e-ko DIVULGANDO

REVISTA DIGITAL

DEL CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS DE MISIONES

Volumen 01 // Número 01 // Año 01 ISSN 2591-586X

PUBLICACIÓN SEMESTRAL

cpce

E-KO-DIVULGANDO@CPCEMNES.ORG.AR

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

INDICE

Editorial	Pág. 2 – 3
Cuidemos y proyectemos nuestras PyMEs	Pág. 4 - 9
Tips para planear estratégicamente	Pág. 10 - 17
Muestreo estadístico aplicado a las tareas de auditoría y sus resultados	Pág. 18 - 23
ASUNTOS CONTABLES EN ASUNTOS JURIDICOS. Hacia un acercamiento conceptual con nuestros amigos del Derecho.	Pág. 24 - 35
La contabilidad: historia, escuelas, vínculos con otras disciplinas y el derecho comercial	Pág. 36 - 52
Estandarización Curricular… ¿Hasta dónde?	Pág. 53 - 69

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

EDITORIAL

Estimados Colegas:

Luego de un arduo trabajo intelectual y sacrificio personal, que demandó la creación de la primera revista digital de nuestro Consejo Profesional, por parte de la Comisión de Educación, viene la puesta en escena de E-KO-DIVULGANDO.

Espacio ideado para la exposición de trabajos de investigación y experiencias relacionadas con las prácticas y normas técnicas de la profesión, que llevan a cabo los profesionales matriculados del CPCE Misiones.

Ambicioso proyecto emprendido por parte de un sector de la matrícula dedicado a la investigación y la docencia de los temas inherentes a la profesión y con el apoyo estructural y económico de las autoridades del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Misiones.

Esto no hace más que poner de manifiesto el apoyo incondicional de la institución, respecto al abordaje de temas técnicos – profesionales de la matrícula por parte de colegas preocupados por el interés general de los matriculados.

Como Presidente de la institución no puedo sentirme más que orgulloso que el

VOLUNTARIADO existe entre los colegas de nuestro Consejo y es de un nivel de excelencia notable. Por eso quiero transmitir, en nombre propio y de todo el Consejo Directivo nuestras más sinceras felicitaciones por el resultado final de un arduo trabajo.

El paso siguiente y no menos arduo, será el compromiso de la matrícula en ALIMENTAR a E-KO-DIVULGANDO. Y este es el esfuerzo y la responsabilidad, que reclamo a los colegas para el éxito total de la primera revista digital del CPCE Misiones.

CPN Miguel Ángel ANDUJAR
PRESIDENTE CPCEM

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

NACE E-KO-DIVULGANDO

Con la finalidad de generar interés en los matriculados del CPCEM para realizar aportes que trascendieran lo individual y enriquecer el ámbito colectivo, en pos de la jerarquización de los servicios técnicos – profesionales de las ciencias económicas, surge en el seno de la Comisión de Educación, la idea de impulsar la edición de una revista periódica de divulgación de temas profesionales y técnicos.

Considerando el interés de colegas, investigadores y estudiantes, en primer lugar, del ámbito regional y también para alcanzar a otros más lejanos, es que la Comisión de Educación ha pensado en la producción de una revista de "divulgación" para cuestiones técnico - científicas – profesionales, generando de ese modo un proceso de difusión del conocimiento afín a las ciencias económicas y haciendo que el mismo resulte accesible para los distintos niveles de usuarios interesados.

Después de dos años intensos de trabajo y colaboración estamos materializando el proyecto de la Revista E-KO-DIVULGANDO, gracias a todos los colegas que se sumaron a este desafío en la Comisión de Educación y al apoyo técnico y económico del Consejo Directivo para contar con un espacio web y el sistema de soporte, gestión y seguimiento editorial de éste y los siguientes números de la revista.

En esta primera edición se presentan seis (6) artículos que alcanzan a las distintas áreas del campo de las ciencias económicas. El colega **Víctor Durán** nos insta a que "cuidemos y proyectemos nuestras PyMEs", sugiriendo que seamos "*buenos cazadores de tendencia para poder tener la visión de qué es lo que se viene en el entorno económico*". A su turno las licenciadas **Cristina Villagra** y **Camila Aquino**, nos brindan algunos "Tips para planificar estratégicamente" a través de algunas preguntas que van guiando el accionar profesional sea individual o colectivo. El Contador **Roberto Gauto**, en colaboración con la Licenciada en Matemática **Ana Pastorino**, exponen los fundamentos y ejemplifican con un caso, la importancia del uso de la herramienta estadística para seleccionar la muestra de una población a ser auditada. Los colegas **Diego y Mariana Villamayor** realizan un interesante aporte presentando casos de informes periciales en juicios de los fueros: civil, comercial y laboral, orientado especialmente a los colegas abogados, sobre la manera de formular los interrogantes en pericias y contribuir así a una mejor administración de justicia. Las contadoras **Lili Bley y María Soledad Ricatti,** en el marco de un proyecto de investigación que integran, presentan los distintos contextos históricos de la contabilidad y en particular la relación y evolución de los Códigos Comerciales. Por último, los docentes e investigadores **Eduardo Mártires Solís; Griselda Gabalachis y Jorge Cáceres** plantean los riesgos de una posible estandarización curricular para la formación de contadores a nivel global, tal como es la propuesta de IFAC a través de IAESB.

Esperamos que estos aportes iniciales se potencien en los números futuros y podamos así, desde nuestro Consejo, seguir contribuyendo a enriquecer la mirada y las acciones en los distintos campos de actuación del profesional en ciencias económicas.

COMISION DE EDUCACION
CPCEM

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Cuidemos y proyectemos nuestras PyMEs

DURAN, Víctor Carlos

Licenciado en Administración de Empresas

Consultor de empresas-Capacitador

MP 0022 CPCEM

duranvictorcarlos@gmail.com

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

RESUMEN

He participado en muchas capacitaciones dirigidas a profesionales, estudiantes, emprendedores, titulares de pequeñas y medianas empresas, brindando cursos, charlas, seminarios etc.-

Pero hoy lo que me ocupa es dirigirme a los colegas profesionales en Cs Económicas, y cuando digo “cuidemos y proyectemos nuestras PyMEs” me estoy refiriendo a las PyMEs que somos nosotros mismos, como profesionales, y a la gestión de nuestro “emprendimiento”.

Es momento de analizar en profundidad lo que sugiere el WEF (Foro Económico Mundial) en su último reporte (Setiembre 2017), en lo que denomina “Economía Naranja” en cuanto al tema empleo y al futuro de las profesiones, a que la tendencia irreversible es que las habilidades más requeridas serán aquellas que nos hagan resolver problemas complejos, la creatividad y el pensamiento crítico.

Por ello es que sugiero seamos buenos cazadores de tendencia (coolhunter) para poder tener la visión de qué es lo que se viene en el entorno económico y especialmente en el ámbito de las Ciencias Económicas, que nos atañe muy particularmente por nuestra actividad y la de nuestros clientes. Buscando mayor competencia y competitividad.

PALABRAS CLAVES

PyMEs; Profesional; Emprendedor; Innovador; Disruptivo

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Los profesionales en Ciencias Económicas, actuamos realmente en ámbitos muy variados, en relación de dependencia, profesional independiente, académico, empresarial, institucional, administración pública, etc. desarrollando múltiples actividades, ya sea como asesor, contable, fiscal, laboral, experto en organización, administración y/o gestión de empresas, auditorias, temas periciales, concursales etc., y esto solamente a título meramente enunciativo.

Sin dudas podemos decir que la Ciencia Económica, “no es una ciencia exacta” como la ingeniería, la física o la química, sino más bien una ciencia social, multivariable, donde la conducta humana y social es determinante, es sabido que el profesional en ciencias económicas tiene que interactuar con variables económicas y además con factores de comportamiento.

El profesional en Cs Económicas del futuro deberá ser una persona de empresa, en todo el sentido de la palabra, se tendrá que adaptar a otros modelos de negocio, ello demandaría una mayor formación universitaria, cada vez más práctica, como por ejemplo períodos de prácticas en empresas.

Es imprescindible que el profesional en Ciencias Económicas, tenga mayor perfil emprendedor, situación que se debería estar estimulando hace tiempo en época de estudiante, donde en mi opinión ya tendría que delinear su perfil profesional, de acuerdo a sus capacidades, actitudes, recursos etc.

Debemos estar habituados a la formación-capacitación continua, a tener capacidad para desaprender cosas y aprender cosas nuevas, a re-inventarnos para poder seguir siendo competitivos en la profesión.

También es posible que nos encontremos con colegas y/u otros profesionales que, por distintos motivos, manifiestan su disconformidad con la profesión, por insatisfacción, ganas de crecer, cansancio por hacer quizás actividades repetidas, por tener que lidiar con clientes y “clientes” etc.

