

eiko

DIVULGANDO

REVISTA DIGITAL

DEL CONSEJO PROFESIONAL DE
CIENCIAS ECONÓMICAS DE MISIONES

Volumen 01 // Número 003 // Año 03

ISSN 2591-586X



**PUBLICACIÓN
SEMESTRAL**

E-KO-DIVULGANDO@CPCEMNES.ORG.AR

INDICE

Editorial	Pág. 2 - 3
LA CONTABILIDAD: Aspectos históricos y pensadores teóricos	Pág. 4 - 26
Gestión de riesgos corporativos en el análisis de procesos empresariales y auditorías con énfasis en la evaluación del riesgo de control	Pág. 27 - 37
ASUNTOS CONTABLES EN ASUNTOS JURIDICOS. Hacia un acercamiento conceptual con nuestros amigos del Derecho. Tercera Parte: Verificación de Créditos Concursales	Pág. 38 - 45
EL ROL EVALUADOR DEL ESTADO COMO POLÍTICA PÚBLICA: Acreditación de la Carrera de Contador Público en Argentina.	Pág. 46 - 52
Representaciones de la profesión en torno a las implicancias del proceso de acreditación de la Carrera de Contador Público	Pág. 53 - 71
Artículo de Opinión: Tratamiento protocolar de Doctor/a a los graduados/as en ciencias económica en la Provincia de Misiones	Pág. 72 - 74

INICIANDO EL TERCER AÑO DE E-KO-DIVULGANDO

Estimados Colegas, estamos iniciando un nuevo año de trabajo, y con él la presentación del tercer número de la revista de divulgación técnica profesional del Consejo Profesional de Misiones.

Dando continuidad y tratando de cumplir con tiempos previstos para la edición y publicación, en esta oportunidad se presentan interesantes artículos de divulgación científicos – técnicos que con seguridad serán de interés para la matrícula en sus diversos campos de actuación.

Cabe destacar el interés y participación de los jóvenes profesionales que suman sus aportes de calidad a la revista, y el trabajo desinteresado y solidario del equipo de evaluadores conformado por colegas de las distintas ramas y profesiones, que edición tras edición, destinan una importante parte de su tiempo a analizar la viabilidad y calidad de los textos enviados.

Tal como lo anunciamos en la revista N° 2, el diseño de las tapas de E-KO-DIVULGANDO, mostraran distintos paisajes de nuestra provincia, visibilizando la belleza de nuestra región y el sentido local que tiene nuestra publicación. La actual portada muestra los imponentes Saltos del Moconá.

En esta oportunidad integran la publicación seis (6) artículos. Cinco (5) categorizados como artículos de divulgación, y un (1) artículo de opinión. Todos abordando temáticas actuales de interés académico y/o profesional.

Inicia este número el artículo de autoría de las colegas: **Marina LAVERAN, Lily BLEY y Soledad RICATTI, poniendo en valor la importancia de conocer la historia de la disciplina contable** y acercándonos distintos

conceptos de contabilidad de algunos pensadores y sus obras, mostrando asimismo la existencia de la contabilidad en periodos prehispánicos en América Latina.

En segundo lugar, el colega **Gustavo Martín GONZALEZ** presenta un trabajo relacionado a la **gestión de riesgos corporativos**, desde donde comparte los tipos de riesgos que debería considerar un auditor, consultor, o profesional que analice procesos, poniendo el mayor foco en el circuito de “pago a proveedores.

También se suma la tercera parte del artículo de los colegas **Diego VILLAMAYOR y Mariana VILLAMAYOR NERCOLINI**, en torno a la actuación en la justicia de los profesionales en ciencias económicas, en esta oportunidad relacionado con la **Verificación de Créditos Concursales**.

El Colega **Deivid Gastón ARMELINI**, nos acerca un trabajo donde trata **el rol del Estado Argentino como evaluador de la Calidad de la Educación Superior**, en términos de la excelencia de los procesos y la formación universitaria, con especial énfasis en la carrera de Contador Público.

Asimismo, tomando en cuenta el proceso de acreditación de la Carrera de Contador Público, que se lleva a cabo en todas las universidades públicas y privadas del país por parte de la CONEAU, el equipo de docentes-investigadores integrado por **Griselda GABALACHIS, Jorge Cáceres, Eduardo M. SOLIS; Rosy SANTIAGO y Deivid ARMELINI** comparte un trabajo presentado en el último Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable realizado en la FCE de Universidad Nacional de La Plata, que versa sobre las representaciones que tiene el colectivo profesional respecto de las Implicancias de dicho proceso de acreditación.

Y por último, se incluye en esta edición, un **“Artículo de Opinión”**, del Colega **Ernesto PANIAGUA**, en torno al tratamiento protocolar a dispensar a los graduados en Ciencias Económicas de la jurisdicción local.

Aspiramos a que los artículos y trabajos publicados en esta edición sean de provecho profesional y académico para toda la matrícula, despidiéndonos hasta el próximo número, deseando a todos los colegas, autores y lectores, un año fructífero en lo laboral y personal.

GRISELDA GABALACHIS – JORGE C. CACERES

**COMISION DE EDUCACION
CPCEM**



LA CONTABILIDAD: Aspectos históricos y pensadores teóricos

LAVERÁN Marina Guadalupe

Contadora Pública

Magister en Administración Estratégica de Negocios

MP 970 CPCEM

Correo electrónico: marinalaveran@yahoo.com.ar



BLEY, Lili María

Contadora Pública

MP 1782 CPCEM

lilibley@yahoo.com.ar



RICATTI, María Soledad

Contadora Pública

MP 2306 CPCEM

solricatti@yahoo.com.ar



RESUMEN

Toda ciencia necesita ser conceptualizada, conocer su objeto y evolución. No obstante, en el caso de la Contabilidad no es abordado de manera habitual estos aspectos relevantes. Sí hay indicios y rastros de la existencia de la contabilidad desde tiempos remotos, pero sin tener influencia en su conocimiento y difusión. Se abordan vestigios de su utilización en civilizaciones desaparecidas y en diversos lugares del planeta que revelan cómo el ser humano también contabilizó a otros seres humanos en periodos de guerra como esclavos y más adelante como mercancías. Se destaca la revisión de piezas arqueológicas que se utilizaban para llevar inventarios por gobernantes, reyes, faraones, nobles, etc. Resulta contradictorio que inclusive estas piezas puedan no ser comprendidas porque los símbolos utilizados no son entendidos actualmente, pero su antigüedad remite a la importancia que han tenido en todos los tiempos, en un principio por la contabilidad hacendal. Sin embargo, parece que quienes se dedican a su estudio no valoran la importancia de conocer su historia, al contrario de lo que sucede con otras ciencias. Asimismo, existen casi tantos conceptos de contabilidad como autores que han escrito sobre la misma. Se realiza una síntesis que abarca algunos pensadores y sus obras e influencia posterior en diversos países, también la existencia de la contabilidad en periodos prehispánicos en América Latina.

PALABRAS CLAVES

Historia de la Contabilidad; Precusores Teóricos de la Contabilidad; Contabilidad y Arqueología; Antecedentes de la Registración Contable.

Contabilidad. Historia y registros

Se han encontrado registros arqueológicos que dan cuenta de que la contabilidad es una actividad tan antigua como la propia humanidad. Inclusive antes de que el ser humano utilizara la escritura, tal como hoy día se la conoce, según Hernández Esteve (2013, p. 78, citado por Muñoz Merchante, 2016, p. 21) se tornó necesario llevar cuentas, conservar memoria y dejar constancia de los datos inherentes a la vida económica y al patrimonio, tanto de los bienes que se recolectaban, cazaban, elaboraban, consumían y poseían, como de los bienes que se almacenaban, que se prestaban o enajenaban, así como de los bienes que se daban para ser administrados, etc.” En cuanto a los materiales utilizados para llevar los registros se enumera, como ejemplos, algunos de los empleados en términos relativamente cronológicos, dado que coexistieron entre ellos: la piedra, placas de madera, placas de cuero, placas de argila, papiro, pieles de animales preparadas, pergamino y papel. Las tablillas de barro (a veces también tablilla de arcilla) se utilizaron al menos desde 6000 A. C. (tablillas de Tărtăria de la cultura de Vinča). Estas tablillas de la cultura de Vinča podrían ser incluso más antiguas ya que según análisis de carbono-14 datan de 3000 A. C., pero no hay consenso sobre su interpretación. Como medio de escritura se usaron tablillas de arcilla desde el cuarto milenio A. C. en las civilizaciones sumeria, mesopotámica, hitita, minoica y micénica. Los caracteres sumerios cuneiformes

eran grabados en tablillas usando un estilete. El proceso posterior era dejar secar al aire o bien eran cocidas en un horno. Los primeros archivos eran colecciones de estos documentos de arcilla. Fueron el inicio de las primeras bibliotecas.

La escritura en tablillas se limitaba a registrar la contabilidad en las civilizaciones hoy desaparecidas (minoica y micénica). En 2010, se descubrió la tablilla de origen micénico más antigua encontrada hasta el momento de esa civilización. Este hallazgo se realizó en el yacimiento arqueológico griego de Iklania. Aparecen en el texto, en lineal B, referido a algún tipo de fabricación por delante y una lista de nombres con unos números por la cara posterior, según las pruebas con técnicas de datación de fecha de origen, surgió que pudieron haberse escrito entre 1450 A.C. y 1350 A.C.



También en cuanto a la presencia y origen de la contabilidad en tiempos muy antiguos expresa Silva (1975, p. 13) citado en Gonçalves y Carvalho Lira (2009, p. 36) “La génesis de la Contabilidad se explica por la necesidad temprana sentida por el hombre de suplir las deficiencias de su memoria mediante un proceso de clasificación y registro” y agrega, “que le permitiese recordar fácilmente las sucesivas mutaciones de

cualesquiera grandezas conmensurables y variables (como por ejemplo, una deuda, un stock) en orden a poder determinar en cualquier altura la nueva medida o extensión de las mismas”

Amorín (1968, p. 9) citado en Gonçalves y Carvalho Lira (2009, p. 36) es otro autor que afirma que la contabilidad existe desde tiempos remotos, al respecto manifiesta que: “La Contabilidad surgió como necesidad imperiosa de crearse un conjunto de procesos prácticos destinados a suplir la memoria de los mercaderes a partir del momento en que esa memoria se mostró incapaz de fijar y de reproducir con absoluta fidelidad” y agrega “en cualquier momento, las cantidades y valores de las mercancías vendidas a crédito”. Asimismo, sostienen Gonçalves y Carvalho Lira que “La introducción del crédito en el mundo de los negocios es mucho más antigua de lo que muchos ciertamente juzgarán, pudiendo asimismo afirmarse que se remonta a los longincuos tiempos de las sociedades primitivas”

No obstante Gonçalves y Carvalho Lira reflexionado sobre la imposibilidad de determinar con exactitud en dónde, cuándo y cómo nació la Contabilidad cuestionan la postura de quiénes por desconocimiento se hallan proclives a creer o afirmar que una ciencia (o técnica) tenga origen en un único hombre, que pasaría así a ser su inventor y razonan que toda la ciencia proviene del Hombre, pero representan “conquistas colectivas” y que en ese sentido la Contabilidad no configura una excepción. Además, se plantean los siguientes interrogantes ¿será que todos los registros antiguos

pueden considerarse registros contables? Prudentemente, respondemos que no. Sólo los registros aplicados al recuento de hechos de naturaleza patrimonial representan registros contables” y fundamentan el razonamiento en base a descubrimientos arqueológicos que: “Los numerales (números naturales) más rudimentarios de los que hay memoria consistían en trazos rectos (verticales) para los números del uno al nueve. Estos símbolos aparecieron en Egipto (3400 a.C.) y en Mesopotamia hacia el 3000 A.C”. En ese sentido agregan “Así que el conteo se aplica a los bienes económicos o a los bienes que constituyen el patrimonio administrable del individuo o de la colectividad. Por ello puede concluirse que estamos en la presencia de los primeros registros contables”. A lo que añaden “Consecuentemente, en sus primordios, la Historia de la Contabilidad se confundirá con la historia de la cuenta” (p. 36)

Recurriendo a las investigaciones de Denise Schmandt-Besserat y, especialmente a las realizadas por Hans Nissen, Peter Damerow y Robert Englund (1990), arqueólogos e historiadores que estudiaron a la antigua Mesopotamia, dan cuenta de que los primeros documentos escritos que se conocen estaban constituidos por millares de tablillas de arcilla con inscripciones en caracteres protocuneiformes, estas tablillas fueron elaboradas hace más de 5.000 años y contienen números y cuentas, sin textos ni palabras.

A partir de este descubrimiento los citados investigadores concluyen que la escritura debió surgir aproximadamente hacia el

año 3300 A.C. y se realizaba para satisfacer la necesidad de los antiguos habitantes de Mesopotamia de registrar y dejar constancia de sus cuentas. Según Hernández Esteve no fue el propósito “de legar a la posteridad el recuerdo de hazañas guerreras, relatos de héroes o dioses, o de plasmar normas jurídicas para su permanente constancia y cumplimiento, lo que motivó el nacimiento de la escritura, como se creía hasta ahora”, y agrega “sino simple y llanamente la necesidad de recoger y conservar las cuentas originadas como consecuencia de procesos productivos y administrativos” (2002, p.1)



En el cuarto milenio A.C, entre el Tigris y el Eufrates, ya existía una próspera civilización. En las grandes ciudades mesopotámicas los comerciantes representaban una casta influyente e ilustrada.

Cravo (2000) citado en Gonçalves y Carvalho Lira (2009, op. cit., p.39) comenta que de las civilizaciones babilonias y sumerias se ha encontrado la más antigua documentación de cuentas con débitos y créditos (4000 A.C.) y considera que se realizaron dos importantes aportes:

1) La escrita cuneiforme (3500 A. C.) con características tan complejas que sólo era conocida por los sacerdotes y por una clase especial de escribas; se realizaban incisiones grabadas en pequeñas placas de barro humedecido (de secado rápido) usaban estiletes de madera con la punta prismática, de base triangular; y

2) las Ciudades-Estado: cada ciudad tenía un rey, contaba con una muralla a su alrededor que le servía de protección, adoraban a una divinidad propia y todo el movimiento comercial giraba alrededor de una estructura central, el templo.

Además, menciona que es a ellos que se les debe el proceso de determinación y análisis de costos y subraya que en el reinado del rey Nabucodonosor II (siglo VI/V A.C.) existía en la ciudad de Hillah, situada en Asiria, una casa bancaria con el nombre de Egibi e Hijos que entre sus actividades se encontraban la de prestar dinero con interés y vendía terrenos y esclavos.

Como escribe Sá (1998a) “...existe un consenso generalizado entre los arqueólogos sobre el hecho de que fueron las inmensas riquezas de Sumeria, y muy particularmente las de Uruk, a partir de las que fijaron las bases del desarrollo de la contabilidad”. Prosigue el afamado autor, afirmando que el origen de la escritura cuneiforme, atribuida a esta civilización, “orgulleció el conocimiento de la Contabilidad, por su calidad como expresión del pensamiento” (Sá, 1998a, p. 30). Los registros contables eran grabados en placas de arcilla, y el instrumento utilizado para efectuar las inscripciones cuneiformes era un estilete

de madera. En Mesopotamia se organizaron escuelas de escritura contable, habiendo sido encontradas una razonable cantidad de placas de arcilla de ejercicios de los alumnos.

El Código de Hammurabi que fue promulgado aproximadamente en el año 1700 A.C. contenía no sólo leyes penales, también normas civiles y de comercio. Regulaba contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión, depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil, incluía además la organización del estado. En el funcionamiento de los templos se exigía el registro de las actividades económicas en cuentas con gran nivel de detalle. Los templos llegaron a ser verdaderas instituciones bancarias, que realizaban préstamos y con la regulación del interés. Los contratos de depósito ya existían en esa próspera y antigua civilización.

Si bien la contabilidad fue importante en los pueblos de Mesopotamia también fue empleada en una sociedad rígidamente centralizada como la del Egipto de los faraones. En lugar del papel, el instrumento material para la escritura y las anotaciones utilizadas habitualmente por los egipcios para realizar la escritura era el papiro. La tinta que usaban los escribas era una mezcla de hollín y goma, a la que añadían agua para su uso que permitía escribir rápidamente, con la ayuda de un cálamo (era una caña hueca) registrando la contabilidad sobre papiros. Las anotaciones de tipo contable, con un gran carácter repetitivo, llegaron a conformar un tipo de escritura hierática que ha resultado muy difícil de descifrar para los estudiosos.

En el antiguo Egipto los faraones contaban con un cuerpo de escribas que tenía a su cargo el registro de las entradas y de los gastos, anotaban los botines de guerra, los campos sembrados de los enemigos y todo lo que iban acaparando en el camino. También se menciona que llevaban dos contabilidades, una un tanto complicada y de difícil comprensión para ser presentada a quienes les pidieran información y la otra, más sencilla, se utilizaba comúnmente y en las relaciones con los demás escribas. Tal vez se asemejaba a las dos contabilidades que llevan ahora algunas empresas.

Existen testimonios y pruebas del empleo de la contabilidad, tanto en Egipto como en Mesopotamia

Explica Valdivieso “que los escribas del antiguo Egipto (3.000 años A.C) cumplieron un rol importante en la incipiente contabilidad, además en la literatura utilizando varios tipos de escritura”. La palabra española “escriba” deriva del latín “scriba” que significa “contar”, eran personas cultas, con conocimiento de los cálculos y por eso ayudaban en los cálculos de impuestos a pagar por las personas a los Faraones. Como forma de escritura en Egipto se usaban los jeroglíficos, así llevaban el control de la producción agrícola, para alimentar a su creciente población, para hacer seguimiento de sus eventos y ceremonias religiosas, monumentos y obras públicas, así como para controlar la mano de obra empleada

Namer fue el primer Faraón, gobernó hacia el año 3050 A. C. El último faraón fue una mujer Cleopatra que reinó del año

51 al 30 A. C., por lo tanto, hubo escribas durante milenios, llegaron a constituir un cuerpo técnico numeroso y bien considerado socialmente. Su función consistía en transcribir las órdenes, anotar y controlar, en general, las actividades económicas. En los templos se llevaba el registro de las actividades económicas en cuentas detalladas.

Pese al rol decisivo que la contabilidad desempeñó en el antiguo Egipto, no puede afirmarse que la civilización faraónica haya contribuido a la historia de la contabilidad con innovaciones o procedimientos que no hubieran sido ya utilizados por los poderosos comerciantes caldeos, aunque por lo mencionado no es factible tampoco asegurar lo contrario.

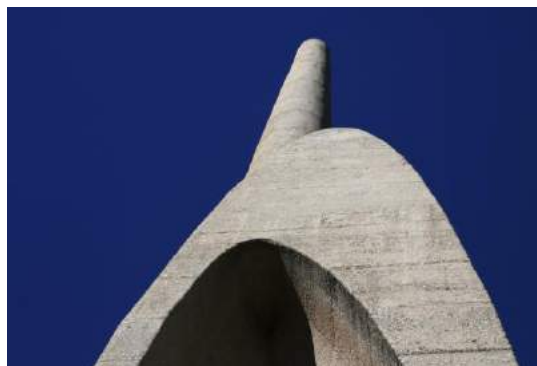
Los templos helénicos, como había sucedido siglos antes con los Templos de la Mesopotamia y los de Egipto, fueron los primeros lugares de la Grecia antigua en los que se efectuaron prácticas y técnicas contables. En cada Templo importante se atesoraba los óbolos de los fieles o de los estados, además de donaciones que era preciso anotar con alto grado de detalle. Los tesoros de los templos no estaban inmovilizados y con frecuencia se empleaban en operaciones de préstamos tanto al estado como a los particulares. Es factible afirmar que los primeros bancos Griegos fueron algunos Templos.

En torno al siglo V antes de nuestra era comenzó la especialización del comercio con dinero, los primeros bancos privados se establecen junto a los bancos de los Templos. Los trapezistas o banqueros, depositarios de ahorro y otorgaban créditos

Los banqueros llevaban dos clases de libros de contabilidad:

- ☐ el Diario (efemérides) y
- ☐ el libro de cuentas de clientes o trapedzitika grammata

El orden y la pulcritud con que se registraban las operaciones y las anotaciones tuvieron como resultado que llegaron a ser reconocidas legalmente y que otorgó a los libros de contabilidad valor de prueba principal.



El santuario de Delfos es uno de los lugares donde los arqueólogos han encontrado más abundante y minuciosa documentación contable, se han recuperados cientos de placas de mármol que detallan las ofrendas de los fieles, así como las cuentas de reconstrucción del templo en el siglo IV (A.C).

