

# Reflexión sobre el obstáculo epistemológico del concepto de medición en contabilidad

*A reflection over the epistemological obstacle of the concept of measurement in the discipline of accounting*

**Nasser Habelgani Hachim**

Licenciado en Filosofía y Máster en Filosofía de la Universidad del Valle- Colombia. Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y contables de la Universidad Libre Seccional Cali. Miembro del grupo de investigación Alternativas Contables. Docente de la Universidad Libre de Cali. Colombia.  
naserab@gmail.com

**Jorge Eduardo Lemos de la Cruz**

Licenciado en Biología y Química, Contaduría Pública y Máster en Ciencias de la Organización de la Universidad del Valle. Especialista en Gerencia Financiera (C.) de la Universidad Libre Seccional Cali. Profesor de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad Libre Seccional Cali. Miembro del grupo de investigación Alternativas Contables Categoría D, Colciencias, Universidad Libre de Cali.  
joreclau@gmail.com

---

Fecha de recepción: Septiembre 9 de 2010

Fecha de aceptación: Diciembre 6 de 2010

## Abstract

When it is said that accounting measures or conducts measurements, one repeatedly comes across the use of concepts such as value, price, money, salary, and goods as part of the statement of measurement in accounting. A review of these concepts will make it possible to establish that the value theory proposed by classic economics contributes meanings that do have a metric conceptual concept. Yet, not all of these meanings can be applied to measurements. This article is aimed at providing a conceptual clarification of the use of these basic concepts in some statements in accounting terminology that relate to the explicit statement of accounting measurement. It reviews some of the most representative authors of accounting books, such as Eldon Hendriksen and José María Requena, and thus analyzes the epistemological obstacle of the notion of measurement in accounting. This article is a conceptual critical reflection that arises from a research project titled “The notion of accounting measurement” by the “Accounting Alternatives” research team at Libre University.

## Keywords

Accounting measurement, value, price, money

## Resumen

Cuando se afirma que la contabilidad mide o realiza mediciones, es recurrente encontrar uso de conceptos como valor, precio, dinero, salario y mercancía dentro de la afirmación de medición que desarrolla la contabilidad. Revisar estos conceptos permitirá identificar que la teoría del valor propuesta por la economía clásica aporta significados que sí tienen contenido conceptual métrico pero no todos pueden aplicar en mediciones. La pretensión es aclarar conceptualmente el uso de estos conceptos básicos dentro de algunas afirmaciones en el discurso contable que apelan a la afirmación explícita de la medición contable, considerando algunos autores representativos en contabilidad tales como Eldon Hendriksen y José María Requena y, de este modo, se revisa el obstáculo epistemológico de la noción de medición en contabilidad. Este artículo es una reflexión conceptual y crítica-producto del proyecto de investigación terminado *La noción de medición contable*, del grupo de investigación Alternativas Contables de la Universidad Libre, Cali.

## Palabras clave

Medición contable, valor, precio y dinero.

## Introducción

La contabilidad afirma que mide pero, ¿qué mide la contabilidad? Asegura que mide en las organizaciones: el beneficio, las transacciones, la utilidad, el patrimonio, los flujos de entrada y salida del capital y las reservas de capital, entre otras cosas. ¿Mide realmente la contabilidad estos aspectos?

En el presente trabajo se analizarán las posibilidades que tiene la contabilidad de realizar mediciones de los objetos de que se ocupa. No es pretensión del mismo, concluir si la contabilidad hace bien o mal lo que pretende hacer, tampoco, evaluar su estatus de científicidad, sino, simplemente, aclarar si lo que hace es medición o no. Al discernir esto, se puede determinar en cierta medida, si lo que la contabilidad le suministra a sus usuarios es suficiente conforme a las necesidades y los requerimientos de los mismos. Si los usuarios no necesitan mediciones y la contabilidad no mide, entonces no tiene sentido que se comprometa con este tipo de información y la cuestión se reduciría simplemente a un problema semántico. Pero, si los usuarios requieren de mediciones y la contabilidad suministra un tipo de información que para ella son mediciones, entonces tendrá dos caminos; uno de ellos consistirá en poder validar sus procesos de medición desde los contextos convencionalmente aceptados por la ciencia (¿qué es medición para la ciencia?); el otro, en validar sus procesos de medición desde sus propios contextos; construir o reconstruir su propio “modelo” de medición que le permita sustentar qué mide y cómo lo mide a partir de sus mismos marcos teóricos y metodológicos y desde sus prácticas.

Ahora bien, se puede observar que dentro del contexto de sus marcos teóricos y metodológicos no se encuentran elementos ni explícitos ni implícitos que brinden la posibilidad de construir o reconstruir un modelo de medición propio. Lo mismo ocurre con sus prácticas, pues no se encuentran investigaciones fuertes que reconstruyan o infieran un modelo de

medición a partir de ellas mismas. Lo que se puede identificar hasta el momento es el intento de algunos autores representativos de la contabilidad, entre ellos Eldon Hendriksen, José María Requena y Richard Mattessich, de justificar la medición contable a partir de los criterios convencionalmente aceptados por la ciencia.

De esta manera, lo que se desarrollará en el presente artículo como resultado del análisis dentro del proyecto *El concepto de medición contable*, es un análisis crítico de las tesis de estos autores que sostienen, a partir de dichos criterios, que lo que hace la contabilidad es medición. Este análisis crítico se sustentará sobre esos mismos criterios que ellos utilizan para justificar que es posible la medición contable; es decir, los criterios convencionalmente aceptados por la ciencia.

