

Identificación del objeto de estudio de la contabilidad¹

Identification of the object of study of accounting

Identificação do objeto de estudo da contabilidade

Eutimio Mejía Soto

Magíster en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente de la Universidad de Manizales, Contador Público y Filósofo de la Universidad del Quindío. Docente-investigador integrante del Grupo de investigación en Contaduría Universidad del Quindío, Armenia. Colombia
eutimiomejia@uniquindio.edu.co

Carlos Alberto Montes Salazar

Magíster en Gerencia del Talento Humano de la Universidad de Manizales. Magíster en Gestión organizacional de la Universidad Libre de Colombia. Contador Público de la Universidad del Quindío. Docente-investigador integrante del Grupo de Investigación en Contaduría Universidad del Quindío, Armenia. Colombia.
camontes@uniquindio.edu.com

Gustavo Mora Roa

Magíster en Gerencia del Talento Humano de la Universidad de Manizales. Economista de la Universidad Autónoma de Colombia. Docente-investigador integrante del Grupo de Investigación en Contaduría, Universidad del Quindío, Armenia. Colombia.
gusmora@uniquindio.edu.co.

Fecha de recepción: 15 de abril de 2013

Fecha de aprobación: 1 de Junio de 2013

Resumen

Algunas corrientes del pensamiento contable han formulado sus objetos de estudio material y formal de este campo del saber, generando como resultado la ausencia de un acuerdo en la comunidad académica. La contabilidad como ciencia social aplicada tiene un objeto de estudio amplio que le permite cumplir su función y finalidad. Se identifican algunos objetos de estudio propuestos, se clasifica y propone un integral: “La valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por la organización”.

Palabras clave

Riqueza, recursos, patrimonio, organización, control.

Abstract

Some of the schools of thought in accounting have postulated their own material and formal study objectives in this field of knowledge, thus creating an absence of a consensus in the

1 Artículo resultado de la investigación “Formulación de la estructura conceptual para la preparación de estados e informes contables ambientales” (Proyecto 597-2012), desarrollado por el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío.

academic community. As an applied social science, accounting has a broad study object that enables it to perform its function and purpose. This article identifies some proposed study objects and classifies and proposes a comprehensive object, namely, “The qualitative and quantitative assessment of the existence and circulation of wealth under control of an organization.”

Key words

Wealth, resources, equity, organization, control

Resumo

Algumas correntes de pensamento contábil desenvolveram seus objetos de estudo material e formal dessa área do conhecimento, gerando como resultado a ausência de um acordo na comunidade acadêmica. A contabilidade como ciência social aplicada tem um objeto de estudo amplo que lhe permite cumprir sua função e finalidade. São identificados alguns objetos de estudo propostos, sendo classificado e proposto um integral: “A avaliação qualitativa e quantitativa da existência e circulação da riqueza controlada pela organização”.

Palavras chave

Riqueza, recursos, patrimônio, organização, controle.

Introducción

“Al que ignora qué es el objeto de la ciencia que estudia, no le es fácil llegar a saber en qué cosas se consigue dicho objeto y de qué manera”. Zamorano, 2010, 28

El objeto de estudio de un campo del saber es la materia de conocimiento que el sujeto investigador aborda para su descripción, explicación, predicción y, en ciertos casos, para su prescripción. Subyace en la presente consideración una concepción de sustentar la existencia de un sujeto o persona que investiga y un objeto o cosa investigada; estos son dependientes, son dinámicos y se transforman mutuamente en el devenir de la relación sujeto-objeto.

No existe un consenso en la comunidad científica contable con respecto al objeto material y formal de esta ciencia social aplicada. En cierta literatura contable se confunde objeto de estudio con el método utilizado, en otros casos con la función² o finalidad³ contable, e incluso con el dominio o universo del discurso.⁴ Se requiere, como primer paso, concep-

2 Función: Hace referencia a las acciones realizadas por un campo del saber para alcanzar su finalidad; conforme a la Teoría Tridimensional de la Contabilidad, la función contable es la evaluación de la gestión de la riqueza ambiental, social y económica controlada por la organización.

3 Finalidad: Hace referencia al propósito general de un campo del saber, la razón de ser de su existencia; para la teoría tridimensional de la contabilidad la finalidad o fin genérico de la contabilidad es la contribución a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la riqueza ambiental, social y económica que controlan las organizaciones.

4 El término dominio o universo del discurso hace referencia al campo de acción de una disciplina, tales como los objetos, las propiedades y las relaciones.

tualizar qué es un objeto de estudio, posteriormente definir el objeto de la contabilidad en comparación con disciplinas afines tales como la economía, las finanzas y la administración, para establecer claramente los límites e intersecciones de los citados campos del saber. El alcance del presente artículo desarrolla un análisis dinámico del objeto de la contabilidad.

El objeto de estudio de una disciplina se clasifica en dos, el material y el formal. El objeto material puede ser compartido con otros campos del saber, mientras que el objeto formal debe de ser único y distintivo para cada ciencia. Varias ciencias pueden coincidir en su objeto material, pero una ciencia o disciplina sólo puede tener un objeto formal, exclusivo y potestativo de dicho conocimiento. Son escasos los estudios en contabilidad orientados a la identificación de su objeto de estudio ya sea el material o el formal.

La comunidad científica contable no ha alcanzado un consenso con respecto al objeto material y formal de este saber; situación que puede tener diferentes explicaciones; primero, el carácter de ciencia reciente de la contabilidad, que la sitúa en un estadio pre-paradigmático del conocimiento, esta adscripción científica no está exenta de posiciones en contrario. Segundo, la inexistencia de paradigmas de general y universal aceptación es una condición propia de las ciencias sociales, en estas ciencias coexisten espacio-temporalmente diversos paradigmas sin que ninguno de ellos alcance un destacado grado de aceptación. Situación que difiere de las ciencias naturales, donde se alcanzan acuerdos con mayor grado de aceptación y mayor duración en el tiempo (Kuhn, 1998).

Los diferentes campos del saber científico se diferencian y se distinguen por el objeto formal específico y exclusivo que poseen. Existen tantos objetos formales como ciencias puras o aplicadas existan. La propuesta desarrollada en el presente trabajo propende por superar el reduccionismo contable legalista, economicista, administrativista o financiero que la ha caracterizado, y formula un objeto material y formal, amplio e incluyente, que integra dentro del área de actuación de la contabilidad las dimensiones ambientales, sociales y económicas, lo que permite denominar esta concepción como Teoría Tridimensional de la Contabilidad.

La teoría aquí propuesta fundamenta como objeto material de la contabilidad a la riqueza controlada por las organizaciones, siendo el objeto formal la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones, la cual puede ser ambiental, social y económica.