En las guerras e invasiones los habitantes de los territorios que eran vencidos eran considerados y sometidos en calidad de esclavos, esto estableció una conexión entre dicha situación y la contabilidad. Se seleccionaba al esclavo más inteligente llamado NOMENCLATOR cuya misión era llevar la contabilidad de los esclavos del amo, debido a que éstos eran considerados bienes y no seres humanos.

Existió una sociedad que fue símbolo de la esclavitud debido a la existencia de ejércitos poderosos que inundaron su estado de oro y esclavos, la poderosa “Sociedad Romana”. De allí provienen “hechos económicos” vinculados con la contabilidad dado que existieron libros como:

“ADVERSARIA”, en donde se registraban los ingresos y gastos diarios.

“EL CODEX O TUBULAE”, en donde los ingresos se colocaban en la columna (Acceptum) y en la otra columna los gastos (Expensum). (EL CODEX ACCEPTI – ET EXPENSI) que reproducía fielmente el estado de la caja “ARCA”.

En Roma en tanto se producían numerosas luchas entre Patricios y Plebeyos, especialmente por motivos de deudas y abusos cometidos por los acreedores (patricios), en contra de los deudores. Ante esta situación se vio la necesidad de implementar medidas legislativas como la “PAETIELA PAPIRIA” (año 428 de Roma, 325 A.C. impuesta por Marco Tulio Cicerón); que se basaba en la inscripción del nombre del deudor en el CODEX del acreedor (con el consentimiento del primero) y la mención de la cantidad de vida para crear la obligación a favor del acreedor.

Después de la etapa del Esclavismo, surge el Feudalismo, en donde el poder no está concentrado en la cantidad de esclavos sino en la tierra. La Iglesia se convierte en un sector predominante como la primera institución bancaria, concedía préstamos y se apropiaba de las tierras como castigo por el no pago, en la

actualidad es conocido como “el cobro jurídico”. En esta época predominó la Contabilidad Romana y se impulsó la partida doble y además aparecen los libros auxiliares con disposiciones específicas como:

- ☐ Registro de operaciones en orden cronológico.
- ☐ No se podían dejar espacios en blanco entre las partidas.
- ☐ Mención del documento soporte de la operación.

La Contabilidad en América

☐ Etapa Precolombina

Según Ruiz Rafael (1985, p. 131) en la América precolombina predominaban tres culturas muy desarrolladas (Azteca en México, Inca en Perú y Chibcha en Colombia), no existen estudios que afirmen se conocía la escritura alfabética. No obstante, sí existía actividad contable que era una práctica común entre los aborígenes: los aztecas llevaban cuentas de los tributos que recaudaban a las tribus sometidas; también los incas llevaban sus cuentas en lazos con nudos que representaban cifras, y los chibchas, cuyo comercio se realizaba por medio del trueque de mercancías, tenían formas de registrar sus transacciones con colores pintados sobre sus trajes.

☐ Etapa de la Conquista

Con la invasión de los españoles en el territorio americano comienza una

actividad económica sin precedentes. Los conquistadores que llegaron obtuvieron de la corona diversas concesiones, se comenzó con la explotación de los recursos naturales y también de los aborígenes. Los españoles que arribaban lograron imponer en estas tierras, su cultura, su religión y también sus costumbres mercantilistas, junto a las prácticas contables. Al consolidar la conquista americana, en 1522, Carlos V, mediante cédula real nombra a Rodrigo de Albornoz como contador real de las tierras que hoy son conocidas como Colombia, y además le proporciona junto con su acreditación, instrucciones muy precisas sobre el registro de las operaciones mercantiles. (Ruiz Rafael, op. cit. b) p. 137)

□ Etapa de la Colonia: "La partida doble en América"



En 1591, el rey Felipe II da la orden de llevar la contabilidad del reino por partida doble, queda de manifiesto así la influencia italiana en la contabilidad española. Los colonizadores establecieron en el territorio americano una serie de instituciones de carácter socioeconómico con el propósito de explotar tanto al aborigen como a los recursos naturales de la región.

La organización social en las colonias españolas en América

El sistema colonial se estructuró en la existencia de dos grupos: un grupo dominante, los colonizadores, y un grupo dominado, los colonizados. Los primeros eran los españoles y sus hijos nacidos en América. En su gran mayoría eran comerciantes, dueños de las minas, militares y propietarios de haciendas y plantaciones. Este grupo tenía también otros privilegios, ocupar los cargos públicos (virreyes, gobernadores, presidentes de las Audiencias, etc.) y residían en las ciudades. Los cargos más importantes estaban reservados exclusivamente para los nacidos en España.

Los dominados eran los nativos originarios y esclavos africanos. Ambos casos representaban la fuerza de trabajo en la colonia. La mayoría de la población eran los indígenas, vivían en las zonas rurales, estaban organizados en comunidades para el trabajo colectivo y la obtención del tributo, que se basaba en las propias organizaciones aborígenes, como los ayllus y los calpulli.

Los españoles denominaron "reducciones" a los pueblos de indígenas y para facilitar la explotación de su trabajo y la evangelización, se los organizaba bajo formas de vida colectiva; en las reducciones no podían vivir españoles ni mestizos ni negros. Los indígenas no podían ser sacados de ellas, con

excepción de los turnos que debían cumplir en la Mita.

Si bien la Corona española en los primeros años había declarado que los indígenas no eran esclavos, en los hechos más de 40.000 aborígenes de las Antillas y el Caribe fueron vendidos para trabajar en los lavaderos de oro, en la producción de alimentos, el transporte de cargas y el cultivo de la caña de azúcar.

Después frente a la necesidad de obtener fuerza de trabajo barata, los españoles impusieron a los indígenas formas de trabajo forzoso, entre ellas la Encomienda, la Mita y el Yanaconazgo.

☐ La encomienda

Representó la principal forma de obtener mano de obra barata: la Corona cedía a un español, denominado “encomendero” la atribución de cobrar tributo de un determinado grupo de indígenas a cambio de que los protegiera, diera nuevos conocimientos y garantizara su conversión a la fe católica. Estas obligaciones prácticamente no eran cumplidas.

Los encomenderos cobraban el tributo en trabajo, pero sometían a muy malos tratos a los indígenas de manera que la consecuencia fue la disminución de la población. Esto derivó en que más tarde los reyes de España llegaran a prohibir el servicio personal y a mantener sólo la obligación de pagar el tributo.

☐ La mita

La palabra significa ‘vez’, los que se agrupaban bajo esta forma y eran

abusados por esta modalidad se los denominaba “mitayos” o “veceros”. La mita constituía un tributo ocasional en trabajo para el bien público y se utilizaba también durante el Imperio Inca. Cada comunidad tenía la obligación de enviar a un grupo de trabajadores y además proveerles alimentos y transporte durante el tiempo de duración de la Mita.

Desde la conquista española, en 1574, este sistema originario fue modificado con el propósito de favorecer la explotación minera, forzando a los indios adultos a concurrir a las minas del Potosí. En muchas ocasiones desde distancias que alcanzaban mil kilómetros o más. Se les encargaba a los caciques de los pueblos la organización de todo lo referente a la Mita. Los mitayos viajaban con sus familias y recibían un salario que no alcanzaba a cubrir los gastos que debían afrontar, ya que debían pagar hasta las velas que utilizaban dentro de las minas.

Es así que era habitual que los indígenas se endeudaran, los mitayos buscaban enfrentar esta situación alquilándose como trabajadores “libres”. El trabajo en las minas era muy duro y brutal porque estaban expuestos a vapores tóxicos del mercurio utilizado para tratar la plata, además de los habituales derrumbes, otros accidentes y daños en la salud, especialmente pulmonares.

☐ Yanaconazgo

Esta institución consistía en el sometimiento a servidumbre al servicio del emperador o Inca, en tiempos prehispánicos. Eran sometidos a esta condición los prisioneros de guerra, los

rebeldes y aquéllos a quienes como marginales, no se los podía identificar con alguna comunidad.

En la época colonial, se sometía a aborígenes que estaban incorporados a la propiedad de una parcela y también a los fugitivos de la Mita que eran capturados y así pasaban a servir como dependientes de algún español en la agricultura o el pastoreo.

En síntesis, existían institutos previos a la llegada de los españoles que endurecieron las condiciones iniciales y entre otras consecuencias se produjo una mortalidad muy grande de los pueblos sometidos, además de contagiarles enfermedades que existían en el viejo Continente y no existían en América. Tenemos entonces las siguientes formas de tributos llevadas a cabo por los españoles:

a) el Tributo para el encomendero, las Pensiones para particulares, el Quinto del rey, el Sueldo para los corregidores y la Mita se constituyeron en importantes fuentes de ingresos para la corona.

b) El Trabajo Indígena: Los tres tipos de trabajo aborígen fueron: Encomienda, Mita y Yanaconazgo. El primero consistía en la cesión de un grupo de aborígenes a un español (encomendero) para que percibiera y cobrara para sí los tributos que debían aportar los indígenas mediante su trabajo

c) Mita minera. Durante el periodo colonial fue un trabajo obligatorio de los aborígenes varones entre 18 y 50 años, a favor del estado español que administraba la mano de obra indígena en

función a los pedidos de las diversas “industrias” españolas.

d) El Yanaconazgo es una institución de origen incaico que los españoles tuvieron mucho interés en conservar. Los juristas llevaron a cabo una eficaz labor de “normalización jurídica” de dicha institución mediante la naturalización suficiente de la misma dentro de los cuadros del ius commune.

Durante la Conquista, la Iglesia fue la institución más poderosa en el Nuevo Reino; se apropió de grandes extensiones territoriales, tanto rurales como urbanas, al cambiar el método de la fuerza usada por los colonos, por la enseñanza y la evangelización.

En 1605 se crearon en América tres Tribunales de Cuentas (Santa Fe, Lima y México), se nombraron contadores especiales en La Habana y Caracas y también se dictaron normas de manejo contable. En 1678, Felipe IV determinó que los contadores reales tenían la obligación de presentar cada dos años cuentas en términos de “cargo” y “data” (debe y haber) al Real Tribunal de Cuentas. Así se logró el control y registro de los impuestos recaudados y administrados por la corona.

En América el mayor aporte a la contabilidad correspondió a la congregación religiosa de la Compañía de Jesús, que introdujo por primera vez libros de contabilidad, el concepto de inventarios, la noción de presupuestos y otros elementos utilizados en Europa de esa época. La contabilidad no era ejercida como profesión liberal debido a que era

llevada por los clérigos como parte de sus actividades administrativas en las comunidades religiosas.



Antecedentes de la Contabilidad Pública

Los fenicios fueron muy conocidos como comerciantes y navegantes y pasaban gran parte de sus vidas tanto en la mar como ocupándose del tráfico de bienes y delegaban en sus dependientes, factores el cuidado de sus negocios y tiendas. Cuando estos navegantes regresaban, los dependientes les realizaban rendiciones de cuentas con todos los detalles y por errores de lo actuado en su nombre y representación.

Grecia es el país en el que aparece con más desarrollo y auge la contabilidad pública y hasta designaban a los Contadores Fiscales y eran denominados EPOPOS O POLETAS. Tenían a su cargo el registro y control del pago de los tributos y ejercían también un control de las cuentas públicas. Pagani, manifiesta en su obra *I Libri Commerciali* (citado por Gertz, 1996, p. 26), “quien al referirse a la Atenas del siglo V a.C., dice que había reyes que imponían a los comerciantes la obligación de llevar determinados libros,

con el fin de anotar las operaciones celebradas...”

Aparecen los banqueros y una especie de piedra o moneda de cuenta. La contabilidad que llevaban era un ejemplo de orden y claridad. Registraban todas las entradas y salidas y daban a publicidad todo el estado de cuentas previo a su aprobación por el senado para que todo ciudadano pudiera criticarlo, estar informado y tener conocimiento de cómo y en qué se habían gastado los fondos recaudados por el Estado.

De España hay poca literatura contable que se conoce o que pudiera ser rescatada de entre tanto que fue escrito sobre estos temas. Según Ángeles Carrasco (1993, s/d). “En uno de los tantos escritos hallados se encuentra éste que es muy claro y que demuestra que la partida doble existió en España mucho antes que la copiara Fray Luca Paciolo y que dice así: “... Antes que Castilla tuvo Aragón una organización regular de la Contabilidad Pública, que era llevada por el sistema del DEBE y HABER, y dirigida por el Maestre racional, funcionario de mucha autoridad y rodeado de grandes prestios””

Las Ordenanzas de Bilbao determinaban la obligación de llevar los libros por partidas dobles o sencillas. Es el 4 de diciembre de 1549 que por decreto se obliga tanto a los bancos como a los mercaderes a llevar cuenta en lengua castellana de las operaciones utilizando los libros de Caja y Manual con el debe y el haber. La permanencia durante 8 siglos de los moros y árabes en España –que más tarde fueron expulsados por los

reyes católicos- fueron los inventores del número GUBAP permitió el adelanto contable en la península.

También Lopes De Sá manifiesta que "...no fue Paciolo quien descubrió la partida doble y afirma que varios tratadistas ya la habían desarrollado antes que él", no obstante fue Fray Luca Paciolo, nacido en 1445, en el burgo de San Sepolcro, provincia de Toscana, quién merece el reconocimiento de lograr la primera edición impresa sobre este tema, debido a que las obras producidas cientos de años atrás, eran todas manuscritas. Fray Luca Paciolo fue un monje de la orden de San Francisco de Asís, en su juventud vivió en Venecia a las órdenes de un prominente comerciante judío llamado Antonio Rompíais, en esa época estudió en la escuela Domenico Bragadino un "lector público de matemáticas", más tarde pasó varios años de su vida fuera de Venecia absorbido por el estudio de las grandes teorías matemática. Se supone que en ese periodo comenzó su interés por relacionar sus conocimientos matemáticos con la contabilidad. Al regresar a su tierra natal imprimió su célebre obra Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita (Todo sobre aritmética, geometría, proporciones y proporcionalidades), en el año 1494.

No existen evidencias que prueben que Paciolo fue el autor del método de partida doble, por el contrario, él afirmó textualmente que seguía el método que en esa época se aplicaba en Venecia. Es posible que el método de partida doble, se fundamentara en el tratado de Cortugli,

sobre quién se sabe que lo estudiaba 40 años antes de que Paciolo publicara su obra.

El interés de Paciolo estaba en diseñar un sistema de contabilidad que pudiera proveer al comerciante de la información oportuna en relación con sus activos y obligaciones. En relación con esta cuestión Paciolo esgrime una explicación del inventario manifestando que es una lista de activos y pasivos realizada por el propietario de la empresa antes de iniciar actividades. Además, afirmó que este inventario debería ser realizado en un solo día, también que toda operación debía ser registrada por sus créditos y débitos. El libro Mayor (Quaderno) contaba con un índice y debía ser balanceado cuando se terminaban las páginas. En cuanto a los recaudos sobre este libro estaba que debía ser saldado por dos personas, también el balance de cierre debía ser el mismo balance utilizado para abrir un nuevo libro. A este procedimiento lo denominaba "Summa summarium", su clausura o cierre era correcto si los débitos y los créditos eran iguales. Las operaciones originadas en el débito se conocían por la preposición "Per" y las correspondientes a las del crédito por "A".

Paciolo luego de haber dedicado su vida a las matemáticas y en particular a las matemáticas comerciales, murió en 1514. Sus publicaciones son un legado importante que se conservan como la base de la contabilidad actual.

Leonardo Fibonacci es quién introduce en Italia el número arábigo en 1202, de esta manera se constituyó en el país que más

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

innovaciones aportó al conocimiento tanto en materia contable como administrativa. La consolidación de estos conocimientos -que se utilizaron a lo largo del tiempo y con la instauración de la partida doble, más tarde se expandió por el mundo.

Hacia fines del siglo XVI es en España e Italia, durante similar período, que otros autores introdujeron la teoría contable.

En Francia Edmon Degrange (padre e hijo). Respecto del padre es uno de los autores franceses cuyas obras versaron sobre la contabilidad y la obra con mayor impacto fue la primera edición de " La teneduría de libros vuelta fácil", en 1795, originó que fuera seguido por aproximadamente treinta autores, la última se publicó en 1920. Por el interés que suscitó, en 1826 el libro fue traducido al español, al italiano en 1842, 1862, y 1870. También fue editada en Bruselas en 1833. Edmon Degrandge publicó muchas más obras, y en la mayor parte de ellas fueron precisas nuevas ediciones por agotarse las primeras obras.

Actualmente lo que se denomina "Diario Americano" fue inventado por Edmond Degrange, al final del siglo XVIII y comienzos del siglo siguiente, siglo XIX, el DiarioAmericano tuvo en Estados Unidos y en Inglaterra un desarrollo similar, en relación a la forma de contabilizar y a partir de esa contabilización el análisis de los hechos registrados a posteriori. Realizó una vinculación entre el Libro Diario y el Libro Mayor, así reunió los dos Libros en un sólo. Constituyó un progreso si bien no fue totalmente innovador porque hubo otros predecesores que habían planteado la necesidad de ampliar

el número de columnas en el diario, sí fue quién finalmente logró el resultado expuesto y que tuvo tanta difusión y aceptación.



Los aportes de la investigación histórico-contable

Si bien en los siglos XVI, XVII y XVIII se mencionan obras que tratan aspectos de la contabilidad y la teneduría de libros, o contienen referencias a la historia de las técnicas contables o hacen referencia de algunos autores en particular, el estudio sistemático de la historia de la contabilidad, como tal, empieza a mediados del siglo XIX. Desde sus inicios hasta finales del primer tercio del siglo XX, la historia de la contabilidad se dedicó principalmente al estudio de los autores y los tratados contables del pasado, con pocos estudios aislados sobre libros de cuentas. El enfoque sobre el tema se refirió a la evolución de las técnicas contables y la identificación de las innovaciones o novedades que se producían, realizados por estudiosos de la contabilidad que estaban interesados en forma prioritaria por la evolución y progreso de su disciplina.

A partir del segundo tercio del siglo XX comienza una nueva etapa de la investigación histórico-contable, muy incipiente y en la que paulatinamente se manifiesta un interés más profundo y generalizado por el descubrimiento y estudio de fuentes primarias, es decir, de los libros de cuentas de las respectivas épocas (De Roover, 1937, citado en Hernández Esteve, 2002, p. 4). Es así que empieza un nuevo paradigma que propicia la ampliación del campo de estudio de la historia de la contabilidad, en contacto directo con los libros de cuentas, que no sólo se interesa por las prácticas y técnicas contables del pasado, sino que incorpora la participación en las técnicas empresariales de dirección, administración y control, a las que se considera como una manifestación más genuina, y finalmente por el estudio de las operaciones registradas en los libros, con la particularidad de ampliarlas con el contexto en el cual las mismas tienen lugar. De esta manera la historia de la contabilidad comienza a contextualizarse y aparecen nuevos e interesados estudiosos que son ajenos a la profesión contable. Se profundiza y se empieza a estudiar el papel de la contabilidad en la propia configuración del entorno. Se presta especial atención al rol de la partida doble, como también a otras innovaciones que son propias de la época renacentista italiana, que se consideran como un factor interactivo en las grandes transformaciones en el espacio de la organización comercial producidas en la Baja Edad Media. Debido a su importancia estas transformaciones constituyeron lo que se ha denominado la Revolución Comercial del siglo XIII, en la

cual destaca como estudioso del tema Raymond de Roover (1942, 1965). Esta Revolución conformó una profunda renovación tanto en los modos, usos y técnicas, como en las formas de concebir y practicar los negocios, de hecho marcó un hito en la historia económica, debido al impresionante auge que tuvieron las transacciones mercantiles, pero fundamentalmente por los profundos y revolucionarios cambios que aparejaron sobre la conversión del pequeño capitalismo doméstico en el incipiente capitalismo comercial de los grandes hombres de negocios que empezaron a considerar innecesario viajar de feria en feria para comercializar sus mercancías.

Este proceso una de las principales causas de la decadencia de las ferias de la Champaña, que era el auténtico eje de la vida comercial de la época, así comienza a cambiar el equilibrio de poderes mercantiles en Europa, pasando a un segundo plano a los comerciantes flamencos, mientras aparecían en un lugar preeminente a los hombres de negocios italianos, constituyéndose en los verdaderos protagonistas de la Revolución comercial. Contaban con nuevas técnicas de organización, gestión y control de los negocios, es así que desarrollaron y dominaron antes otros y con mentalidad absolutamente diferente fueron conscientes de las enormes posibilidades y beneficios que su capacidad y las nacientes circunstancias del entorno les abrían y no dudaron en quebrar con el antiguo sistema. Dejaron de asistir a las ferias y comenzaron en su reemplazo a abrir filiales permanentes en Flandes, Francia, España, Inglaterra, etc.,

de esta manera se convirtieron en los monopolizadores directos del comercio exterior de media Europa. Se originó un cambio trascendental en el comercio Europa central y meridional con los países orientales que hasta ese momento se centraba principalmente en las ferias de la Champaña. Allí acudían a vender los mercaderes italianos los productos que habían adquirido en Oriente y que eran adquiridos básicamente por los comerciantes flamencos para su posterior distribución en la Europa central y occidental. Los mercaderes flamencos vendían allí los productos comprados en los países de esa zona, que en gran parte eran comprados por los mercaderes italianos para su reventa en Oriente.