## 1. Preliminares conceptuales

El concepto de valor es una categoría muy usada dentro del discurso contable en identidad con el precio. La pregunta por el valor de los activos se obtiene por la respuesta del precio. El valor y el precio son equivalentes significativamente en el discurso contable. De esto se desprende que la medición contable consiste en hallar acumulativamente estos precios o valores en función de las mercancías (dos formas de manifestación de la riqueza) por tanto la contabilidad da cuenta y medida de la riqueza, no porque posea conceptos métricos de su acervo conceptual que la distingue y desde los cuales se proponga medidas para ella, sino porque la economía aporta la fortaleza conceptual métrica que el discurso contable apropia inclusive con confusos usos y significados.

Es necesario entonces realizar una aproximación introductoria desde el referente de la economía clásica a modo de síntesis esencial, invocando autores como Adam Smith, David Ricardo y Carlos Marx; precisar conceptos como valor, precio, dinero, salario y mercancías. Desde estas distinciones conceptuales se argumenta críticamente afirmaciones dentro del discurso contable en relación con la confusión que aporta al debate de la medición en contabilidad.

### 1.1. El concepto de valor

La noción de valor, en Carlos Marx, David Ricardo y Adam Smith, dentro de la economía clásica, converge en una noción de contenido antropológico que tiene su asiento en el trabajo humano.

En el caso específico de Marx, este señala que sólo lo que incorpora tiempo socialmente necesario, trabajo en abstracto, tiene valor. Entonces, los objetos y procesos que constituyen los recursos naturales desde esta noción, tienen valor de cero en tanto no incorporan trabajo humano, aunque pueden incorporarlo cuando se introducen en el proceso de producción, donde son transformados por el trabajo humano en mercancías. Este aspecto evidencia un límite en la aplicación de la noción de valor para esta variable ambiental. Consecuente con el contenido marxista del valor, si se considera el impacto ambiental la noción de valor aplica en la cantidad de trabajo socialmente necesario que se debe incorporar para mitigar el impacto y restablecer los niveles de equilibrio biológico del sistema, pero no da cuenta del valor en relación con las especies extintas y biodiversas, los factores del ambiente afectados, sobre todo lo cual se causó tal impacto.

En estas condiciones Adam Smith precisó: “por consiguiente, el valor que todo artículo tiene para la persona que lo posee y no abriga el propósito de usarlo o consumirlo él mismo sino de cambiarlo por otros artículos, es igual a la cantidad de trabajo que le permite comprar o que le permite disponer. Tenemos, pues, que el trabajo es la auténtica medida del valor en cambio de todos los artículos” (Smith, 1961, p 31). En otro aparte del capítulo V del libro primero, también expone: “Parece pues evidente que el trabajo es la única medida universal del valor y también la única exacta. Es decir, el único patrón mediante el cual es posible comparar los valores de los distintos artículos en todos los tiempos y en todos los lugares” (Smith, 1961, p 37).

David Ricardo (Ricardo, 1997, p. 205-206) coincide al afirmar que el trabajo es la base del valor y agrega que el capital es un segundo factor en la composición del valor dado que un bien se ve afectado en su valor por estos dos factores. Tanto el capital como el trabajo transfieren valor al objeto producido. De manera semejante, el capital ha incorporado trabajo y es objeto resultado del trabajo y del factor productivo. El valor de cambio o la capacidad de compra de otros bienes no son proporcionales a la cantidad de trabajo incorporado. Afirma que la medida del valor requiere una unidad invariante, condición que no cumple el trabajo u otros bienes comparados. De acuerdo con lo anterior, el valor de las mercancías se halla determinado por el tiempo de trabajo necesario encerrado en ellas, por lo tanto, si el trabajador desea cambiar una mercancía deberá hacerlo por aquella que contenga igual cantidad de trabajo materializado en sí misma. Es decir, si un obrero se tardó cinco horas de trabajo en producir una mercancía, podrá cambiarla por otra que contenga las mismas cinco horas de trabajo materializadas en sí misma.

La segunda etapa tiene lugar cuando “se acumula capital en ciertos individuos, pues algunos de ellos lo emplearán naturalmente en poner a trabajar a su servicio a gentes industriosas, suministrándoles materia prima y los medios de vida necesarios con el fin de obtener una ganancia de la venta de sus productos o de lo que su trabajo añade a las materias primas” (Ricardo, 1997, p 46). Aquí se denota otra forma de intercambio en la cual los medios de producción ya no pertenecen al productor y la determinante del valor que hasta el momento era el tiempo de trabajo comienza a perder validez. Al respecto dice: “[...] pues al cambiar las mercancías ya terminadas por dinero, por trabajo o por otros bienes, es necesario que además de cubrir el precio de las materias primas y los salarios de los obreros quede algo como ganancia para el empresario que arriesga su capital en esta aventura” (Ricardo, 1997, p 46-47). Se observa que el empresario cambia sus mercancías por un valor superior al tiempo de trabajo contenido en ellas y recibe un valor por un trabajo no materializado en las mercancías, lo que posteriormente se denominaría plusvalía.

Para Carlos Marx, tanto el valor de cambio como el valor de uso tienen el mismo significado que tiene para David Ricardo y Adam Smith. El valor de uso hace referencia a la forma natural de la mercancía gracias a la cual satisface las necesidades humanas o es de utilidad como valor de uso. Las mercancías tienen propiedades y cualidades distintas que las hacen portadoras de valor. Como valor de cambio (o valor) presenta una relación cuantitativa: la proporción en que los valores de uso de una mercancía se cambian por otra. Como valores de cambio las mercancías sólo se diferencian por su cantidad de trabajo materializado o cantidad de valor.