La identificación del objeto de estudio y otras variables epistemológicas, metodológicas, axiológicas y teleológicas, permite formular una sistemática y holística definición de contabilidad⁵ como la ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que le permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la

5 La definición citada es una propuesta del Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada, resultado de la investigación "Formulación de la estructura conceptual de los modelos contables".

mencionada riqueza, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral⁶ de la misma.

La definición del objeto de estudio de la contabilidad, se relaciona directamente con la identificación de los campos de actuación de este saber, los cuales son las dimensiones ambientales, sociales y económicas, de conformidad con lo expuesto por la Teoría Tridimensional de la Contabilidad.⁷ La fundamentación de tres dimensiones contables específicas correspondientes a las áreas señaladas, es una propuesta del presente trabajo como resultado del análisis y clasificación de los modelos y sistemas identificados en diversos estudios en contabilidad.

La formulación de los objetos de estudio de la contabilidad por parte de los diferentes autores es susceptible de clasificación en las siguientes categorías:

a) Objeto contable general: corresponde a las proposiciones que formulan un objeto de estudio contable, material o formal, que es aplicable a todos los modelos contables en general, no es potestativo de una dimensión en particular.

Las otras tres categorías corresponden a los modelos contables específicos (ambiental, social y económico), donde para cada uno de ellos se identifican los objetos de estudio determinados relacionados con cada aplicación particular.

b) Objeto contable ambiental: corresponde a las proposiciones que fundamentan el objeto de estudio de la contabilidad, asociado con la dimensión ambiental.

c) Objeto contable social: corresponde a las proposiciones que fundamentan el objeto de estudio de la contabilidad, asociado con la dimensión social.

d) Objeto contable económico: corresponde a las proposiciones que fundamentan el objeto de estudio de la contabilidad, asociado con la dimensión económica. Por efectos de estudios disciplinares se presentarán de forma separada las proposiciones que identifican el objeto de estudio de la contabilidad asociado con la administración.

Mora, Mejía y Montes (2011, 19-28) presentan un inventario clasificado de objetos de la contabilidad, documento resultado de la investigación “Análisis del concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los Estándares Internacionales de Reportes

6 La sostenibilidad integral es el proceso de mantenimiento y mejora continua cualitativa y cuantitativa de la riqueza ambiental, social y económica controlada por la organización, se considera la existencia de las tres variables anteriores fundamentada en la pirámide integral del desarrollo, que propone como de mayor importancia la dimensión ambiental, seguida de la social, siendo la dimensión económica la de menor peso en el cálculo de la misma; es decir, el progreso y el crecimiento económico deben consultar la sostenibilidad social y ambiental como requisito indispensable para su desarrollo. Se diferencia del desarrollo sostenible porque este se sustenta en la misma importancia que considera tienen la dimensión económica, la social y la ambiental, otorgando el mismo peso a cada una de las variables. Se cuestiona esta última posición porque otorga demasiado peso a la economía, ubicándola al mismo nivel de jerarquía de lo ambiental y lo social.

7 La Teoría Tridimensional de la Contabilidad es una propuesta desarrollada por el Grupo de Investigación de Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío, la cual hace parte de las conclusiones (propositivas) del informe final del proyecto de investigación 556 denominado “Formulación de la estructura conceptual de los modelos contables” realizada en el período julio 2011-junio 2012. El presente artículo corresponde a uno de los ítems desarrollados en el mencionado informe.

Financieros IFRS, emitidos por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB”. En el texto citado se concluye, a partir de la revisión bibliográfica, que el objeto de la contabilidad supera la dimensión económica, para incluir en su universo discursivo la realidad social y ambiental. Este documento desarrolla la hipótesis formulada en el trabajo mencionado y la sustenta a partir de la reciente propuesta de Teoría Tridimensional de la Contabilidad.

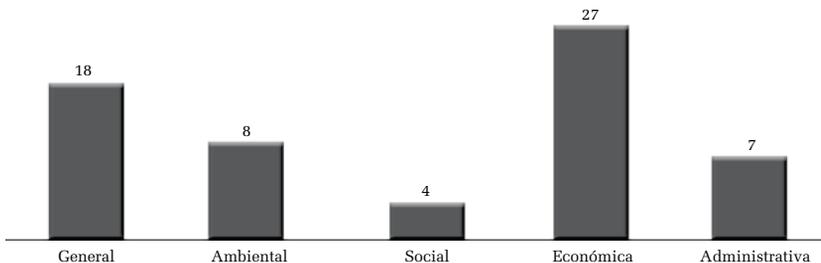
1. Materiales y métodos

El presente artículo es resultado de una investigación de enfoque cualitativo, una vez que ha identificado en las propuestas de diferentes autores los objetos de estudio propuestos para la contabilidad. Ha utilizado un método inductivo que permite identificar de forma particular cada una de las propuestas del objeto de estudio de la contabilidad. La inclusión del objeto de estudio de la contabilidad propuesto por los autores tiene un carácter descriptivo, una vez que se presenta como una propuesta más de las expuestas en el artículo, y no cuenta con un desarrollo adicional de fundamentación o justificación, aspecto que supera el alcance del presente artículo.

Se realizó un inventario de definiciones de contabilidad, a cada una de ellas se le identifica, la ubicación en el campo del conocimiento, el objeto de estudio material, el objeto de estudio formal, el método, la naturaleza, la función y la finalidad de la contabilidad. Conforme al interés del presente artículo se seleccionan los objetos de estudios identificados,⁸ se clasificaron en cinco dimensiones: general, ambiental, social, económica propiamente dicha y económico-administrativa. Se analiza el alcance del objeto propuesto y se contrasta con el dominio discursivo del objeto de estudio propuesto desde la Teoría Tridimensional de la Contabilidad, concepción teórica desarrollada por el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada.

El Gráfico 1 ilustra el número de proposiciones de objeto de estudio de la contabilidad y la clasificación de los mismos, de conformidad con las dimensiones básicas de estudio propuestas en este saber.

Gráfico 1. Identificación del objeto de estudio



Fuente: Los autores.

⁸ Algunas propuestas de objeto de estudio se identificaron en construcciones académicas de autores que no eran definiciones de contabilidad.