Para que este cambio revolucionario en el comercio pudiera suceder fue fundamental el aporte del descubrimiento y el uso de la partida doble, dado que suministró un orden sistemático, tanto para sintetizar las operaciones, como para obtener una visión global de los negocios que empezaron a realizarse en territorios con el establecimiento de sucursales alejadas de la casa matriz, aún en épocas donde la comunicación adolecía de imperfecciones, pero permitía acotar los riesgos de realizar dichas operaciones a distancia y establecer un control bastante efectivo. Los mercaderes italianos alcanzaron las principales plazas europeas occidentales, Brujas, París, Londres, etc., para vender sus productos en forma directa sin necesidad de recurrir de manera personal a las ferias.

Desde tiempos muy antiguos las actividades inherentes a la necesidad de llevar registros contables han sido

permanentes, si bien es a partir de los siglos XIV y XV que se encontraron testimonios escritos de forma regular y más abundante. Expresa Hernández Esteve (2001, p. 1).

Los estudios históricos aportan un nuevo enfoque para encontrar ejemplos abordados por el análisis histórico-contable. En el sentido expuesto, la historiografía del Imperio español correspondiente a los siglos XVI y XVII se centró en los aspectos vinculados con el poderío militar y político que alcanzó España a partir de la enorme riqueza en metales preciosos procedentes de las que denominaron las Indias y que en la actualidad es el Continente Americano. Investigaciones más recientes realizadas sobre el sistema contable y organizativo de la Real Hacienda castellana dan cuenta del relevante papel desempeñado en este contexto por la colosal organización administrativa del Imperio, creada totalmente ex novo y que más tarde fueron utilizados como modelo de los sistemas de dominio colonial de otros imperios. Es así que la investigación histórico-contable ha llevado a un primer plano a la organización de la Administración castellana de ese momento, revelándola como uno de los factores más importantes para conocer en profundidad hechos que permiten explicar la evolución, desempeño y vicisitudes del Imperio.

Además la investigación histórico-contable ha revelado, tanto el conocimiento como el interés de los poderes públicos españoles de ese entonces hacia las prácticas contables de los mercaderes, esto queda de manifiesto

con la primera legislación en el mundo obligando a los comerciantes a llevar libros de cuentas y hacerlo por el método de partida doble (pragmáticas de Cigales de 1549 y de Madrid de 1552) con una antelación de más de doscientos años sobre los demás imperios que la sucedieron. Con esta legislación, que marca un hito en la historia de la contabilidad española dentro del contexto mundial, se buscaba impedir o aminorar la salida fraudulenta de metales preciosos más allá de las fronteras del imperio debido a la huella que la contabilidad por partida doble proporcionaba sobre las operaciones realizadas.

Es a partir del estudio de la historia de la contabilidad que se conoció como el rey Felipe II, estaba al tanto de las prácticas mercantiles de su tiempo y del interés que le despertaba para sus fines. Felipe II incorporó a la Administración pública a prominentes hombres de negocios para aprovechar sus conocimientos, también la introducción en 1592, luego de un fallido intento en 1580, de la contabilidad por partida doble para llevar las cuentas esenciales de su Real Hacienda y que constituye otro momento central de la historia de la contabilidad en España. “Estos hechos dan idea del grado de interés y atención con que en la Corte española se seguían las novedades en el mundo mercantil y financiero.” (Hernández Esteve, 2002, p.2)

En las primeras décadas del siglo XIX con la pérdida de las colonias americanas comienza la decadencia del comercio ultramarino de Cádiz, originando un brusco declive de la ciudad al perder su posición de gran metrópoli próspera y

opulenta, no obstante, nuevos estudios de la documentación contable de una empresa comercial gaditana creada en el año 1730 y que aún pervive, puso en evidencia que sus años de mayor auge y prosperidad debido a la actividad con América fueron los de la segunda mitad del siglo XIX. A partir de estos estudios sobre empresas establecidas en tiempos de la colonia y que aún siguen activas se evidencia cómo la investigación de las fuentes contables ha cambiado ciertas convicciones que habrá que revisar, dado que corrigen ciertos conocimientos, pero a su vez también arrojan sombras sobre las percepciones históricas establecidas.



“...ejemplos en los que la investigación histórico-contable ha venido a completar o, incluso, a cambiar el signo de las interpretaciones históricas recibidas, un caso en el que los estudios de historiadores españoles de la contabilidad han contribuido a desacreditar una teoría ampliamente extendida entre los historiadores de la empresa norteamericanos: la de que las técnicas avanzadas de gestión empresarial, y entre ellas la contabilidad de costes, habían surgido en el siglo XIX como consecuencia de la presión ejercida por la libre competencia entre las grandes empresas. Los archivos contables de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla han

venido a demostrar cómo, en los siglos XVII y XVIII, una gran empresa en régimen de monopolio estatal practicaba ya un riguroso control de costes y unas desarrolladas técnicas de gestión” (Hernández Esteve, op. cit. 2002, p.2).

¿Qué es la contabilidad?

De acuerdo con las definiciones y el contenido hallamos demasiados criterios apoyados por unos y criticados por otros.

Para los europeos, especialmente para los italianos y los españoles, no hay duda de que la contabilidad es una ciencia y así la definen y sustentan con muy valederas y poderosas razones. En cambio, para los tratadistas de la escuela sajona no pasa de ser una técnica

Arévalo “En casi todas las definiciones y autores predomina un dejo de aplicación exclusiva a la hacienda privada, olvidando lo más importante que es la contabilidad pública y la primera que se analiza y conoce como contabilidad, según se expone en el capítulo de historia de la contabilidad”

C/Pufus Porem: (Accounting Method - University of Chicago Press - Chicago 1930) “La contabilidad es una herramienta que se utiliza en el control de la actividad económica. Es un artefacto para medir e interpretar ciertos hechos de una empresa que se expresan en forma cuantitativa”

Fernando Boter Maupi (Curso de Contabilidad - Barcelona 1923 - Pág. 7)

“Contabilidad es la ciencia que coordina y dispone en libros adecuados, las anotaciones de las operaciones, efectuadas por una empresa mercantil,

con el objeto de poder conocer la situación de dicha empresa, determinar los resultados obtenidos y explicar las causas que han producido estos resultados.

H.A. Finney (Principles of Accounting - Ed. Prentice Hall Inc. M.York - 1931)

“La contabilidad comprende un cuerpo de principios legales” industriales, comerciales y financieros que deben tenerse en consideración para determinar cómo, y en qué medida, las operaciones de un negocio afectan el valor de sus activos y el monto de sus pasivos, utilidades y capital.

Vicenzo Masi pertenece a la corriente que coloca al patrimonio como el objeto de la Contabilidad.

“Es la ciencia que estudia el patrimonio a disposición de las haciendas, en sus aspectos estáticos y en sus variaciones para enunciar, por medio de fórmulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración sobre la formación y distribución de los réditos”.

Las investigaciones contables comprenden el estudio del patrimonio bajo dos aspectos:

Estático,

Dinámico

J.Hugh Jackson (1956, p. 3). Accounting Principles. McGraw Hill Book Company Inc. 3a. ed. N. York “La contabilidad y la teneduría de libros constituyen un proceso de análisis, registro e interpretación del efecto de las operaciones comerciales” y agrega que “en general, la teneduría de libros se ocupa del análisis y del registro de las

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

operaciones, y la contabilidad, en cambio, trata principalmente "la síntesis e interpretación de la información aportada por la teneduría de libros".

Pyte y White "La contabilidad es el acto de registrar y sintetizar las transacciones de un negocio y de interpretar sus efectos sobre los asuntos y las actividades de una entidad económica"



W. A. Paton (Essentials of Accounting, p. 3) Para este autor la contabilidad se puede definir " como el cuerpo de principios y el mecanismo técnico por medio de los cuales las informaciones económicas de una empresa determinada son clasificadas, registradas periódicamente, presentadas e interpretadas con el propósito de un control y una administración eficiente"

Según Giovanni Gómez
(<http://www.gestiopolis.com/escuelas-teoria-contable/>)

Kenboecks-Rekeninge (1543): "Muy noble arte y la ciencia de tener libros y llevar cuentas"

Charles Penguiaio: "La contabilidad es una simbólica expresión matemática que remata la construcción jurídica"

Pierre Gamier: "La contabilidad es el álgebra del derecho"

Fabio Besta: "La contabilidad es una ciencia de control económico"

El Contabilidad según la teoría económica (Siglo XIX y XX)

"La contabilidad como un método de observación económica evoluciona simultáneamente con el medio donde se hace la práctica que justifica su razón de ser "La organización".

"Es una profesión manual que registra en cuentas las transacciones efectuadas por los comerciantes y trata de conservar un acontecer histórico de los hechos económicos ocurridos en las organizaciones"

"Es una actividad dinámica que debe progresar en la misma forma que crecen o se complican las operaciones de las empresas y las necesidades de información que requiere el hombre"

"La contabilidad es un método de información económica cuyo objetivo esencial es la medición del estado financiero de una organización"

Eugène Léautey y Adolphe Guibaut: La cara matemática de la contabilidad, publicaron en 1889 La ciencia de las cuentas puesta a disposición de todos. Tratado teórico y práctico de contabilidad doméstica, comercial, industrial, financiera y agrícola. Esta obra escrita por dos hombres de experiencia, hará historia en la literatura contable francófona a la cual le abre nuevos horizontes. Adolphe

Guilbaut era un hombre de experiencia que conocía las fábricas, su tecnología y su contabilidad industrial. Eugène Léauteay era un contador ubicado en la reflexión y la teoría que no desdeñaba las consideraciones prácticas. Ellos sacaron partido de su asociación escribiendo una obra de lectura fácil, introduciendo nuevos conceptos, o aclarando los antiguos por unos nuevos. Sostiene (Colasse y Durand, 1994, pp. 43-44) que la ambición de Léauteay y de Guilbaut fue la de:

crear un lenguaje preciso de la contabilidad y de una forma final bien elaborada.

apoyar este lenguaje a los principios razonables y a una teoría científica seria

de crear una nomenclatura asociada a una clasificación metódica y práctica de cuentas

de establecer un formato y un contenido uniforme para el balance.

Todos estos puntos, fueron posteriormente retomadas por los teóricos contables franceses, que han a menudo hasta 1973, privilegiado los estudios relativos a la normalización de las contabilidades, garantía de la precisión de nomenclaturas, de racionalidad y de uniformidad y dando a la cuenta un papel central de descripción de las operaciones económicas fundamentales.

Jean Dumarchey: realizó una contribución a la teoría del balance y del valor, es una importante figura entre los grandes autores en contabilidad, de principios del siglo XX, tanto en Francia como en Europa. Sus obras han tenido un impacto "non négligeable" para la reflexión contable de su época. Este impacto se

refiere tanto a sus partidarios, que lo consideraban como un "comptologue", como a sus detractores, que le reprochaban por recurrir sistemáticamente a la demostración matemática para apoyar sus reflexiones.

La contribución de Dumarchey se sitúa en varios niveles, pero mucho más su contribución a la enseñanza de disciplina sea la más plena de sentido implícito hoy en día. En contraposición con los autores de finales del siglo XIX, Dumarchey rechaza el camino tradicional que concentra la contabilidad en la escritura. Él propone, al contrario, una definición de la contabilidad centrada en el balance. Es desde esta definición que se origina su contribución a la enseñanza de la asignatura. Expone las bases de una aproximación moderna de la contabilidad que se interroga sobre la representación de la empresa por el balance, sobre los conceptos de base, por la lógica de su presentación, por la evolución de las cuentas. Él no ignora, por consiguiente, los problemas de la teneduría de libros puesto que él elaboró un sistema integral buscando responder a las preocupaciones prácticas de la organización contable.

Gino Zappa (1879-1960) El institucionalismo en la contabilidad financiera, es el fundador a la vez de la teoría contable dominante en Italia en el transcurso del siglo XX y de la teoría de las organizaciones económicas, basada en el sistema contable, que denominó Economía de la Hacienda. El aporte original de Gino Zappa a la investigación contable está fundamentada en una paradoja: en tanto que un modo de

representación de los fenómenos económicos, la contabilidad constituye a la vez un elemento central y un punto de partida. Es por esto que para remontar la paradoja que Zappa va a desarrollar su ambicioso proyecto teórico. Y es esta voluntad de crear una tensión fundamental en el seno del enfoque contable usual que lo hace un gran autor contable. Su proyecto intelectual se apoya en la contabilidad de representar la acción humana en toda su amplitud en el seno de las organizaciones económicas. A partir de 1927, Gino Zappa introdujo dos novedades fundamentales en la tradición italiana en los estudios contables.

A. C. Littleton (1886-1974) y W. A. Paton (1889-1991): la normalización contable entre inducción y deducción, escribieron en colaboración un clásico *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, constituye el resultado de un siglo de pensamiento contable que lanzó en 1940 bases de la normalización contable contemporánea. Si bien comparten parte de su pensamiento común compendiado en esta obra, también cuentan con divergencias. Littleton adhirió al método inductivo, mientras que Paton fue partidario del método deductivo. Pero se reencuentran en los resultados. Ambos eran casi la misma edad y surgidos del modelo americano del esfuerzo y la perseverancia. La tesis de Littleton, "Accounting Evolution to 1900", sustentada en 1931 y publicada en 1933 es considerada como un modelo de historia de la contabilidad. La tesis de Paton, *La Teoría de la Contabilidad*, sustentada en 1916 y revisada, aumentada y publicada en 1917 con el título de *Teoría Contable* realiza énfasis

en la Empresa Corporativa. Juntos sumaron más de 150 publicaciones académicas.

Kiyoshi Kurosawa: Fue considerado el primer samurái de la contabilidad, la contabilidad es una antigua disciplina en el Japón. Desde la creación, en 1884, de la primera cátedra de contabilidad en la Universidad de Hitotsubashi, su crecimiento durante el siglo veinte ha hecho de ella un campo de investigación importante en el seno de las ciencias sociales. Los trabajos científicos de sus fundadores (Kiyoshi Kurosawa es uno ellos) han contribuido a este auge. La obra de este autor es muy importante: por una parte, cuenta con una producción muy abundante en el plano teórico (más de 640 artículos y 60 obras), y ha protagonizado un rol preponderante en la concepción y la evolución del sistema contable japonés.

El contexto socioeconómico complicado en el cual Kurosawa en los años treinta vivió influyó de manera profunda en su obra. A finales de los años 1920, Japón sufrió una crisis financiera que provocó una fuerte recesión y trastornos económicos. Atravesar por esta experiencia de la crisis parece haber marcado la búsqueda de Kurosawa de una contabilidad ideal, multivariada, en la evolución de sus teorías, siempre representativa de un óptimo social.

Las primeras obras de Kurosawa aparecen en un período articulado a la historia de la contabilidad japonesa, con los primeros signos de normalización, y un debut de autonomía de la disciplina contable.

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

Como en el derecho comercial, la contabilidad japonesa ha sido permanentemente influenciada por el pensamiento alemán, con especialmente la adaptación del código de Comercio alemán al Japón revisado en 1899.

Reflexiones finales

La importancia de conocer y profundizar la historia de la Contabilidad a lo largo del tiempo es fundamental para su crecimiento porque si se ignora que fue empleada desde tiempos inmemoriales y para qué se la utilizaba nos deja a oscuras en cuanto a su propósito y objeto de estudio. Si bien está claro que a medida que las sociedades van cambiando, no debe dejarse de lado que no solamente existe la técnica contable, sino que este vacío histórico no permite avanzar en el propósito de qué es, para qué existe y tal vez crear nuevos enfoques como así también, reflejar el impacto que provoca el ser humano en su medio ambiente, el costo social que sus actividades significan, porque pareciera que todo lo que no se puede medir, simplemente no existe. Esto no debiera ser así, la contabilidad se enmarca dentro de las Ciencias Sociales porque es el hombre que organiza de determinadas formas su vida en cada sociedad y si éstas evolucionan también es necesario conocer sus orígenes y en qué fue utilizada y fundamentalmente para qué y quiénes tienen que abordar las teorías que permitan alcanzar su madurez para no ser considerada simplemente una técnica que corre tras los avances tecnológicos y los cambios de las organizaciones como entes creados por y para el ser humano y su entorno social,

económico, productivo, pero también las formas de cuidar el planeta al que se está depredando y poniendo en riesgo las generaciones futuras. Cabe entonces preguntarnos porqué se la ignora e invisibiliza a pesar de ser fundamental en cualquier área de conocimiento que se precie y valore a sí misma.

Bibliografía

-Muñoz Merchante, Ángel. (2016). "Elogio de la Contabilidad. (Más allá del Debe y el Haber)". Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud. Vol. 22. ANALES XXII.

-Gonçalves y Carvalho Lira. (2009). La Contabilidad ya estaba presente en la Antigüedad Clásica. Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Coimbra. Contabilidad nº 215 noviembre 2009. Artículo. Recuperado de: <http://pdfs.wke.es/9/6/2/4/pd0000049624.pdf>. el 27 de mayo de 2017.

-Hernández Esteve, Esteban. (2002). LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD. Artículo Publicado en el nº 67-68 (julio-agosto 2002) de la "Revista Libros"

-SÁ, António Lopes de Sá (1998a). Historia General y de las doctrinas de la Contabilidad. 2.ª ed. Lisboa. Portugal. Vislis Editores.

-Valdivieso (2014). Escribas en el Antiguo Egipto y la Contabilidad. Recuperado de: <http://aechile.cl/2014/09/12/escribas-en-el-antiguo-egipto-y-la-contabilidad/> en julio de 2018

-Bautista Martín Molina, Pedro y Benito Veiga Copo, Abel. (1998). LOS LIBROS

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

DE CONTABILIDAD: UN APUNTE HISTÓRICO. BOLETÍN DE LA FACULTAD DE DERECHO, núm. 13, 1998. España.

-Franco Ruiz Rafael. (1985a). Características históricas de la enseñanza contable, En: Reflexiones contables, 1985, pp. 104.

-Franco Ruiz Rafael. (1985b). Desarrollo de la educación contable en Colombia, En: Reflexiones contables, 1985, p. 131

-Carrasco, Ángela. (1993). ¿Qué es la Contabilidad? Recuperado de: <https://angelacarrasco11.wordpress.com/2012/06/27/contabilidad-2/> El 25 de junio de 2018.

GESTIÓN DE RIESGOS CORPORATIVOS EN EL ANÁLISIS DE PROCESOS EMPRESARIALES Y AUDITORÍAS CON ÉNFASIS EN LA EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL

GONZALEZ, Gustavo Martín.

Contador Público

Especialista en Contabilidad Superior y
Auditoría

MP 2167 CPCEM

Docente Universitario

gmg.gonza@gmail.com



RESUMEN

La efectividad de los procesos de un ente constituye, sin duda una ventaja competitiva del mismo frente al resto. Procesos seguros evitarán desfalcos e irregularidades que podrían traducirse en pérdidas económicas, pero también en la insatisfacción del cliente, tanto interno como externo.

La dirección de las empresas delega la revisión continúa de los procesos en departamentos de auditoría interna o, muchas veces, contrata consultores especializados, pudiendo, a su vez, solicitar estos servicios al auditor externo de estados contables.

El hecho de focalizar parte del análisis empresarial en los procesos y los riesgos vinculados implica que se ha adoptado un enfoque de gestión de riesgos corporativos.

En este punto, se torna importante la evaluación del control interno, y del riesgo de control, de tal manera de poder rediseñar, si fuera necesario el proceso bajo análisis.

Las técnicas utilizadas, surgen del propio proceso de auditoría, pudiendo clasificar las mismas en aquellas destinadas a conocer el ente, las que tienen el objetivo de conocer los controles internos existentes y las que buscan evaluar su operatividad y funcionamiento.

Una vez que se haya reunido esta información, el auditor/consultor, podrá analizar los riesgos que afectan a un proceso, las debilidades existentes y los controles instaurados, buscando siempre la mejora continua del citado procedimiento. El auditor externo podrá usar esta información como apoyo para el diseño del programa de auditoría integral a utilizar para evaluar la razonabilidad de los Estados Contables, y mediante el modelo de riesgo que se expondrá en este ensayo, definir el tamaño de la muestra a tomar y la extensión de las pruebas a aplicar.

En el presente trabajo, se buscará definir los tipos de riesgos que deberá considerar un auditor, consultor, o profesional que analice procesos, focalizando en el riesgo de control. A su vez, se utilizarán matrices de riesgo para plasmar el resultado de toda la evaluación realizada.