En el estudio que Marx realiza sobre la formación económica del valor es necesario tener claro la función que cumple y la realidad dentro de la cual se inscribe la mercancía. La mercancía se presenta en dos formas: una de ellas es su forma natural que corresponde a las propiedades físicas de la mercancía las cuales le permiten ser útil para la satisfacción de necesidades y está destinada al intercambio. La otra forma es su valor. Esta pertenece a una realidad puramente social la cual adquiere únicamente en la medida en que es expresión de una misma unidad social: el trabajo humano.

Para descubrir el valor que encierran las mercancías se hace referencia al valor de cambio. El trabajo se propone como el verdadero valor de cambio, sin embargo no se trata de cualquier trabajo sino del trabajo social necesario para producir una mercancía. Aquí se hace una abstracción de su carácter útil (fuente creadora de valor) y se lo reduce a una actividad humana realizada en el tiempo (magnitud de valor). Para Marx, la noción de valor económico es preferencialmente el resultado de la relación comparativa entre los valores de las mercancías, es decir, del contenido o cantidad de valor de cambio presente en las mercancías. Esta cantidad de valor de cambio depende de la cantidad de trabajo abstracto que se “inocule” a la mercancía. La cantidad de trabajo social necesario para producir una mercancía es la cantidad de valor de la mercancía. Pero, ¿cómo se puede medir la cantidad de trabajo? Esta pregunta que ha inquietado a los economistas se contesta desde la perspectiva de Marx con la medición del tiempo de trabajo necesario para elaborar la mercancía; es un valor cambiante ya que depende de la conjunción de la tecnología, la ciencia y los procesos productivos que participan.

La crítica a Marx se basa en que su concepto es antropológico: sólo tiene valor el objeto que incorpore trabajo humano. Pero existen objetos que no incorporan valor como trabajo humano, vale decir los objetos naturales: el guano, el fitoplancton, los bosques etc., los cuales quedan excluidos y según el presupuesto marxista sólo cobran valor cuando se les incorpora trabajo humano.

Un argumento común en la contabilidad cuando se precisa la noción de valor es la relación entre trabajo y salario. Esta relación se puede ilustrar en el siguiente silogismo: si la medida de la cantidad de trabajo es el tiempo de trabajo social necesario para elaborar las mercancías, entonces el salario es la medida del trabajo incorporado a la mercancía. Según lo anterior, tanto el pasivo como los costos contables aplicados constituyen la representación de dicha medición que la contabilidad registra y el contador (el sujeto común) realiza.

En primera instancia y revisado de manera breve, el concepto salario según Marx, puede argumentarse que el salario no es la medida del trabajo humano, en contra de lo expuesto en el discurso contable encerrado en los distintos manuales de costos y en la reglamentación de derechos que expone el procedimiento para los componentes operacionales que constituye el salario.

En su obra *Salario, precio y ganancia*, Carlos Marx pregunta: “¿cómo se mide la cantidad de trabajo?” a la cual contesta “por el tiempo que dura el trabajo, midiendo este por horas, por días etc. Naturalmente, para aplicar la medida todas las clases de trabajo se reducen a trabajo medio o simple, como a su unidad de medida”. Luego continúa con la distinción entre cantidad de trabajo y salario: “Pero no debéis perder de vista que la retribución del trabajo y la cantidad de trabajo son cosas completamente distintas.” (Marx 1898, trad. 1976,

pp.32-33) y afirma: “La determinación de los valores de las mercancías por las cantidades relativas de trabajo plasmado en ellas difiere, como se ve, radicalmente del método tautológico de la determinación de los valores de las mercancías por el valor del trabajo, o sea, por los salarios” (Marx 1898, trad. 1976, p.34).

Puede inferirse dos tipos de trabajo relacionado: el primero como lo que se cristaliza en la mercancía y la constituye como tal en tanto bien transformado; el segundo entendido como la labor medida en tiempo aplicada por el trabajador. A partir de esta distinción suele decirse que el salario es medida del trabajo, discernimiento muy común en el discurso contable, que queda desvirtuado pues el salario se determina convencional o arbitrariamente respecto del trabajo como labor o trabajo remunerado, pero no por la medida de ese trabajo cristalizado en la mercancía.

### **1.2. Otro concepto que amerita revisión es el precio y su relación con el valor**

Se admite por los economistas que la noción de valor en cambio o valor social de una mercancía es su poder o capacidad de compra, que consiste en el poder o capacidad que transmite a quien lo posee de obtener a trueque de ella, cualquier otro bien o servicio. De otra parte, la noción de valor se admite como poder o capacidad de compra (Zamora, 1981, pp. 262-263). El precio es la razón de cambio o proporción de intercambio del dinero con la mercancía (Zamora, 1981, p. 263) o la suma de dinero que se puede obtener mediante la cesión de una unidad de mercancía.

Independiente de aceptar que el valor de cambio se expresa en el precio, es de considerar que al suceder una baja del precio, no quiere decir que ha sucedido una baja también del valor de cambio, esta relación entre valor de cambio y precio no es proporcional o equiparable, en otros términos no es equivalente. Este argumento muestra que el precio no es la medida del valor de la mercancía y tampoco del trabajo como labor remunerada, si bien el salario se expresa en un precio. No es el precio la medida de la labor como es creencia en el discurso contable.

