

Capítulo 6

APROXIMACIÓN A UN MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD NO MONETARIA (aplicación a la Contabilidad Ambiental)

Autor
WALTER RENÉ CHIQUIAR

1. Introducción

El Marco Conceptual Contable (MCC) procura identificar la naturaleza, el objeto, el propósito y el contenido de manera amplia de los informes de propósito general, así como las características cualitativas que debe contener la información contable²⁷.

Los MCC emitidos hasta la fecha²⁸ buscaron ser el sustento teórico de las normativa contable de fondo y, como tal, han sido utilizados desde entonces por los organismos emisores de regulaciones contables (IASB, FASB, FACPCE, entre otros) tanto en la revisión de las normas existentes como en la elaboración de nuevas disposiciones.

El desarrollo y estudio de un MCC para la contabilidad no monetaria resulta, por tanto, imprescindible para comprender y aplicar adecuadamente los principios que la guíen.

Esta es la idea básica que se persigue en este ensayo, en el que se analizarán y describirán los principales elementos componentes de un MCC aplicable a la contabilidad no monetaria.

2. Características y contenido del Marco Conceptual

Entendemos como MCC al conjunto de principios y criterios subyacentes aplicables a la elaboración de información contable, por lo que deviene en un instrumento necesario, incluso ineludible, para proceder al análisis, estudio y comprensión de las relaciones que regulan el sistema de representación contable.

El conjunto de elementos o red de conceptos, son necesarios para la construcción de una estructura central sistémica contable. Dicho cuerpo

²⁷ Deegan & Unerman, "Financial Accounting Theory", McGraw hill, 2005.

²⁸ Referidos únicamente a la contabilidad monetaria.

sistémico debe ser consistente y congruente, y estar integrado a un marco teórico que lo oriente e, incluso, que lo justifique.

De allí que entendemos de suma importancia la demarcación conceptual de los elementos básicos que sirven para delimitar el campo de estudio del segmento contable y, en consecuencia, a orientar la elaboración, interpretación y uso de la información contable no monetaria.

Si tomamos el ámbito de la contabilidad financiera a nivel global, se puede observar la existencia de un proceso de búsqueda de un cuerpo teórico a efectos de soportar la regulación en la materia. Así las cosas, vemos como a efectos de la normalización internacional, el IASB necesitó en determinado momento de su historia, de una suerte de principios subyacentes o primarios contables, que sintetizaran los términos básicos de su construcción teórica.

La elaboración de un MCC permite enmarcar las diferentes opciones que pudieran existir a la hora de representar el hecho contable susceptible de captación por el sistema contable, logrando con ello altos niveles de comparabilidad, cuanto menos conceptualmente.

A esta altura del desarrollo cabría el interrogante:

¿Puede haber un MCC para la contabilidad financiera distinto del marco conceptual de la contabilidad no monetaria?

Entendemos que hay diferencias que se deberían considerar, pues sabido es que el objetivo que procura la Contabilidad es brindar información para gestionar, y conforme nos ilustra Bedford²⁹:

“El campo de la Contabilidad debería abarcar cualquier tipo de información necesaria para la toma de decisiones sobre las entidades, es decir, retrospectiva, presente y prospectiva, monetaria y no monetaria;

²⁹ García Casella, Carlos L. en “Elementos para una Teoría General de Contabilidad”, Editorial La Ley, 2001, pág. 26.

económica y no económica; cuantitativa y no cuantitativa; la información debería proporcionarse de acuerdo a las necesidades de los decisores.”

Nos enrolamos en la corriente de pensamiento respecto de la Contabilidad como ciencia, con un enfoque amplio, con un dominio de su universo que no se limita a cuestiones económicas financieras patrimonialistas como lo es detentado por la Contabilidad Financiera. Como sostiene Goldberg³⁰:

“Atar a la Contabilidad irrevocablemente a las ocurrencias financieras es demasiado restrictivo y no se compadece con los hechos y los procedimientos contables tal como se llevan a cabo en la actualidad”.