Estas técnicas son aplicables a cualquier ente o proceso administrativo, sin embargo, los ejemplos que se darán están relacionados al circuito de “pago a proveedores” ya que este, generalmente está presente, de manera más simple o compleja, en todos los entes y es preciso que cuente con controles fuertes, ya que su riesgo inherente es elevado.

PALABRAS CLAVES

Riesgo; Auditoría; Control Interno; Matrices de Riesgo

CONCEPTOS DE RIESGO Y SIGNIFICACIÓN. MODELO DE RIESGO

Antes de comenzar cualquier trabajo de auditoría (ya sea auditoría externa o interna) debemos conocer el ente al cual estamos analizando.

El auditor debe aplicar procedimientos para conocer el sistema de control interno para luego poder definir la naturaleza y extensión de las pruebas de auditoría a realizar.

Cuando el contador público tiene un rol de auditor interno o de consultor, este análisis se vuelve extremadamente importante, y del relevamiento que realice dependerá la calidad de su trabajo. Esto es así debido a que, como auditor, deberá verificar que controles internos existen y su eficacia para detectar y prevenir errores u omisiones.

Si estos controles no existieran o fueran deficientes el auditor deberá proponer mejoras o la instrumentación de los mismos.

Cuando realizamos los análisis antes descriptos estamos evaluando riesgo y la probabilidad de que existan errores u omisiones por lo que debemos conocer cuáles son los tipos de riesgos que será necesario considerar.

Siguiendo la línea de pensamiento de Alvin A. Arens, existen cuatro tipos de riesgo los cuales conforman el “modelo de riesgo”.

- **Riesgo planeado de detección:** es una cuantificación del riesgo de que las evidencias de auditoría de un segmento no detecten errores superiores a un monto tolerable, si es que existen dichos errores. Existen dos puntos importantes referentes al riesgo planeado de detección: en primer lugar, depende de los otros tres factores del modelo. El riesgo planeado de detección cambiará sólo si el auditor cambia uno de los otros factores. En segundo lugar, determina la cantidad de evidencias sustantivas que el auditor planea acumular, inversamente al tamaño del riesgo planeado de detección. Si se reduce el riesgo planeado de detección, será necesario que el auditor acumule más evidencias para lograr el riesgo planeado reducido.

- **Riesgo inherente:** es una cuantificación de la evaluación que hace el auditor de la probabilidad de que existan errores importantes (errores o fraudes) en un segmento antes de considerar la eficacia de la estructura del control interno. El riesgo inherente es la susceptibilidad de los estados financieros a errores importantes suponiendo que no existen controles internos. Si se llega a la conclusión de que existe una alta probabilidad de errores, sin tomar en cuenta los controles internos, el auditor determinaría que el riesgo inherente es alto.

- **Riesgo de control:** El riesgo de control es una medición de la evaluación que hace el auditor de la probabilidad que errores superiores a un monto tolerable en un segmento no sean evitados o detectados por el control interno del cliente. El riesgo de control presenta 1)

una evaluación de la eficacia de la estructura de control interno del cliente para evitar o detectar errores, y 2) la intención del auditor para hacer esa evaluación en un nivel por debajo del máximo (100%) como parte del plan de auditoría. Por ejemplo, supongamos que el auditor llega a la conclusión de que una estructura de control interno es por completo ineficiente para evitar o detectar errores. Cuanto más eficaz sea la estructura de control interno, menor será el factor de riesgo que pudiera asignarse al riesgo de control. El modelo de riesgo de auditoría muestra una relación estrecha entre el riesgo inherente y el riesgo de control. Por ejemplo, un riesgo inherente de 40% y un riesgo de control de 60% afectan el riesgo planeado de detección y la evidencia planeada, lo mismo sucede por ejemplo con un riesgo inherente de 60% y un riesgo de control de 40%. En ambos casos, al multiplicar RI por RC se obtiene un denominador en el modelo de riesgo de auditoría de 24%. La combinación del riesgo inherente y el riesgo de control se puede considerar como la anticipación de los errores después de tomar en cuenta el efecto del control interno. El riesgo inherente es la anticipación de los errores antes de considerar el efecto del control interno.

- **Riesgo aceptable de auditoría:** es una medida de la disponibilidad del auditor para aceptar que los estados financieros contienen errores importantes después de que ha terminado la auditoría y que ha emitido una opinión sin salvedades. Cuando el auditor se decide por un riesgo menor de auditoría, ello significa que el auditor está más seguro

de que los estados financieros no contienen errores importantes. Un riesgo cero implicaría certidumbre total y un riesgo de 100% una incertidumbre completa. La certeza total (riesgo cero) de la precisión de los estados financieros no es práctica en términos económicos ya que el auditor no garantiza la ausencia total de errores importantes. Con frecuencia los auditores se refieren a los términos certeza de auditoría, certeza global o nivel de certeza en lugar de riesgo aceptable de auditoría. La certeza de la auditoría o cualquier otro de los términos equivalentes es el complemento del riesgo aceptable de auditoría, que es, un riesgo menos aceptable de auditoría. Por ejemplo, el riesgo aceptable de auditoría de 2% es el mismo que si la certeza de la auditoría fuese de 98 por ciento.

- **Riesgo de compromiso:** El riesgo del compromiso es el riesgo de que el auditor o el despacho de auditoría sufra un daño debido a una relación con el cliente, aunque el informe de auditoría presentado al cliente fuese correcto. El riesgo del compromiso está estrechamente relacionado con el riesgo del negocio del cliente. Por ejemplo, si un cliente se declara en quiebra después de concluir una auditoría, la probabilidad de una demanda contra el despacho de contadores públicos es razonablemente alta aun cuando la calidad de la auditoría haya sido buena.

MODELO DE RIESGO DE AUDITORÍA PARA PLANEACIÓN

La principal forma en la que un auditor se enfrenta al riesgo de auditoría es a través del modelo de riesgo que se expone a continuación. Este modelo se utiliza principalmente en la etapa de planeación de cualquier auditoría con el objetivo de definir la cantidad de evidencia que se debería obtener para cada ciclo.

Se expresa de la siguiente manera:

$$RPD = RAA / (RI * RC)$$

En donde

RPD = Riesgo Planeado de Detección

RAA = Riesgo Aceptable de Auditoría

RI = Riesgo Inherente

RC = Riesgo de Control

Mientras más pequeño sea el riesgo planeado de detección la evidencia a obtener será mayor.



Al planificar la tarea de auditoría del proceso de Pago a Proveedores podemos apoyarnos en este modelo y evaluar diferentes escenarios a fines de definir la

evidencia y tipos de pruebas de auditoría a aplicar.

QUÉ ES LA GESTIÓN DE RIESGO EMPRESARIAL (ERM)

Podemos definir a la gestión de riesgo empresarial ERM (Enterprise Risk Management) como un proceso estructurado, consistente y continuo implementado a través de toda la organización para identificar, evaluar, medir, y reportar amenazas y oportunidades que afectan el poder alcanzar el logro de sus objetivos .

Siguiendo la línea de pensamiento de Rodrigo Gaitán Estupiñán en su libro Control Interno y Fraude (Gaitán, 2015), la junta directiva o consejo de administración posee la responsabilidad de asegurarse que los riesgos son gestionados. En la práctica la junta directiva delega en el equipo gerencia la operación de marco de gestión de riesgo quienes son los responsables de realizar actividades para detectarlos y prevenirlos.

Entre las actividades incluidas en el ERM podemos nombrar:

- Articulación y comunicación de los objetivos de la organización.
- Determinación del apetito de riesgo de la organización.
- Establecimiento de un ambiente interno apropiado incluyendo un marco de gestión del riesgo.

- Identificación de amenazas potenciales.
- Evaluación del riesgo, por ejemplo, impacto y posibilidad de ocurrencia de las amenazas.
- Selección e implementación de respuestas al riesgo.
- Comunicación de información sobre riesgos de manera consistente en todos los niveles de la organización.

Uno de los fundamentos claves del directorio es el de obtener aseguramiento de que el proceso de gestión de riesgo está trabajando efectivamente y que los riesgos claves están siendo manejados en niveles aceptables.

Es posible que el aseguramiento provenga de diferentes fuentes. De estas, el aseguramiento de la gerencia es fundamental. Este debe ser complementado con el de proveer aseguramiento en forma objetiva, para lo cual la auditoría interna es clave. Otras fuentes incluyen a los auditores externos y revisoras de especialistas independientes.

En este trabajo, como ya se mencionó en párrafos anteriores, nos posicionamos en el lugar de un contador independiente al ente, pero contratado por este para realizar una auditoría específica del área y de esta manera proporcionar el aseguramiento requerido.

La visión de los procesos desde la perspectiva de los riesgos que pueden afectarlos, su probabilidad de ocurrencia e impacto es necesaria para cualquiera

que tenga la labor de estudiar un circuito administrativo ya que de esta manera tendrán una visión integradora del proceso y de los hechos negativos que pudieran afectarlo.

RIESGO DE CONTROL – TÉCNICAS PARA SU ANÁLISIS

Como se ha expuesto en párrafos anteriores, uno de los aspectos a considerar en el modelo de riesgo, es el riesgo de control.

Antes de llegar a este punto de análisis, debemos contar con la siguiente información la cual se obtiene en las etapas anteriores de cualquier proceso de auditoría:

- Tener pleno conocimiento del ente.
- Conocer los riesgos asociados.
- Conocer los controles aplicados al circuito objeto de evaluación.
- Saber si, estos controles, son operativos, es decir, son efectuados.

Una técnica muy utilizada a la hora de evaluar el riesgo de control es la utilización de matrices de riesgo.

Siguiendo la metodología propuesta por Alvin A. Arens (Arens, 2007), en primer lugar, debemos identificar los objetivos de auditoría para las operaciones de un determinado proceso, para de esta manera, poder analizar el riesgo de control vinculado a los mismos. A modo

de ejemplo, aplicaremos estos conocimientos al circuito de “Pago a Proveedores”, pudiendo distinguir dos sub-procesos que lo conforman.

- **Sub-proceso de “Cuentas a Pagar”:** En este sub-proceso se realizan los controles previos y contabiliza la documentación correspondiente a fin de reflejar la deuda existente con el proveedor. Generalmente estas tareas son desarrolladas por un departamento del mismo nombre.

- **Sub-proceso de Pagos:** En este sub-proceso se realiza el pago propiamente dicho y los controles previos al pago, necesarios para evitar cualquier tipo de error, omisión o fraude en la salida de fondos. Generalmente son desarrollados dentro del ámbito de la “Tesorería”.

Los objetivos de auditoría para los sub-procesos de “Cuentas a Pagar” y “Pagos” pueden ser los siguientes sin perjuicio de que podrían variar dependiendo del proceso evaluado y del criterio profesional de auditor:

- **Existencia:** Este objetivo se refiere a si las operaciones registradas en realidad ocurrieron. Por ejemplo, una violación a este objetivo sería la registración de un pago cuando en realidad este nunca ocurrió.

- **Integridad:** Este objetivo se refiere al hecho de que todas las operaciones que debieran incluirse en los diarios hayan sido incluidas. Por ejemplo, la falta de registración de facturas de proveedores sería una violación a este objetivo.

- **Precisión:** Este objetivo se refiere a la precisión de la información relativa a transacciones contables. Para las operaciones de compras habría una violación al objetivo si la cantidad de bienes recibidos en el depósito fuera distinta a la cantidad facturada y dicha diferencia no se reclamara dándose por buena, si se registraran comprobantes por importes erróneos, etc.

- **Clasificación:** Las operaciones se deben encontrar correctamente clasificadas. Un ejemplo de un error vinculado con este objetivo sería incluir dentro del mayor de proveedores de mercaderías deudas con el fisco o con proveedores de “bienes de uso”.

- **Tiempo:** Este objetivo establece que las operaciones deben registrarse oportunamente. Por ejemplo, sería deseable que las facturas y notas de crédito se registren dentro del periodo fiscal correspondiente teniendo en cuenta las fechas de cada uno de estos comprobantes.

- **Asentamiento y resumen.** Este objetivo se refiere a la precisión de la transferencia de la información desde el módulo de “Proveedores” y “tesorería” al módulo contable. Estamos hablando de la existencia de consistencia modular. Una violación a este objetivo sería la existencia de diferencias entre un listado detallado de deuda por proveedor y el saldo de la cuenta “Proveedores”.

Una vez identificados los objetivos de auditoría de las operaciones que vamos a estudiar podemos vincularlos con los controles relevados y armar matrices de

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

riesgo que nos servirán para realizar una primera evaluación del riesgo de control.

Al hacer este análisis no es necesario considerar cada control sinó que se deberían considerar los controles que se espera, tengan un efecto mayor en el cumplimiento de los objetivos de auditoría. Por este motivo estos controles reciben el nombre de controles clave.

De esta manera la estructura de la matriz se utiliza para mostrar cómo cada control contribuye al logro de los objetivos relacionados con las transacciones

A continuación, se adjuntan dos matrices de riesgo; una para el sub-proceso de Cuentas a Pagar y otra para el sub-proceso de Pagos perteneciente al circuito de Tesorería.

Matriz de riesgo - procedimiento de pagos (TESORERÍA)						
Controles Internos	Existencia. Los pagos a proveedores registrados realmente existieron.	Los pagos corresponden a bienes y servicios.	Integridad. Los pagos realizados fueron registrados.	Precisión. Los pagos fueron registrados por sus importes correctos.	Tiempo. Los pagos se registran dentro del periodo correspondiente (Cliente).	Los egresos de fondos tienen como destino cancelar deudas pura y exclusivamente del ente.
Controles Clave						
El sistema utilizado provee una planilla de control de tesorería que consigna ingresos y pagos comparando el saldo teórico de efectivo con el real.	C		C	C	C	
Las conciliaciones bancarias las realiza un sector independiente.	C		C	C	C	
El personal de tesorería no tiene acceso al módulo contable ni pueden realizar ajustes de efectivo.						
Los pagos se realizan con el legajo de facturas - remitos - partes de entrada - órdenes de compra.		C	C	C		
Los pagos son revisados por la gerencia financiera.			C	C	C	C
Se requiere doble firma en los cheques propios.						C
Debilidades						
No se realizan arqueos periódicos ni sorpresivos de valores.	D		D		D	
No se controlan las chequeras por sectores independientes.						D
No se realizan conciliaciones periódicas de proveedores.	D		D		D	
Riesgo de control evaluado	MEDIO	BAJO	MEDIO	BAJO	MEDIO	BAJO

Ilustración 2: Matriz de riesgo de control para el sub proceso de pagos.

Matriz de riesgo - procedimiento de Cuentas por Pagar (PROVEEDORES)								
Controles Clave	Existencia. Las "cuentas por pagar" existen realmente.	Integridad. Las "cuentas por pagar" existentes fueron registradas.	Precisión. Las "cuentas por pagar" son precisas.	Clasificación. Las "cuentas por pagar" se clasifican correctamente.	Tiempo. Las operaciones de adquisición y registro se registran en el periodo adecuado.	La mercadería se recibió a los precios acordados.	Resumen. Las operaciones se resumen adecuadamente.	Se cumplen con todas las obligaciones fiscales.
Controles Clave								
Las facturas de compras son autorizadas por el sector previo control de costos.	C					C		
Se controlan los remitos y partes de entrada por un sector independiente.	C		C					
El sistema ofrece reportes de ingresos de mercadería cuya factura no fue contabilizada.	C	C			C			
El sistema valida la cantidad de caracteres de la factura y no permite valores duplicados.	C							C
El sistema ofrece reportes de deuda detallada por proveedor lo cuales se analizan por la gerencia financiera.				C				
Mensualmente se verifica que exista coincidencia entre el módulo de proveedores y la contabilidad.							C	
El sistema no permite realizar asientos manuales desde el módulo contable que impacten en la cuenta "Proveedores".							C	
Cada factura se vincula con una Orden de Compra de un proveedor específico por lo que no se podría cargar una factura a un proveedor erróneo.				C				
Debilidades								
No se realiza una conciliación periódica de cuentas.	D	D	D		D			D
No se realiza seguimiento de NC por descuentos financieros por pago en término.			D					
Se registran facturas sin adjuntarlas al remito y parte de entrada correspondiente.	D							
Muchas veces no se reclaman NC por mercadería faltante.		D						
Riesgo de control evaluado	BAJO	ALTO	ALTO	BAJO	MEDIO	MEDIO	BAJO	MEDIO

Ilustración 1: Matriz de riesgo de control para el sub proceso de "Cuentas por Pagar"

Como se observa, se incluyeron más objetivos de control y auditoría en función de la modalidad de operación del ente y los puntos que nos interesan que estén cubiertos con algún tipo de control.

La letra C significa que el objetivo definido tiene algún control que influye en su cumplimiento, mientras que la letra D significa que dicho objetivo presenta debilidades de control.

El auditor en función a su experiencia y conocimiento ponderará el riesgo de control. En este caso se propone una escala de medición ordinal tal y como se verá más adelante.

EVALUACIÓN DE RESULTADOS PRELIMINARES

Existen tres niveles de evaluación de ausencia de controles internos para cada objetivo de auditoría previamente definido.

- **Deficiencia de control:** Existe una deficiencia de control si el diseño u operación de controles no permite que el personal de la compañía evite o detecte errores de manera oportuna.

A su vez, existe una deficiencia de diseño si un control necesario no está o no se diseñó de manera adecuada.

Existe una deficiencia de operación si un control bien diseñado no opera como se diseñó o cuando la persona que realiza el control no está lo suficientemente calificada o autorizada.

- **Deficiencia importante:** Existe una deficiencia significativa si se presentan una o más deficiencias que afectan de manera adversa la capacidad de la compañía para iniciar, autorizar, registrar, procesar o informar acerca de estados financieros externos de manera confiable de tal forma que exista una probabilidad más que remota de que no se evite o detecte un error inconsecuente. La interpretación de lo que es más

que remoto es muy subjetiva. Podríamos definirlo como “una ligera oportunidad de ocurrencia”. Un error es inconsecuente si una persona razonable concluye que es claro que el error no será de importancia para los estados financieros.

Si el auditor concluye que una o más deficiencias de control para un objetivo en especial solo exceden el nivel remoto o son inconsecuentes, estas se pueden ignorar.

- **Debilidad de importancia (material):** Existe una debilidad de importancia si una deficiencia significativa, por si misma, o en combinación con otras deficiencias importantes dan como resultado una probabilidad más que remota de que el control interno no impedirá o no se detectarán errores materiales.



Para determinar si una deficiencia de control interno importante constituye una debilidad material debemos evaluar dos aspectos de manera conjunta:

Probabilidad de ocurrencia y la importancia o impacto.

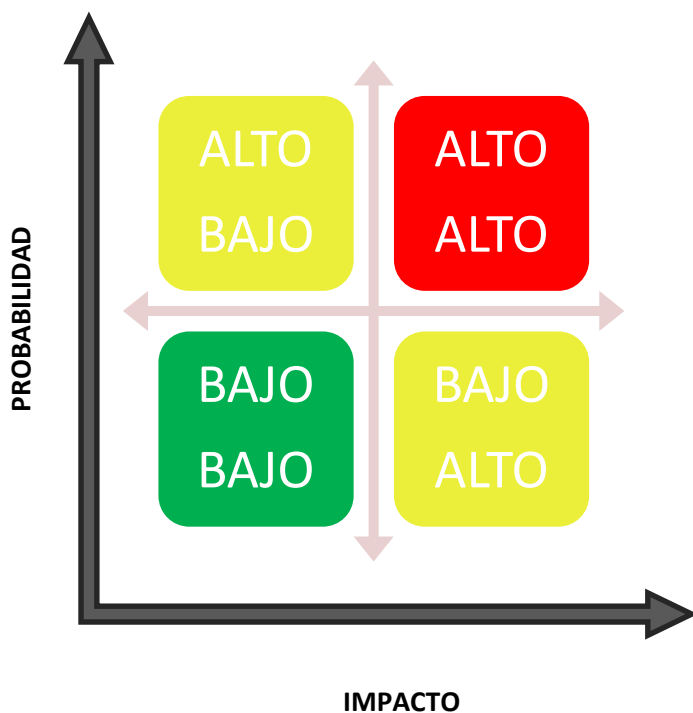


Ilustración 1: Mapa de calor para medición de riesgos.

Es decir que lo que nos interesa evaluar son las deficiencias importantes de control que tienen una probabilidad elevada de ocurrencia y a su vez, si ocurriesen, tendrían un impacto alto para la organización (fuertes errores en la información del ente, grandes probabilidades de fraude, etc.).