Es claro que hablar de precio no es hablar de valor de cambio en sentido equivalente o coincidente, el valor de cambio se acepta como poder o capacidad de compra. Al aplicar la noción de “concepto científico” el valor es un concepto clasificatorio que permite hacer comparaciones como valores, es decir, permite coincidencias y precedencias con asignaciones numéricas de escala ordinal. Es métrico en la medida en que se propone como cualidad invariante la cantidad de trabajo cristalizado en la mercancía, pero no es hasta hoy susceptible de medición ya que la medición del real valor en función de la cantidad de trabajo socialmente necesario no tiene una unidad y tampoco un conjunto de escalas que lo permita. Es decir, no hay una teoría de la medición que dé cuenta del tiempo de trabajo socialmente necesario.

Carlos Marx en *Crítica de la economía política* capítulo III (El dinero) afirma: “El oro, es decir, la mercancía específica que sirve a la vez de medida de los valores y de medio de circulación, llega a ser moneda sin que la sociedad tenga que intervenir de otra manera [...] una mercancía, pues, llega a ser moneda cuando ella es a la vez medida para los valores y medio de circulación; o todavía mejor: la moneda está constituida por la reunión de medida de los valores y medio de circulación [...]. Como medida de valores, no es más

que la moneda ideal” (Marx 1859, trad. 1945, p.131). Al respecto de esta afirmación cabe la pregunta si el oro es una cualidad-objeto invariante respecto a su cantidad de trabajo cristalizada o respecto a la carga simbólica que adquiere como moneda y en relación con otras mercancías, si es medida ¿la cualidad que mide el oro es la cantidad de trabajo social necesario contenido en las mercancías? Considerando la noción de medición hoy expuesta en la filosofía de la ciencia, el término medición o medida en Carlos Marx es entendido como la cantidad de materia (peso) del oro como magnitud física medida, a la que se agrega la carga significativa simbólica de valor por dos medios: el primero por su valor-trabajo que el oro cristalizó en el proceso de producción y por tanto es mercancía equivalente en valor con otra mercancía al momento del cambio pero sin poder determinar la cantidad de trabajo abstracto contenida en ellas; por otro lado, es el resultado de aceptar el oro como moneda que permite la expresión de la riqueza social de todo el trabajo acumulado. Pero bien puede escogerse otros metales a saber, el cobre, la plata o el mismo hierro, si social e históricamente se aceptaran. Pero no son este o los otros metales la medida de la cantidad de trabajo social abstracto, es el patrón de representación y expresión aceptado.

Si la medida requiere para su aceptación un patrón conceptual abstracto sea esta medida directa o indirecta, complétese un poco más la reflexión. El papel moneda, contiene un insignificante o despreciable valor-trabajo. Desde la consideración de Marx es moneda, pues permite la circulación, y a su vez, es representante simbólico, no material, de la riqueza social abstracta. Pero no es medida de la cantidad de trabajo social necesario cristalizado en las mercancías, de manera distinta; constituye un patrón aceptado que representa toda la riqueza social abstracta, es decir, la encarnación directa del trabajo en sociedad. Medición para Marx respecto al valor-trabajo es reconocer esa expresión histórica y social aceptada, con sus cualidades como medio de pago, de acumulación y para el caso del oro como mercancía.

De otra parte, transformar valor de cambio en precio, tampoco está resuelto respecto de la discusión acerca de la medición, porque el precio es un valor arbitrario, convencional, tiene escalas establecidas desde los contextos sociales, históricos, y económicos, expresados por el cumplimiento de la ley de oferta y demanda. El cambio de precio no significa modificación de valor de cambio, pues este se logra por cambios tecnológicos en la producción, es solo la expresión de este último (valor de cambio), es el resultado de la proporción en la que se intercambian dinero y mercancía. El precio no es un concepto métrico, está expresado como una forma de cálculo, “proporcionalidad” de intercambio, que presupone valores numéricos asignados histórica y socialmente al “dinero-moneda” y a la mercancía, que se interpreta comparativamente como la asignación en correspondencia numérica entre el número cardinal de dinero y número cardinal de mercancías, el dinero como representación de valor, como intermediario entre mercancías o como “mercancía cambiante”.

Para Carlos Marx “el precio es esa forma peculiar que reviste el valor. De por sí, el precio no es otra cosa que la expresión en dinero del valor”. En otro aparte menciona: “Los precios del mercado no hacen más que expresar la cantidad media del trabajo social. [...] Se calcula con arreglo a la cantidad global de una mercancía de determinada clase [...] el precio de una mercancía en el mercado coincide con su valor” (Marx, 1898, trad. 1976, pp.37-39). “Expresar” o “coincide” con su valor no es medida.

El análisis lingüístico del vocablo “expresión” puede clarificar aún más lo que confusamente se piensa como medida en el discurso de la contabilidad. El diccionario de filosofía menciona lo siguiente: “Se suele usar este término para designar una serie de signos de cualquier clase dentro de un lenguaje escrito. Es frecuente en la semiótica y en la lógica llamar *expresión* a cualquier secuencia de signos de orden lineal o reducible al orden lineal; cuando los signos significan, son expresiones que pueden o no tener significado. Si tienen significado es porque la expresión dada la hace cumplir la forma y conforma”. (Mora. 2001, pp 1192-1193).