Considero imprescindible que seamos buenos “cazadores de tendencias” (coolhunter) en la profesión que desarrollamos, a fin de poder ir viendo como con la tecnología existente y que se actualiza cada vez a mayor velocidad, generando así procesamientos más ágiles y análisis de mejor calidad, que pueden ir desplazando a los profesionales que no sigan estas tendencias, recordar nada más que ya

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

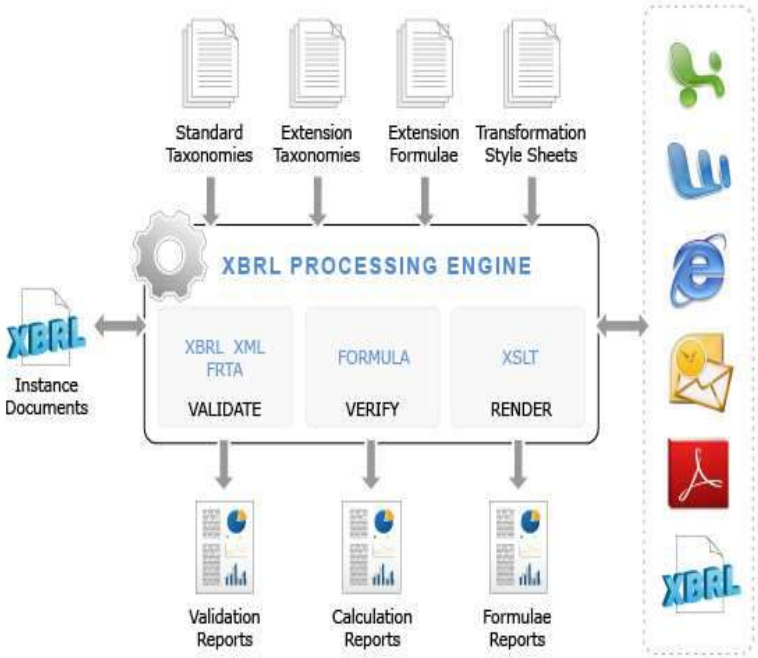
existe en algunos países (con una estructura tributaria menos compleja obviamente) los impuestos declarados y confeccionados por sistema tecnológico, es decir el profesional puede ir siendo desplazado.

Este horizonte ya no está tan lejano como parecía, por tanto la idea es que el profesional no sea reacio a los cambios que se van dando, si no por el contrario lidere el cambio.

Sin ir muy atrás, podemos notar, por ejemplo, lo difícil que era poder elaborar Estados Contables con información parametrizada y en formato exportable y comunicable y hoy en día se pueden encontrar reportes en una diversidad de formatos, a saber, pdf, html, rtf, textos, hojas de cálculos, que cuando son generados por diferentes versiones, no <siempre pueden ser "interpretados" por las aplicaciones que están instaladas.

Esta falta de homogeneidad que por supuesto deriva en mayores costos para su presentación e interpretación por tener que hacerlo de manera manual muchas veces, que fue generando la idea de crear un lenguaje que permita la estandarización que facilite el intercambio de dicha información.

Por ejemplo hoy está surgiendo con un crecimiento vertiginoso la aplicación del XBRL, por sus siglas en inglés; (Extensible Business Reporting Language) y en español, Lenguaje extensible de informes empresariales: que es un estándar para el intercambio de información financiera, de manera uniforme entre los sistemas informáticos, las aplicaciones de software y los usuarios, algo a lo que debemos ir acostumbrándonos, como mencionaba antes, desaprender cosas que hemos aprendido para aprender nuevas cosas



que mejoren nuestras aptitudes.

La "prospectiva" es definida por la OCDE, como "el conjunto de tentativas sistemáticas para observar a largo plazo el futuro de la ciencia, la tecnología, la economía y la sociedad con el propósito de identificar las tecnologías emergentes que probablemente produzcan los mayores beneficios económicos y/o sociales".

Es decir que se trata de una herramienta de apoyo a la estrategia y de observación del entorno a largo plazo que tiene como objetivo la identificación temprana de aquellos aspectos y tecnologías que pueden tener un gran

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

impacto social, tecnológico y económico en el futuro.

Hay un tema que lo cantaba tan bien Mercedes Sosa y en una parte decía: “Cambia lo superficial, cambia lo profundo, cambia el modo de pensar, cambia todo en este mundo” cambia todo cambia……Es decir lo “único permanente” es el cambio justamente.

Es importante que sepamos mantener actualizado “nuestro plan estratégico”, para poder detectar a tiempo las amenazas futuras y las oportunidades futuras, y no me refiero a un FODA que nos puede mostrar nada más que las oportunidades que HOY se conocen, pero no me muestra lo que puede ocurrir en dos, tres, cinco años por ejemplo o las amenazas que tenemos HOY, en la profesión, es decir es el estado de nuestra profesión HOY, pero cuando se trabaja en el Plan estratégico necesitamos explorar el futuro no solo el presente.-

Que el mundo cambia me parece que ya no es una novedad, y que se mueve con la misma dinámica tampoco.

Hoy para ser un profesional de ciencias económicas (joven o adulto) con proyección a futuro, debe evolucionar y aprovechar las oportunidades futuras que ofrece este nuevo mundo, ello implica estar preparados para anticipar y minimizar los posibles riesgos (amenazas futuras) que sin dudas se presentarán en el entorno.

Que pueda evolucionar mediante la adquisición de nuevas cualidades, para poder ser partícipes de la transformación organizacional y de la instalación de mejores prácticas en nuestras propias organizaciones y en las de nuestros clientes.

Muchos profesionales como en mi caso, nos hemos formado en “otro mundo”. En el mundo que no existía internet, ni Facebook, ni Twitter, ni Google, por mencionar algunos, si vivíamos en un mundo de una realidad de baja competencia y alta estabilidad.

Ese mundo cambio vertiginosamente, hoy nos enfrentamos a alta competencia y baja estabilidad, así como cambios continuos y muy rápidos. Estar a la altura de estos tiempos nos obliga a actualizar conocimientos y desarrollar nuevas habilidades.

Solo tengamos presente el último informe del Foro Económico Mundial (WEF-WorldEconomicForum) que las tres habilidades más requeridas por los empleadores en el futuro, serán la resolución de problemas complejos, el pensamiento crítico y la creatividad.

Y sobrevivirán “aquellas profesiones” que no puedan ser reemplazadas por la inteligencia artificial.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Otro dato importante a tener en cuenta, según el BID: “Si los países de América Latina quieren alcanzar un crecimiento balanceado de sus economías e incrementar su competitividad en este ambiente de constante cambio es vital que fomenten las industrias de la creatividad y el conocimiento” es lo que este organismo denomina “la Economía Naranja” y está compuesta por las industrias creativas y culturales (ICC) con base en el conocimiento, el talento y la creatividad.-

La perspectiva es que más de la mitad de los trabajos que existirán dentro de 15 o 20 años, ni se han inventado, no tienen nombres, no sabemos de qué se trata, ni de que se ocuparán. La transformación del mercado laboral es una realidad hoy, la automatización va a implicar la generación de nuevos mercados de talentos, ya que las personas y en especial los profesionales debemos estar permanentemente actualizados a los adelantos y tecnología para poder adaptarnos, esto determina que no solo los empleos que no necesitan trabajo intelectual están en decadencia, si no también varias profesiones que tienen actividades repetitivas y rutinarias que pueden estar en “peligro de extinción” y estamos en esas listas los profesionales en ciencias económicas, abogados, traductores etc.-

Como una reflexión las PyMEs, las Star-up contratan hoy cada vez más “profesionales a la carta” es decir contratan soluciones y servicios de modo tercerizado en lugar de emplear a profesionales, no es un dato pequeño que esto abre el juego a la competencia, buscándose profesionales especializados” en “determinadas” cuestiones.

Es decir nadie va a pagar por la cantidad de títulos que un profesional tenga, por el contrario se pagaran Honorarios por las “soluciones” que el profesional pueda brindar.

Debemos subirnos a la ola de transformación digital y entender hacia dónde va el mundo, especialmente el de las Ciencias Económicas.

BIBLIOGRAFÍA:

FORO ECONÓMICO MUNDIAL (2017). “Informe Global de Competitividad 2017-2018”. ISBN-13: 978-1-944835-11-8. Génova. Recuperado de http://www.cdi.org.pe/pdf/IGC/2017-2018/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf

SUSSKIND, R.; SUSSKIND, D (2016). “El futuro de las profesiones: como la tecnología transforma el trabajo de los “expertos” humanos. Editorial TEELL

DURÁN, V. C (2015). “Reflexiones para emprendedores”. Editorial La Impresión S.A” ISBN 978-987-33-8695-4- Actividades Creativas septiembre 2015- Posadas-Misiones-Argentina-

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Tips para planear estratégicamente

AQUINO, Camila

Magister en Administración Estratégica de Negocios.