La Contabilidad brinda información sobre la circulación de objetos, hechos y personas atribuibles a un ente. Dicha circulación determina un flujo continuo sobre el cual se hacen observaciones puntuales a los efectos de emitir información. La información requerida está vinculada con la necesidad del proceso de toma de decisiones con impacto en el futuro.

Como señala la American Accounting Association:

“... ”

La Contabilidad es un proceso de medición y comunicación que puede ser aplicado a una variedad de temas. La mayoría de las aplicaciones han tratado sobre recursos económicos (así definidos tradicionalmente) y la mayor parte de la discusión actual se orienta a estas aplicaciones. No obstante, como se sugiere en mayor profundidad en el Capítulo V, la Contabilidad no tiene por qué estar confinada a dicho objeto.”

En agosto de 2005, la Internacional Federation of Accountants (IFAC) publicó una guía de “environmental management accounting” que interpretaremos como contabilidad del manejo del medio ambiente. En este

³⁰ Citado por García Casella, Carlos L. en op.cit. en nota (29), pág. 25.
122

documento, se reconoce la existencia de un consenso creciente respecto a que la contabilidad convencional no brinda una adecuada información destinada a satisfacer objetivos sobre el manejo del medio ambiente. Luego, en ese contexto y para paliar la falencia, surge como una nueva problemática de estudio, la contabilidad del medio ambiente (environmental management accounting – EMA), la cual viene recibiendo un interés creciente. [IFAC, 2005, pág. 3].

A efectos de precisar los conceptos en los que se debía enmarcar la guía publicada, la Federación afirma que los tipos, objetivos, y niveles de sofisticación de los sistemas contables varían ampliamente, dependiendo del tamaño de la organización (grande, pequeña), el tipo (pública o privada), su jurisdicción (internacional, nacional, provincial, municipal), precisando que en un ente se pueden encontrar, dos grandes categorías de contabilidad a saber:

a) Contabilidad Financiera: que es aquella que tiende a estar referidas a las actividades contables y la confección de estados contables dirigidos a usuarios externos; y

b) Contabilidad Gerencial: Focalizada a proveer información para la gerenciación y la toma de decisiones por parte de los usuarios internos de la organización. [IFAC, 2005, pág. 12].

Con relación a la contabilidad gerencial señala que está orientada en primer lugar a satisfacer necesidades de información para uso interno, siendo que las prácticas contables aplicadas, carecen de un marco regulatorio de tipo legal. Afirma que la contabilidad gerencial se focaliza en información monetaria y no monetaria, resultando de suma importancia respecto de la gestión y actividades vinculadas tales como el planeamiento, la presupuestación, el uso eficiente de los recursos, la medición de la performance y la formulación de las estrategias y políticas de negocios. [IFAC, 2005, pág. 12].

Indudablemente, de lo afirmado por Casella³¹ concluimos que encuadrado en la Teoría General Contable, la Contabilidad posee un Marco Conceptual General (MCG) aplicable de manera amplia al dominio de su universo, mas a él se agregan otros marcos conceptuales específicos de cada una de las esferas³² o áreas contables, los cuales deben ser consistentes y congruentes con el MCG. En definitiva el MCC de un área contable queda comprendido dentro del MCG.

MCG incluye a: MCC_{cmm} ; MCC_{cm} ; ...

Donde MCC_c representa el área o esfera contable.

En base a lo reseñado precedentemente, nos limitaremos en este ensayo, a reseñar algunos de los extremos más significativos del MCC de la Contabilidad No Monetaria como sigue:

- Objetivos de la información
- Hipótesis básicas
- Características cualitativas
- Objeto de estudio
- Hecho o fenómeno contable
- Criterios de reconocimiento de los elementos
- Criterios de medición

3. Objetivos de la información

El objetivo de la información debe ser satisfacer las necesidades del usuario, para lo cual tiene que ser útil para la toma de decisiones. De allí que en la actualidad, la característica esencial de un MCC, es su indiscutible orientación hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios,

³¹ García Casella, Carlos L. op. Cit. En nota (3), pág.145.