El precio como expresión tiene significado y contenido: número real (signo) que depende del lugar y de la fecha, convencional o arbitrario, asociado o en relación significativa para el caso, de la cantidad media de valor, pero no expresa la medida de este. Es un cálculo, que quiere decir, operación de los signos de contenido conceptual vacío, con arreglo a reglas matemáticas que orientan la lógica lineal de la expresión precio. Con relación al valor, este es el contenido material y simbólico, es el valor lo que le transfiere el significado empírico al precio. El contenido del mundo real es el valor y la expresión signica es el precio; signo con significado es “expresión”.

Pero cabe la pregunta: ¿Las medidas de algo son expresiones? Si lo son, con arreglo a las reglas de cumplimiento o condiciones formales y materiales de los conceptos métricos que pueden posibilitar la medición y las reglas epistemológicas que permiten calificar si algo enunciado como medida lo es. No todo concepto métrico enunciado implica cumplir con la medición para ser métrico, pero toda medición presupone al menos un concepto métrico. El valor es un concepto métrico, pero como se mencionó, no es el precio, la medida, es la cantidad de tiempo social necesario de una cantidad no medible de trabajo incorporado, pero no el precio y como bien lo afirman los análisis estructuralistas del valor, si bien el valor es un concepto métrico no se ha alcanzado un método para medirlo. ¿Cómo medir la cantidad de trabajo cristalizado en las mercancías, la cantidad de trabajo abstracto inoculado? Lo que sí se acepta es que el precio es la forma, algunas veces coincidente, y expresada del valor a modo de expresión signica, pero no medida de este. La representación por tanto del valor en contabilidad es simbólica, convencional y arbitraria; históricamente se han elegido el precio, el dinero, la moneda y las mercancías como las formas preferentes de expresar con la contabilidad y en estas toda la carga significativa e intencional en la configuración del discurso contable.

### **1.3. El concepto de dinero en relación con el precio y el valor**

El otro concepto importante para comprender el obstáculo epistemológico de la medición en contabilidad lo constituye el dinero. El dinero es un objeto simbólico que permite el intercambio de unos bienes por otros, es decir, cumple la función de intermediario en el cambio de mercancías, poder adquisitivo adjudicado por la aceptación y convención social dado que facilita la circulación de mercancías (Robert.2001, p. 34). El poder de compra asignado al dinero es fluctuante; un bien puede ser cambiado hoy por más dinero que ayer, o lo contrario.

La denominación numérica asignada al papel moneda nacional o dinero es una unidad de equivalencia que puede acumularse o hacerse efectiva en relación con la cantidad de mercancías obtenidas por esta unidad. Si bien la cantidad de dinero entregada constituye la expresión del precio, tanto el precio como el dinero no son conceptos que apliquen en

la medida del valor. Son expresiones del valor pero no medida de la cantidad de trabajo acumulado, cristalizado en las mercancías o la remuneración por la labor o trabajo humano realizado.

Cuando se dice que la unidad de medida del valor en contabilidad es la unidad monetaria, es una afirmación equívoca, pues, la unidad monetaria hace parte de la escala cardinal con la que se expresa la capacidad de cambio de unas mercancías por otras, el intercambio límite de un número de unidades monetarias convenido o aceptado como dinero de aquellos bienes, servicios y mercancías que son transadas, es decir, el dinero y su unidad monetaria cumple la función de servir de medio de pago. La discusión entonces de si el dinero tiene algún valor es de poca importancia.

En cuanto a la relación del dinero con los precios de las mercancías, Carlos Marx al referirse a la fluctuación de los precios de las mercancías gravitantes alrededor de o igualan el valor. Expone que “la ley de oferta y demanda regula la oscilación de este precio por encima o por debajo del valor de la mercancía pero no explicará jamás este valor en sí [...] su valor real” (Marx, 1898, trad. 197., p. 25), y luego continúa: “[...] este valor es el mismo cualquiera que sea su modo de expresarlo” (Marx 1898, trad. 1976, p. 30). La cantidad de trabajo abstracto cristalizada en las mercancías es invariante, un mismo, tipo de mercancía puede tener distintas unidades de trabajo social, y esa cantidad de valor incorporado coincide y se expresa en el precio natural, punto de referencia en el que gravitan los precios oscilantes que se explican por la oferta y la demanda, pero en ningún momento se puede sostener que el precio, como el dinero, son la medida del valor.

La escala del dinero puede cambiar, se pueden realizar cálculos de equivalencia, de precio en el tiempo y en relaciones convencionales o arbitrarias de una unidad a otra. Un ejemplo son las medidas de cambio en la equivalencia de las monedas o billetes en los diferentes países, es un cambio en representación de la capacidad de compra, un cambio de escala ordinal: lo que antes eran 3.000 pesos hoy es 1 peso nuevo. Son convenciones fijadas.

No se admite entonces, que el precio sea la medida del valor de cambio. Así como puede ser una suma de dinero “x” puede ser otra. Es un cálculo entre los números que se interpretan de modo convencional, simbólica y arbitrariamente, como capacidad de compra del dinero y de la capacidad de cambio de la mercancía.

Asignada la capacidad de compra, la proporción del intercambio es asignable desde las unidades numéricas expresables en pesos o en cualquier otra unidad monetaria aceptada, la proporción del intercambio calculado numéricamente.

Con estas tres nociones fundamentales revisadas puede colocarse un breve análisis en el discurso de la contabilidad acerca de la noción de medición.