Una vez detectados los controles, deficiencias materiales y objetivos de auditoría el auditor puede evaluar el riesgo de control. Esta evaluación es subjetiva y se realiza para cada objetivo de auditoría. Cabe aclarar que la citada

evaluación no es final, sino que es flexible pudiendo modificarse posteriormente cuando el auditor realice pruebas de controles especiales, valide los saldos de las cuentas relacionadas al proceso estudiado o analice con mayor detalle cuestiones específicas como por ejemplo saldos de proveedores, cuentas contables, realice arqueos de valores, controle conciliaciones bancarias, etc.

CONCLUSIONES

La gestión de riesgos corporativos es aplicable en cualquier proceso de auditoría, sea interna o externa.

Es una técnica que nos permitirá evaluar cuan riesgosos son los diferentes procesos y procedimientos del ente, de tal forma de poder adoptar las medidas necesarias.

Un auditor interno, o un consultor, deberá advertir de las deficiencias encontradas o de la falta de operatividad de los controles, recomendando los pasos a seguir para mejorar los citados procedimientos.

Un auditor externo de estados contables, deberá, conforme al punto 3.5.1 de la RT 37 evaluar el control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, decida depositar confianza en el control interno del ente.

Si el contador concluye que los controles son correctos y funcionan, podrá depositar confianza en ellos, y, por lo tanto, limitar los procedimientos sustantivos a aplicar.

Una técnica para evaluar el riesgo de control implica definir los objetivos de auditoría deseables para un proceso, y analizar los controles clave a través de matrices de riesgo, las cuales nos darán una visión mucho más clara del esquema de control interno del ente, pudiendo diferenciar, si estos controles son manuales o automáticos, (ejemplos de controles automáticos son las validaciones de datos que tienen muchos sistemas contables, por ejemplo, impidiendo la contabilización de comprobantes duplicados).

La valoración del riesgo siempre será subjetiva y flexible, pudiendo cambiar a medida que se avance en la auditoría y se cuente con mayor información.

Las técnicas utilizadas pueden ser usadas por quien realice una evaluación de las afirmaciones contenidas en los Estados Contables, pero a su vez, por quien busque mejorar procesos administrativos empresariales.

transaccionales. 3ra edición. Bogotá. ECOE Ediciones.

GONZÁLEZ, G; CAPASSO, A, CARMONA, Y. 2017. Evaluación del control interno y auditoría del proceso de pago a proveedores con base en la gestión de riesgos corporativos. Posadas Misiones. Trabajo presentado en las 20° Jornadas Nacionales de Jóvenes Profesionales en Ciencias Económicas.

MACIAS DE MENDEZ VIDAL, G. 2009. Informe n° 16 Área Auditoría, Riesgo de Auditoría y Significación. 1 edición. Buenos Aires. FACPCE.

SAMAJA, J.1996. Epistemología y Metodología. Edición Ampliada- 2° Edición. Buenos Aires. EUDEBA.

BIBLIOGRAFÍA

ARENS, A; RANDAL, J; MARK, S. 2007. Auditoría un enfoque integral. 11 edición. México. Pearson Educación.

CANSLER, L; ELISSONDO, L; GODOY, L; RIVAS, R. 2007. Informe n° 15 Área Auditoría, Auditoría en Ambientes Computarizados. 1 edición. Buenos Aires. FACPCE.

CARRASCO, J. 2008. Gestión de Procesos. Santiago de Chile. Editorial Evolución SA.

ESTUÍÑÁN GAITÁN, R. 2015. Control Interno y Fraude – Análisis del informe COSO I, II y III con base en los ciclos

ASUNTOS CONTABLES EN ASUNTOS JURIDICOS.

Hacia un acercamiento conceptual con nuestros amigos del Derecho.

Tercera Parte: Verificación de Créditos Concursales

VILLAMAYOR Diego Rolando

Contador Público

Especialista en Sindicatura Concursal

Docente FCE - UNaM

MP 0521 CPCEM

dvillamayor@hotmail.com



VILLAMAYOR NERCOLINI Mariana

Contadora Pública

Docente FCE - UNaM

MP 2623 CPCEM

marianavillamayornercolini@gmail.com



RESUMEN

Desde hace un tiempo a esta parte hemos venido realizando estudios de diversa índole concursal, referidos a casos de solicitudes de verificación de créditos, de contenido contradictorio para la doctrina y jurisprudencia, en el ámbito de la primera circunscripción judicial de la Provincia de Misiones, donde se nos ha solicitado aclaraciones o desarrollos que tienen en ciertos casos, relación con cuestiones específicas sobre aspectos conceptuales de nuestra disciplina.-

Como venimos haciéndolo en las entregas anteriores nuestro objetivo es comentar algún caso, sus particularidades y sus explicaciones, como también aportar las aclaraciones conceptuales que correspondan, sobre dicho tema o sobre otros puntos o cuestiones de nuestra profesión de las ciencias económicas, como también, tratar de brindar claridad entre nuestros colegas del derecho, con el fin de que lo desarrollado contribuya a la mejor administración de justicia.

Por supuesto, que el plasmar estos comentarios implica sin dudas un impulso para que ambas profesiones se interrelacionen de una manera más armónica; y como siempre queda abierta la cuestión para propuestas o sugerencias desde el ámbito de las ciencias económicas, en pos de dicho servicio de justicia. -

PALABRAS CLAVES

Informes Individuales Ley Concursos y Quiebras – Verificación de Créditos – Aspectos Conceptuales de Contabilidad – Principio de lo Devengado

EL CASO:

Verificación de Créditos por Honorarios “Devengados”

Suele ser común que, en determinados procesos concursales, los letrados patrocinantes de las partes soliciten la verificación tempestiva de sus honorarios regulados con sentencia firme en las causas vinculadas al proceso concursal, adjuntando en estos casos, copias de las sentencias respectivas, en el proceso universal, con el objetivo de ser reconocido como acreedor de la masa concursal, mediante ese título.

Asimismo, suele no ser tan frecuente que los letrados soliciten el reconocimiento tempestivo de sus honorarios, sobre la base de los honorarios “devengados”, o sea, aquellos que se han operado, sin lugar a dudas por su participación en los procesos, pero que aun no tienen un reconocimiento judicial, por no estar regulados, con una sentencia emitida por el órgano judicial, que los otorgue fuerza ejecutiva.

Recordemos, que todos los procesos, donde dichos letrados hubieren participado como apoderados o patrocinantes del concursado o de los terceros que se hubieran relacionado contractualmente con el concursado o quebrado, son juicios de conocimiento, y no juicios de ejecución, haciendo alusión a dicha clasificación de los procesos.

En estos casos, como el proceso de verificación tempestiva de los créditos del art. 32, 35 y 200 de la LCQ, tiene el alcance de un pleno proceso de conocimiento, lo que el letrado pretende, es precisamente obtener una sentencia

verificatoria con ese alcance, que culmine con una confirmación de su crédito, que le otorgue la calidad ejecutoria, y como el síndico es el impulsor del proceso de conocimiento con la responsabilidad de producir un informe con carácter de consejo al Tribunal, compete al mismo, interiorizarse de todos los aspectos relacionados con la participación legal que hubiere desempeñado ese letrado en cada proceso en particular, merituando su actuación, con la responsabilidad que ello implica, para producir dicho informe individual del crédito pretendido, y aprehender, instruirse y examinar, las leyes de regulación de honorarios vigentes para producir el cálculo respectivo.

Por ello, este artículo, trata de explicar y esclarecer dicha cuestión, que se hubo suscitado en un caso puntual.



La pretensión verificatoria

El solicitante esgrime su pretensión en honorarios por su intervención profesional como abogado, en los juicios en los que ha actuado, con distintos desarrollos en cada caso, honorarios estos que no están regulados a la fecha, esgrimiendo su pretensión en el concepto de los “honorarios devengados”, cuestión esta, el del concepto de lo devengado, que para nuestra profesión de las ciencias económicas constituye todo un instituto,

en tanto y en cuanto, se tiene como principio contable para el reconocimiento de los resultados a ser imputados en un proceso contable con íntima incidencia en los informes finales que de dicho proceso contable surgirán.

Por ello, es oportuno en esta ocasión, recordar lo estudiado alguna vez en nuestras asignaturas de contabilidad, y aplicarlo en estos casos donde se ventilan cuestiones de derecho.

Por ello: Concepto de Devengado: en la contabilidad, los resultados deben reconocerse en los períodos en que se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales, independientemente de si han sido financieramente percibidos o abonados. A estos efectos, la sustancia y realidad económica de los hechos y operaciones deberá primar por sobre su forma legal. Los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando pueda considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica.

También, “Es un principio de contabilidad generalmente aceptado. Establece que los resultados deben contabilizarse en los períodos en que se generan, sin entrar a considerar si han afectado los fondos del ente. Para aplicarlo se debe definir el período al cual corresponde cada resultado. Esto implica identificar el hecho generador” (Susana Cáceres y otros en Contabilidad básica – 1º edición especial - Posadas: EDUNAM - Editorial UNaM, 2016).

Volviendo a la pretensión verificatoria del letrado por sus honorarios “devengados”, el mismo propone y busca su

reconocimiento, en el sentido de que los hechos generadores de su acreencia, son los llevados a cabo en las instancias como abogado y procurador, y en las tres instancias judiciales, primera, segunda y S.T.J., haciendo alusión el concepto de devengado en estos casos, al principio contable que precisamente postula el reconocimiento de esos conceptos, independientemente de que si han afectado los fondos del ente, por lo que ambas puntos de vista desde lo jurídico, como desde lo económico-contable, se relacionan entre sí. Y en su solicitud, esgrime doctrina y jurisprudencia en tal sentido.

En dicha ocasión, esta Sindicatura ha postulado lo siguiente, apoyándose en doctrina: “...con respecto a los honorarios pretendidos digo que: “...2.2.1 Honorarios Devengados. El crédito por honorarios nace con su devengamiento a partir de los trabajos que realice el letrado, por lo que la sentencia en el juicio no se convierte en título de dicho emolumento, pero si determinara quien será el sujeto deudor de los mismos a través de la imposición de costas. Es posible verificar honorarios profesionales aun cuando no se hubieren cuantificado en el proceso en que se devengaron.” (DARIO J. GRAZIABILE Y Colaboradores, en Verificación Concursal de Créditos, ERREIUS, pág. 430).

Además “...compete al juez del concurso la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes en el juicio seguido contra el concursado, remitido al mismo en mérito del fuero de atracción. Dicha petición constituye una acción contra el fallido, siendo inadmisibles, por ende, es que el estipendio sea fijado por un juez que ha perdido competencia, y teniendo en cuenta que la retribución a

determinarse pueda afectar los intereses del concurso” (C.N.Com. Sala A. ED 24-196).



Asimismo, “...el nacimiento del crédito no se produce con la regulación, sino con el devengamiento de los honorarios, por lo que la existencia de la acreencia impone que se admita al pasivo concursal. Si la presentación se hace en la etapa tempestiva, el síndico, al presentar el informe individual, debe limitarse a opinar, compulsando el expediente donde se devengaron los emolumentos respecto de la viabilidad del reclamo y del monto que corresponda, lo cual no significa que se abroge funciones judiciales y regule los honorarios, pues será el juez quien en definitiva lo hará en la sentencia verificatoria.” (DARIO J. GRAZIABILE Y Colaboradores, en Verificación Concursal de Créditos, ERREIUS, pág. 431).

“...Corresponde en este caso que el letrado acreedor se presente a verificar su acreencia, practicando liquidación para tener base cierta del valor del juicio y estimando el monto de los emolumentos a fin de que sean determinados teniendo en cuenta las leyes locales sobre honorarios judiciales” (DARIO J. GRAZIABILE Y Colaboradores, en Verificación Concursal de Créditos, ERREIUS, pág. 431).

Y esto es lo que ha sucedido en la presentación del letrado peticionante en la

solicitud de verificación de crédito, determinando una base de cálculo, que debe ser estudiada por el Síndico, luego de compenetrarse de las normas de regulación de honorarios para abogados y procuradores, vigente en la Provincia de Misiones, para aconsejar a S.S. en tal sentido, lo que significa sin dudas, una cuestión trabajosa, ardua, complicada y por qué no, espinosa.

Abundando más en los aspectos específicos de una presentación de esta naturaleza, puede leerse también en la citada doctrina que “... En la verificación que se incoe resulta necesario, atento a la carga probatoria que pesa sobre el acreedor, acreditar los elementos tenidos en cuenta para determinar la base valorativa del juicio y la imposición de costas contra el concursado, limitándose el funcionario concursal a presentar su informe luego de producida toda la prueba” (DARIO J. GRAZIABILE Y Colaboradores, en Verificación Concursal de Créditos, ERREIUS, pág. 431/432).

Por otra parte, y para que quede ilustrada la encrucijada en que se encuentra el Síndico en esta situación, algunos autores opinan que el funcionario concursal, auxiliar al Juez, no debe emitir opinión. Como opina CASADIO MARTINEZ, CLAUDIO A. en GRAZIABILE, DARIO J. “Régimen Concursal”, Adeledo Perrot, 2014, t II, p. 104, que “...el síndico debe abstenerse de emitir opinión y dictaminar que el crédito no puede ser admitido al pasivo concursal por no estar aún regulado”.

Pero para ilustrar aún más la cuestión, se referencia la situación planteada, citando lo que a continuación se expuso en el Informe Individual:

“Para mayor abundamiento y con el objeto de ilustrar acabadamente este Informe Individual, y compartiendo lo expresado por María Cristina De Cesaris en LA VERIFICACION DE CREDITOS EN EL PROCESO CONCURSAL (Ed. Nova Tesis), “tratándose de honorarios devengados en juicios donde fue parte el concursado o fallido, lo que legitima la admisión del acreedor es, en primer lugar, que el crédito sea por causa o título anterior a la presentación en concurso o declaración de quiebra. Obviamente la causa no es el auto regulatorio: la causa es el trabajo profesional, la actividad procesal realizada en juicios promovidos con anterioridad a la presentación concursal o sentencia de quiebra”, y citándolo a Rouillon “quienes caen en concurso generalmente han sido demandados en el periodo anterior por sus acreedores, y muchos de esos juicios se suspenden por efecto de la apertura del proceso preventivo o liquidativo: en tales casos la ausencia de condena en costas no debe ser obstáculo para la verificación del crédito por honorarios si el crédito principal es verificado o admitido, pues ello demuestra que la acción era procedente.”



Y continua De Cesaris “Ya expresamos ... que la causa no es el auto regulatorio sino el trabajo profesional. ...Por ello, la circunstancia de que la fecha del auto regulatorio sea posterior a la presentación

en concurso o a la sentencia de quiebra, no es obstáculo a la verificación, y tampoco lo es la ausencia de regulación, la que podrá ser concretada incluso por el juez concursal a través del proceso verificadorio” “Si bien la doctrina judicial prevalente se inclina por reconocer competencia para determinar el estipendio al Juez del proceso donde se desarrolló la labor profesional, ello no excluye la del magistrado concursal. La solución más practica es obtener la regulación en el Juzgado donde tramito el proceso en el cual se devengaron los honorarios: el magistrado que allí interino se encuentra en mejores condiciones para justipreciar ese honorario, y ello en modo alguno afecta la potestad del juez del concurso a la hora de decidir la procedencia de la inclusión de dicho crédito en el pasivo, su monto definitivo y graduación. Pero si el proceso fuera suspendido y atraído, antes de que se concrete la regulación, puede el acreedor intentar la verificación estimando un monto con arreglo a las pautas de la ley de aranceles para cumplimentar la formalidad que imperativamente exigen los arts. 32 y 200 LCQ y posibilitar un juicio de admisibilidad del órgano jurisdiccional”

El Informe Individual

Luego de todo el desarrollo aquí resumido, en el caso comentado, la Sindicatura, después de analizar toda la doctrina y jurisprudencia, algunas de las cuales fueron expuestas precedentemente, opinó y aconsejó a S.S. en los siguientes términos: “En este sentido, siendo que compete al juez del concurso la regulación de los honorarios de los profesionales, y siendo que el Tribunal ha requerido la opinión fundada del suscripto en este caso, siendo el mismo auxiliar de la justicia, opino que en el caso de que S.S.

verifique los honorarios devengados por el pretenso acreedor, estos deberían responder a estos parámetros, en función de la prudente valoración hecha para esbozar esta recomendación:

Y se formularon los cálculos respectivos en una planilla, con las observaciones y conceptos aclaratorios, referenciando a cada expediente donde se hubieran generado dichos honorarios devengados, con el capital pretendido originalmente, la identificación de las fechas de origen, hasta la fecha de conclusión del procedimiento, los intereses devengados hasta la fecha declarativa de la quiebra, determinando ello la base arancelaria, para luego, en función a la Ley de Aranceles vigente se determine los honorarios de su actuación como abogado y como procurador, en las tres instancias, entre un importe mínimo y uno máximo, como lo establece dicha norma, constituyendo ello, el consejo formulado al Tribunal, como conclusión del proceso de verificación de crédito en este caso puntual.

COMENTARIOS FINALES

Como podrá notarse en estas líneas se ha intentado formular un caso donde se tratan de dilucidar cuestiones de incumbencia de las ciencias económicas, como el concepto de lo devengado, recogidos o reconocidos en las ciencias jurídicas, que como pudo notarse, en doctrina del derecho resultan controvertidos, a requerimiento de un profesional del derecho, que por cierto formulan dichos pretensiones verificadoras, desde la óptica de sus profesiones, siendo que para nuestra profesión, dicho concepto de lo devengado es un principio indiscutible.

Y como ya manifestamos en anteriores artículos, la intención de estas líneas es tratar de realizar un acercamiento a la eficacia del servicio de administración de justicia, tendiendo un puente entre ambas profesiones, que sin duda, aquí se interrelacionan sobre determinados aspectos concursales, y donde, en opinión del que escribe, deben tratar de resguardarse los Principios Procesales desde lo jurídico; y los atributos de Aproximación a la Realidad, como también, el de Objetividad o Neutralidad, Materialidad y Claridad, que son algunas de las condiciones que debe reunir la información contable, desde nuestra profesión de las ciencias económicas, fundamentalmente para la conformación y cristalización del pasivo concursal.-

Es opinión de los autores, que en tanto y en cuanto desde ambas profesiones se interpreten adecuadamente estos preceptos básicos, ello contribuirá a la producción de una administración de justicia más eficiente, en los aspectos donde ambas profesiones se complementan.

Asimismo, en la medida del interés en compartir aspectos conceptuales, este trabajo podría ser la invitación para la producción de charlas o jornadas, presenciales o virtuales, de armonización de aspectos disciplinares específicos de las ciencias económicas en la administración de justicia, donde participen los actores de las distintas comunidades de práctica (Wegner, Etienne – COMUNIDADES DE PRACTICA, APRENDIZAJE, SIGNIFICADO E IDENTIDAD) y se compartan experiencias mutuas.

BIBLIOGRAFÍA

CACERES; S. y Otros – “CONTABILIDAD BASICA” – 1º edición especial - Posadas: EDUNAM - Editorial UNaM, 2016.

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 16 - Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE)- Buenos Aires. -

FOWLER NEWTON, E. “CONTABILIDAD BASICA”, Ed. La Ley, 7º Edición, 2014.

BIONDI, M. “CONTABILIDAD FINANCIERA”, Errepar, 2005

GRAZIABILE, D. J. Y Colaboradores – “Verificación Concursal de Créditos”, ERREIUS, pág. 430

GRAZIABILE, D. J. “Régimen Concursal”, Adeledo Perrot, 2014, t II

DE CESARIS, M.C - “LA VERIFICACION DE CREDITOS EN EL PROCESO CONCURSAL” (Ed. Nova Tesis), 2011.

WEGNER, E.– COMUNIDADES DE PRACTICA, APRENDIZAJE, SIGNIFICADO E IDENTIDAD – Madrid (2001) Ed. PAIDOS

EL ROL EVALUADOR DEL ESTADO COMO POLÍTICA PÚBLICA: Acreditación de la Carrera de Contador Público en Argentina

ARMELINI, Gastón Deivid Leandro

Contador Público

Profesor Universitario

Maestrando en Gestión y Evaluación de la
Educación Superior

MP 2285 CPCEM

armelini.gdl@gmail.com



RESUMEN

El presente artículo trata sobre el rol del Estado argentino como evaluador de la calidad de la Educación Superior, en términos de la excelencia de los procesos y la formación universitaria, con especial énfasis en la carrera de Contador Público, título cuyo ejercicio profesional pone en riesgo de modo directo el patrimonio de los ciudadanos, comprometiendo de este modo el interés público.

Por ello, es necesaria la implementación de mecanismos que aseguren la responsabilidad pública de las instituciones que oferten esta carrera, asociándolas con los sistemas de regulación de la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria, en cumplimiento de una serie de pautas generales preestablecidas en acuerdo con el Consejo de Universidades.

PALABRAS CLAVES

Estado; Educación; Calidad; Contador Público.