Licenciada en Administración de Empresas.

MP LA 0153 CPCEM

aquino_camila@hotmail.com

VILLAGRA, Cristina Noemí

Licenciada en Administración de Empresas

MP LA 0155 CPCEM

Contadora Pública

MP CP 1784 CPCEM

Docente UCP

cristinaNvillagra@gmail.comsoed@soed.com.ar

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

RESUMEN

Este artículo aborda la planificación estratégica, a través del desarrollo de sus distintos pasos y de preguntas guías, de manera que permita aplicar esta herramienta en la rutina diaria del trabajo profesional individual o colectivo en la empresa u organización.

Se analizan los distintos conceptos incluidos en la planificación estratégica como ser la visión, la misión, análisis interno y externo, la formulación, implantación y control de la estrategia.

PALABRAS CLAVES

Planificación Estratégica; Procesos; Misión; Visión

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Introducción

La planificación es una de las etapas a través de las cuales la administración busca concretar fines y obtener resultados.

También la planificación constituye una etapa importante de la gestión, que tiene como meta obtener resultados a través de la coordinación de esfuerzos de los involucrados y de la utilización eficiente de los recursos.

Se puede encontrar mucha bibliografía sobre la importancia de planificar estratégicamente para alcanzar los objetivos propuestos, sin embargo, en la rutina diaria de las empresas o de la vida de las personas, no siempre esto se realiza, y muchas veces se considera una pérdida de tiempo.

Incorporar la planificación estratégica en el accionar de las organizaciones implica decisiones orientadas al largo plazo y a la definición de la visión, misión, análisis interno y externo, la formulación de la estrategia, que contempla la enunciación de objetivos, la implantación y el control de los logros para la retroalimentación.

Esta herramienta invita a dar respuestas a preguntas tales como ¿Dónde estamos?, ¿Hacia dónde queremos ir?; ¿Cómo haremos para llegar?

El mayor aporte de la planificación estratégica es brindar mecanismos para pensar hasta incluso, quiénes somos; hacia dónde vamos y qué debemos hacer para lograrlo.

¿Por qué planificar estratégicamente?

Una de las razones más importantes para planificar estratégicamente es coordinar los esfuerzos y las actividades de la organización hacia el logro de objetivos. Estos últimos en consonancia con la definición de la visión propuesta, es decir, de cómo es el futuro deseado o soñado.

"La visión puede ser entendida por la construcción mental que se refiere a la construcción del futuro."[1]Y es importante definirla para tener claro hacia dónde ir. Lo que ocurra en el futuro depende de lo que se haga hoy.

Lo que estoy haciendo hoy, ¿me acerca al futuro deseado?

La planificación estratégica puede servir, para la vida personal y profesional, para el quehacer individual y para el quehacer colectivo.

Según Álvarez la planificación estratégica "*Es un proceso en dos direcciones: de arriba hacia abajo y de abajo hacia arriba. Es un proceso participativo y democrático, aunque la*

[1]Álvarez, Héctor F. (2011) *Administración un enfoque interdisciplinario y competitivo en la nueva modernidad.* Córdoba Argentina, Ediciones Eudecor. 3º Edición actualizada y ampliada. ISBN 978-987-1536-13-9p.180

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

decisión final sea de la alta dirección (…)"2.

Cuando las personas involucradas en llevar adelante la estrategia son más de una, se torna más complejo, es importante que todos los miembros del equipo adhieran al plan, a la visión y a la misión. La adhesión según el perfil de postulantes es un requisito fundamental para la selección de personal.

¿Quién/Quiénes somos, dónde estamos?

Además de la Visión, que consiste en explicitar como queremos vernos en el futuro, la Misión (¿A qué nos dedicamos?) es también de fundamental importancia.

Según lo expresa Álvarez "*La misión está relacionada con la razón de ser de la organización: en qué negocio estamos* (…)."3

La misión no solamente nos da una descripción de a qué nos dedicamos, sino que expresa el sentido de nuestra existencia. En la práctica, fundamentalmente en muchas PyMEs, no sólo no se tiene definida la misión por escrito, sino que tampoco la tienen clara al momento de comunicarla verbalmente. En los casos en que se consulta a diferentes integrantes del equipo, todos manifiestan una misión diferente, quizás sesgada o no integrada y eso lo plasman en su accionar cotidiano.

Definir la misión implica definir a que me dedico y deja en claro también a que "no" me dedico, para no desperdiciar fuerzas y para no perder el foco.

No es lo mismo que la misión sea "Vender café" o, "Inspirar y nutrir el espíritu humano: Una persona, una taza de café y una comunidad a la vez4.Porque esta última implica, no solo vender un producto que se puede encontrar en cualquier góndola de supermercado, sino que viene a eso sumado la actividad de ofrecer momentos, ambientación, servicio, turismo, cultura. Estas últimas actividades se implican 'mucho' en el quehacer del negocio, los

[2]Álvarez, Héctor F. (2011) *Administración un enfoque interdisciplinario y competitivo en la nueva modernidad.* Córdoba Argentina, Ediciones Eudecor. 3º Edición actualizada y ampliada. ISBN 978-987-1536-13-9p.179.

[3]Álvarez, Héctor F. (2011) *Administración un enfoque interdisciplinario y competitivo en la nueva modernidad.* Córdoba Argentina, Ed. Eudecor. p.181

[4] Página Web. Starbucks http://www.starbucks.com.ar/about-us/company-information/mission-statement Fecha Recuperación: 10/10/2017.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

procedimientos, las funciones y los planes van a tener que definirse en consecuencia.

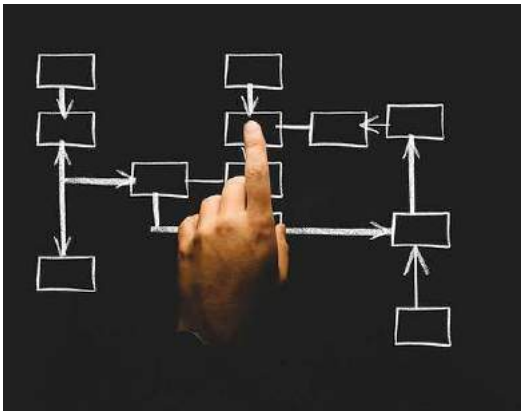
Para saber quiénes somos y conocernos, la administración brinda herramientas tales como la Cadena de Valor[5] de Porter, el FODA, que en su análisis interno nos motiva a observar fortalezas y debilidades, en qué soy bueno, en qué soy malo, cuáles son las oportunidades de mejora.

Por otra parte, donde estamos, implica el análisis del entorno directo e indirecto. Varios autores han desarrollado herramientas que ayudan a observar que está sucediendo en el entorno, entre otros, el FODA, en su análisis externo, oportunidades y amenazas), el análisis de las cinco fuerzas competitivas de Porter[6], Matriz BCG del Boston Consulting Group, Valor Compartido de Porter y Kramer[7]. Todas ellas tienen diferentes abordajes y permiten mayor claridad para conocer nuestro entorno y, por lo tanto, mayor claridad para la toma de decisiones.

¿Cómo hacemos para cumplir lo planeado?

Una vez que se ha imaginado el futuro deseado o soñado y se ha analizado cuál es el sentido de nuestra existencia o a qué nos dedicamos, el siguiente paso será poder trazar un camino o un plan de acción para poder cumplir con lo planeado. Aquí aparece el concepto de estrategia.

Las estrategias representan el "cómo" lo vamos a hacer. El analizar estrategias incluye observar las estrategias que explícita o implícitamente actualmente se están llevando a cabo, e identificar estrategias futuras que surjan de la planificación estratégica. Este análisis no debe ser estático, sino más bien un análisis dinámico y en constante revisión y con retroalimentación.



Según Álvarez "*La función de la estrategia es resolver el problema estratégico: las oportunidades y las amenazas del entorno, las fortalezas y las debilidades de la organización, los mercados actuales o los mercados nuevos y los productos actuales o los productos nuevos*"[8].

[5] *Porter M. La ventaja Competitiva*. (1985) *CECSA*. en Álvarez, Héctor F. (2011) Administración un enfoque interdisciplinario y competitivo en la nueva modernidad. Córdoba Argentina, Ed. Eudecor. p.192

[6] Porter, M. E. (Enero 2008). Las cinco fuerzas competitivas que le dan forma a la estrategia. *Harvard Business Review.* América Latina. Reimpresión R0801E-E. p. 1 a p. 15.

[7] Porter, M. E. y Kramer, M. R. (Enero - Febrero 2011). La creación de valor compartido. *Harvard Business Review América Latina.* p. 1 – p.18.