2. Identificación del objeto contable general

Se han identificado las siguientes proposiciones de formulación de objetos de estudio (material y formal) que no responden a una dimensión contable específica, son por tanto proposiciones que algunos autores han sugerido como objetos de estudio contables generales:

- “Los recursos que controlan las entidades, ya sean humanos, materiales e inmateriales, la relación entre los recursos y la entidad que controla o contrata con ellos, y las relaciones con otras entidades” (Wirth, 2001, 36).
- “Objetos, hechos y personas diversas” (García Casella, 2002, 201).
- “Los recursos escasos” (McDonald, 1972, citado por Tua , 1995, 137)
- “Los recursos” (Araujo, 2007, 178).
- “La información” (en referencia a otros autores, Araujo, 2007, 182).
- “El centro de interés son precisamente las cuentas, no el patrimonio o la realidad económica propiamente dichos” [explicando la teoría neocontista] (Montesinos, 1978, citado por Tua Pereda, 1995, 132).
- “El objeto material de la contabilidad es el método estadístico peculiar que a través de los años ha desarrollado” (Castillo López, 1963 citado por Tua Pereda, 1995, 126).
- “Denota representaciones humanas, físicas, monetizables, preservadoras y conservadoras propias de su sistema” (Gómez y Barraza, 2005, 163).
- “Balance de flujo de material en unidades físicas” (Jaseh, 2002, 11).
- “El objeto de estudio de la contabilidad es la interpretación de la realidad” (Gareth Morgan, 1988 citado en Larrinaga, 1997, 972) “pero esta interpretación de la realidad se convierte en un recurso para la posterior construcción y reconstrucción de la realidad, pues los informes contables son utilizados para formar o racionalizar las decisiones futuras”.
- “Estudio de la riqueza individualizada” (Coffy, citado por López de Sá, 2003, 72)
- “La riqueza” (Franco, citado por Araujo, 2007, 184).
- “El patrimonio” (Ariza, citado por Araujo, 2007, 184).
- “La contabilidad estudia todos los fenómenos que ocurren en las organizaciones con la intención de ir brindando información sobre el cumplimiento de las metas organizacionales no exclusivamente económicas y no exclusivamente de forma cuantitativa” (García Casella, 2001, 126).
- “El patrimonio en toda su extensión y con todos los fenómenos que se manifiestan a su alrededor” (Barraza y Gómez, 2005, 110).
- “Se ocupa de hechos económicos, pero estos hechos son, en esencia, actos sociales que resultan de las relaciones entre hombres y de estos con el entorno y los recursos” (Barraza y Gómez, 2005, 144). Las proposiciones de estos autores han sido clasificadas como formulación de objeto general de la contabilidad, por la concepción que los mismos tienen de este saber, el cual supera la visión exclusiva asociada al modelo económico, para vincularla con la dimensión ambiental y social de la realidad.
- “Las interacciones y actividades de carácter social, medioambiental, vinculadas a los recursos humanos, a la comunidad, a los clientes, entre otras, de una organización y,

cuando sea posible, las consecuencias de dichas interacciones y actividades...” (Gray, 2000, citado por García Fronti, 2006-2007, 7).

- “Un segmento de la realidad física y social cuya administración y control es necesaria para el logro de determinados fines” (Wirth, 2001, 28).

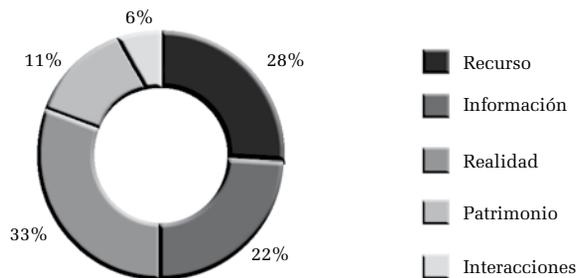
El análisis de los objetos de estudio generales formulados por diversos autores, permite identificar una ausencia de general aceptación de una corriente que pueda denominarse preponderante en la contabilidad.

Siguiendo los lineamientos de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad se formula como objeto de estudio material de la contabilidad “la riqueza” y como objeto formal “la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones”.

El objeto de estudio propuesto tiene como característica principal la identificación de la riqueza como categoría superior y abstracta, la cual reconoce que la organización controla e impacta riqueza ambiental, social y económica. La valoración de la riqueza como componente del objeto de estudio debe ser entendida como una construcción cultural, convencional, es el hombre en su condición subjetiva y sus relaciones con los otros hombres y con la naturaleza, el que otorga valor a su realidad circundante. La propuesta afirma que la riqueza puede ser representada en términos cualitativos y cuantitativos; cuantificación que puede ser monetaria y no monetaria, aspecto que supera el reduccionismo de la contabilidad financiera clásica. Se afirma que la contabilidad debe dar cuenta de la “existencia” haciendo referencia a un momento dado en el tiempo y a la “circulación”, es decir, explica los movimientos que tienen en el tiempo las mencionadas riquezas.

De las sesenta y cuatro propuestas de objeto de estudio analizadas, se identificaron dieciocho proposiciones que establecen un objeto general para la contabilidad, que representa un 28%, el restante 72% se encuentra dividido en las propuestas de objeto ambiental, social y económico. “La realidad” es propuesta en seis ocasiones lo que representa el 33%, “los recursos” son propuestos en cinco ocasiones con un peso del 28%, “la información” se propone cuatro veces para un 22%, seguido del “patrimonio” que sólo es propuesto en dos ocasiones para un porcentaje del 11% y por último con una sola cita “las interacciones”, lo que representa un peso del 6%.(Gráfico 2)

Gráfico 2. Identificación del objeto contable general



Fuente: Los autores

3. Identificación del objeto de estudio de la contabilidad en su dimensión ambiental

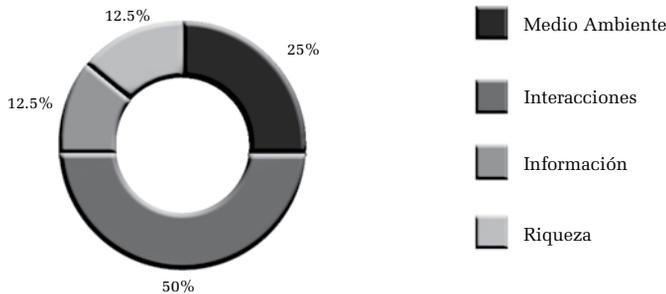
Se han identificado las siguientes proposiciones de formulación de objetos de estudio material y formal en contabilidad, que son de aplicación en la dimensión contable ambiental:

- “El medio ambiente” (Gómez y Barraza, 2005, 31).
- “Los sistemas ambientales y naturales, altamente complejos, en su relación con la actividad económica desarrollada por las sociedades. Desde luego, su estructura teórica se referencia desde un tipo de racionalidad ambiental que resulta determinante a la hora de utilizar el hábitat y los recursos naturales” (Barraza y Gómez, 2005, 27).
- “La actividad económica relacionada con el medio ambiente” (Fraume, 2007, 115).
- “La identificación y medición de costos de materiales y actividades ambientales y el uso de esta información para decisiones de gestión ambiental” (Bischhoffshausen, 1996, 147).
- “Recursos naturales y del ambiente” (Mantilla Pinilla, 2006, 143).
- “Las correspondientes unidades ambientales como totalidades en sus aspectos tanto estáticos como dinámicos, su estructura y relaciones, sus correspondientes impactos y procesos de interacciones bióticas y abióticas” (Barraza y Gómez, 2005, 27).
- “Reconocer que las empresas interaccionan con el ambiente y de esta relación se derivan aspectos que deben ser incorporados en la información que dicha entidad presente” (Ablan y Méndez, 2004, 15).
- “Riqueza económica y calidad de vida” (Barraza y Gómez, 2005, 34).