INTRODUCCIÓN

Betancur (1997) afirma que el "Estado evaluador" es una forma de coordinación y regulación de los sistemas de educación superior, y por ello, un modo de relacionamiento Estado-universidad.

Esta concepción del Estado como evaluador en el ámbito de la Educación Superior se remonta a los años 70-80 en Europa como respuesta a distintos desafíos que surgían con los procesos de cambios sociales, científicos y tecnológicos, así como también con la desarticulación de la clásica concepción del Estado como benefactor.

En América Latina, esta adaptación de la evaluación universitaria como política pública se da hacia fines de la década de 1980 en el marco de complejos debates políticos, económicos y financieros y vinculado a las reestructuraciones estatales en materia presupuestaria, tendencias de pensamiento provenientes del mundo anglosajón y europeo. Los procesos de reforma de la Educación Superior que operaron en la siguiente década fueron los que marcaron el rumbo de la acción política, entendiendo a la evaluación de la calidad como un mecanismo necesario para el mejoramiento.

La cuestión de la "calidad" como tema de la agenda de políticas universitarias ha sido impulsada en respuesta a los nuevos problemas generados por la creciente masificación, la expansión del sector privado, la crisis del financiamiento público y las amenazas de

mercantilización de la Educación Superior (Días Sobrinho, 2006).

En este contexto, las instituciones y los sistemas de educación pasaron a preocuparse por la organización y publicación de datos e informaciones sobre los aspectos más significativos y pusieron en su agenda la cuestión de los rendimientos, a partir de los estudios y apoyos recibidos del Instituto Internacional para la Educación Superior en América Latina y el Caribe (IESALC) de la UNESCO.



EVALUACIÓN DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR EN ARGENTINA

En la República Argentina, el aseguramiento de la calidad se puso en marcha a mediados de los años 90 con la creación de la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria (CONEAU), organismo descentralizado que funciona en jurisdicción del Ministerio de Educación de la Nación y tiene por finalidad contribuir al mejoramiento de la educación universitaria por medio de actividades de evaluación y acreditación de la calidad de las carreras e

instituciones públicas y privadas que operan en el sistema universitario argentino.

La principales funciones del organismo son: las evaluaciones externas; la acreditación de carreras de grado; la acreditación periódica de especializaciones, maestrías y doctorados; la intervención en las autorizaciones de las nuevas instituciones universitarias; la producción de informes para el seguimiento de las instituciones universitarias privadas con autorización provisoria; los pronunciamientos sobre la apertura de ofertas de grado y posgrado; y la emisión de dictámenes sobre el reconocimiento de las entidades que se constituyan con fines de evaluación y acreditación.



Periódicamente deberán acreditarse, con carácter restrictivo, las carreras de grado cuyas titulaciones han sido declaradas de interés público por el Ministerio de Educación en conjunto con el Consejo de Universidades, y que se encuentran incluidas en el Artículo 43° de la Ley de Educación Superior N° 24521; entendiendo como interés público, aquellas profesiones reguladas por el Estado y que ponen en riesgo de modo directo la salud, la seguridad, los

derechos, los bienes o la formación de los habitantes del país.

Las instituciones universitarias deben hacerse responsables y dar cuenta de su función pública como formadoras de profesionales ante la sociedad. En este sentido, el mecanismo de acreditación de carreras de grado en nuestro país se orienta al mejoramiento y la autorregulación, en cumplimiento de pautas generales preestablecidas para garantizar la calidad, pertinencia y eficiencia de los títulos universitarios.

ACREDITACIÓN DE LA CARRERA DE CONTADOR PÚBLICO

Para la acreditación de carreras de grado se aplican los estándares fijados por el Ministerio de Educación, en este caso, para la Acreditación de la carrera de Contador Público se encuentran contenidos en la Resolución 3400-E/2017, norma que surge considerando los Acuerdos Plenarios del Consejo de Universidades.

La Resolución Ministerial 3400-E/2017 establece en su Anexo I los Contenidos Curriculares Básicos que deberán tener en cuenta los planes de estudio de las universidades argentinas. Éstos se encuentran organizados en Áreas Temáticas: Contabilidad e Impuestos, Economía, Jurídica, Administración y Tecnologías de la Información, Matemática, y Humanística. Por su parte, el Anexo II de la mencionada norma explicita la carga horaria mínima

correspondiente a cada Área Temática, Prácticas Profesionales Supervisadas y Espacios de Distribución Flexible, según se detalla en la Tabla 1. El Anexo III se detiene en los Criterios de Intensidad de la Formación Práctica de los estudiantes de la carrera de Contador Público, sea la metodología de enseñanza práctica incluida en el contrato pedagógico de las diversas asignaturas o el espacio final de integración de la carrera, denominado práctica profesional supervisada. También el Anexo IV, referido particularmente a los Estándares para la Acreditación de la carrera de Contador Público, será de importancia en su Punto II por cuanto aborda el Plan de Estudios y Formación. Y finalmente, la norma se completa con el Anexo V que expone las Actividades Profesionales Reservadas:

- ☐ Diseñar, dirigir e implementar sistemas de información contables en todos los segmentos de la contabilidad y costos.
- ☐ Registrar, medir y exponer información contable, histórica y proyectada, para todo tipo de organizaciones y unidades económicas.
- ☐ Dirigir y realizar procedimientos de auditoría, y dictaminar en materia contable e impositiva.
- ☐ Realizar los procesos de sindicatura en sociedades, concursos y quiebras.

De esta manera, habiéndose aprobado en septiembre de 2017 los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica y los estándares para

la acreditación de la carrera correspondiente al título de Contador Público, así como la nómina de actividades reservadas para quienes hayan obtenido el respectivo título, el corriente ciclo lectivo 2018 fue clave para las instituciones universitarias que ofrecen esta carrera, quienes redireccionaron su esfuerzo a la preparación de todas sus estructuras con vistas al proceso de evaluación inminente.

Con la presentación del Informe de Autoevaluación (evaluación interna) antes de finalizar el año, las universidades que se encuentren en condiciones, en primera convocatoria, concretarían su postulación voluntaria para ser sometidas a la evaluación externa.

Cumplida la autoevaluación, que está dentro de la primera fase del proceso de acreditación, los técnicos de la CONEAU y los pares evaluadores proceden a analizar el funcionamiento de la carrera a través del mencionado informe, de la observación directa y las entrevistas realizadas durante sus visitas a las casas de altos estudios.

A partir de esta labor, y con el Informe de Evaluación de los pares, el organismo emitirá un dictamen favorable o desfavorable, pudiendo las instituciones universitarias obtener la acreditación de la carrera por un período de 6 años, en el mejor de los casos, o por 3 años con el compromiso de mejorar las falencias detectadas u observaciones recibidas, o directamente no acreditarla, en cuyo caso no podría seguir dictando la carrera en las condiciones actuales.

CONCLUSIONES

Finalmente puede concluirse que, dada la pluralidad de actores en el sistema de educación superior: las instituciones públicas y privadas y el Estado nacional; la relación entre ellos se da en términos de coordinación y articulación de roles, a efectos de racionalizar y redistribuir sus funciones operando en base a criterios relativos a la calidad.

Considerando el caso de la carrera de Contador Público y los modelos caracterizados por Betancur (1997), el "Estado evaluador" argentino adopta una combinación del modelo de mejoramiento de calidad y del modelo de imputación de responsabilidad pública, en tanto, persigue la excelencia de la formación universitaria y la transparencia en la gestión de las instituciones que la imparten.

Es importante destacar que las actividades profesionales reservadas exclusivamente para los Contadores Públicos deberían guardar armonía con la Ley 20488 de Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas, que en su Artículo 13° enuncia las actividades para las cuales se requerirá el título de Contador Público o equivalente. Sería necesario contar con una oportuna participación de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), entidad que agrupa a los 24 Consejos Profesionales de todo el país, en una futura redefinición de los estándares de acreditación de las carreras de grado referidas a las ciencias

económicas, y que no quede supeditada exclusivamente a los académicos, que muchas veces no están cercanos a la realidad cotidiana y a la vanguardia de las demandas de la profesión.

Por último, cabe resaltar la importancia de reflexionar y acompañar la formación de las futuras generaciones de profesionales, con el fin de contribuir al aseguramiento de la calidad de los servicios profesionales hacia la sociedad toda, principalmente en esta época atravesada por profundos cambios en los modos del accionar profesional, mediado por nuevas tecnologías y normas legales y profesionales con distintos alcances y complejidades.

Tabla 1: Carga Horaria Mínima para la carrera de Contador Público

Áreas Temáticas, PPS y Espacios de Distribución Flexible	Carga Horaria Mínima	
	Formación Teórico-Práctica Total	Formación Práctica Mínima
Contabilidad e Impuestos	820	300
Jurídica	330	120
Administración y Tecnologías de la Información - Economía	600	-
Humanística - Matemática	465	-
Espacios de Distribución Flexible	385	180
SUBTOTAL	2600	600
Espacio Final de Integración - PPS	100	100
TOTAL	2700	700

Fuente: Resolución 3400-E/2017, Anexo II.

BIBLIOGRAFÍA

BETANCUR, N. (1997). El Estado evaluador como nueva forma de relacionamiento Estado-Universidades. Montevideo: Revista Uruguaya de Ciencia Política, pp. 117-131.

CHIROLEU, A.; SUASNÁBAR, C.; y ROVELLI, L. (2012). Política universitaria en la Argentina: revisando viejos legados en busca de nuevos horizontes. Buenos Aires: Universidad Nacional de General Sarmiento. Instituto de Estudios y Capacitación; Federación Nacional de Docentes Universitarios.

COMISIÓN NACIONAL DE EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN UNIVERSITARIA. (En línea). Recuperado de <http://www.coneau.gob.ar/>

COMISIÓN NACIONAL DE EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN UNIVERSITARIA. (2016). Evaluación Institucional: Criterios y procedimientos para la evaluación externa. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina: Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria.

DÍAS SOBRINHO, J. (2006). Acreditación de la Educación Superior en América Latina y el Caribe. En: La Educación Superior en el Mundo 2007. Acreditación para la garantía de la calidad: ¿Qué está en juego?, Tres, J.; y Sanyal, B. C. (eds.), Global University Network for Innovation (GUNI/UNESCO) Ediciones Mundi-Prensa: Madrid/Barcelona.

GARCÍA DE FANELLI, A. (2016). Educación Superior en Iberoamérica, Informe 2016. Informe Nacional: Argentina. Universia. CINDA.

LEY N° 20488 Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas. Honorable Congreso de la Nación Argentina. Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad

Autónoma de Buenos Aires, 23 de mayo de 1973.

LEY N° 24521 Educación Superior. Honorable Congreso de la Nación Argentina. Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 10 de agosto de 1995.

RESOLUCIÓN 3400-E/2017. Ministerio de Educación. Boletín Oficial de la República Argentina, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 8 de septiembre de 2017.

REPRESENTACIONES DE LA PROFESION EN TORNO A LAS IMPLICANCIAS DEL PROCESO DE ACREDITACION DE LA CARRERA DE CONTADOR PUBLICO¹

GABALACHIS, Griselda

Contadora Pública
Magister en Docencia Universitaria
Docente e Investigadora FCE - UNaM
MP 0934CPEM
gabalachis@gmail.com

**SOLIS, Eduardo Mártires**

Contador Público
Especialista en Educación Superior
Docente e Investigador FCE - UNaM
MP 0200 CPECM
eduardomartiress@gmail.com

**CACERES JORGE C.**

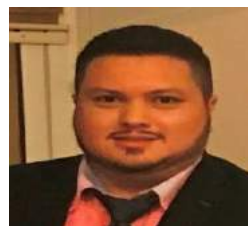
Contador Público
Especialista en Sindicatura Concursal
Docente e Investigador FCE - UNaM
MP 0597 CPEM

**SANTIAGO, Rosy Claudia**

Contadora Pública
Docente Universitaria UCP
MP 804 CPEM
rosyclasantiago@gmail.com

**ARMELINI, Gastón Deivid Leandro**

Contador Público
Profesor Universitario
Maestrando en Gestión y Evaluación de la Ed. Superior
MP 2285 CPEM
armelini.gdl@gmail.com



¹ Trabajo presentado en el 24° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 14° Simposio Regional de Investigación Contable, realizado los días 13 y 14 de diciembre 2018 en la UNLP – La Plata – Buenos Aires

RESUMEN

Tanto en el ámbito académico y profesional, podemos acordar que ya hace un tiempo, vienen llevándose a cabo planteos y debates en torno a la formación de los profesionales en Ciencias Económicas, alcanzado a su formación inicial, capacitación y desarrollo continuo. Devenidos en particular de las exigencias que tanto la responsabilidad social como el mercado laboral plantean, surgidos como derivación y consecuencia de los profundos y permanentes cambios que se están viviendo, como de la interpelación que realiza la sociedad a la universidad.

Lo expresado se ha intensificado en el último tiempo, dado el proceso de acreditación de la Carrera de Contador Público, que la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria (CONEAU) lleva a cabo, en consideración a que dicha carrera se incluye en el Artículo 43° de la Ley de Educación Superior, integrando el grupo de carreras universitarias declaradas de interés público.

Actualmente las distintas universidades que ofertan la carrera de contador público se encuentran involucradas en la primera etapa de dicho proceso, que alcanza a la autoevaluación, con el objetivo de arribar a un diagnóstico de la situación actual de la carrera con relación a los estándares vigentes que se encuentran contenidos en la Resolución 3400-E/2017.

Entendiendo que este proceso involucra a los distintos actores institucionales y a las organizaciones vinculadas con la profesión en forma directa e indirecta, como docentes e investigadores universitarios y como profesionales matriculados integrantes de la Comisión de Educación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Misiones, en el presente año hemos llevado a cabo distintas actividades orientadas a la difusión y conocimiento de la importancia del proceso, en particular hacia el colectivo de profesionales, considerando que dicho proceso de acreditación, nos lleva a replantear y repensar la formación de los contador públicos, en tanto profesión de alto impacto social.

Es así que entendimos que era relevante conocer la opinión de parte de la comunidad profesional, en torno a las implicancias del actual proceso de acreditación. Indagando si existe un interés que va más allá de las formalidades propias de un proceso administrativo, es decir, un real propósito de asegurar la calidad de la formación universitaria de las próximas generaciones de contadores públicos.

PALABRAS CLAVES

Acreditación Carrera Contador Público – Aseguramiento Calidad – CONEAU – Estándares Acreditación – Opinión -

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo presentamos un breve análisis en torno a las implicancias del actual proceso de evaluación y acreditación de la carrera de contador público, en tanto carrera declarada de interés público e incluida en el Artículo 43° de la Ley de Educación Superior N° 24.521, centrándonos en particular en un relevamiento que realizamos desde la Comisión de Educación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones, vinculando nuestro doble rol de matriculados y docentes-investigadores universitarios.

Considerando que todo análisis o abordaje de un problema determinado debe partir de una mirada holística y sistémica, iniciamos el trabajo con una breve descripción y evolución en el tiempo de la profesión que nos ocupa, la de Contador Público.

Asimismo, se presentan brevemente los alcances, implicancias y responsabilidades que involucra el proceso de acreditación que lleva adelante la CONEAU, destacándose asimismo el rol del CODECE en el diseño de los mencionados estándares, como también los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica la nómina de actividades reservadas para quienes hayan obtenido el respectivo título. que fueron aprobados oficialmente por el Ministerio de Educación, a través de la Resolución N° 3400/17.

Entendiendo que el propósito del proceso iniciado tiene como objetivo principal asegurar la calidad de la formación de los graduados como contadores públicos, dedicamos un acápite a reflexionar en torno a esta categoría conceptual, y a las acciones que demanda el llevarla a práctica.

A continuación, compartimos las opiniones y representaciones de la comunidad académica y profesional que realizamos, mediada por el instrumento de encuesta estructurada, pero que nos han permitido inferir e interpretar algunas cuestiones que a modo de reflexiones compartimos al final del trabajo.

Convencidos que la investigación junto a la definición de políticas consecuentes, resultan ser los insumos básicos para llevar a la acción los criterios de mejora y aseguramiento de la calidad en la formación profesional, es que ponemos a consideración este trabajo, en un ámbito que entendemos natural y legítimo para su debate y reflexión, como es el Encuentro Anual de Investigadores Universitarios del Área Contable.

CONTADOR PUBLICO: UNA PROFESION DE ALTO IMPACTO

En general se expresa que una profesión es una ocupación con reconocimiento legal, que sigue una trayectoria a lo largo de toda la vida del individuo y le sirve como medio de subsistencia y tal cómo se utiliza el término en la actualidad, no tiene equivalente en el mundo antiguo.

El término profesión, tal como se utiliza en la actualidad, no tiene equivalente en el

mundo antiguo, ya que, hasta comienzo del siglo XVIII, la sociedad requería solamente una media docena de grupos altamente especializados, los que hasta la Edad Media no se habían unido, sea que fueran miembros del clero o de gremios exclusivos. Es recién a fines de ese siglo, que el impacto de la edad científica y de la revolución industrial crean nuevas áreas de actividad intelectual especializada, así como la necesidad de nuevas profesiones (Stinnett, 1962). Y así el vocablo “profesionalización”, es entendido como la tendencia de los grupos profesionales a organizarse según el modelo propio de las profesiones liberales.

Si bien, para las profesiones tradicionales en Ciencias Económicas, la obtención del título de grado y la respectiva matriculación habilitan plenamente para el ejercicio de todas las incumbencias profesionales, el Estado, a través de determinadas leyes se imponen algunos límites. Por ejemplo, para el caso de los síndicos concursales, la realización del posgrado de especialización resulta un requisito, y en algunas provincias, es indispensable que los profesionales que actúan como peritos judiciales, deban realizar cursos y aprobar exámenes que acreditan conocimientos y aptitudes para el ejercicio de dichos cargos.

Cabe aclarar que la Ley de Educación Superior, no prevé la injerencia de los Organismos Profesionales en la formación de los futuros graduados, y si bien los graduados integran el co-gobierno universitario, lo hacen como claustro independiente y no como representantes de las organizaciones

profesionales. Cabe mencionar que en la actualidad, la F.A.C.P.C.E. y los distintos Consejos Profesionales de Ciencias Económicas han suscripto acuerdos de vinculaciones con distintas Facultades de Ciencias Económicas, en vistas a una contribución en la mejora y calidad, entre otras acciones, de las prácticas profesionales a través de pasantías, o facilitando becas a estudiantes avanzados para capacitaciones específicas y otras acciones similares.



Adentrándonos en particular en la carrera de Contador Público, ciertas investigaciones dan cuenta que la misma surgió en países como Argentina, de la mano del desarrollo comercial operado a partir del siglo XIX. La clave de la organización de esta carrera partió de la idea de diferenciar la llamada economía de empresa (donde estaba incorporada junto a la carrera de Licenciatura en Administración) de la economía política, ámbito de la Licenciatura en Economía (Popescu, 1963).

Tomando investigaciones y estudios de Chirom (1985) en cuanto a la evolución de la profesión de Contador Público, se destacan (4) cuatro etapas:

- **1° etapa:** Se inicia en el año 1905 y se prolonga hasta 1945. Durante estos

primeros 40 años la profesión tenía todas las características de liberal e individual.

- **2° etapa:** Se la puede prolongar hasta el año 1960. Durante ella se intensificó la vigilancia sobre el ejercicio profesional y se comenzó con la aplicación de normas éticas.

El decreto N° 5103 de 1945 (ratificado por la ley N° 12.291) que dio nacimiento a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, en su artículo 2° establecía qué se entiende por ejercicio liberal de las profesiones mencionadas en el artículo 1° (Doctor en Ciencias Económicas, Actuario y Contador Público): "aquél que se realiza en forma individual, sin relación de dependencia con el dador del trabajo, consistiendo la retribución en honorarios, conforme al respectivo arancel."

- **3° etapa:** Ubicada hacia fines de los años 60 y se prolonga hasta el año 1972. Se crea el Instituto Técnico de Contadores Públicos, con el que se inicia la profundización de cuestiones técnico-científicas vinculadas con el ejercicio de la profesión.
- **4° etapa:** Se produce un gran avance teórico y técnico de la profesión, la computación se convierte en una importante herramienta, el ejercicio individual solo se concibe para muy pequeñas unidades económicas y el trabajo de los profesionales se desarrolla mayormente en relación de dependencia, asociados con otros profesionales o en estudios de mayor envergadura en los que la dotación de capital y la concentración de distintas especialidades adquiere relevancia.