[8] Álvarez, Héctor F. (2011) *Administración un enfoque interdisciplinario y competitivo*

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Por ejemplo, la Municipalidad de Posadas y el Consejo Fundador del PEP 20229, en su Libro Plan Estratégico Posadas 2022, manifiesta que la Visión de Posadas es: "*Posadas, centro regional de turismo y servicios, reconocida como ciudad cultural y polo de innovación con desarrollo productivo, que promueve el crecimiento inclusivo y sostenible, posicionada como el Gran Portal Urbano de la Selva Misionera*".

La estrategia o los ejes estratégicos para lograrlo según ese plan establecido el documento publicado en septiembre del año 2010, fueron:

- Integración urbana y calidad ambiental.
- Competitividad, empleo e innovación.
- Inclusión social e identidad local.
- Modernización municipal y participación.

Así cada eje, desprendió sus programas y cada programa sus objetivos generales y específicos.

Vemos que para el logro de los objetivos también es importante definir con Apellido y Nombre las personas responsables por estrategia o por objetivo o meta, para el seguimiento y el control de los logros.

¿Cuándo lo vamos a hacer?

Para la planificación no está terminada sin un cronograma. Uno de los recursos más limitados es el tiempo, por ello es correcto gestionarlo, establecer por cada meta el tiempo de verificación y concreción.

¿De cuánto estamos hablando?

Presupuestar, es muy importante, la planificación determina cursos de acción, y como nada es gratis, ni siquiera hasta lo que consideramos gratis por obviedad, menos lo es implementar la estrategia. Por ello es importante presupuestar el curso de acción para el logro de los objetivos.

Los objetivos específicos y las metas que son lo más específico y lo medible, hace que la presupuestación, sea posible. El valor monetario es fundamental.

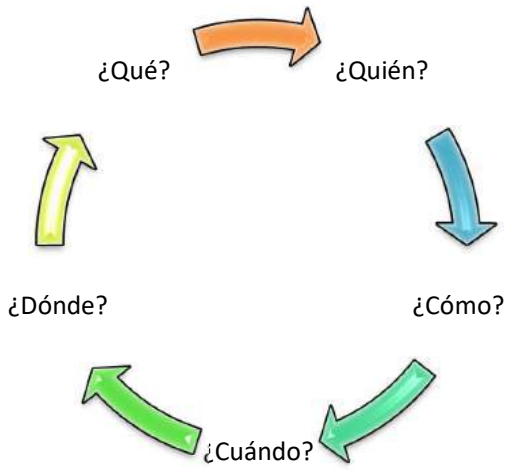


Gráfico N° 1: Fuente Elaboración Propia. "Pasos para planificar Estratégicamente".

en la nueva modernidad. Córdoba Argentina, Ed. Eudecor. p.195

[9]Municipalidad de Posadas y Consejo Fundador PEP 2022 (27 de agosto 2010) Plan Estratégico Posadas 2022.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Tabla N° 1: Tips para Planificar
Se basan sólo en pregunta guías.

	PASOS		PREGUNTAS GUÍA
FORMULACION	VISIÓN	Definir lo que quiero lograr.	¿Qué quiero hacer?
			¿En qué quiero ser referente?
			¿Cómo me imagino un futuro soñado?
	MISIÓN	Definir a qué me dedico.	¿A qué me dedico?
			¿Qué solución brindo?
			¿A quién ayudo?
	ANÁLISIS INTERNO Y EXTERNO	Análisis interno y externo, Investigar sobre la realidad de lo que quiero lograr, analizar el sector.	¿Cuál es mi realidad en el entorno?
			¿Cuál es la realidad interna de la empresa?
			¿Cuáles son mis talentos?
			¿Qué disfruto hacer?
			¿A quién conozco?
	ESTRATEGIA	Definir cursos de acción.	¿Qué camino voy a seguir para llegar a dónde quiero?
			¿Qué acciones o actividades tengo que llevar a cabo conjuntamente para lograrlo?
			¿Qué acciones o actividades ya estoy realizando?
			Con las acciones y actividades que vengo desarrollando ¿qué camino estoy construyendo?
			¿Cómo lo voy a hacer? ¿Qué debo dejar de hacer?
	PROGRAMAS	Definir programas, objetivos generales y específicos y metas.	Alcanzables, medibles, cuantificables. Establecer indicadores de control.
	PRESUPUESTO	Asignar el valor monetario	¿Tengo los recursos que necesito? ¿Cuánto me sale?
IMPLANTACION	MANOS A LA OBRA	Rol de comunicación y trabajo en equipo. Concretar lo planificado.	¿Cuál es el plan de puesta en marcha?
EVALUACION	CONTROL	Evaluación de los resultados.	¿Cómo mido el rendimiento? ¿Cómo verifico lo planificado con lo implementado? ¿Puedo analizar los desvíos y ajustar? ¿Cuál es el cambio?

Fuente: Elaboración Propia.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

CONCLUSIÓN

Este trabajo analizó la planificación estratégica a través de un resumido desarrollo de los distintos pasos necesarios para implementarla y a través de preguntas que funcionen como guías que puedan utilizarse en la rutina diaria de trabajo profesional individual o colectivo en la empresa u organización, de manera que el mismo sea de ayuda para comenzar a llevar adelante un plan.

Se presentaron los distintos conceptos incluidos en la planificación estratégica, los cuales podrán seguir profundizándose en futuros trabajos tendientes a mejorar su implementación.

BIBLIOGRAFÍA:

Álvarez, Héctor F. (2011) *Administración un enfoque interdisciplinario y competitivo en la nueva modernidad*. Córdoba Argentina, Ediciones Eudecor. 3º Edición actualizada y ampliada. ISBN 978-987-1536-13-9

David, Fred R. (2008) *Conceptos de Administración Estratégica*. Decimoprimera edición. México, Pearson Educación, ISBN 978-970-26-1189-9

Municipalidad de Posadas y Consejo Fundador PP 2022 (27 de agosto 2010) Plan Estratégico Posadas 2022. De todos, para todos, entre todos. Página web: http://pep2022.posadas.gov.ar/uploads/pep2022/libropep.pdf Acceso: 31/10/2017.

Porter M. E. (2001) *Estrategia competitiva. Técnicas para el Análisis de los Sectores Industriales y de la Competencia.* México, Compañía Editorial Continental.

Porter, M. (2008). Las cinco fuerzas competitivas que le dan forma a la estrategia. *Harvard Business Review*. América Latina. Reimpresión R0801E-E. Pág. 1 a Pág. 15

Porter, M. E. y Kramer, M. R. (enero 2011). La creación de valor compartido. *Harvard Business Review América Latina.* Pág. 1 – Pág. 18

Página Web. Starbucks http://www.starbucks.com.ar/about-us/company-information/mission-statementFecha Recuperación: 10/10/2017.

Muestreo estadístico aplicado a las tareas de auditoría y sus resultados

GAUTO, Roberto Ignacio

Contador Público

Delegado Comisión Asesora de Contabilidad y Auditoría (CPCEM)

MP 0860 CPCEM

robgau001@gmail.com

PASTORIO, Ana Angélica

Licenciada en Matemáticas

Especialista en Estadística

aapastorio@gmail.com

RESUMEN

El trabajo se fundamenta en el uso de esta herramienta de la Ciencia Estadística, muestreo probabilístico, para la selección de la muestra de una población que va a ser auditada.

La importancia dela elección del método a utilizar es significativo en razón del tamaño de la muestra a seleccionar, ponderando su directa relación con los atributos a auditar representativos de la población total.

Se presenta y desarrolla un pequeño caso práctico y la utilización de varios métodos de probabilidad para seleccionar la muestra y los resultados obtenidos, evaluando sus desvíos, desde el punto de vista de la estadística y con el valioso aporte de la Profesora Ana A. Pastorio, quien ha colaborado como coautora del presente trabajo.

Vale resaltar que las Normas Internaciones de Auditoria Nº 530 “Muestreo de Auditoría” tratan sobre selección de muestras y evaluación o resultado del examen practicado sobre las mismas, ponderando diversos factores necesarios para el auditor.

El muestreo probabilístico es aplicado para selección de la muestra con un grado del 95% confianza y un nivel de riesgo del 5%. Finalmente es objetivo de este artículo aportar una nueva fórmula más representativa de la población para brindar una mayor seguridad de selección, minimizando el riesgo de errores.

PALABRAS CLAVES

Muestra; auditoría; estadística; resultados

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

INTRODUCCION

Los modelos de muestreo aplicados a las auditorías se clasifican en dos categorías: el de atributos y el de variables. Como el primero de ellos es de carácter o naturaleza cualitativa y que responde a preguntas tales como ¿Cuántos errores concretos existen en la población auditada?, el muestreo de atributos se utiliza en pruebas de cumplimiento de control interno solamente y su función es la de estimar la frecuencia con la que ocurre un determinado atributo (cualidad) en la población, por ejemplo: verificar si los cálculos aritméticos de la factura se encuentran bien realizados, entre otros atributos.