³² Describimos como “esferas” o “áreas contables” a lo que García Casella llama “segmentos”, pero incorporamos como tal a la contabilidad no monetaria como una rama clasificatoria diferenciada.

quedando incorporada en la concepción de lo que se ha dado en llamar el paradigma de la utilidad³³ de la información.

En los sistemas contables no monetarios, los informes contables proveen información cualitativa sobre stocks de las variables captadas por el sistema a una determinada fecha y el flujo o variación en un período de tiempo, relacionada a una organización de carácter pública o privada, que es útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole social. Los informes contables así definidos irán acompañados de información complementaria necesaria para la comprensión integral de la situación sintetizada. La información complementaria podrá materializarse a través de notas, cuadros, gráficos, simulaciones interactivas u otro formato.

Ahora cabe preguntarnos si:

¿La información suministrada es de carácter general o particular?

Creemos que a partir de información general, el usuario estará en condiciones de requerir la información particular que sirva a sus fines.

Asimismo, en función de la relación con la información contable, los usuarios pueden ser primarios o secundarios.

Llamaremos usuarios primarios a aquellas personas físicas o ideales según tengan o no poder de decisión inmediato o directo en la gestión, y que constituyen la razón de ser del sistema de información contable no monetario. Como usuarios internos podemos nombrar a aquellos funcionarios de cualquier nivel jerárquico dentro de una organización (alta dirección, mandos intermedios, otros) y de cualquier área que presente una cierta responsabilidad en la gestión de la misma.

³³ Nos referimos a la concepción que en el campo de la Contabilidad se le atribuye al propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.

Consideramos como usuarios secundarios a todos aquellos que no siendo responsables de la gestión, potencialmente pudieran requerir de la información para fines específicos (público en general, contratistas, legisladores, jueces, organismos de control, organizaciones no gubernamentales, agencias gubernamentales, otros), que sean de su legítimo interés.

En esta esfera contable no participamos del criterio de establecer “informes contables para propósitos generales” (ICPG) únicamente. Pues, la idea de brindar a los usuarios ICPG y no darles acceso a otra información relacionada desagregada debe ser rechazada. Afirmar lo contrario sería no cumplir con el objetivo descrito más arriba.

De allí que los ICPG deben ser entendidos como la información de carácter general a partir de la cual se permite brindar información desagregada, demandada por el usuario actual o potencial interesado.

4. Hipótesis básicas

Unidad de medida

La medición del hecho contable a revelar deberá ser realizada en las cantidades de unidades que permitan medir los atributos físicos característicos del fenómeno observable en consideración.

Sabido es que encontrar la apropiada unidad de medida para relevar un fenómeno depende del propósito y la intención del uso que se le pretenda dar a dicha información³⁴.

³⁴ Handbook of National Accounting. Integrated Environmental and Economic Accounting, 2003 Final draft circulated for information prior to official editing, United Nations European Commission International Monetary Fund Organization for Economic Co-operation and Development World Bank, pág. 76.

No es propósito de este ensayo proponer la búsqueda de una unidad física que resulte común a hechos de naturaleza intrínseca diferenciada, sino que se procura como punto de partida establecer pautas aplicables a sistemas contables referidos a hechos y situaciones específicas, como podría ser un sistema contable del agua, de la energía, u otros. Desde otra frontera, el sistema contable que se propone no reemplaza a la contabilidad financiera, sino que se complementan.

Reconocimiento de las variaciones

Los efectos de las transacciones y de cualquier evento que sea menester captar por el sistema contable se deben reconocer cuando ocurren. En muchos casos, dicho reconocimiento estará asociado al momento en que se realicen las mediciones del fenómeno, más que cuando se producen. No obstante ello, el diferimiento que pueda tener lugar en la captación de la variación, no significa contradecir esta cualidad, ya que por definición entendemos que el impacto debe ser incorporado cuando se produce con independencia que sea reconocido contablemente en el momento de la medición posterior.