La formulación de un objeto de estudio de la contabilidad, de corte natural o ambiental, es importante, pero no puede limitarse a esta sola dimensión. Es un campo de actuación necesario pero no suficiente como objeto pleno de la contabilidad; el objeto de estudio debe abarcar la naturaleza, pero también las relaciones de la sociedad y la realidad económica.

Cuando el objeto de estudio formulado pretende reflejar el impacto que ha tenido en la dimensión económico-financiera, la relación economía, sociedad, naturaleza, tal categoría debe considerarse en la dimensión económica por cuanto son de su interés el lucro y la sostenibilidad en términos monetarios.

Siguiendo la Teoría Tridimensional de la Contabilidad el objeto específico de esta ciencia en la dimensión ambiental es “la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza ambiental controlada por las organizaciones”. La dimensión ambiental de la contabilidad es complementaria con las dimensiones social y económica; la información preparada y presentada de forma independiente, haciendo referencia a una sola dimensión es parcial, y no permite cumplir con el objetivo básico de la contabilidad de “evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza total controlada”. (Gráfico 3)

Gráfico 3. Identificación del objeto contable en su dimensión ambiental

Fuente: Los Autores

De las sesenta y cuatro propuestas de objeto de estudio analizadas, se identificaron ocho proposiciones que establecen un objeto de carácter ambiental para la contabilidad, que representa un 13%, el restante 87% se encuentra dividido en las propuestas de objeto general, social y económico. “las interacciones con el medio ambiente” es propuesta en cuatro ocasiones lo que representa el 50%, “el medio ambiente” es propuesto en dos ocasiones con un peso del 25%, “la información ambiental” se propone en una ocasión para un 12.5%, al igual que la “riqueza ambiental” para igual porcentaje.

4. Identificación del objeto de estudio de la contabilidad en su dimensión social

Se han identificado las siguientes proposiciones de formulación de objetos de estudio material y formal en contabilidad, que son de aplicación a la dimensión contable social:

- “Conocimiento cualitativo y cuantitativo de la realidad socio-económica” (Tascón, 1995, citado por Talero, 2007,171).
- “El objeto de conocimiento representado en las variables de tipo social que son impactadas por las relaciones en los sistemas económicos y sociales” (Machado, 2004, 187).
- La contabilidad “es una ciencia que tiene por objeto la riqueza de las células sociales y que tiene la visión de un objeto específico pero observado dentro de un mundo global” (Lopes De Sá, citado por García Fronti, 2006, 122).
- El objeto de la contabilidad son los recursos, entendiéndose por recursos “todas aquellas cosas, acerca de las cuales hay un interés de un sujeto, ya que tiene una potencialidad para satisfacer necesidades, es decir, es socialmente considerado como útil” (Araujo, 2007, 184-185).

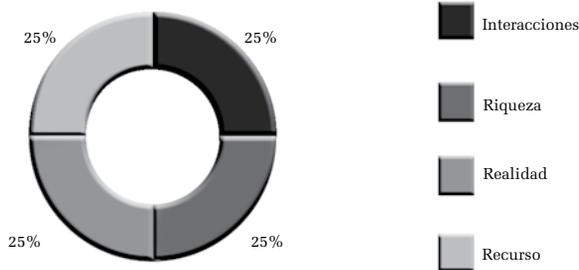
El tema social ha estado proscrito del universo del discurso contable; a pesar de existir abundantes referencias al tema de la contabilidad social, no hay en términos concretos instrumentos que permitan reconocer, medir/valorar, presentar y revelar información contable de tipo social, con reconocimiento disciplinar amplio o aplicación general. Las proposiciones que establecen como objeto de estudio de la contabilidad una dimensión social son muy escasas y casi siempre vinculadas como apéndices de la dimensión económica.

La afirmación de Archel (2010, 101) es categórica al señalar que “los aspectos relacionados con la sostenibilidad social presentan una mayor dificultad en cuanto a su especificación, medición y comunicación que los relacionados con aspectos económicos o medioambientales. Así, por ejemplo, existen indicadores claros para medir el desempeño económico de una organización (beneficio, cifra de negocio, costes de personal, etc.), al tiempo que la normativa medioambiental establece unos límites claros para variables como los niveles de contaminación permitidos, toxicidad del agua o del aire. Sin embargo, no hay un consenso claro sobre asuntos como la pobreza tolerable o sobre la ausencia de cohesión social”. Archel tiene una consideración equivocada con respecto al desarrollo de la dimensión ambiental, al afirmar que tiene importantes y superiores desarrollos que la dimensión social. La teoría y la práctica contable evidencian que tanto el componente social como el ambiental requieren amplios y rigurosos desarrollos científico-técnicos.

Los informes y memorias de sostenibilidad, al igual que los reportes de responsabilidad social de las organizaciones son conceptos diferentes a lo que se comprende por contabilidad social; este último campo aborda el proceso teórico-procedimental propio de la contabilidad, en función de evaluar la gestión que la organización ejerce en el control de la riqueza social por ella supervisada, proceso que también debe hacerse con la riqueza ambiental y económica, para la cual debe captar, medir/valorar, procesar y presentar informes cualitativos-cuantitativos y estados contables, de conformidad con la función y fin de este campo disciplinal.

La Teoría Tridimensional de la Contabilidad propone que el objeto de estudio de la dimensión social de la contabilidad es “la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza social controlada por las organizaciones”. La dimensión social de la contabilidad es complementaria de las dimensiones ambiental y económica. Tal como se señaló en las conclusiones del acápite “Identificación del objeto de estudio de la contabilidad en su dimensión ambiental”, la información de una sola dimensión es parcial, la lectura y comprensión plena de la evaluación del control que la organización ejerce sobre la riqueza controlada, requiere el estudio integral de los resultados de las tres dimensiones contables(ver Gráfico 4).