Por consiguiente se propone aplicar el modelo de muestreo de variables, que es de naturaleza cuantitativa y responde a preguntas de tipo ¿Cuánto? y se aplica a poblaciones que poseen valores monetarios. Es por ello que este se utiliza en las pruebas sustantivas, esto es verificar el asiento contable con la documentación respaldatoria, entre otros.

Para calcular el tamaño de la muestra el auditor determinará el nivel de confianza deseado, la precisión estipulada y la desviación estándar o variabilidad de los elementos de la población. Para ello debe saber que los tamaños de muestra necesarios para proporcionar igual nivel de confianza aumentan conforme aumenta la variabilidad de los elementos de la población.

TAMAÑO DE LA MUESTRA DE ACUERDO A LA DOCTRINA Y NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

Se trata de seleccionar una muestra de cierta cantidad de facturas a examinar, los atributos cualitativos y cuantitativos, que el auditor desea conocer para obtener elementos de juicio validos suficientes que respalden su trabajo profesional.

De una población de 6.000 facturas de ventas emitidas durante el ejercicio económico, con un nivel de confianza del 95% y 5% de error.

Si observamos la tabla 1 descripta en la figura más abajo, nos da una muestra de 149 facturas a auditar.

TAMAÑO DE MUESTRA PARA CALCULAR LA PROPORCIÓN POBLACIONAL DE ACUERDO A LA CIENCIA ESTADISTICA

$$n= \frac{z^2 * \pi(1-\pi)}{e^2}$$

Dónde:
Z= nivel de confianza deseado.
π = proporción poblacional o variabilidad (en proporción) de los elementos en la población.
e= precisión estipulada o error.
En el ejemplo sugerido.

Z = 95% de confianza. Esto equivale a Z= 1,96
π = si no se conoce la proporción poblacional se usa π = 0.5, luego (1- π).
e = 0,05
Calculando:
n= 385

Como se conoce el tamaño de la población, o sea, es finita, aplicamos al tamaño de la muestra encontrado una fórmula de ajuste.

Consideremos n' = 385

$n=\frac{n'}{1+\frac{n'}{N}}$ luego el tamaño de muestra final es n= 362

Tamaños de muestras estadisticas para las pruebas de controles

TABLA 1. 5% de riesgo de confiar de mas (nivel de confianza de 95%)

Tasa de desviacion esperada en la muestra	TASA DE DESVIACION TOLERABLE (precision planeada)								
	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%
0,00	149	99	74	59	49	42	36	32	29
0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46
1.00	*	*	156	93	78	66	58	51	46
1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46
2,00	*	*	*	181	127	88	77	68	46
2.50	*	*	*	*	150	109	77	68	61
3.00	*	*	*	*	195	129	95	84	61
4.00	*	*	*	*	*	*	146	100	89
5.00	*	*	*	*	*	*	*	158	116
6.00	*	*	*	*	*	*	*	*	179

toría. Antonio Juan Lattuca. 2da. Edición Editorial Temas Grupo Editorial SRL, 2004.

TABLA 1

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

TAMAÑO DE MUESTRA PARA CALCULAR LA MEDIA POBLACIONAL DE ACUERDO A LA CIENCIA ESTADISTICA

$$n = \frac{z^2 * \delta^2}{e^2}$$

Dónde:

z = nivel de confianza deseado
δ = La desviación estándar
e = precisión estipulada del error.

Si no conocemos la desviación estándar poblacional debemos estimarla, a través de:

1. Extraer una muestra piloto de n≥30 (Por el Teorema del Límite Central), calcular la desviación estándar y tomar este valor como referencia.
2. Determinar el rango total de los valores monetarios y dividir este valor por 6 (±3 desviaciones) y tomar este valor como referencia.

Este cálculo no realizamos porque se necesita clasificar los importes monetarios de la población.

El éxito del tamaño de muestra dependerá de las técnicas estadísticas elegidas para extraer cada elemento de la población. Utilizando las técnicas probabilísticas adecuadas se garantiza una auditoria seria y confiable.

Las técnicas probabilísticas más usadas en pruebas sustantivas son:

- Aleatorio Simples
- Aleatorio Sistemático
- Aleatorio Estratificado

CONCLUSION

De los métodos y formulas aplicadas de la ciencia estadística, obtenemos distintas cantidades de muestras a seleccionar “representativas” de las 6.000 facturas a auditar mediante métodos selectivos, aplicando muestreo estadístico.

Como se puede observar con la tabla conservadora que aplica la doctrina y las normas internacionales de auditoria, obtenemos 149 facturas a auditar de un total de 6.000. Sin embargo, aplicando la fórmula del tamaño de muestra proporcional de la población se obtienen 362 facturas a auditar de la población total, entendemos que es más representativa de la población y ello permitiría disminuir el riesgo inherente de auditoria.

El éxito del tamaño de muestra dependerá de las técnicas estadísticas elegidas para extraer cada elemento de la población. Utilizando las técnicas probabilísticas adecuadas se garantiza una auditoria seria y confiable.

A raíz de lo expuesto anteriormente, se desprende la confiabilidad de la aplicación del muestreo estadístico, como respaldo al trabajo profesional del auditor, proveniente de la “ciencia dura”, rama de la matemática: la estadística.

Este respaldo de la estadística contribuye a afianzar la elección de los procedimientos de auditoria en base selectiva, con el objeto de obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respaldan el informe de auditoría, en el cual se expresa razonabilidad y no

exactitud sobre la información presentada en los estados financiero.

BIBLIOGRAFIA:

LATTUCA, ANTONIO JUAN. (2004). Compendio de Auditoria. Buenos Aires, Argentina. Temas.

LEVINE, DAVID M., KREHBIEL, TIMOTHY C. Y MARKL. BERENSON (2006). Estadística para Administración. México. Prentice Hall.

WACKERLY, DENNIS D., MENDENHALL III W., SCHEAFFER RICHARD L. (2002). Estadística Matemática con Aplicaciones. México. Thomson.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

ASUNTOS CONTABLESEN ASUNTOS JURIDICOS. Hacia un acercamiento conceptual con nuestros amigos del Derecho.

Primera Parte: Causas Comerciales

VILLAMAYOR Diego Rolando

Contador Público

Especialista en Sindicatura Concursal

Docente FCE - UNaM

MP 0521 CPCEM

dvillamayor@hotmail.com

VILLAMAYOR NERCOLINI Mariana

Contadora Pública

MP 2623 CPCEM

marianavillamayornercolini@gmail.com

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

RESUMEN

Desde hace un tiempo a esta parte hemos venido experimentando consultas y efectuando informes periciales en juicios de contenido civil, comercial y laboral, en el ámbito de la primera circunscripción judicial de la Provincia de Misiones, requeridos por profesionales del derecho, a pedido de partes, o a requerimiento de los Tribunales, donde se nos han solicitado aclaraciones o desarrollos sobre aspectos conceptuales de nuestra disciplina.

Este trabajo tiene como objetivo, comentar algunos casos, sus particularidades y sus explicaciones, como también aportarlas aclaraciones conceptuales que correspondan, sobre dichos casos y sobre otros puntos o cuestiones de nuestra profesión de las ciencias económicas, tratando de aportar claridad a nuestros colegas del derecho, sobre la manera de formular los interrogantes, con el fin de que lo desarrollado contribuya a una mejor administración de justicia.

Implica asimismo un impulso para que ambas profesiones se interrelacionen de una manera más armónica, dejando abierta la cuestión a propuestas o sugerencias desde el ámbito de las ciencias económicas, en pos de dicho servicio de justicia.

PALABRAS CLAVES

Informes Periciales – Causas Comerciales – Aspectos Conceptuales de Contabilidad – Interrelación profesional Abogacía/Contador Publico

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Caso 1

Monto Retirado en una Sociedad o emprendimiento "a cuenta de futuras ganancias" o "a cuenta de utilidades"

Este interrogante fue formulado en una causa comercial donde se ventilaba el monto que un socio retiraba mensualmente a cuenta de utilidades, a modo de sustentar sus compromisos financieros mensuales.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

***"Monto a cuenta de futuras ganancias que retiraran los socios desde el inicio societario conforme los documentales que respaldan dichos retiros*";**

Y fue respondido de la siguiente manera:

***"DIGO**: Que no he podido acceder a compulsar los libros rubricados de la firma, por lo que no estoy en condiciones de responder a este punto de pericia.*

Sin embargo, manifiesto que de las planillas de cálculos mencionadas en el apartado II, practicadas por el actor, que me fueran proporcionados, se indica que "Socio Gerente $ 3000, y Socio Rentista $ 2.500, Retiro a cuenta de futuras ganancias año 2009" (no se indica si es mensual); y "Año 2008 Socio Gerente $ 1.200, como honorarios por servicios gerente" (no se indica si es mensual).

He cotejado estos valores con los datos de los Estados Contables de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, no encontrando ninguna cuenta donde figuren los mismos".