## 2. El discurso contable acerca de la medición

Desde la noción de concepto métrico, el concepto contable de activo, la “cualidad” que identificamos es el beneficio económico futuro, el cual aplica en la clasificación y comparación ordinal y nominal que se reconocen como escalas pero no de tipo métrico. La

afirmación que se sustentará es: el activo no es un concepto métrico porque no cumple con las condiciones formales de adecuación y no tiene una escala métrica que dé cuenta de posibilidades explicativas y predictivas. La noción de beneficio económico se entiende en contabilidad como valor tomado del valor económico asignado a los objetos que subyacen a las transacciones o eventos.

La asignación numérica que realiza el activo está dada por una escala numérica que pertenece a los números reales, contablemente se denomina valor. Como se observa, el problema del valor objetivo o valor de cambio, para la teoría contable no es un interrogante de su horizonte, es un interrogante para la economía. En otras palabras, no hay teoría contable del valor, hay teoría económica del valor.

En este punto es prudente no confundir la preferencia de algunos investigadores en estudiar las implicaciones de las teorías del valor económico en el ámbito de la contabilidad, con teoría del valor contable, esta última es inexistente. Lo que sí aparece referido en la contabilidad son elaboraciones sistemáticas para asignar valores a las transacciones resultado de los precios, de las cantidades físicas o de las convenciones numéricas arbitrarias de “valor”, como por ejemplo, la depreciación. Esta es una convención aceptada como la expresión metafórica de la “vida útil”, “vida de servicio” y la asociación sin fundamento empírico de números como veinte años, diez años, etc. La propiedad que intenta representar, llámese esta desgaste o relocalización de valor cualquiera que sea el método, no expresa o representa una propiedad del objeto, es un cálculo (sintaxis) que se realiza sobre el valor precio. No es una medición y por tanto no es un concepto métrico.

La contabilidad permite tomar los precios que se asignan como resultado de la oferta y la demanda al activo y llama beneficio al resultado que se obtiene por ejecución de los derechos (Hendriksen, 1999, p. 307) o servicios expresables a través del precio; no realiza mediciones de propiedades de los objetos que se subsumen a las transacciones, toma o registra precios.

La proporción en que se intercambia el dinero y la mercancía, si este intercambio entrega beneficio económico probable, como resultado de las transacciones o de derechos que controla una organización, se clasifican como activos.

Los diferentes métodos que se señalan en la literatura contable sobre activos como formas de “medición”, son formas de cálculo sobre la base fundamentalmente del precio, que refiere si son de salida o de entrada. Los primeros, según Hendriksen, “es el importe monetario o el valor de cualquier otra forma de pago que se recibirá cuando un bien o un servicio deje finalmente la empresa mediante un “cambio” o conversión” (Hendriksen, 1999, p. 310). Y continúa: “Aquellos activos que representan dinero o derechos de reclamación monetaria, deben expresarse en función de sus valores corrientes. Los valores de entrada reflejan alguna *medida* de lo que se sacrifica para obtener los activos utilizados por la empresa en sus operaciones”.

Para Hendriksen la disputa de la medición se afina entre los costos históricos justificada en el argumento de que cuenta mejor una historia de la empresa respecto de la otra alternativa, los costos corrientes que tiene por justificación el reflejar mejor el futuro de la empresa. (Hendriksen, 1999, p. 305). La afirmación sobre la medición en contabilidad de este autor hace referencia a los términos monetarios.

Hendriksen, para dar cuenta del modo como mide la contabilidad, la argumenta en los precios de transacción donde los bienes y servicios son generalmente transados por dinero. Se sigue lógicamente que los precios de transacción (precios de mercado) deben ser relevantes para divulgación externa. Los precios de transacción son extraídos del mercado, mas hay dos mercados en los que una empresa opera y por tanto son dos tipos de precios o valores de transacción: los valores de salida y los valores de entrada. Los primeros reflejan los fondos recibidos por una empresa, basados particularmente en los precios de transacción producidos por la empresa. Estos son precios de venta, precios corrientes de venta y valor de realización esperado. Los segundos reflejan alguna medida del sacrificio hecho para obtener los activos por una empresa en sus operaciones o los factores de producción. Dentro de estos ubica los costos históricos, costos de reposición y los costos esperados, todos usados por la contabilidad en momentos distintos (Hendriksen, 1999, p. 306).

Hendriksen expone que las medidas de entrada representan el volumen de dinero, o un valor de alguna otra forma de compensación o pago cuando un activo o sus servicios ingresan en la empresa por medio de un cambio o conversión. Los valores de entrada pueden basarse en cambios pasados, cambios corrientes o cambios futuros esperados (Hendriksen 1999, p. 306).

Lo que propone Hendriksen con la clasificación de precios de entrada y precios de salida susceptibles de ajuste por adiciones, proporciones o razones que aumentan o disminuyen el número real precio, es lo que denomina medición contable. Pero realmente es una sintaxis en la que asume que precio es equivalente a valor, que la acumulación dada por la adición de precios son reglas de cálculo que denomina “medición”, y suponen precios previos ya establecidos por el mercado, mismos que la teoría económica clásica del valor explica y desde la cual sí operan los conceptos métricos. La sintaxis que Hendriksen propone no es una explicación del origen de estos precios y cuando divide los precios en seis tipos lo que hace es clasificarlos haciendo una distinción fundada en el criterio de aceptar entregar o recibir algo, nada exhaustivo o que al menos recoja la pretensión explicativa de la teoría económica clásica del valor.