De las sesenta y cuatro propuestas de objeto de estudio analizadas, se identificaron cuatro que establecen un objeto de carácter social para la contabilidad, que representa un 6%, el restante 94% se encuentra dividido en las propuestas de objeto general, ambiental y económico. Cada proposición representa el 25%.

Gráfico 4. Identificación del objeto contable en su dimensión social

Fuente: Los autores

5. Identificación del objeto de estudio de la contabilidad en su dimensión económica

Las proposiciones de los autores contables que han formulado objetos de estudio de la contabilidad relacionados con la dimensión económica se pueden dividir en dos grandes categorías, la primera en referencia a aquellos cuya naturaleza es puramente económica y en segundo lugar, aquellos que están asociados con los procesos económico-administrativos de la organización.

5.1. Objetos de estudio propiamente de naturaleza económica

Se han identificado las siguientes proposiciones de formulación de objetos de estudio material y formal en contabilidad, que tienen relación con la dimensión económica de la contabilidad:

- “Los fenómenos patrimoniales de la actividad humana” (Lopes de Sá, 2010, 129).
- “Descripción cuantitativa y predicción de circulación de la renta y los agregados de riqueza” (Mattessich 1964, citado por Cañibano, 1979, 33).
- “Toda estructura circulatoria, abstraída de la realidad, puede ser el objeto de estudio de la Contabilidad” (Moisés García, 1972, citado por Tua Pereda, 1995, 143). La afirmación anterior se inscribe en la dimensión económica a partir de la lectura del autor, el profesor Moisés García García (1997 y 2002) quien desarrolla la teoría de la contabilidad basada en el análisis de la circulación económica, tal como se evidencia en los dos puntos siguientes.
- “El sistema de la circulación económica” (García García, 1997, 15).
- “La nueva contabilidad tiene por objeto el estudio y conocimiento del sistema de circulación económica, y para poder realizarlo debe emplearse el análisis circulatorio”. (Moisés García García, citado por García Fronti, 2006, 121).
- El patrimonio hacendal considerado en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo (Vicenzo Masi, citado por Tua 1995, 136).
- “El valor o cuantificación de los patrimonios” (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y Administrativas, 1998).

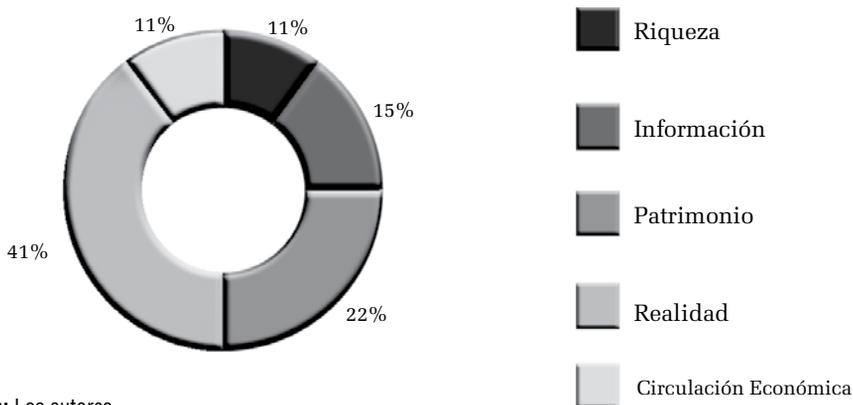
- “La riqueza y la renta generadas en el intercambio de los sujetos privados y públicos” (Carlos Mallo: 1979, citado por Tua , 1995, 138).
- “El patrimonio de una empresa y su evolución” (Fortini, Luppi y Urriza, 1965 citados por López Santiso, 2001, 46).
- “El estado del patrimonio y su evolución en términos monetarios” (Chapman, citado por García Casella, 2001).
- “La realidad económico-patrimonial” (Vela, Montesinos y Serra, 2000).
- “Los hechos y actos que tienen, por lo menos en parte, carácter económico-financiero” (Instituto de Investigaciones Contables y Administrativas de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1995 citado por Viegas, 2003, 178).
- “Las transacciones” (en referencia a otros autores, Araujo, 2007, 182).
- “La utilidad” (en referencia a otros autores, Araujo, 2007, 182).
- “La realidad cambiante (hechos económicos) en movimiento” (Biondi y Zandoná, 1989)
- “Hechos económicos” (en referencia a otros autores, Araujo, 2007, 182).
- “La variada realidad económica” (Calafell, citado por Ariza, 1996, 5).
- “Conocimiento cuantitativo y cualitativo de la realidad económica” (Calafell, citado por Ariza, 1996, 5).
- “La variada realidad económica, no como realidad en sí, sino en su aspecto de conocimiento, tanto cuantitativo como cualitativo” (Calafell Castelló, 1970, citado por Cañibano, 1979, 33).
- “La contabilidad como ciencia general no se ha limitado lógicamente al campo de la empresa, sino que puede aplicarse a toda la realidad económica privada, semipública o pública” (Mallo Rodríguez, 1991, citado por García Casella 2001,114).
- “La información económica de una empresa” (William Paton, 1965, citado por López Santiso, 2001, 26).
- “Conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica en términos cuantitativos y todos sus niveles organizativos” (Cañibano, 1979, 33).
- “Conocimiento cualitativo y cuantitativo de la realidad económica” (Requena, 1981, 157).
- “El objeto de estudio de la contabilidad es el de conservar un testimonio de naturaleza perenne de los hechos económicos ocurridos en el pasado” (Gertz Manero, 2006).
- “El estado y la evolución económica de la entidad” (Gonzalo Angulo, 1983, citado por García Fronti, 2006, 121).
- “El enfoque económico se ubica en el objeto de la contabilidad, al representar información sobre la actividad económico social” (Uribe, 2006, p. 38).
- “La información sobre la circulación económica de la empresa” (Talero, 2007, 158).

Las proposiciones que identifican el objeto de estudio de la contabilidad con la dimensión económica constituyen la corriente más tradicional de este saber. Un importante número de autores consideran que la contabilidad se restringe y se limita sólo a la realidad económica, corriente que en las últimas décadas ha dejado de ser dominante en el campo teórico, a pesar

de seguir siendo hegemónica en la aplicación práctica de la contabilidad. Las corrientes doctrinales de mayor auge en la actualidad reconocen la existencia de una dimensión económica en el objeto de estudio contable, pero no la limitan a esta dimensión; reconocen la existencia de otras dimensiones como pueden ser la social y la ambiental.