A partir de lo planteado por Chirom, el equipo de Investigadores del área de Educación del CECyT, en el Informe N° 1, infirió que la 4° etapa indicada por Chirom, habría finalizado, y se estaría ya en una **5° etapa**, con características manifiestamente diferentes, cuyos rasgos salientes lo constituyen la crisis de las profesiones; la preponderancia de los servicios; la Universidad como productora de los profesionales que el mundo demanda; la interdependencia creciente de las economías; la regionalización; los grupos en condiciones de aislamiento, exclusión y fragmentación; el nuevo rol de los estados nacionales; las decisiones a nivel mundial; la movilidad laboral entre países y las recurrentes crisis financieras; las nuevas demandas y creciente complejidad que adquieren los servicios profesionales; la inserción y predominio de las nuevas tecnologías y formas de comunicación, entre otros factores.

A nivel internacional, la preocupación por adecuar la formación de contadores profesionales a las exigencias del mundo globalizado también se puso de manifiesto en los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (International Accounting Education Standards Board/IAESB) de la IFAC, en los que se observan los atributos característicos de un perfil profesional amplio.

En los últimos años se ha acentuado el debate sobre temas relacionados con la formación de profesionales en ciencias económicas y su capacitación y desarrollo continuo, en función de las demandas de la sociedad surgidas de las competencias que requiere el mercado laboral como

consecuencia de los profundos y permanentes cambios del mundo de hoy. Una adecuada respuesta por parte de los profesionales a las mencionadas demandas constituiría una señal satisfactoria de compromiso y responsabilidad social.

En ese marco hay acuerdo en pensar que las carreras profesionalizantes, primordialmente preparan profesionales para la vida, en un sentido amplio. Y en lo que hace al ejercicio profesional, la formación académico-profesional, constituye el conjunto de conocimientos, enfoques, metodologías, actitudes y valores, donde esa formación académica tiene un papel determinante sumado a la obligación de fomentar e intensificar con posterioridad a lo largo de todo el ejercicio de la profesión.



La convergencia de la digitalización, el aprendizaje continuo, nuevas formas de intercambio y negociación de bienes y servicios, como las alternativas de trabajo emergentes, provocan que los modelos organizacionales y gubernamentales también se transformen.

En este contexto actual de interconexión digital a nivel global, particularmente son las tecnologías de la información y comunicación (TIC) las que impulsan y

posibilitan los cambios y avances en casi todas las áreas competitivas de empresas, organizaciones, organismos públicos y en otras variadas actividades, para las cuales las universidades y organismos profesionales, deberían estar a la vanguardia. Por su acelerado desarrollo y uso extendido, es imposible pensar en un profesional de las Ciencias Económicas, alejado del conocimiento, aplicación y apoyo de las herramientas tecnológicas.

Para algunos analistas, el tema de las nuevas tecnologías está marcando un hito o punto bisagra para algunas profesiones. Los autores de “El Futuro de las Profesiones”, entre otros, se preguntan en este escenario por la relevancia de las profesiones en el siglo XXI, entre ellas la profesión contable, llevándonos a reflexionar a quienes estamos en la acción cotidiana del ejercicio profesional y de la formación de nuevos contadores públicos, preguntándonos si en realidad estamos accediendo a lo que podría considerarse una 6ta etapa en la historia del desarrollo de la profesión, reconfigurándola o, desde una visión más pesimista, llegando al fin de la profesión contable.

Si bien la irrupción de nuevos modos de operar y producir, como la redistribución y la redefinición de fuentes y actividades laborales y profesionales no es nuevo, la diferencia radica en que el cambio está sucediéndose a una escala sin precedentes.

En una sociedad caracterizada por la presencia de Internet, no se necesita que los médicos, profesores, contadores,

arquitectos, ingenieros, licenciados, consultores, abogados y muchos otros, trabajen como lo hacían en el siglo XX. Desde la tele-presencia, los escritorios remotos y hasta la inteligencia artificial, conllevan cambios fundamentales en la forma en que el conocimiento práctico de los especialistas se pone a disposición de la sociedad. Tómese nota que los autores citados más arriba defienden que nuestras profesiones actuales están anticuadas, son opacas y difícilmente asequibles, y que el conocimiento de los mejores pueden disfrutarlo sólo unos pocos.

También Yvonne Huertas (2017) expresa que los desarrollos y aplicaciones que se están creando a la hora de dar soluciones a través de inteligencia artificial y Big Data son las formas de tecnología que prometen causar esta ruptura con el pasado y con los trabajos tradicionales, siendo, lo que se denomina la “4° Revolución Industrial”, el perfecto escenario para redefinir el futuro de las profesiones, entre las que se incluye la de Contador Público.

Y en ese contexto, se pregunta y nos preguntamos también ¿Qué se espera del Contador del futuro? A lo que podemos responder, coincidiendo con Huertas, que se espera sea una voz activa de la sociedad civil, evidenciando competencia interdisciplinaria con dominio de las tecnologías y compromiso social con la comunidad.

Si bien los autores Susskind R. y Susskind D. (2016) han planteado una visión dramática del fin de las profesiones tradicionales, quienes somos parte del

colectivo profesional abogamos por una alternativa más positiva, coincidiendo con la Presidenta de Comisión Técnica de Sistemas y TI de la AIC, en que “El contador del futuro... será una amalgama de tecnologías, finanzas, responsabilidad social, ética y otras competencias que aún no conocemos... La visión de este nuevo contador de un mejor futuro estará centrada en la capacidad de cada país de dominar las tecnologías emergentes: “big data”, inteligencia artificial, el internet de las cosas, analítica de datos, entre otros. Su capacidad de anticipar el cambio, de redefinir su zona de confort fuera de los parámetros de la comodidad de lo conocido: este es el nuevo estándar de vida para continuar siendo relevante en estos tiempos de cambios continuos. Abrazar la innovación, la discontinuidad, es el mandato de la profesión”.

Asimismo debemos considerar que en esta era del conocimiento global, la sociedad está signada por la explosión de la información y su acelerada expansión y difusión, pero más que demandarse procesos de acumulación cuantitativa de dicha información, que por lo pronto han sido resueltos por la tecnología informática, lo que entendemos se requiere, es el desarrollo de capacidades y competencias de diferenciación, recreación crítica, reestructuración, procesamiento y producción de nuevos conocimientos, que posibiliten generar respuestas alternativas a problemáticas complejas, cambiantes y situadas en contextos diversos, no siempre predecibles.

Como puede observarse que, más allá de las críticas y predicciones, a vedes

apocalípticas, tanto en el mundo como en nuestro país, las profesiones en Ciencias Económicas en general, y en particular la de Contador Público, que tiene una larga trayectoria, fueron evolucionando y agiornándose a las demandas socioeconómicas propias del complejo escenario en el que nos encontramos.

El debate y la reflexión son dos de las acciones necesarias en el campo profesional, que hacen también al crecimiento y mejora de las profesiones y de los profesionales que la ejercen. Y en tal sentido, entendemos que la búsqueda de consensos en temas claves como: hacia dónde dirigir los esfuerzos en la formación de nuevos profesionales, como así compartir responsabilidades en cuanto a qué, cómo y para qué enseñar o hacia donde orientar la formación inicial y continua de los nuevos graduados, son parte del compromiso que deben asumir las Universidades como formadoras, el Estado como veedor de calidad y los Organismos Profesionales en su rol de resguardo del interés público, adoptando asimismo una actitud relevante y proactiva frente a los trascendentes cambios que se plantean en la actualidad.



EL PROCESO DE ACREDITACION. Normativa, Alcances y Debates

El significativo crecimiento de la matrícula universitaria a partir de 1945, significó un punto de quiebre en la historia universitaria Argentina, la aparición de las primeras universidades privadas autorizadas a emitir títulos habilitantes significaron un avance en el concepto de educación superior sobrepuesto de los movimientos reformistas de 1918.

En este marco surgieron y se desarrollaron mecanismos que posibilitan el control de calidad en la educación impartida por las Instituciones Universitarias, que encuentra marco normativo en la Ley de Educación superior Nro. 24.521.

En este cuerpo legal se crea la CONEAU, Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria, organismo descentralizado que depende del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología y desempeña multiplicidad de funciones.

Se destacan, dentro de las funciones de CONEAU, conforme lo establece la Ley de Educación Superior 24.521 en sus artículos 42°, 43° y 46°.

- 1- Coordinar y llevar adelante la evaluación externa;
- 2- Acreditar las carreras de grado y las carreras de posgrado, cualquiera sea el ámbito en que se desarrollen.

La acreditación de carreras de grado por parte de la CONEAU requiere de la

aprobación previa de los estándares de acreditación por parte del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología en acuerdo con el Consejo de Universidades.

3- Pronunciarse sobre la consistencia y viabilidad del proyecto institucional que se requiere para que el Ministerio de Cultura y Educación autorice la puesta en marcha de una nueva institución universitaria nacional con posterioridad a su creación o el reconocimiento de una institución universitaria provincial.

4- Preparar los informes requeridos para otorgar la autorización provisoria y el reconocimiento definitivo de las instituciones universitarias privadas, así como los informes en base a los cuales se evaluará el período de funcionamiento provisorio de esas instituciones. Por último, otra de sus funciones esenciales es la acreditación periódica (cada tres años) de carreras de grado cuyos títulos corresponden a profesiones que son reguladas por el Estado por considerar que su ejercicio profesional puede poner en riesgo la salud, la seguridad, los derechos, los bienes o la formación de los habitantes de Argentina.

Creada la CONEAU por ley, define su misión institucional como “asegurar y mejorar la calidad de las carreras e instituciones universitarias que operan en el sistema universitario argentino por medio de actividades de evaluación y acreditación de la calidad de la educación universitaria”.

En cumplimiento de su misión lleva a cabo las funciones antes mencionadas.

En relación a las acreditaciones de carrera, conforme lo determina el Ministerio de Educación Ciencia y Tecnología se incorporan en forma paulatina carreras al listado del artículo 43, artículo que en su redacción contempla que las profesiones reguladas por el Estado, cuyo ejercicio pudiera comprometer el interés público poniendo en riesgo de modo directo la salud, la seguridad, los derechos, los bienes o la formación de los habitantes, deberán cumplir con pautas referidas a su carga horaria mínima, y respetar un conjunto de contenidos curriculares mínimos y criterios sobre la intensidad de la formación práctica.

En este proceso de incorporación paulatino de carreras al artículo 43°, el Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología propuso el análisis de nuevas carreras para el proceso de acreditación en el marco de aseguramiento de la calidad educativa.

Es así que por Resolución N° 254/2003 se propone el análisis en relación a la Carrera que nos ocupa en la presente investigación. En la resolución antes citadas en su artículo tercero expresa: “Continuar con el análisis de la regulación de los títulos de ABOGADO, NOTARIO, CONTADOR PÚBLICO y ACTUARIO, para su inclusión en la nómina del artículo 43 de la Ley N° 24.521 en una segunda etapa, según lo aconsejado por el Acuerdo Plenario N° 18 del CONSEJO DE UNIVERSIDADES.

Atento lo establecido por el Ministerio en el artículo 3 de la Res. 254/2003, El CODECE, Consejo de Decanos de

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Nacionales, presentó a la Secretaría de Políticas Universitarias lo trabajado en lo concerniente al proceso de acreditación de la Carrera de Contador Público.



La presentación realizada por el CODECE fue la resultante de un análisis cuya base de elaboración, además de los documentos brindados por el Ministerio de Educación sobre las carreras ya acreditadas o en vías de acreditación fueron también las condiciones y capacidades requeridas para los procesos formativos. Estos aportes fueron realizados por las distintas unidades académicas cuyos decanos integran el CODECE.

El CODECE fue creado el 4 de diciembre de 1987, es un organismo cuyo objetivo general es colaborar en las áreas de docencia, investigación y extensión asignadas a las Universidades por sus respectivos estatutos.

La ley de Educación superior crea también los organismos de coordinación y consulta del sistema universitario en la LES en su artículo 71 y define sus funciones en el cuerpo normativo.

Artículo 71: Serán órganos de coordinación y consulta del sistema

Universitario, en sus respectivos ámbitos, el consejo de Universidades, el consejo Interuniversitario Nacional, el consejo de rectores de universidades Privadas y los consejos Regionales de Planificación de la Educación Superior.

Con funciones establecidas en la ley de Educación superior y teniendo en cuenta lo establecido en la Res. 254/2003 del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología en sesiones del Consejo Interuniversitario Nacional (CIN) y del Consejo de Universidades (CU), se avanzó en el análisis necesario para la inclusión de la carrera de Contador Público en el artículo 43 de la Ley de Educación Superior. Análisis en relación a la carga horaria mínima, los contenidos mínimos, intensidad de la formación práctica y los estándares.

En igual línea de trabajo, se celebró el 3 de septiembre de 2012, en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires una reunión del Comité Ejecutivo de CO.DE.C.E. a efectos de incorporar ajustes a la redacción del documento base final para la acreditación de la carrera de Contador Público.

El 08 de agosto de 2013, el Consejo de Universidades, analizando los documentos base para la acreditación de la carrera de Contador Público, convoca al CO.DE.C.E. a una reunión programada en la sede de la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales, a efectos de armonizar los documentos elaborados por el CO.DE.C.E. y la Unidad de Vinculación Académica de Ciencias Económicas, Rectores del CIN y del CRUP.

A la reunión asistieron Rectores miembros del CIN y del CRUP, representantes del CO.DE.C.E. y de las Facultades de Ciencias Económicas de Universidades Privadas. Se debatió en un clima de cordialidad y colaboración, y se logró un importante entendimiento entre las partes, fruto del cual el Comité Ejecutivo introdujo algunos ajustes al documento.

En la segunda reunión plenaria ordinaria del CO.DE.C.E. de 2014, realizada en el Instituto de Desarrollo Económico e Innovación de la Universidad Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, celebrada el 4 y 5 de diciembre en Ushuaia, se aprobó el Documento Base Final CO.DE.C.E. para la Acreditación de la Carrera de Contador Público, que introduce ajustes a la redacción de algunos tópicos de los contenidos mínimos.

En función a los avances citados, se incluyó al título de CONTADOR PÚBLICO en el régimen del artículo 43 de la Ley de Educación Superior, conforme el Acuerdo Plenario N° 122 del CONSEJO DE UNIVERSIDADES de fecha 28 de mayo de 2013 y la Resolución Ministerial N° 1723 de fecha 27 de agosto de 2013.

Con posterioridad, por Acuerdo Plenario N° 147 de fecha 29 de mayo de 2017, el Consejo de Universidades prestó acuerdo a las propuestas de contenidos curriculares básicos, carga horaria mínima y criterios sobre intensidad de la formación práctica para las respectivas carreras, así como a las actividades reservadas para quienes hayan obtenido el correspondiente título y también

manifestó su conformidad con la propuesta de estándares para la acreditación de las carreras de mención.

Es así que el Ministerio de Educación Aprobó, por Res. 3400-E-2017 los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica y los estándares para la acreditación de la carrera correspondiente al título de CONTADOR PÚBLICO, así como la nómina de actividades reservadas para quienes hayan obtenido el respectivo título.

ASEGURAR LA CALIDAD DE LA FORMACION PROFESIONAL

Teniendo en cuenta el panorama descripto en el punto anterior, cabe preguntarnos: ¿qué implica asegurar la calidad de la formación profesional? ¿Por qué plantearlo como un objetivo preocupante a lograr?

Si para responder estos interrogantes adoptamos una mirada sistémica, ubicándonos metafóricamente en la punta de un cerro muy alto, desde allí podemos observar el contexto en forma integral, con todos sus protagonistas actuando y podemos ver que el profesional contador ejerce su profesión, prestando sus servicios a requerimiento de otros actores sociales, sus usuarios, que han decidido desarrollar múltiples actividades económicas y/o sociales y como consecuencia de ellas se les ha generado la necesidad de recurrir a un profesional al que reconocen, a priori, un conjunto de conocimientos, habilidades, destrezas, actitudes y valores, en busca de soluciones a situaciones problemáticas,

para poder continuar, o suspender, o modificar, o complementar con otras, sus respectivas actividades, en el contexto que ambos, profesional y usuario, comparten aunque desde distintas ópticas e intereses. Y es allí, en las respuestas del contador a esos requerimientos de los usuarios, donde debe lograrse el mayor grado de calidad posible.

Desde la visión señalada podemos expresar que el contador, en el ejercicio de su profesión, se encuentra como en una gran rueda que gira permanentemente, pasando de la realidad a la profesión y vuelta inmediatamente a la realidad con nuevas propuestas, y así sucesivamente sin parar. Además, este movimiento circular permanente presenta la particularidad de que, en el contexto global actual, la velocidad de giro es cada vez mayor y los cambios que va experimentando el contexto son cada vez más sorprendentes y complejos.



Esta realidad, valga la redundancia, indica que el aseguramiento de la calidad en la formación profesional gira en torno a dos ejes fundamentales:

- Por un lado, los contenidos científico-técnicos junto a las modalidades pedagógico-didácticas aplicados durante el proceso de formación, y

- Por otro, el acercamiento a la realidad profesional,

vinculados ambos por una premisa ineludible: la necesidad de adecuación inmediata y permanente a la aparición incesante de nuevas modalidades de interacción entre personas y organizaciones, en continua modificación, con alta creatividad y complejidad, tanto de los usuarios como de los profesionales.

Indudablemente, esta característica de la profesión de contador genera la necesidad de asegurar la calidad de la formación de los profesionales, atendiendo a la implicancia social que adquiere el ejercicio de dicha profesión.

Continuando con nuestra mirada holística, la razón expuesta indica que el aseguramiento de la calidad debe ser un objetivo fundamental y preocupante para las Universidades como entidades formadoras; para el Estado en su rol de salvaguardar los intereses de la comunidad; y de los organismos profesionales, tanto supra nacionales, nacionales y locales, en tanto controladores e impulsores del desarrollo del ejercicio profesional.

En ese marco el Estado ha desarrollado mecanismos que posibilitan el control de calidad en la educación impartida por las Instituciones Universitarias, que encuentran marco normativo en la Ley de Educación Superior Nro. 24.521 que, como ya se describió detalladamente en el punto anterior, entre otras disposiciones, crea la CONEAU, Comisión Nacional de Evaluación y

Acreditación Universitaria, organismo descentralizado que depende del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología y cuya misión institucional es “asegurar y mejorar la calidad de las carreras e instituciones universitarias que operan en el sistema universitario argentino por medio de actividades de evaluación y acreditación de la calidad de la educación universitaria”.

En relación a las acreditaciones de carreras, la carrera de Contador Público ha sido incluida entre las alcanzadas por los requisitos establecidos en el Artículo 43° y actualmente está en pleno desarrollo el proceso de acreditación de la carrera de Contador Público.

En cuanto a los Organismos Profesionales, en el ámbito internacional, la I.F.A.C., ha propuesto un modelo de formación de contadores profesionales a través del I.A.E.S.B. Dichos Estándares Internacionales de Educación (I.E.S.), constituyen una referencia para los organismos miembros de I.F.A.C. acerca de lo que ese organismo internacional espera que se cumpla en la formación y desarrollo continuo de los contadores profesionales.

Y en la misma dirección se inscribe también la recomendación de pautas para una “Currícula Homogénea” que realiza la A.I.C (Conferencia Interamericana de Contabilidad) a efectos de su instrumentación por parte de los Organismos Patrocinadores y las Unidades Académicas de las Universidades que tengan dentro de su oferta académica la Carrera de Contador Público.

En el ámbito nacional, desde la FAPCE se creó la Comisión de Educación y se impulsó la creación de Comisiones similares en los Consejos Profesionales de las Provincias, con la función, entre otras de intensificar las relaciones con las Facultades en las que se imparta la carrera de Contador Público, de Universidades tanto públicas como privadas, con el objetivo de desarrollar acciones conjuntas, en diversos ítems, que permitan relevar información que sirva de base para planificar actividades de apoyo a los docentes y profesionales que apunten al objetivo de asegurar la calidad del ejercicio de la profesión.

A nivel local, la creación de la Comisión de Educación en el C.P.C.E. de Misiones ha resultado propicia para generar un espacio de trabajo conjunto entre las entidades formadoras de nuestro medio, UNaM, Universidad Gastón Dachary; Universidad de la Cuenca del Plata y distintos institutos superiores de formación técnica afines a las ciencias económicas y el CPCEM, que ya ha comenzado a dar sus frutos.

En efecto, haciendo foco en el Proceso de Acreditación de la carrera de Contador Público, que está en pleno transcurso por parte de la CONEAU, en el Consejo Profesionales de nuestra Provincia (Misiones) hemos realizado un primer trabajo consistente en un encuentro de sensibilización sobre dicho Proceso, para lo cual previamente efectuamos un relevamiento de opinión mediante una encuesta estructurada, destinada en primer lugar a profesionales en ciencias económicas y afines que ejercen la

docencia a nivel universitario, terciario o secundario.