5. Características cualitativas

Las características cualitativas son los atributos que hacen que la información contenida en los informes contables sea útil para los usuarios. Identificamos cuatro características cualitativas principales a saber:

- Compresibilidad
- Relevancia
- Confiabilidad
- Comparabilidad
- Sistemática

Comprensibilidad

La información debe ser presentada de manera que sea comprensible por los usuarios que tengan un conocimiento razonable del objeto de estudio relevado contablemente, debiendo prepararse usando un lenguaje preciso, que evite las ambigüedades.

Asimismo los usuarios deben poseer las habilidades suficientes para analizar la información y utilizarla de manera eficiente.

Relevancia

La información contenida en los informes contables será relevante cuando pueda influir en la toma de decisiones. Entendemos que dicho atributo se observa cuando le permite al usuario: a) el análisis y evaluación de sucesos pasados, actuales o prospectivos relacionados con el objeto de estudio; y b) confirmar o corregir acciones pasadas efectuadas.

Confiabilidad

La información contenida en los informes contables es confiable si está libre de error y sesgos materiales, es sustancial, íntegra y los usuarios pueden confiar que ella representa de manera fiel los eventos y las transacciones que representan. Luego, la información debe poder ser verificable.

La información no es confiable cuando de manera intencional está diseñada para influir las decisiones en una dirección particular.

La confiabilidad es afectada por el uso de estimadores y por las incertidumbres asociadas con los elementos que se reconocen y miden en los ICNM. El impacto de estas cuestiones se reduce a través de la revelación en información complementaria destacando los criterios utilizados para su

reconocimiento y el ejercicio de la prudencia³⁵ en el ejercicio de los juicios necesarios para hacer las estimaciones que se requieran en condiciones de incertidumbre, evitando sobre o sub estimaciones.

Al respecto Chapman³⁶ refiriéndose a la contabilidad financiera, señalaba que la información contable debe cumplir entre otros con el objetivo de ser “confiable”, pues de la confiabilidad de la información se infiere su veracidad.

Comparabilidad

En un sistema contable no monetario, los usuarios tienen que ser capaces de comparar los informes contables del ente, de manera que puedan identificar tendencias en su posición y desempeño.

Los usuarios tienen que ser capaces de comparar los informes contables de diferentes entes y distintas fechas.

Sistematicidad

La información contable debe estar orgánicamente ordenada. El registro sistemático y riguroso de la información permite ordenar el cúmulo de información recopilada o generada en el proceso de registración contable de manera tal que su acceso y recuperación sea ágil y eficiente.

Con el fin de organizar la información recolectada y generada en el proceso de registración contable, orientar su interpretación y posibilitar su recuperación y socialización, se deberán fijar pautas y estrategias de registro y sistematización de la información, las cuales serán acordes al sistema de información contable diseñado.

³⁵ En el sentido de incorporar un grado de cautela, moderación, o sensatez.

³⁶ Chapman, William L. et.al., “Teoría Contable. La exposición veraz y razonable en los estados contables”, Ediciones Macchi, 1984, pp 45-47.

Restricciones que condicionan los atributos:

a) Oportunidad: la información debe darse en tiempo conveniente para los usuarios, para que pueda influir en la toma de decisiones. Deben equilibrarse los beneficios de la presentación oportuna y de la confiabilidad, ya que puede presentarse rápidamente, para no perder la utilidad de la información, pero deteriorando su confiabilidad; o puede demorarse hasta conocer todos los aspectos para que sea confiable, pero perdiendo su utilidad. Por eso debe buscarse el equilibrio entre ambas.

b) Equilibrio entre costos y beneficios: los beneficios derivados de la disponibilidad de información deberían exceder a los costos de proporcionarla.