Explicaciones:

Es habitual que en las sociedades que existen en nuestra región, habitualmente en las Pymes familiares o de amigos, los socios, que seguramente prestan su fuerza laboral en la misma, llevando adelante el emprendimiento en persona, los mismos retiren para su sustento, un emolumento mensual que se fija de común acuerdo, como retribución por su calidad de socio y socio-trabajador, figuras que como exprese suelen ser simultaneas. Este desembolso financiero o retiro a cuenta de utilidades de la sociedad, suele (y debe) registrarse en una cuenta que suele denominarse "Nombre del Socio – Cuenta Particular", que es cancelada al finalizar el ejercicio, cuando se distribuyen las utilidades del mismo, o absorbidas por la sociedad, si al finalizar dicho ejercicio se producen perdidas. -

No es correcto desde el punto de vista contable, e impositivo, que dichos conceptos, que son para cubrir los gastos personales del socio, se contabilicen como gastos en la contabilidad de la sociedad, ya que se tratan de personas diferentes, la persona individual y la

persona jurídica.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Comentarios

El punto de pericia fue solicitado por la parte actora, la misma que debía aportar los libros para su compulsa posterior. Lógico es pensar desde nuestra óptica de las ciencias económicas que conociendo que dichos libros o los comprobantes respaldatorios, no serían aportados, sería difícil que el perito dictamine algo al respecto, más allá de lo que fue informado, que surgía de los balances puestos a disposición. Lo que tratamos de decir, es que si los asesores jurídicos de la parte, hubieran sabido que no se aportarían los libros, creemos que deberían haber pensado la forma de proponer el interrogante, tal vez desde otra óptica, con el fin de que la respuesta sirva realmente como aporte a la dilucidación de la causa.

Caso 2

Ganancias Brutas y Ganancias Netas:

Este interrogante fue formulado en una causa comercial donde se discutía el monto de las ganancias brutas y netas del negocio; que era uno de los aspectos que motivaban la controversia.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

"Monto de Ganancias brutas y netas anuales desde el inicio de la actividad":

Y fue respondido de la siguiente manera:

*"**DIGO**: Que según los Estados Contables que he tenido a la vista los montos de ganancias brutas y netas son las siguientes (las cifras entre paréntesis corresponden a perdidas):*

Año (fecha cierre ejercicio)	*Ganancia Bruta $*	*Ganancia (Perdida) Neta $*
31/12/2004	*0,00*	*(86,00)*
31/12/2005	*12.058,95*	*(6.473,45)*
31/12/2006	*67.065,47*	*6.598,92*
31/12/2007	*24.027,00*	*(33.208,23)*
31/12/2008	*61.627,79*	*8.218,23*

Explicaciones:

Concepto de Ganancia Bruta, según la RT 9 de FACPCE:

Recurriendo a la norma técnica en vigencia encontramos:

"B. RESULTADOS ORDINARIOS - B.1. Ventas netas de bienes y servicios: Las ventas se exponen en el cuerpo del estado, netas de devoluciones y bonificaciones……. B.2. Costo de los bienes vendidos y servicios prestados: Es el conjunto de los costos medidos en valores corrientes del mes en que se reconocen, atribuibles a la producción o adquisición de los bienes o a la generación de los servicios cuya venta da origen al concepto de la sección B.1.- B.3. Resultado bruto sobre ventas: Es el neto entre los dos conceptos anteriores".

O sea, concluimos que la Ganancia Bruta es la diferencia entre los ingresos por ventas de bienes y servicios y los costos necesarios para adquisición o producción de dichos bienes o servicios.

Concepto de Ganancia Neta:

A su vez, el concepto de Ganancia Neta, implica que, a la Ganancia Bruta determinada de la forma indicada precedentemente, deben descontársele todos los gastos y sumar todos los ingresos, por todo concepto, que haya tenido el ente en un periodo determinado; lo que implica que debe interpretarse que dicho concepto de Ganancia Neta, es el Resultado Final de un periodo, por todo concepto.

Comentarios:

El punto de pericia fue solicitado por la parte actora. Y por lo leído en autos, el objetivo de la demandante, era determinar el margen de ganancia que aportaba al emprendimiento, cada uno de los servicios prestados, (el 30%, el 50% o menos, o más), si es que se nos permite pensar así, desde nuestra óptica de las ciencias económicas. Como la pregunta estaba formulada de dicha manera, consideramos en esa oportunidad que, teniendo los balances en el expediente, se debía contestar informando las cifras respectivas de dichos documentos; que desde nuestra opinión no contribuyó en mucho al interés de la causa.

Caso 3

Valor de la Cartera de Clientes

Este interrogante fue formulado en una causa comercial donde se discutía el valor de la cartera de clientes del negocio; que era uno de los aspectos que motivaban la controversia.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

*"**Valor aproximado de la cartera de clientes durante los últimos años de gestión en el hotel**"*

Y fue respondido de la siguiente manera:

***"DIGO:** Que el valor de la cartera de clientes de un fondo de comercio, está dado por el precio al cual un posible comprador, estaría dispuesto a pagar en una transacción de transferencia de dicho fondo de comercio, por este Activo Intangible, siendo que de este modo, se configuraría que el supuesto comprador estaría dispuesto a desembolsar esa suma de dinero, a cuenta de las futuras utilidades que le reportaría el emprendimiento, que provendrían del buen nombre y condiciones de trabajo, como ser calidad del servicio, atención preferencial al cliente, canales de comercialización de los productos o servicios, posibilidades de atención de cuentas corrientes por dichos servicios, y los mismos clientes preferenciales que el emprendimiento pudiese tener, y otras múltiples condiciones que hacen al fondo de comercio distintivo de otros competidores de plaza y aseguran utilidades normales o en exceso de lo normal para la actividad en cuestión. Este*

concepto es asimilable a uno de los puntos que hacen al valor llave de un ente, que es el interrogante del siguiente punto de pericia.

A su vez, se pueden hacer incontables cálculos matemáticos y estadísticos para poder determinar en forma estimativa este valor, pero todos y cada uno de estos cálculos, serán siempre expresiones matemáticas de un valor subjetivo, que podría pretender cobrar el vendedor de un fondo de comercio, que en el momento de una negociación con un posible adquirente, se enfrentará con otro valor subjetivo puesto por la contraparte, que luego de la negociación respectiva, llegara a un acuerdo o no, efectuándose la transferencia del fondo de comercio o no. Y de ser así, ese y solo ese, será el valor de la cartera de clientes, que se verifico en la operación comercial de traspaso de dicho fondo de comercio.-

Por todo ello, no es posible determinar en forma objetiva dicho valor, y todo calculo que realice siempre será una estimación subjetiva de algo que no ha sucedido (la venta de un fondo de comercio), por lo que me abstengo de responder el presente punto de pericia".

Explicaciones:

Como se podrá notar, en este caso nos hemos abstenido de responder este interrogante por los motivos expuestos, expresando los motivos, y dando una explicación conceptual del tema contable motivo de la controversia.

Y este punto en particular, fue relacionado en dicha presentación, con el caso que sigue a continuación:

Comentarios:

Como se verá, este punto hace alusión a un concepto incluido en otro de mayor envergadura como lo es el concepto de valor llave de negocio. Y lo que aquí se ha solicitado, es una descomposición del mismo, teniendo en cuenta uno solo de sus componentes o factores, del concepto de las "ventajas comparativas" que hacen a un emprendimiento. Por ello, necesariamente, debemos vincular los comentarios al caso que sigue a continuación.

Caso 4

Valor de la Llave del Negocio

Este interrogante fue formulado en la misma causa comercial que el caso anterior.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

"Valor llave aproximado del negocio o explotación (hotel) en oportunidad de la rescisión"

Y fue respondido de la siguiente manera:

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

*"**DIGO**: Que el Valor Llave de un fondo de comercio, está dado por el Valor Actual de las utilidades en exceso de lo normal, o sea por encima de los otros emprendimientos similares de la plaza, que este emprendimiento puede llegar a generar en el futuro, como consecuencia de la conjunción de una serie de variables o factores que hacen distintivo este ente, y lo caracterizan, y que a manera enunciativa pueden nombrarse como el nombre del negocio, las marcas que comercializa, la calidad de los productos o servicios que presta, la atención del personal humano, la eficiencia de los procesos o servicios, las condiciones de distribución comercial, las ventajas competitivas en cuanto a los descuentos de los precios de los proveedores, las posibilidades de financiación de sus productos, la ubicación preferencial del comercio, la exclusividad (total o en determinada área geográfica) en la utilización de algunos intangibles (marcas, patentes, procesos secretos, derechos, franquicias, concesiones); La adecuada experiencia técnica; la inserción en la comunidad y apropiadas estrategias de comunicación publicitaria; La habilidad del empresario, etc.*

En contabilidad, este es el concepto del Valor Llave, y aquí cabe mencionar un antes y un después. El antes es el periodo en que el probable vendedor del fondo de comercio, genero todas estas condiciones superlativas de su comercio, como fruto de su trabajo y la evolución del negocio. Luego, el después, es el periodo en el que el supuesto comprador del fondo de comercio, va a usufructuar ese potencial distintivo, y que seguramente le reportara utilidades en exceso de lo normal, en un plazo futuro de varios años, de no mediar cambios internos y/o externos del contexto, que afecten las condiciones generadas por el

anterior dueño del negocio.

