% no tiene diferentes unidades de medida para la información socio-ambiental revelada por la contabilidad, y el 33% restante no sabe.
- * El 92% de las entidades privadas con y sin fines lucrativos no tienen conocimientos sobre Balance Social, sólo el 8% si lo tiene y este equivale a una organización con un rango de número de empleados de 100 a 199.
- * Al 50% les parece conveniente contar con un Estado Contable Socio-ambiental para emitir información de impactos socio-ambientales, en dicha proporción el 83% corresponde a las entidades consideradas de mayor magnitud. El 42% no lo consideran necesario.
- * El 50% responden directamente que no miden los costos ambientales, y el 42% no saben como miden.

En la Universidad como centro educativo

- * La Facultad propiamente no tiene grupos de investigación en el área de Responsabilidad Social, pero tiene convenios con instituciones que velan por el medio ambiente. La única carrera que en el momento ofrece la Facultad de Ciencias Económicas es Economía y dentro de ésta, no tiene



ninguna materia relacionada con la Contabilidad Social y Responsabilidad Social y Ambiental; aunque consideran que éstas son de mucha importancia y que deberían incorporarse en el programa de estudio de la carrera. De igual modo, la facultad (hasta el momento de la investigación) no ofrecía pos-grados en Contabilidad Social ni similares; y sus integrantes consideran que los egresados de dicha facultad aún no están preparados para asumir los retos a los que se ven enfrentados en el ámbito laboral y social.

Conclusiones

De la experiencia realizada es posible concluir que:

- ✦ En general los habitantes de Wuppertal poseen una cultura de cuidado y respeto hacia el medio socio-ambiental, y las organizaciones industriales no son ajenas a esto. Los directivos de dichas organizaciones tratan al máximo de generar impactos positivos a la sociedad, haciendo un buen uso de los residuos producto de la actividad que realiza la organización, sin embargo la mayoría no ha integrado la información socio-ambiental a sus registros contables, la gran mayoría por desconocimiento de cómo hacerlo.
- ✦ En cuanto a las entidades privadas sin ánimo de lucro si se presenta un total desconocimiento de cómo medir e informar los beneficios que prestan a la sociedad.
- ✦ Los Directivos de la Facultad de Ciencias Económicas y Ciencias Sociales de la Universidad Bergische de Wuppertal, tienen una gran perspectiva de ampliar las ofertas en cuanto a carreras e incorporar la Contabilidad Social ó similar, considerándola de gran importancia para la preparación académica de sus alumnos, teniendo en cuenta la visión de la importancia y necesidad de medir e informar los costos socio-ambientales y la Responsabilidad Social de las organizaciones.
- ✦ La Contabilidad Socio-ambiental es un tema relativamente nuevo que aún no ha alcanzado la importancia que realmente tiene, pero la necesidad de medir e informar los costos ambientales y la responsabilidad social de las organizaciones, será el factor que impulse su desarrollo e implementación en las mismas.