6. Objeto de Estudio

La contabilidad como disciplina científica posee objeto de estudio propio (material y formal) y finalidad, todo lo cual delimita y sustantiva el universo de su discurso.

El objeto de la disciplina no se relaciona con una situación concreta de un ente en particular, razón por la cual la disciplina aplica a cualquier tipo de entidad, ya sea pública o privada, física o ideal, nacional o supranacional.

Podemos afirmar que donde exista una realidad social y actores que precisen gestionar en esa realidad social, tendrá lugar una problemática contable con independencia de la unidad de medida utilizada para la representación de los fenómenos a relevar³⁷.

³⁷ Cabe advertir que como bien señala Enrique Ballester, el método de "... la partida doble es un proceso de clasificación que puede aplicarse a las cuentas de una empresa o a otra finalidad ajena por completo a la empresa y a la economía.", demostrando dicha afirmación por medio de la aplicación del método a un juego de fichas inventado. Es de destacar que en el ejemplo citado, la unidad monetaria como unidad de medida está ausente. Finalmente concluye que la situación del juego a un momento determinado ("el balance") siempre va a cuadrar, por cuanto

El objeto formal de la contabilidad es la captación, la medición y la representación de la realidad social con miras a la gestión.

Hemos señalado que la finalidad de la disciplina es la elaboración de información útil sobre la realidad social de una entidad para coadyuvar a la gestión con miras al cumplimiento de los objetivos organizacionales.

La Contabilidad permite estudiar el estado de un objeto sujeto a análisis, respecto de su origen, la variación operada entre diferentes espacios temporales y su proyección a un momento dado, conceptualizando a la variación de aquel objeto como el hecho contable a revelar de naturaleza social.

El objeto de estudio de la Contabilidad será el atribuible a cada ente en particular. La atribución de un objeto de estudio no está relacionada ni depende del derecho de propiedad del objeto, pues, se puede necesitar gestionar una organización cuyos elementos de estudio sean atribuibles a esa organización pero que no sean propiedad de la misma. Así el caso, en que un director de escuela necesita tomar decisiones sobre agregar más cursos o contratar más docentes o realizar obras de infraestructura, para lo cual necesitará contar con información respecto de los alumnos pasados, presentes y futuros (objeto de estudio) pertenecientes a la escuela en particular (atribuibles a la entidad). En el caso planteado los alumnos son atribuibles al colegio pero no son propiedad del mismo. Por lo tanto, afirmamos que para la Contabilidad sólo será necesario la atribución de un objeto de estudio y no su derecho de propiedad.

Cuando nos referimos a entidad estamos pensando en una persona física, ideal o cualquier tipo de organización, que demande contabilidad.

cada jugada o hecho contable, se representa siguiendo los principios de la partida doble, afirmando finalmente sobre la existencia de fenómenos de la física, la química o la sociología que podrían describirse con ese mismo modelo. [Ballester, 1979, pág. 17].

7. Hecho o fenómeno contable

La contabilidad no monetaria, representa los distintos fenómenos cualitativos y cuantitativos que afectan al objeto de estudio. Estos fenómenos están simbolizados por las transacciones contables e intervienen en un proceso (contable) construido a partir del desarrollo de modelos teóricos, expresados en un lenguaje simbólico, es decir un sistema conceptual contable atribuible a un ente. El ente, para la disciplina contable, significa lo que es, lo que existe, lo manifiesto, un objeto de conocimiento, susceptible de operacionalización, sobre el cual la disciplina podrá desarrollar su conocimiento tecnológico o científico.

La representación en el sistema teórico conceptual contable permite conocer, explicar, predecir e intervenir con certeza en los resultados y poder controlar los efectos de las variaciones del objeto estudiado.