Es por eso, que el nuevo dueño estaría dispuesto a pagar un sobre-precio (más de lo que valen los bienes inventariables que cuenta el negocio, activos, como ser mercaderías, muebles y útiles, rodados, maquinarias, instalaciones, edificios y propiedades, como también, saldos de cuentas a cobrar o derechos contra terceros, e inversiones si tuviere, como también los bienes intangibles con que se cuente, menos los pasivos, que fueren transferidos) y esto es el Activo Intangible denominado Llave de Negocio.

Por supuesto que esto es sin dudas un valor subjetivo que dependerá de la negociación que puedan llevar adelante, ese supuesto vendedor, con ese supuesto comprador; pero el argumento que justifica ese sobre-precio, es el descripto precedentemente.

A su vez, cuando se habla de Valor Actual, este concepto, se refiere a un valor futuro, desde el momento de la compra-venta del fondo de comercio, hacia el futuro, o sea, referido a las utilidades que obtendrá el nuevo dueño del comercio en el futuro, (4 años, 5 años

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

o más?), como consecuencia de las ventajas comparativas desarrolladas por el anterior dueño, y como todo valor del futuro, está sujeto a variables inciertas, o predicciones del futuro, en cuanto a la evolución de la inflación, o del contexto de las variables económicas que pudieren alterarse en este periodo futuro considerado. O sea, implicaría, "traer" del futuro, valores de utilidades esperadas, actualizando esos valores por una inflación futura, y por un interés futuro.

Todo esto ha merecido en nuestra disciplina contable, amplios desarrollos doctrinarios, que también han sido objetos de tratamientos en sede judicial, que pueden verificarse en cualquier bibliografía disponible.

Este perito podría seguir ilustrando este concepto en el sentido de que el valor llave de un negocio, es un valor autogenerado y las Normas Contables no

lo reconocen en una empresa en marcha como un activo intangible que se exponga en los mismos. Sí se reconoce contablemente y por lo tanto se exponen en los Estados Contables cuando son adquiridas. No se debe confundir la no exposición del valor llave autogenerada, con el concepto de que no existe dicho valor. Si se dan las causales que hacen nacer el valor llave, existe y es posible su cuantificación (Aunque sea autogenerada); en el caso de la venta de un establecimiento es frecuente determinar su valor por diferencia entre el Patrimonio Neto (El valor de todos los bienes inventariables, menos las deudas) y el precio de la transacción si éste es mayor, es decir, existe un Plus que se denomina llave de negocio.

Existe consenso en la doctrina que, para tener un valor de venta, la llave debería representar un sustancial poder de ganancias que supere el interés normal más la retribución del empresario considerado en conjunto.

También podemos manifestar que la llave es la capacidad de ganar más que las utilidades normales. La llave implica un nivel de utilidades más alto que el normal. Además, Fowler Newton (2016:585-587), expresa que *"hay acuerdo en considerar que una empresa posee un valor llave cuando tiene alguna ventaja comparativa sobre otras, en cuyo caso: a) Se espera que la rentabilidad ordinaria de su patrimonio este por encima de la que podría considerarse como normal; b) Debería haber interesados en pagar por la empresa una suma superior a la resultante de multiplicar el porcentaje de patrimonio que deseen adquirir por la suma algebraica de las medidas contables asignadas a: 1) los activos identificables; 2) los costos imputables contra ingresos futuros; 3 los pasivos. Las ventajas comparativas podrían resultar de factores como estos: a) la reputación del emisor de los Estados Financieros; b) una*

ubicación geográfica ventajosa (dada, por ejemplo, por la cercanía con los mercados donde se compran las materias primas o se venden los bienes o servicios producidos); c) la exclusividad en la utilización de marcas, patentes, procesos secretos, derechos, franquicias, concesiones u otros intangibles; d) la existencia de situaciones que reducen el impacto de la competencia, incluyendo las desventajas o ineficacias de los competidores; e) la clientela (cantidad y calidad); f) la eficacia de su organización; g) la inteligencia y la capacidad de sus directores, administradores y empleados; h) las buenas relaciones con el personal; i) el aprovechamiento de leyes que otorgan ventajas, como la exención de determinados impuestos durante ciertos lapsos."

"Décadas atrás no se definía al "valor llave" considerando su origen (la existencia de ventajas comparativas) sino por referencia a un presunto mecanismo de cálculo. En 2005, Biondi (2005, 597) mantenía esa línea al afirmar*: "Existen muchas definiciones, pero la que más se destaca por su caracterización integral y objetiva es: "valor actual de las superutilidades futuras esperadas".*

Continuando con lo expuesto por Fowler Newton*, … "la definición transcripta nos parece: a) insatisfactoria porque en lugar de caracterizar al concepto definido describe una (y solamente una) de las mecánicas que podrían emplearse para su cálculo; b) incompleta, porque no menciona: 1) cuantos periodos futuros de "superutilidades" deberían considerarse para asignar una medida a la plusvalía; 2) como determinar la tasa de interés que debería aplicarse para calculas el valor actual de ellas."*

Conclusión*: Con todo lo expuesto precedentemente en este punto, este perito considera haber ilustrado técnicamente el concepto del Valor Llave de un fondo de comercio, y que dicho valor, es un valor subjetivo, que podría ser calculado haciendo incontables cálculos matemáticos y estadísticos para poder determinar en forma estimativa este valor, pero todos y cada uno de estos cálculos, serán siempre expresiones matemáticas de un valor subjetivo, que podría pretender cobrar el vendedor de un fondo de comercio, que en el momento de una negociación con un posible adquirente, se enfrentara con otro valor subjetivo puesto por la contraparte, que luego de la negociación respectiva, llegara a un acuerdo o no, efectuándose la transferencia del fondo de comercio o no. Y de ser así, ese y solo ese, será el valor de la Llave de Negocio, que se verifico en la operación comercial de traspaso de dicho fondo de comercio.-*

Este caso en particular, reviste una arista distintiva a su vez, ya que en esta ocasión, no ha habido transferencia de un fondo de comercio, ya que lo que parece haber habido es una rescisión contractual, por lo que resulta más peculiar aun, y si existiere un reconocimiento en este concepto (Valor Llave, del negocio que genero e hizo evolucionar el anterior dueño, o sea el actor), este reconocimiento debiera haberse estimado prudencialmente con un importe que hubiese partido de una negociación entre las partes en el momento en que esa rescisión se verifico, cuestión esta que al parecer no ocurrió.

Por todo ello, no es posible determinar en forma objetiva dicho valor, y todo calculo que realice este perito, siempre será una

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

estimación subjetiva de algo que no ha sucedido (la compra-venta o transferencia de un fondo de comercio), por lo que me abstengo de responder el presente punto de pericia".

Explicaciones:

Como se podrá notar, en este caso nos hemos abstenido de responder este interrogante por los motivos expuestos, expresando las causas, y dando una explicación conceptual del tema contable motivo de la controversia.

Comentarios:

El punto de pericia fue solicitado por la parte actora, la misma que debía aportar los libros para su compulsa posterior. Lógico es pensar desde nuestra óptica de las ciencias económicas que conociendo lo discutido en autos, lo que se trataba de obtener era un resarcimiento de los efectos que la ruptura o rescisión del contrato de concesión del hotel, provoco en el concesionario desplazado. Y que por ello se intenta determinar el "valor de la cartera de clientes", o el "valor llave del negocio"; formulando así, simplemente, dichos interrogantes, para conseguir que el profesional de las ciencias económicas elabore un informe sobre un valor que sirva de base para dilucidar el tema, o seguramente, para seguir aportando discusión sobre el mismo, ya que en nuestra opinión, cualquiera sea el valor que se dictamine, calculado por cualquier método, seguramente la parte contraria apelaría su monto probablemente, aportando mayor confusión al respecto, lo que va como sabemos en contra del Principio de Economía Procesal.-

Creemos, que lo que se buscaba en este caso, es determinar un valor del emprendimiento como activo intangible, lo que desde ya resulta difícil, no teniendo ningún papel o documento que acredite alguna fuente de la contabilidad (los papeles de trabajo ofrecidos al perito databan de más de 4 años del momento de la rescisión, y los balances también), por lo que creemos que lo que se trataba de determinar podría haberse preguntado tratando de reconstruir una situación patrimonial a la fecha de la ruptura mencionada, y no teniendo como antecedentes documentación de hace varios años.-

Y, por otro lado, si de lo que se tratara fuera de reconstruir una situación patrimonial, la misma sin dudas debería adoptar para los elementos patrimoniales

que allí se incluirían, los criterios de medición que fueren oportunos para dar un "valor" a la firma, como es lo que se requería.