El objetivo de ese primer trabajo fue pulsar el grado de conocimiento y apropiación, por parte del colectivo de profesionales que además de la profesión también ejercen la docencia, del Proceso de Acreditación de la carrera de Contador Público como acción concreta del Estado, por medio del Organismo creado al efecto, tendiente a concretar el “aseguramiento de la calidad” en la formación de los profesionales que ejercerán una profesión incluida, por la Ley de Educación Superior, entre las que “pudieran comprometer el interés público”.

Con este primer sondeo realizado, consideramos que comenzamos a abordar parcialmente la observación y análisis del primero de los dos ejes que mencionamos antes en relación al aseguramiento de la calidad de la formación del Contador, aunque enmarcado en la regulación legal establecida por el Estado.

Continuando con nuestro enfoque integrador, para el trabajo que estamos presentando en este Encuentro y como primer abordaje parcial al segundo eje planteado, el acercamiento a la realidad profesional, concretamos un segundo relevamiento, también mediante una encuesta similar a la anterior, pero adecuada y dirigida al colectivo de profesionales matriculados que ejercen la profesión o sea que están principalmente en contacto y actúan en función de los requerimientos de los usuarios de la profesión. De esta manera, podemos

considerar que en esta segunda etapa relevamos información de la realidad pero en esta ocasión, mediada por los profesionales en el terreno de acción.

De este modo vamos colectando información siguiendo el criterio inicial de abordaje que planteamos: realidad-profesión-realidad.

Un acercamiento adecuado a la realidad permitirá alimentar, con información contextual abundante y pertinente el proceso de formación profesional para lograr volcar nuevamente a la realidad, mediante un ejercicio profesional de la más alta calidad posible, información que satisfaga las necesidades de los usuarios y derrame sus beneficios a todos los sectores de la comunidad con los que se relacionen.

LA COMUNIDAD ACADEMICA Y PROFESIONAL LOCAL.

Opiniones y Percepciones

Para conocer las opiniones y percepciones de los actores de la comunidad académica y la profesión local sobre el proceso de acreditación de la carrera de Contador Público se realizó una encuesta aleatoria que alcanzó a relevar la opinión de 75 profesionales del medio a través de la herramienta de formularios de Google.

Del relevamiento realizado, 39 de los profesionales, con título de Contador Público, manifestaron ejercer la docencia; principalmente en el Nivel Superior Universitario (Grado) un 72% de ellos, complementándose al desempeño en los niveles Secundario, Superior No

Universitario y Superior Universitario (Pregrado y Posgrado).

Gráfico N° 1: Profesionales encuestados que ejercen la docencia.

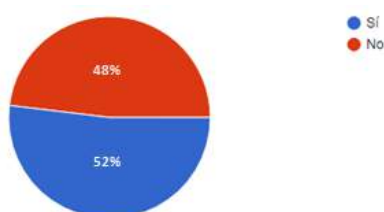
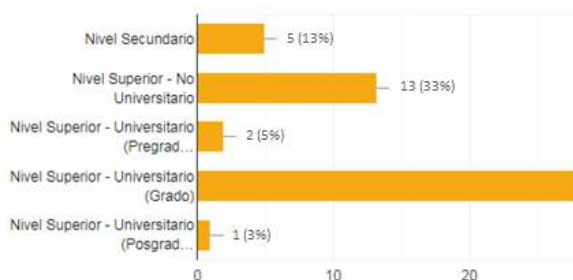
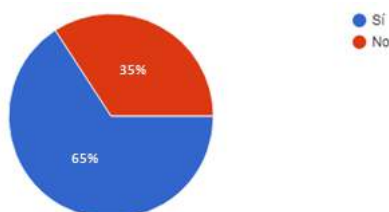


Gráfico N° 2: Niveles en que los profesionales ejercen la docencia.



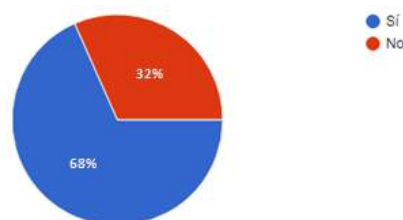
Tanto aquellos profesionales que se desempeñan en el ámbito universitario como aquellos que permanecen alejados de las aulas manifestaron en un 65% conocer las funciones de la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria (CONEAU), prevaleciendo el desconocimiento de estos últimos.

Gráfico N° 3: Profesionales que conocen las funciones de la CONEAU.

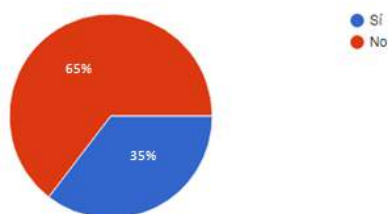


Particularmente, respecto del objeto de estudio del presente trabajo, el 68% de los profesionales encuestados está en conocimiento que en el marco del Art. 43° de la Ley 24521 de Educación Superior, este año la carrera de Contador Público, en tanto profesión que afecta el interés público, se encuentra en proceso de acreditación por parte de la CONEAU. Proporción que más o menos se mantiene entre quienes integran la comunidad académica como docentes así como también aquellos que se encuentran fuera del ámbito académico, por lo que tal desempeño profesional no limita el conocimiento sobre tan importante proceso que afrontará la carrera.

Gráfico N° 4: Profesionales que están en conocimiento del proceso de acreditación.



Ahora bien, pese al haber tomado conocimiento sobre la acreditación de carrera, el 65% de los profesionales no accedió al material normativo que rige dicho proceso para interiorizarse; dato que se acentúa más en quienes no ejercen la docencia, pero aun así llama la atención que habiendo tantos docentes, actores que se corresponden a una de las dimensiones sometidas a evaluación externa, más de la mitad desconoce el contenido normativo.

Gráfico N° 5: Profesionales que accedieron al material normativo que rige el proceso de acreditación.

En el mismo sentido, y con mayor grado de precisión, los encuestados expresaron que no están enterados del conjunto de indicadores que serán monitoreados por la CONEAU a los efectos del aseguramiento de la calidad de la formación profesional, reflejando el 64% de los mismos.

El 30% de los encuestados consideró que el proceso de monitoreo previsto a los efectos de la acreditación de la carrera puede impactar sobre algunos aspectos de la labor profesional actual de los Contadores Públicos, principalmente sobre la formación y actualización profesional, tendiendo al uso de estándares contables uniformes a nivel internacional; la mayor relación social en los sectores públicos y privados e interacción con la comunidad local, orientando al profesional a un ejercicio responsable y a la mejora continua; el prestigio de la profesión y fundamentalmente de los títulos de las instituciones con la carrera acreditada.

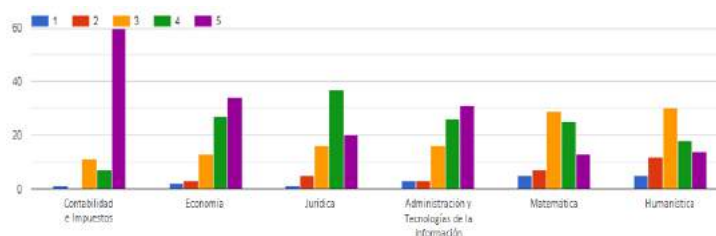
La Resolución N° 3400-E/2017 define las Áreas Temáticas en que se organizarán los contenidos curriculares básicos para la carrera de Contador Público. Respecto de ellas, se indagó sobre el grado de

importancia que, a su juicio, cada encuestado le asignaría en una escala de valoración donde 1 = Nada importante; 2 = Poco importante; 3 = Medianamente importante; 4 = Importante; y 5 = Muy importante.

El Área Temática "Contabilidad e Impuestos" es considerada muy importante para la comunidad académica y profesional, con un promedio de 4,61 sobre 5,00.

El Área Temática "Economía", así como las de "Jurídica" y "Administración y Tecnologías de la Información", son consideradas importante para los encuestados. Sus respectivos promedios de valoración fueron 4,15; 3,91 y 4,03 sobre 5,00 puntos.

Las Áreas Temáticas "Matemática" y "Humanística" son medianamente importante de acuerdo a la opinión de los encuestados, reflejada con un promedio de 3,45 y 3,35 sobre 5,00 respectivamente.

Gráfico N° 6: Importancia de las Áreas Temáticas para los encuestados.

Además, algunos de los encuestados consideran que deberían incluirse otras Áreas Temáticas referidas a la formación de cualquier profesional universitario: Inteligencia emocional, Comunicación y Oratoria, Creatividad e innovación,

Emprendedurismo, Marketing profesional y relación con el cliente, entre otras.



La mencionada Resolución N° 3400-E/2017 también define las actividades reservadas a la profesión de Contador Público; éstas fueron consideradas por los encuestados, quienes en su opinión y a partir de su experiencia profesional expresaron las siguientes coincidencias:

Diseñar, dirigir e implementar sistemas de información contables en todos los segmentos de la contabilidad y costos: El 87% coincide con la reserva de esta actividad para los Contadores Públicos.

Registrar, medir y exponer información contable, histórica y proyectada, para todo tipo de organizaciones y unidades económicas: El 85% coincide con la reserva de esta actividad.

Dirigir y realizar procedimientos de auditoría, y dictaminar en materia contable e impositiva: El 93% coincide con esta actividad como exclusiva de los Contadores Públicos.

Realizar los procesos de sindicatura en sociedades, concursos y quiebras: El 73% coincide con la definición de esta actividad como reservada. En este punto cabe destacar que quienes menos coincidieron con la exclusividad en el rol

de síndicos fueron los profesionales ajenos a la comunidad académica.

Y finalmente, con el mismo carácter de actividades reservadas a la profesión, ciertos colegas se manifestaron en favor de agregar otras como el **diseño de informes específicos de gestión y control; el asesoramiento en el ámbito financiero; la liquidación de sueldos; la actuación judicial en asuntos de contenido económico-contables; y la actuación ante los organismos recaudadores.**

REFLEXIONES FINALES

Revisando lo observado en estas dos primeras etapas de este trabajo exploratorio y volviendo a nuestro cerro imaginario, ubicándonos en lo más alto del mismo nos surgen entre otras las siguientes reflexiones:

- Se observan senderos que bajan hacia los valles, entendidos así a los escenarios de actuación concreta de la realidad, todavía de manera excesivamente autónoma, a nuestro juicio. Es decir, sin la suficiente aparición de trampolines, puentes, túneles o cualquier otro tipo de elementos de conexión entre ellos, que permita a los respectivos transeúntes de cada sendero ir intercambiando, durante sus respectivos trayectos, experiencias, información, nuevas prácticas, con el ánimo de mejorar sus performances al llegar a los escenarios comunes a todos. O sea, que les permita tomar conciencia que todos tienen que ver con todos. Las

acciones de cada uno, de alguna manera y en tiempos cada vez más cortos, impactará en muchísimos de los demás actores e inclusive, muy probablemente, les retornará alguna consecuencia, aunque sea indirecta.

- Así es que se observa que el Estado inicia su actuación con la sanción de la Ley de Educación Superior y a partir de allí continúan decretos y resoluciones escritas, con la consabida rigidez que ello implica hasta hora, fijando criterios, estándares y procedimientos de aplicación en el sendero de la Academia, para concretar el proceso de acreditación de carreras, pero sin la conexión adecuada con el contexto real que transcurre con un dinamismo extremadamente superior y que pone en riesgo la validez y eficacia de algunos estándares y procedimientos, inclusive dentro de los plazos establecidos en las normas aplicables.

- Cabe preguntarnos: ¿los estándares establecidos seguirán siendo adecuados dentro de tres o seis años? ¿Existe algún mecanismo que permita acompañar las modificaciones del contexto real para ir adecuándolos a dichos cambios?

- Al interior de las Unidades Académicas se observa, por parte de los actores involucrados, un conocimiento genérico de las normas relacionadas con el proceso de acreditación, pero no se advierte una apropiación generalizada de dicho proceso por todo el colectivo, ni un marcado interés por conocer en detalle el conjunto de indicadores que serán evaluados, que implique la toma de

conciencia y la incorporación del mismo al día a día de cada actor. De este modo la acreditación de la carrera corre el riesgo de transformarse en una exigencia administrativa más, con lo que peligraría el objetivo del aseguramiento de la calidad de la formación universitaria.

- La conexión con el sendero por el que transcurren las actividades reales que requieren los servicios de la profesión, se insinúa tibiamente al mencionar la obligatoriedad, en la norma escrita, de las “PPS” (Prácticas Profesionales Supervisadas). Todavía no se conocen acciones concretas de comunicación entre entidades representativas de núcleos de actividades demandantes de servicios profesionales con Unidades Académicas de formación y con los Consejos Profesionales, que se propongan debatir sobre la calidad esperada de los servicios profesionales para dar respuesta a las múltiples situaciones cambiantes que va planteando continuamente la realidad. Esto más allá de acciones de demandas laborales específicas.

- En el sendero de la profesión se observa que a partir de la creación de las Comisiones de Educación en los Consejos Profesionales se ha insinuado un canal de comunicación y de acciones conjuntas, pero librado a la dinámica propia que logre cada Comisión, de nuevo sin un canal inter-institucional amplio, fluido, con objetivos y posturas institucionales claramente definidas en torno a la calidad de la formación de profesionales que involucra a ambas instituciones.

Las precedentes, son algunas de las tantas reflexiones que hemos compartido al hacer una parada transitoria en nuestra exploración y que nos lleva a concluir que este trabajo no debe terminar aquí, muy por el contrario debe continuar auscultando todos los senderos que se vayan observando desde la punta del cerro, el próximo debería ser, por ejemplo, el sendero de los usuarios de la profesión, que están en contacto directo con las diversas actividades, en permanente evolución y transformación, que requieren la actuación de un contador competente.

Además, nos queda un interrogante sistémico: **Para asegurar la calidad de la formación profesional ¿es suficiente el proceso de acreditación de la carrera de Contador Público?**

BIBLIOGRAFÍA

CECyT – AREA EDUCACION - (2015) INFORME N° 2 “Formación y desarrollo profesional de contadores, tensiones y desafíos”. Área Educación CECYT. 1ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

CO.DE.CE. (2013) Documento base para la acreditación de la carrera de Contador Público

IAESB International Accounting Education Standards Board (2010) “Handbook of International Education Pronouncements”. [Fecha de consulta: 10/03/15]. Disponible en: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf>

HUERTAS, Y. (Comisión Técnica de Sistemas y TI de la AIC).

<http://www.contadores-aic.org/download.php?id=1883> Fecha Consulta: 04/07/2018 CPA Horizons 2025 Report, <https://www.aicpa.org/Research/CPAHorizons2025/DownloadableDocuments/cpa-horizons-report-web.pdf>

LEY NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR N° 24.521 http://www.dprofesional.com.ar/mini/dngu_documentos/NORMAS_GENERALES/LEY%2024521.pdf

LEY NACIONAL N° 20.488. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas.

RESOLUCIÓN 3400/17 – Ministerio de Educación y Deportes de la Nación Argentina

SOLIS, E. M; GABALACHIS; G.; CACERES, J (2015). “UNA FORMACION REFLEXIVA PARA UNA PROFESION REGULADA”. Trabajo presentado en las JUC 2014 – San Juan. Argentina

SUSSKIND, R. SUSSKIND, D. (2016). “El futuro de las profesiones: cómo la tecnología transformará el trabajo de los expertos humanos”. Teell Editorial.

ARTICULO DE OPINION

TRATAMIENTO PROTOCOLAR DE DOCTOR/A A LOS GRADUADOS/AS EN CIENCIAS ECONÓMICA EN LA PROVINCIA DE MISIONES



Dr. CPN ERNESTO PANIAGUA

El propósito de esta nota es poner de manifiesto la necesidad, en opinión del autor y de muchos otros colegas a los que he consultado sobre la necesidad de formalizar una situación de hecho que impera en casi todo el país con excepción, creo casi excluyente de la provincia de Misiones, lo cual es poner en el mismo plano de igualdad en el tratamiento protocolar que se dispensa a los graduados en Ciencias Económicas.

A tal fin es de destacar que nuestro Consejo Profesional es uno de los pocos del país que no ha dictado ninguna normativa o instrumento que institucionalice el tratamiento protocolar aludido en el párrafo que antecede.

En primer término, es de destacar la aceptación fáctica del tratamiento protocolar de “Doctor” a los profesionales graduados en Ciencias Económicas en casi toda la geografía del territorio nacional, siendo la provincia de Misiones

una de las únicas, que no ha aceptado la situación de hecho en el tratamiento protocolar de “Doctor”, quizás por un exceso de modestia o de humildad.

La aceptación fáctica del tratamiento de “Doctor” por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), institución de la cual nuestro Consejo Profesional es parte integrante y del principio de igualdad, es en criterio y parecer del que escribe la presente nota, argumento suficiente para dispensar el trato protocolar de “Doctor” a todos los graduados en Ciencias Económicas de la provincia de Misiones.

Para mayor abundamiento consignaré los fundamentos de hecho basados en los usos y costumbres que sustentan mi petición, a saber:

En nuestro país el uso y costumbre de designar “Doctor” a profesionales universitarios de distintas disciplinas, es

un trato que ha sido adoptado por la sociedad toda y que impera pacíficamente en todo el país. Es así como los Abogados, Médicos, Médicos, Veterinarios, Bioquímicos, Farmacéuticos y Odontólogos, reciben el tratamiento protocolar de “Doctor”, tanto en su actividad pública como privada, aunque las facultades respectivas otorguen títulos de “Doctor” en grado superior, tales como Doctor en Medicina, Doctor en Jurisprudencia, Doctor en Auditoría, entre otros.

Las carreras en Ciencias Económicas confieren a los profesionales egresados una sólida preparación y formación humanística y técnica, semejante en grado a otras profesiones universitarias como las citadas en el párrafo que antecede.

En los diversos eventos, tales como jornadas nacionales o regionales, seminarios, cursos, etc., organizados por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y por los diferentes Consejos profesionales del país (excepto Misiones), es normal y habitual el trato de “Doctor” a todos los Contadores y Contadoras participantes en dichos eventos.

Cabe agregar respecto de lo indicado precedentemente que, en los certificados, diplomas u otras constancias de asistencia a los precitados eventos, se consignan, anteponiendo y sustituyendo al vocablo “Contador”, “Contadora” por el de Doctor o Doctora.

Existen graduados con título perteneciente a otra rama de las Ciencias Económicas tales como los Licenciados

en Economía, que sin haber cursado el doctorado reciben desde antigua data el trato protocolar de “Doctor” en todo el ámbito territorial de la República Argentina. Los Contadores Públicos no somos ni menos ni más que los Licenciados en Economía.

Parecería ocioso destacar la trascendencia de los graduados en Ciencias Económicas y en especial del Contador Público en las múltiples actividades del quehacer nacional, que se vinculan tanto con la noble tarea de impartir conocimientos a través de la docencia, con la elevación del nivel cultural y científico del país, como así también con los organismos de contralor de la hacienda pública, en los aspectos económicos, financieros, contables, previsionales, tributarios, etc.

En síntesis y a fuer de ser tautológico, los profesionales en Ciencias Económicas intervenimos en la mayor parte de las actividades de la economía, de las finanzas, de los organismos de control con raigambre constitucional, en la docencia, tanto en la esfera pública como privada, brindando también apoyo técnico a otras profesiones y actividades. No nos consideramos superiores ni inferiores a otras profesiones universitarias que reciben el tratamiento protocolar de “Doctor” o “Doctora”.

Concomitantemente con todo lo expuesto, considero que los profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones, como ocurre en otras provincias del país, también deberían tener el tratamiento protocolar de “Doctor” o Doctora, anteponiendo al nombre y apellido el

Vol. 1 - N° 3 - Año 3. ISSN 2591-586X

vocablo “Doctor” o su abreviatura o bien Dr. CPN. en su sello.

Finalmente, considero que nuestro Consejo Profesional debería actuar con un sentido de justicia y colocarse en un plano de igualdad con las otras jurisdicciones nacionales, dictando un instrumento normativo donde se establezca que los Contadores y Contadoras de la provincia de Misiones pueden recibir el trato protocolar de “Doctor” o “Doctora, especificando que el mismo es de carácter optativo para aquellos profesionales que por su modestia o humildad prefieren que los sigan llamando Contador o Contadora.



EQUIPO ASESOR

Mgter. CP Griselda GABALACHIS – gabalachis@gmail.com

ESP. CP Jorge CACERES – jcaceres9@hotmail.com

ESP. CP Eduardo M. SOLIS – emsolis@arnet.com.ar

CP Prof. Ma del Carmen UNTERNAHER – niny@hotmail.com

Lic. Marisa SILVA – marisasilva@hotmail.com

Mgter. Cdra. Marina Laverán - marinalaveran@yahoo.com.ar

Cdra. Lic. Cristina Villagra - cristinarvillagra@gmail.com

CONSULTAS:

e-ko-divulgando@cpcemnes.org.ar

Consejo Profesional
de Ciencias Económicas
Misiones



PUBLICACIÓN SEMESTRAL