El sistema teórico conceptual o modelo contable se construye partiendo de la concepción de situaciones normales, es decir, contemplando parámetros esperables de las variables intervinientes. En este sentido Herkert³⁸ afirma que el modelo contable presupone la eficacia en el origen y aplicación de las partidas integrantes del mismo, y que la contabilidad como la biología y la medicina estudian los casos no naturales en el entorno de las anomalías. Pues la compra de activos fijos en exceso, o un exagerado plazo de cobranza de las ventas en cuenta corriente son factores que generan hechos contables enmarcados en lo que llamamos ineficacia patrimonial³⁹, la cual podrá llevar a un desequilibrio patrimonial.

Con la representación contable, se ponen en un lenguaje simbólico, diferentes hechos clasificados según un sistema de conceptos y definiciones que posibilitan un nuevo orden y una lectura distinta de los fenómenos que se presentan en el entorno del ente.

³⁸ Herckert, W. "Patrimônio E O Entorno Meio Ambiental Natural", <http://www.managementweb.com.ar/Contabilidad2.html> consultado el 17/12/2009.

³⁹ La eficacia patrimonial se define como la capacidad de satisfacción de la necesidad.

Los fenómenos que alteran cualitativa y cuantitativamente el objeto de estudio, son las objetivaciones de los sucesos previamente definidos al construir el sistema conceptual contable. Pues, solo se representaran los hechos susceptibles de interés contable (conforme las definiciones que se hayan hecho a priori).

Los hechos, se caracterizan como tales a partir de la observación. El observador aplicara conocimiento teórico y conocimiento pragmático fundamentado. En el instante previo a la observación, el hecho contable como tal, no existe. A través de ser relevados por la Contabilidad, los mismos cobran contenido como hechos contables, y son transformados por medio del lenguaje contable, constituyendo la fuente de la transacción contable.

Los hechos contables calificados por su significado (económicos, sociales, jurídicos, ambientales, otros) son representados usando un lenguaje simbólico en un sistema contable conceptual. Así, por ejemplo, el activo es un concepto asignable a un objeto material o inmaterial que cumple con una definición que dice: “objeto con capacidad de suministrar posibles beneficios futuros”, por lo que, para la persona que tenga la responsabilidad de mantener un sistema contable para reflejar las variaciones experimentadas por los activos de un ente, ante un hecho observado que satisfaga los requisitos definidos será clasificado como activo. El hecho, (material o inmaterial) devenido en objeto contable cobra contenido disciplinar, denominándose “activo”, y pasa a formar parte de la representación contable.

El fenómeno contable modifica la esencia del objeto de estudio, el patrimonio en sentido amplio, razón por lo cual los hechos que se definen darán origen al fenómeno patrimonial. Definido de esta forma, la información (contable) que el usuario demanda, no tiene relación con el tipo de ente al que sea atribuible. Vale decir, que bien puede tratarse de la necesidad de contar con información por parte de un funcionario público al frente de una Secretaría de Estado, un gerente de una entidad lucrativa, un funcionario de una entidad sin fines de lucro o de una organización no gubernamental. Nótese, que tendrá que ver con la definición del objeto de estudio, y de las variaciones que interesen que sean relevadas por el sistema

de información contable. Ello así, el efecto o dimensión que se elija relevar del objeto de estudio configura un aspecto de interés, pero no lo agota.

La existencia del hecho o fenómeno contable y su medición queda definida y determinada por la necesidad del usuario de la información.

En esta visión, el fenómeno contable será caracterizado como tal en función de su existencia, con independencia del momento en que sea relevado por el sistema contable, pues el hecho caracterizado tiene el atributo de modificar al objeto de estudio, y dicha modificación o cambio en la esencia del objeto disciplinar tiene lugar, ya sea que se haya relevado contablemente o no.

Werno Herckert⁴⁰ parafraseando al Profesor Lopes de Sá afirmaba que:

"a essencialidade do fenômeno patrimonial é aquilo que, em estado puro, representa o fato ocorrido com a riqueza e não se confunde com a forma de quantificação e simples informação sobre o mesmo fenômeno".