El análisis comparativo de las proposiciones que formulan el objeto de estudio contable asociado con la dimensión económica propiamente dicha no identifican un mismo núcleo de la realidad económica, por el contrario hacen referencia a diferentes aspectos económicos. La situación anterior evidencia la ausencia de un acuerdo paradigmático disciplinal (Kuhn) en contabilidad, incluso para la corriente tradicional de la misma; lo que ha generado una atomización de criterios económicos de los cuales la contabilidad debe dar cuenta. (ver Gráfico 5)

Gráfico 5. Identificación del objeto contable en su dimensión económica



Fuente: Los autores

De las sesenta y cuatro propuestas de objeto de estudio analizadas, se identificaron veintisiete proposiciones que establecen un objeto de carácter económico para la contabilidad, que representa un 42%, el restante 58% se encuentra dividido en las propuestas de objeto general, ambiental, social y económico-administrativo. La “realidad económica” con once referencias representa el 41%, el “patrimonio” con seis citas alcanza el 22%, la información con cuatro citas tiene un 15% y la “circulación económica” y la “riqueza” cada una con tres citas alcanza el 11% respectivamente.

5.2. Identificación del objeto de estudio económico-administrativo de la contabilidad

La contabilidad administrativa ha sido entendida por algunos doctrinantes como un tipo de contabilidad encargado de servir como herramienta para la gestión de la organización; también ha sido denominada contabilidad para la gestión interna gerencial, y recientemente como contabilidad para el direccionamiento estratégico. La Teoría Tridimensional de la Contabilidad no considera este enfoque como un segmento contable autónomo, sino como un elemento transversal presente en las tres dimensiones contables. Congruentes con lo anterior, existe contabilidad administrativa en la dimensión económica, en la social y en la ambiental, cumpliendo una función complementaria de estas dimensiones sustantivas.

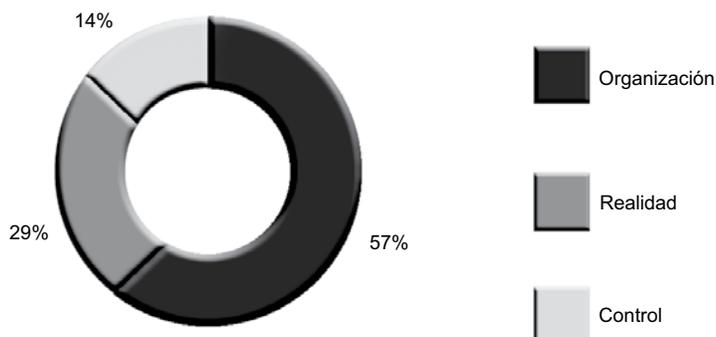
Se han identificado las siguientes proposiciones de formulación de objetos de estudio material y formal en contabilidad, que son de aplicación al componente económico-administrativo de la contabilidad:

- “La empresa” (en referencia a otros autores, Araujo, 2007, 182).
- “Estudio de cosas cambiantes como ser empresas, organismos de regulación contable, bienes, usuarios, servicios, etc.”: además señala el autor que “la contabilidad es una ciencia en tanto y en cuanto estudia ciertos hechos de la vida real de las empresas de forma independiente de los casos particulares” (García Casella, 2001). El profesor García Casella, en su teoría plena identifica, cinco modelos en contabilidad: financiero, administrativo, nacional, social y público (Mejía, 2011).
- “Las funciones, las responsabilidades y las cuentas administrativas de las haciendas” (Cerboni, citado por Tua, 1995: 133).
- “La organización y la disciplina interna de las empresas” (Cerboni, citado por Tua 1995: 133).
- “Los hechos de la administración económica” (Lisdero, 1973, citado por García Casella, 2001).
- “El control” (Ariza citado por Araujo, 2007, 184).
- “El conjunto de actividades que un ente desarrolla, directa o indirectamente, en cumplimiento de su objetivo o finalidad principal” (Geba; Fernández y Sebastián 2008,135).

Las proposiciones que formulan un objeto de la contabilidad asociado con el componente económico-administrativo, tienen una mayor preocupación por los desarrollos aplicados y útiles para el cumplimiento de los objetivos y el control de las organizaciones económicas. Algunos autores llegan incluso a confundir el objeto, función y finalidad de la contabilidad, con los de la administración, no permitiendo diferenciar ambos saberes.

La Teoría Tridimensional de la Contabilidad considera que el componente administrativo es transversal en las tres dimensiones de la contabilidad. La realidad ambiental, social y económica requiere del desarrollo de procesos administrativos que permitan el cumplimiento del fin contable el cual es contribuir con la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la triple riqueza controlada por la organización, de conformidad con la pirámide integral del desarrollo sustentable. (Ver Gráfico 6)

Gráfico 6. Identificación del objeto contable en su dimensión administrativa



Fuente: Los autores.

De las sesenta y cuatro propuestas de objeto de estudio analizadas, se identificaron siete proposiciones que establecen un objeto de carácter económico-administrativo para la contabilidad, que representa un 11%, el restante 89% se encuentra dividido en las propuestas de objeto general, ambiental, social y económico propiamente dicho. La “organización” con cuatro referencias representa el 57%, la realidad con dos citas tiene el 29% y finalmente “el control” organizacional citado una vez representa el 14%.

6. Discusión de resultados

Los resultados obtenidos de la investigación se fueron analizando parcialmente en cada uno de los ítems anteriores, de conformidad con la caracterización y categorización realizada en los cuatro campos señalados. El presente acápite permitirá una visión y análisis esquemático y global del objeto de estudio de la contabilidad, para lo cual se hará sustentado en la presentación cuantitativa de los datos obtenidos.

El estudio realizado permitió compilar sesenta y cuatro objetos de estudio de la contabilidad, los cuales fueron obtenidos principalmente de un inventario de definiciones de dicho campo del saber. Las propuestas identificadas permiten la realización del siguiente análisis:

- a) La tendencia de identificar la contabilidad con el área económica es hegemónica, la concepción histórica de este campo del saber es que se ocupa única y exclusivamente de la riqueza o la realidad económica. Las nuevas tendencias contables, asociadas con el auge de las preocupaciones ambientales y sociales han dado origen a una ampliación del campo de actuación de la contabilidad, incluyendo dentro de su dominio la riqueza ambiental y social.
- b) La dimensión económica no sólo es la más numerosa, sino que además es muy amplia en cobertura. Se identifican dos grandes categorías en esta dimensión, la económica propiamente dicha y la económico-administrativa. La contabilidad según este enfoque se entiende como instrumento o apéndice de las ciencias económicas o administrativas, no es posible de forma rigurosa desde esta concepción la contabilidad como una ciencia autónoma e independiente. Cuando se pretende otorgar mayor independencia y autonomía al saber contable desde el enfoque económico y/o administrativo, no logra establecerse ontológicamente la distinción y diferenciación de los objetos de estudio de estos tres saberes, que si bien complementarios y relacionados deben tener sus elementos diferenciadores y potestativos.
- c) La identificación de un objeto de estudio de carácter ambiental y/o social es porcentualmente muy baja, además es presentado de forma complementaria al tradicional objeto económico. Se resalta que las nuevas definiciones de contabilidad incluyen aspectos ambientales y sociales en el universo del discurso, indicación clara de una re-conceptualización y redefinición de este conocimiento.
- d) La identificación del objeto general de la contabilidad refleja los autores que presentan una propuesta amplia y general, la cual puede permitir la inclusión de diversos aspectos, una vez que no se evidencia en los mismos una tendencia específica. Los términos recursos, información, realidad, patrimonio, relaciones y riqueza son utilizados en todos

los campos de manera repetida, pero cada uno de los ítems tiene una inclinación teórica determinada que permite su clasificación en un escaño concreto.

- e) La utilización de los términos riqueza, realidad, información, recurso, relación y medio ambiente como objetos de estudio de la contabilidad clasificados en la dimensión ambiental y social requieren una mayor conceptualización y caracterización por parte de los autores que los proponen. La utilización de dichos términos sin una teorización debida de los mismos no permite identificar con claridad el objeto o campo de actuación de la contabilidad, dicha dificultad se presenta de igual forma con el objeto general y el económico en sus dos visiones.

7. Conclusiones

El alto número de objetos de estudio materiales y formales propuestos en la contabilidad por diferentes corrientes al interior de este saber, es clara muestra de la ausencia de una comunidad científica contable consolidada que construya un paradigma de aceptación general y universal por parte de los investigadores de la disciplina contable y sus profesionales en los diferentes entornos.

Siguiendo la lectura de Thomas Kuhn en su obra “La estructura de las revoluciones científicas”, la situación anterior puede tener dos explicaciones; primero, que la contabilidad es un saber que pertenece a las ciencias sociales, donde el proceso de interpretación de la realidad genera el surgimiento de diversas concepciones complementarias y, en muchas ocasiones, antagónicas, las cuales subsisten y conviven en las comunidades académicas sin que exista una corriente que logre una mayor aceptación por parte de los diferentes grupos, sin que ninguno de ellos considere que es una imposición exógena.

La segunda explicación establece que el rigor disciplinal se verifica gracias al logro de acuerdos de la comunidad científica en amplios aspectos del saber objeto de estudio, dicho conjunto de aspectos compartidos recibe el nombre de paradigmas y permite el desarrollo de la ciencia ordinaria o normal. La ausencia de paradigmas representa para esta segunda corriente la inexistencia de un campo disciplinal fuerte y lo explicaría como resultado de un conocimiento pre-científico, en ciernes o en proceso de consolidación.

La existencia en ciencias sociales de múltiples corrientes en pugna por desarrollar una interpretación válida en un campo del saber específico, no es sólo el resultado de estructuras conceptuales divergentes en lo cognoscitivo e instrumental-metodológico; las diferencias emergen también como resultado de los intereses que subyacen en los diversos conglomerados sociales, que están axiológica, teleológica y estratégicamente determinados por intencionalidades del individuo y los grupos de interés. Las ciencias sociales no son neutrales.

La inexistencia de un acuerdo con respecto a la determinación del objeto de estudio, tanto material como formal del saber contable impide el desarrollo de una fundamentación teórica rigurosa y sistemática en la contabilidad. También dificulta el ejercicio profesional de la misma, al traer como consecuencia el no establecerse una clara relación de complementariedad, afinidad, formalidad e instrumentalización con otros campos del saber. El objeto

de estudio permite establecer las áreas de diferenciación e intersección de las disciplinas afines, conexas, complementarias, instrumentales, entre otros campos del conocimiento.

Las ciencias se diferencian fundamentalmente por su objeto formal y su función, aspectos que no pueden ser comunes con otras disciplinas. El método, la naturaleza, la finalidad y el objeto material pueden ser comunes con otros campos del saber. La Teoría General de la Contabilidad permite la identificación de un objeto material común con otros conocimientos, como pueden ser la administración, la economía y las finanzas; pero establece un objeto formal exclusivo y potestativo de este campo del saber.

Los autores del presente artículo proponen como objeto material de la contabilidad *la riqueza controlada por las organizaciones*, la cual puede ser de diferentes dimensiones en congruencia con los segmentos de la realidad [ambiental, social y económica]. Cada dimensión requiere el diseño de un modelo contable acorde con las características propias de su condición; lo que permite la existencia del modelo contable ambiental, social y económico.

La Teoría Tridimensional de la Contabilidad desarrollada por los autores del presente documento, se fundamenta en la Teoría General Contable derivando de ella tres modelos de contabilidad en congruencia con el mismo número de dimensiones de la realidad.

Para esta teoría se establece como objeto de estudio formal de la contabilidad, *la valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones*. En tal sentido, el objeto formal de cada una de las dimensiones contables es:

1. Dimensión contable ambiental: La valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza ambiental controlada por las organizaciones.
2. Dimensión contable social: La valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza social controlada por las organizaciones.
3. Dimensión contable económica: La valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza económica controlada por las organizaciones.

La Teoría Tridimensional de la Contabilidad fundamenta la necesidad de reformular los objetos formales establecidos para este saber, cuyo enfoque ha sido principalmente económico-financiero, para permitir la inclusión de aspectos sociales y medioambientales que estén acordes con la realidad. Debe superarse la visión reduccionista que sólo incluía como objeto de estudio contable los aspectos legales y económicos, situación que ha impedido que la contabilidad pueda contribuir de forma asertiva en la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral del desarrollo ambiental, social y económico.

La Teoría Tridimensional de la Contabilidad propone el desarrollo sustentable integral para lo cual establece la pirámide integral del desarrollo, superando la visión clásica de la triple línea de resultados ya que está última es una concepción que se desprende de la Teoría del Desarrollo Sostenible, la cual considera la necesaria armonía que debe existir entre las dimensiones económicas, sociales y ambientales; lo que implica acuerdos y conciliaciones entre los campos señalados. La Teoría Tridimensional de la Contabilidad propone a cambio, la pirámide integral del desarrollo sustentable, que establece una estructura jerárquica que determina niveles de importancia en las dimensiones. La riqueza ambiental se encuentra en la parte superior de la pirámide, seguida de la social; correspondiendo el último espacio a

la riqueza económica. Las dimensiones inferiores deben supeditar su actuar al respeto por los objetivos y restricciones de las dimensiones superiores.