Respecto a los costos históricos igualmente expone la regla de aceptar o entregar algo. Los define como el precio agregado, pagado por la empresa para adquirir una propiedad o un uso de un activo incluidos todos los pagos necesarios para colocar un activo en condiciones que permitan prestar servicios en la producción u otras actividades de la empresa (Hendriksen, 1999, p. 306).

Puede evidenciarse nuevamente en la definición la formulación de una sintaxis, que permite agrupar los precios de mercancías y productos clasificados como activos o directamente asociados a ellos. A cada uno de modo individual se le reconoce un precio asignado previamente por el mercado o resultado de la transacción y luego procede el ser sumados o agregados. Tal definición entrega la regla para clasificar los productos o mercancías que se destinan o destinarán a una actividad productiva u otra, junto con el precio de esta pagado o en promesa de pago como valor numérico, pueden agruparse en el conjunto de los activos y por tanto sumar estos precios, un valor numérico que expresa el precio acumulado del activo.

Estas reglas son parte de la descripción generalizable dentro de lo que Hendriksen argumenta como medición contable.

José María Requena elabora una propuesta de teoría de la medición contable. Parte de considerar que la contabilidad posee sustrato económico, y acepta que la medición contable está determinada por los objetivos de interés de los usuarios. Señala que una de las escalas de medición que la contabilidad aplica es la nominal, y para ilustrarla toma la referencia comprensiva del plan de cuentas (Requena, 1977, pp. 111-119). Ya se ha mencionado que la escala nominal usada en contabilidad no señala o da cuenta de alguna propiedad en particular y que solamente expresa el orden de los objetos o fenómenos organizados a través de algún criterio o propiedad claramente definida que permite clasificar o comparar, es decir, que opera como criterio clasificatorio o comparativo. El ejemplo que señala Requena es entendido hoy como clasificaciones al modo aplicado en las taxonomías propias de las ciencias biológicas y no constituye ejemplo de medición al no cumplir con las condiciones formales y materiales que la filosofía de la ciencia ha elaborado para dar cuenta de los conceptos métricos y la medición.

En otros apartes expresa que las escalas ordinales, de intervalos y proporcionales, son consideradas como escalas que aplica la contabilidad y señala las restricciones de ellas, en especial que el cero como resultado numérico es asignado arbitrariamente en estas escalas. En otra parte muestra que las escalas proporcionales son transformaciones homotéticas de otras medidas ya obtenidas (Requena, 1977, pp 125-130).

Considerada la discusión sobre las escalas anteriores y las dificultades señaladas en su aplicación apunta a la sustentación de la medición derivada en la contabilidad. Dentro de esta afirma que la medición fundamental es “de aplicación escasa en la contabilidad y no ofrece mayor interés” (Requena, 1977, p. 131). De manera específica, señala que la mayoría de las magnitudes contables son de naturaleza compuesta y la medición derivada es la aplicable, cuyo insumo son “las medidas previas de las cantidades de otras magnitudes, diferentes de la que se desea conocer, pero condicionantes de ellas, ya que implican procesos previos de agregación y distribución” (Requena, 1977, pp. 132-134), es decir, que estas dependen de otras cantidades. Sobre este asunto admite la arbitrariedad y relatividad de los resultados, aspectos que quedan justificados en la utilidad informativa de los mismos y solo son descartables por errores significativos (Requena, 1977, pp. 134-135).

Otro modo de medición que el autor señala para la contabilidad es la asociativa. Esta consiste en el proceso de obtener la medida de una magnitud que se desea medir. Se consigue a partir de medidas de magnitudes previas pero independientes de la que se desea medir. Reconoce que su aplicación en contabilidad es escasa dada la múltiple dependencia funcional de las magnitudes (Requena, 1977, p. 135-136).

Se detiene en la medición por confianza y expone que es el procedimiento más generalizado o común en la contabilidad pero, igualmente, reconoce las dificultades de relatividad y arbitrariedad en la obtención de la medida de magnitudes básicas e inclusive prospectivas, como ocurre en su ejemplo del costeo de productos. Sobre este asunto señala que es arbitrario y subjetivo el modo de asignación de los costos indirectos, los costos fijos y de las materias primas a los productos y, que si bien son útiles las comparaciones entre los costos estándar y los reales, los primeros como proyecciones sobre la base de experiencias, son cálculos reales anteriores. De igual modo, los criterios básicos para su construcción siguen siendo cuestionables por la falta de objetividad, arbitrariedad y relativismo en los criterios

de cálculo y consecuentemente su resultado. No se descarta la utilidad e importancia de los mismos en las decisiones, pero la discusión sobre la medición contable queda pues cuestionada aun en el uso frecuente de este procedimiento de cálculo: “medición por confianza”. Reconoce que en ausencia de “un procedimiento de medición propio que proporcione la incidencia unitaria de tales costos, recurrir a la estimación de otras variables que se presumen relacionadas con ellos, cuyos valores nos permiten, directa o indirectamente, la asignación de los numerales correspondientes a las cantidades de la magnitud que se pretende medir” (Requena, 1977, p. 138) es apenas lo recomendable y aceptado.