“la esencialidad del fenómeno patrimonial es aquello que, en estado puro, representa el hecho ocurrido con la riqueza [patrimonial] y no se confunde con la forma de cuantificación y la simple información sobre el mismo fenómeno” (traducción libre).

Coincidimos con el autor cuando considera que:

“A contabilidade que se preocupa só com a forma de quantificação e a simples informação está obsoleta. O que importa é o fato contábil ocorrido com suas consequências no patrimônio. O importante é a utilidade que o meio patrimonial exerce sobre a riqueza da organização.”

⁴⁰ Ídem nota (38).

La contabilidad que se preocupa únicamente por la forma de cuantificar y de la simple información está obsoleta. Lo que importa es el hecho contable ocurrido con sus consecuencias en el patrimonio. Lo importante es la utilidad que el medio patrimonial ejerce sobre la riqueza de la organización.” (Traducción libre).

8. Criterios de reconocimiento de los elementos

Los criterios de reconocimiento de los elementos de la información contable dependerán de los atributos que se necesite observar, vale decir, que al diseñar el sistema de información contable no monetario se deberá definir el o los aspectos de la realidad social que se quiera estudiar.

De manera general creemos que las variaciones del objeto de estudio deben reconocerse teniendo en cuenta la esencia de su naturaleza, más que otros atributos que pudieran estar presentes que:

- a) Tengan capacidad de modificar esa esencia; y
- b) Puedan ser susceptibles de medición objetiva.

Vale destacar que la contabilidad no monetaria que se postula está referida a situaciones de naturaleza compleja y diferenciada por lo cual no se puede definir un único criterio de reconocimiento.

Cuando las características del objeto de estudio hayan dejado de existir, debe darse de baja en cuentas.

Tanto el reconocimiento, como la baja en cuentas que afectan a los elementos integrantes del objeto de estudio se deben aplicar de manera uniforme a lo largo del horizonte temporal.

9. Criterios de medición

Consideramos que no podemos inclinarnos por la definición de un criterio en particular, más que por una conceptualización genérica del

mismo. Vale recordar que la contabilidad no monetaria que se postula está referida a situaciones de naturaleza compleja y diferenciada por lo cual no se puede definir un único criterio de reconocimiento.

La American Accounting Association⁴¹, caracteriza al proceso de medición en Contabilidad como:

- Especificar y ordenar los objetivos que se consideren de interés;
- Determinar las decisiones e información necesarias para el cumplimiento de dichos objetivos;
- Identificarlos y ordenarlos individualmente con la información obtenida;
- Decidir qué sucesos son relevantes para la consecución de esos objetivos;
- Decidir qué aspectos de los citados sucesos deben ser objeto de atención;
- Adoptar un conjunto adecuado de escalas y reglas de medición que nos permitan lograr tales objetivos.

Entendemos que la medición de los aspectos relevantes para el observador es objetiva, si se la comprende dentro de un concepto de intersubjetividad compartida y aceptada socialmente.

Siguiendo a Stevens [1976, p. 57] la medición supone el proceso de ligar el modelo formal del sistema de los números a algún aspecto de los objetos o sucesos sujeto a estudio.

⁴¹ Devine, C. T., "Some conceptual problems in accounting measurements", Research in accounting measurement, AAA, NY 1966, pág. 17

En la idea de medición y de medida, subyace intrínsecamente la noción de comparación, pues medir algo, en el caso más sencillo, es determinar cuántas veces una cierta unidad o patrón de medida cabe en el objeto medido. Para medir la longitud de un objeto físico, desplazamos una regla graduada sobre el mismo, observando cuántas unidades (centímetros o metros) abarca ese objeto. Es decir, comparamos el objeto con nuestro patrón de medición para determinar cuántas unidades y fracciones del mismo incluye.

Para Mattessich [2002, 11] la contabilidad tiene que ver con un problema de medición y no con una problemática de registraci3n. Luego, a nadie puede escapar que la registraci3n propiamente dicha consiste en el proceso “mecánico” de almacenar y preservar la informaci3n relevada y/o la medici3n practicada.