Los aspectos sociales y ambientales incluidos en la contabilidad financiera tradicional tienen una amplia dependencia con las consideraciones económico-financieras, se requiere que los aspectos sociales incluidos en el término ambiental tengan un proceso de reconocimiento, medición y presentación/revelación sustentado en su propia realidad y no necesariamente incluido en los informes y estados financieros a partir de su utilidad rentística. Según la Teoría Tridimensional de la Contabilidad la realidad social y ambiental debe reconocerse a partir de su propia condición, fundamentando su importancia en función de su contribución a la armonía naturaleza-hombre-economía y no sólo por su capacidad de contribuir al bienestar del hombre o como proveedora de factores para acrecentar la acumulación económica.

Referencias bibliográficas

1. Ablan Bortone, Nayibe y Méndez Vergara, Elías (2004) *Contabilidad y Ambiente. Una disciplina y un campo para el conocimiento y la acción*. Actualidad contable FACES. Enero-Junio pp. 7-22. Venezuela.
2. Araujo Ensuncho, Jack Alberto (2007) *Los recursos: objeto de estudio de la contabilidad*. Medellín. UNAULA.
3. Archel Domench, Pablo (2010) *Dimensión social de la sostenibilidad: brecha entre retórica y realidad*. Revista *Lúmina* No. 11 (Diciembre) Universidad de Manizales.
4. Ariza Buenaventura, Danilo. (1996) *Una aproximación a la naturaleza de la contabilidad*. Revista *Lúmina* No 1. (Diciembre) Universidad de Manizales.
5. Barraza Caro, Frank Eduardo y Gómez Santrich Martha Eliana (2005) *Aproximación a un concepto de contabilidad ambiental*. Universidad Cooperativa de Colombia (Educc). Bogotá.
6. Biondi, Mario y Zandoná, María. (1989) *Fundamentos de la contabilidad*. Buenos Aires: Ediciones Machi.
7. Bischhoffshausen, Werner. (1996) *Una visión general de la contabilidad ambiental*. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No 29; Septiembre.
8. Cañibano Calvo, Leandro. (1979) *Teoría actual de la Contabilidad*. (2da ed.). Madrid: Ediciones ICE.
9. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y Administrativas CECYT (Normas Contables Profesionales). (1998) Proyecto de norma técnica. Córdoba Argentina.
10. Fraume Restrepo, Néstor. (2007) *Diccionario Ambiental*. Bogotá. ECOE-Ediciones.
11. García Casella, Carlos Luis (2001). *Elementos para una Teoría General de la Contabilidad*. Buenos Aires. La Ley
12. Garcia Casella, Carlos Luis (2002) El problema el uso de modelos en la contabilidad. *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría*, N° 12, (octubre-diciembre), pp. 199-236.

13. García Fronti, Inés. (2006) *Responsabilidad social empresarial. Informes contables sobre su cumplimiento*. Buenos Aires: Fondo Editorial Consejo.
14. García Fronti, Inés. (2006-2007). *Responsabilidad Social Empresarial: Su medición e información a través de la contabilidad microsocial*. Universidad de Buenos Aires.
15. García García, Moisés (1997) *Ensayos sobre teoría de la contabilidad. Origen, desarrollo y contenido actual del análisis circulatorio*. Madrid: ICAC.
16. García García, Moisés (2002) *Contabilidad y circulación económica*. Madrid: Prentice Hall.
17. Geba Norma; Fernández Liliana y Sebastián, Mónica. (2008) *El proceso contable en la especialidad socio-ambiental*. En Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría. No 35 julio-septiembre.
18. Gertz Manero, Federico. (2006) *Origen y evolución de la contabilidad: ensayo histórico*. México. Trillas.
19. Jaseh, Christine (2002) *Contabilidad de gestión ambiental principios y procedimientos*, Organización de las Naciones Unidas.
20. Kuhn, Thomas Samuel. (1998) *La estructura de las revoluciones científicas*. Bogotá: FCE.
21. Larrinaga Gonzalez, Carlos. (1997). *Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. (En línea), No. 93. Octubre-diciembre. P 957-991.
22. Lopes De Sá, Antonio. (2003) Bases de las escuelas europeas y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neo-patrimonialista. *Revista Internacional de Contabilidad y Auditoría, N° 13, (enero – marzo)*, pp. 69-92.
23. López Santiso, Horacio. (2001) *Contabilidad, administración y economía. Su relación epistemológica*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
24. Mejía Soto, Eutimio. Introducción al pensamiento contable de García Casella. Armenia. FIDESC, 2011.
25. Mejía Soto, Eutimio y Montes Salazar, Carlos Alberto. (2011) *Estructura general de la teoría pura, los modelos y sistemas en contabilidad*. Encuentro de la Red de Filosofía, Teoría y Educación en Administración. Universidad Nacional de Colombia. 11, 12 y 13 de mayo. Manizales.
26. Machado Rivera, Marco Antonio. (2004). *Dimensiones de la Contabilidad Social*. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría. No. 17. Enero-Marzo.
27. Mantilla Pinilla, Eduardo. (2006) *La contabilidad ambiental en el desarrollo sostenible*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría N° 25, enero-marzo. pp. 133-160.
28. Mora Roa, Gustavo; Mejía Soto, Eutimio; Montes Salazar, Carlos Alberto (2011) *contabilidad internacional y responsabilidad social de las organizaciones*. Edición electrónica gratuita. Texto completo en www.eumed.net/libros/2011b/949/.
29. Requena Rodríguez, José María. (1981) *Epistemología de la contabilidad como teoría científica*. Málaga. Universidad de Málaga.
30. Talero Cabrejo, Sabina (2007) *Razón, necesidad y utilidad de la contabilidad para la sostenibilidad (sustainability accounting): Aproximaciones teóricas*. Contaduría Universidad de Antioquia, 50; pp. 155,176.

31. Tua Pereda, Jorge. (1995.) *Lecturas de teoría e investigación contable: la evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones*. Medellín, Colombia: División Editorial “CIJUF”.
32. Uribe Piedrahía, Hugo León. (2006). *Introducción a la Contabilidad Financiera*. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.
33. Vela, Pastor, M; Montesinos, Julve, Vicente y Serra, Salvador, V. (2000) *Manual de contabilidad*. Barcelona: Ariel.
34. Viegas, Juan Carlos. (2003) Contabilidad en crisis: ¿Técnica o ciencia? *Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, No 15 (julio-septiembre)*, pp. 157-188.
35. Wirth, María Cristina. (2001) *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley.
36. Zamorano García, Enrique. (2010) *La formación ética del contador público*. México. IMCP.