Dentro de los errores que señala para la medición contable, expone las mediciones monetarias como resultado de las transformaciones homotéticas de las medidas físicas<sup>1</sup>. Se derivan entonces posibles errores en la medida de las magnitudes físicas, en la transformación de las medidas físicas en otras<sup>2</sup> y en las transformaciones homotéticas de las magnitudes físicas fundamentales o derivadas en medidas bajo unidades monetarias (Requena, 1977, p. 139-140). La valoración económica es, entonces, el punto de discusión sobre el cual operan las siguientes observaciones: es una transformación de significados, por tanto, numéricamente significan propiedades distintas; no es equivalente decir 100 kg de harina a decir \$3.500.000 de harina, es invariante la unidad kilogramo, pero la equivalencia monetaria que denomina transformación homotética, significa el precio que paga por los 100 kg. Los 100 kg representan la cantidad de materia físicamente medible, dentro de la escala de la masa o la escala del peso, pero la equivalencia que se expresa es precio, es un número real asignado arbitrariamente, que depende del lugar y la fecha en que dicha equivalencia se realice. Efectivamente, este ejemplo es apenas uno muy común en contabilidad pero a su vez, muestra la fragilidad de la medición desde las condiciones que el proceso mismo entrega desde la filosofía de la ciencia, en el cumplimiento de las reglas materiales y formales para denominarlos como tales.

Para la medición fundamental utiliza de manera tautológica la noción de valor y precio, lo que no permite resolver de modo satisfactorio la medición fundamental, base para las operaciones de medición derivada. Al respecto, dice que “los precios, por su carácter esencialmente numérico, constituyen también magnitudes económicas. Como es sabido, un precio expresa el valor de la unidad de cantidad respectiva, lo que indica con toda claridad que no es una magnitud simple si no compuesta” (Requena, 1977, p. 143).

Esto muestra una evidente tautología en su formulación matemática al definir precio con la siguiente ecuación:

$$[P] = [V Q]$$

Dice que V es el valor de una cantidad unitaria del mismo y Q corresponde a la cantidad de mercancía; el producto de VQ es el precio y define V como una magnitud fundamental que se expresa en dinero.

1 A esta transformación la ubica dentro del problema de la valoración económica

2 Que por otro lado afirma que son poco frecuentes e igualmente escasa en la contabilidad.

Desde los desarrollos de la teoría económica del valor y la teoría de precios es de reconocer que tales conceptos son distintos, pero que dentro del tratamiento contable aplicado, es común la referencia de identidad. Así definida la magnitud fundamental de la contabilidad, de la relación precio y cantidad, la misma debe leerse como un cálculo que expone de modo abreviado el precio para un número de unidades, que de este modo son susceptibles de acumulación y registro. Son transformaciones numéricas y de significado útiles para los efectos de registro y acumulación que realiza la contabilidad.

En la perspectiva analítica de Richard Mattessich, cuando trata el asunto de la medición toma como referente a Stevens, un autor que trabaja desde la psicología la propuesta de la medición. Comparte la noción de medición como la asignación de numerales.

### 3. A modo de conclusión

De una u otra manera el procedimiento que se adopte para registrar los precios no es medición, son relaciones, cocientes, proporciones, valores numéricos con significado monetario, que permiten comparaciones en el tiempo; configurar valores numéricos con significado monetario y sustraer interpretaciones conforme a los objetivos, intereses y teorías de los usuarios.

El sistema conceptual en contabilidad permite la clasificación y la comparación de porciones de la realidad, pero esto no desdeña la alternativa de poder construir mediciones sobre las propiedades o magnitudes identificadas en los conceptos contables que actualmente tenemos, o desarrollarlos hacia la configuración de conceptos métricos en la contabilidad.

### Bibliografía

1. Cañibano, Leandro. (1979). *Teoría actual de la contabilidad*. Madrid. Biblioteca de Ciencias Empresariales. Ediciones ICE.
2. Debreu, Gerard.(1973). *Teoría del valor*. Barcelona. Editor Antoni Boch.
3. García, Moisés. (2002). *Contabilidad y circulación económica*. Una visión nueva y unificada de la contabilidad, Madrid. Pearson Educación.
4. Hendriksen, Eldon y Van Breda, Michael. (1965/1999). *Teoría da contabilidade*. (5ª reimpresió. Sao Pabl9o. Editorial Atlas S.A.
5. Marx, Carlos. (1886/1945). *Crítica de la economía política*. Buenos Aires. Colección Diáspora. Editorial Futuro. S.R.L.
6. \_\_\_\_\_ (1859/1965). *Salario, precio y ganancia*. Pekín. China . Colección pueblo.
7. Mattessich, Richard. (1965).
8. Moulinez, Carlos Ulises y Díez, José A. (1997). *Fundamentos de filosofía de la ciencia*. Barcelona Editorial Ariel Filosofía.

9. Requena Rodriguez José María. (1977). *La homogenización de las magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. Madrid. Biblioteca de Ciencias Empresariales. Ediciones ICE.
10. Ricardo, David. (1817/1997). *Principios de economía política y tributación*. Bogotá. Editorial Fondo de Cultura Económica / Clásicos de la economía. (2ª reimpresión).
11. Robinson, Joan.(1962). *Filosofía económica*. Madrid. Editorial Gredos.
12. Scarano Eduardo. (2006). *La Contabilidad es ciencia o es científica*. Actualidad Contable FACES, 12(9),65-74.
13. Smith, Adam. (1776/1961) *Indagaciones acerca de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. Madrid. Editorial Aguilar.
14. Tua Pereda, Jorge. (1991). *La Investigación empírica en contabilidad y la hipótesis de la eficiencia del mercado*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
15. Zamora, Francisco. (1981). *Tratado de teoría económica*. México. Editorial Fondo de Cultura Económica.