Asimismo el mismo autor señala al respecto que todo sistema de medici3n que sirva a investigaciones te3ricas y a prop3sitos de la vida cotidiana tiene un compromiso con la exactitud, la economía y la versatilidad como aspectos conflictivos.

La exactitud de la medici3n es un atributo importante a la hora de analizar hechos con vistas a estudiar, comprender y proyectar actos sobre aquellos. Las mediciones que se observan en los informes contables, carecen de informaci3n respecto del nivel de confiabilidad de las mismas, y como señala Mattessich [2002,12] el grado de exactitud de muchas mediciones contables es muy bajo y frecuentemente los contadores actúan en un vacío de confiabilidad, puesto que no presentan medici3n alguna del error que contienen dichas mediciones.

Thorndike [Stevens, 1976, p. 77] señala que siempre que se mide existirá una cantidad determinada de error en la medici3n, cuyo origen es el azar. Se denomina “no confiabilidad” el hecho de que mediciones de un mismo hecho no se dupliquen con exactitud. En raz3n de ello afirma que lo que se espera de mediciones repetitivas sobre un mismo objeto es su consistencia indicando que la existencia de ella se denomina “confiabilidad”.

No puede escapar al lector que en el futuro, gracias a la tecnología, los costos marginales de producir información más exacta van a verse reducidos, por lo cual sería imaginable que será posible disminuir el error en las mediciones por contar con informaciones más exactas.

La versatilidad de aplicación que debe cumplir una escala de medición según Mattessich [2002, 12] está relacionada con el amplio campo de aplicación de la escala elegida, lo cual no obsta a que existan diferentes sistemas para aplicaciones que resultan similares formalmente pero diferentes por sus características intrínsecas.

Bibliografía

Ballestero Enrique, *Teoría y Estructura de la Nueva Contabilidad*”, Alianza Editorial, 1979.

Chapman, William L. et.al., “Teoría Contable. La exposición veraz y razonable en los estados contables”, Ediciones Macchi, 1984.

Deegan & Unerman, “Financial Accounting Theory”, McGraw hill, 2005.

Devine, C. T., “Some conceptual problems in accounting measurements”, Research in accounting measurement, AAA, NY 1966.

Fortini, Hernando L. et al, *Replanteo de la Técnica Contable*, Ediciones Macchi, 1980.

Fowler Newton E., *Contabilidad Superior*, La Ley, 5ª Edición, Tomo I y II, 2005.

Fronti de García Luisa y Pahlen Ricardo José María: *La problemática ambiental; su influencia en los segmentos contables patrimonial social económico gerencial*. Programación científica 2001/2002 UBACYT UBA Buenos Aires Nov. 2002

Fronti de García, Luisa: Impacto ambiental; sus posibilidades de captación y control a través de la información contable. Programación científica 1998/2000. UBACYT FCE UBA Buenos Aires, Nov. 2002.

Fronti de García, Luisa, y Wainstein Mario. Contabilidad y Auditoría Ambiental. Ediciones Macchi. Buenos Aires 2000.

García Casella, Carlos L. en “Elementos para una Teoría General de Contabilidad”, Editorial La Ley, 2001.

Handbook of National Accounting. Integrated Environmental and Economic Accounting, 2003 Final draft circulated for information prior to official editing, United Nations European Commission International Monetary Fund Organisation for Economic Co-operation and Development World Bank.

Herckert, W. “Patrimônio E O Entorno Meio Ambiental Natural”, <http://www.managementweb.com.ar/Contabilidad2.html>.

International Federation of Accountants, “Environmental Management Accounting”, International Guidance Document, IFAC, Agosto 2005.

Mattessich, Richard, Contabilidad y Métodos Analíticos, (Edit. La Ley, 2002).

Stevens, S. S. et al, Escalas de medición en ciencias sociales, Ediciones Nueva Visión, Bs. As., 1976.