Caso 5

Valor de las Cuotas Societarias

Este interrogante fue formulado de oficio en un incidente de ejecución de sentencia.

El punto de pericia expresaba puntualmente:

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

"Determine el perito el Valor de las Cuotas Societarias"

Y aún no ha sido respondido, ya que no existen por el momento en la causa, Estados Contables de donde se puedan obtener datos a los fines de elaborar un cálculo adecuado. De todas formas, las ideas que serán volcadas en su oportunidad, serán las que provengan del cociente o división entre el Patrimonio Neto del Estado de Situación Patrimonial, dividido la cantidad total de Cuotas Sociales, según el respectivo contrato.

O sea

$$\text{Valor Unitario Cuotas Sociales} = \frac{\text{Patrimonio Neto}}{\text{Cantidad de Cuotas Sociales}}$$

No existiendo en el expediente, de donde obtener, por el momento, datos respecto del último balance de la firma, no se pueden determinar fehacientemente el numerador de dicho cociente.

Asimismo, lo que se discute en el expediente es el valor de las cuotas sociales de un contrato de transferencia de titularidad de las mismas, que son partes de un todo; lo que implica que tampoco pueden determinarse datos concretos del denominador del cociente, ya que no se saben cuántas son las cuotas totales, o al menos no constan en los autos, y S.S. formulo el interrogante así simplemente, sin que figure en el mismo el contrato originario.

Aunque, si así fuera, deberá el suscripto, a los fines de considerar un valor como el que el Tribunal está buscando determinar para emitir sentencia, determinar si los bienes, derechos y obligaciones que hacen a la suma algebraica patrimonial expresada en dicho balance, son representativos de las valuaciones adecuadas que dichos elementos representan para el ente en cuestión, lo que implicara ello, la formulación de un dictamen profesional, que si se quiere, es un dictamen de auditoria, y aquí nos enfrentaremos a que el perito no habrá hecho una auditoria, sino que el profesional dictaminante será quien la hizo, y este suscripto, podrá estar de acuerdo o no en todo en el alguna de las partes con dichas valuaciones, según si hubiere logrado formarse una opinión fundamentada como para emitir su informe, lo que sin dudas, debido a las condiciones de la tarea encomendada en autos, puede ser seguramente insuficiente para dictaminar; no siendo

además incumbencia de la tarea pericial de los autos en cuestión.-

COMENTARIOS FINALES

Como podrá notarse en estas líneas se han presentado algunos casos donde se tratan de dilucidar cuestiones netamente de las ciencias económicas: contables y de auditoria; confección de cuentas y balances; sobre casos de la realidad controvertidos, a requerimiento de profesionales de la justicia, que por cierto formulan dichos interrogantes desde la óptica de sus profesiones.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

La intención de estas líneas fue tratar de realizar un acercamiento a la eficacia del servicio de administración de justicia, tendiendo un puente entre ambas profesiones, que sin duda, en estos casos se interrelacionan sobre aspectos comerciales, y donde debe tratar de resguardarse el Principio de Economía Procesal desde lo jurídico; **formulándose preguntas que puedan ser respondidas** desde nuestra profesión, y respetando el atributo de "Aproximación a la Realidad", como también, los de "Objetividad" o "Neutralidad"; "Materialidad" y "Claridad", como pautas o condiciones que debe reunir la información contable, desde los criterios que se toman en nuestra profesión.-

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 y se compartan experiencias mutuas (Wegner, 2001).

BIBLIOGRAFÍA:

FEDERACIÓN ARGENTINA DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) Resolución Técnica Nº 9 – Buenos Aires. Argentina

FOWLER NEWTON, E. (2016) - CONTABILIDAD SUPERIOR. Buenos Aires. Argentina. Editorial La Ley, 7º Edición, Tomo I.

BIONDI, M., (2005) -CONTABILIDAD FINANCIERA. Buenos Aires. Argentina Editorial Errepar.

ORIETA, R. M. (2017) – BALANCES – GUÍAPRÁCTICA PARA SU PRESENTACIÓN - 4º Edición. Buenos Aires. Argentina. Editorial Errepar

VIERAS, A. y PAULONE H. M (2013). PRESENTACIÓN DE ESTADOS CONTABLES – 4º Editorial Errepar. Buenos Aires. Argentina.

SPINA, C. E., GIMÉNEZ, E. M. y SCALETTA, R. A. – CUANTO VALE REALMENTE UNA EMPRESA. Buenos Aires. Argentina. Ediciones Osmar D. Buyatti.

VERÓN, A.V (2010). - TRATADO SOBRE LOS ESTADOS CONTABLES (Tomo I, II y III) Buenos Aires. Argentina. Editorial La Ley.

WEGNER, E. (2001). COMUNIDADES DE PRACTICA, APRENDIZAJE, SIGNIFICADO E IDENTIDAD. Madrid. España Editorial PAIDOS

Vol. 1 -
N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

La contabilidad: historia, escuelas, vínculos con otras disciplinas y el derecho comercial

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

Este artículo presenta el avance de un proyecto de investigación titulado "*Los Códigos Civiles y Comerciales en Argentina y en Latinoamérica: Reseña histórica y algunas reflexiones sobre los impactos e implicancias jurídico-contables en Argentina*" dondese indaga los contextos históricos de la contabilidad y sus vínculos con otras áreas del conocimiento, y en forma específica la evolución de los Códigos Comerciales y sus antecedentes en otros continentes.

No es el propósito aquí realizar un análisis epistemológico de la contabilidad, pero sí un aporte a los aspectos históricos que no suelen ser estudiados ni son objeto de interés para las Ciencias Económicas. Cuestión que presenta un problema que es previo a su determinación como ciencia, en tanto es un requisito conocer la evolución histórica en cualquier área que se constituya una rama del conocimiento consolidado y con un grado de madurez en su formulación.

La contabilidad tiene un estrecho vínculo con el derecho y nació para poder dar cuenta de las actividades que realizaban los comerciantes desde la antigüedad a la fecha. La Ley Nº 26.994 puso en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, derogando leyes y decretos anteriores - incluidos el Código Civil y el Código de Comercio. Es en el siglo XX cuando se comienzan a sancionar leyes comerciales en forma separada, promulgándose así en Argentina la Ley Nº 19.550, modificada posteriormente por la Ley Nº 22.903, a lo que se suman los cambios introducidos por la Ley Nº 26.994.

PALABRAS CLAVES

Historia de la contabilidad; Escuelas Contables; Principios de la teorización; Derecho Comercial.

N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Breve historia de la contabilidad

La historia no precisa una fecha exacta del surgimiento de la contabilidad, simplemente se da una aproximación y evidencia que esta tiene sus orígenes en la aparición del comercio. En la organización empresarial y social, donde al aumentar las transacciones comerciales la incapacidad de la memoria humana para registrarlas hizo que surgiera una metodología para plasmar dichas actividades.

Edad antigua

Esta se remonta desde el año 416 donde existía más un hacer contable que una práctica, ya que sólo se refería a la necesidad de información de los comerciantes de la época. La invención de la escritura y los números generaron, aunque de manera muy sencilla y rudimentaria, los elementos fundamentales de lo que hoy se conoce como “cuenta”, donde se tenía un título, cantidades y totales.

De aquí parte la formulación de un paradigma contable inicial, en el cuál la práctica es la base. Después de establecer la “cuenta” como principal regidor de la contabilidad, se creó la necesidad de ejercer un control contable, para verificar la veracidad de la información. Y es a partir de este momento en que se puede hablar de la ciencia contable como un objeto de estudio estructurado.

Principios de teorización

Desde 1458 con la invención de la imprenta se dio un giro a la práctica contable. Comienzan a difundirse conceptos y procedimientos de algunos autores, que de cierta manera inician un proceso de teorización.

Siglo XIX y primeros años del siglo XX

Es a fines del siglo XIX y principios del XX que surgen las primeras asociaciones de contadores que buscan orientar la contabilidad bajo unos principios y reglas generales. La aparición de investigadores contables en busca de una teoría, no logra resultados unánimes, sino por el contrario, se presentan diferentes opiniones y enfoques respecto de lo que debería ser la práctica contable, entre las más importantes se encuentran:

Teoría de la personificación

Asume a las cuentas como una persona ficticia que recibe y entrega. Se crean debido a que no todas las personas podían ser responsables por los valores existentes en una organización. Esta teoría se ocupaba solo de la cuenta y de explicarla, pero no consideraba la existencia del entorno económico donde se desenvolvía la organización.

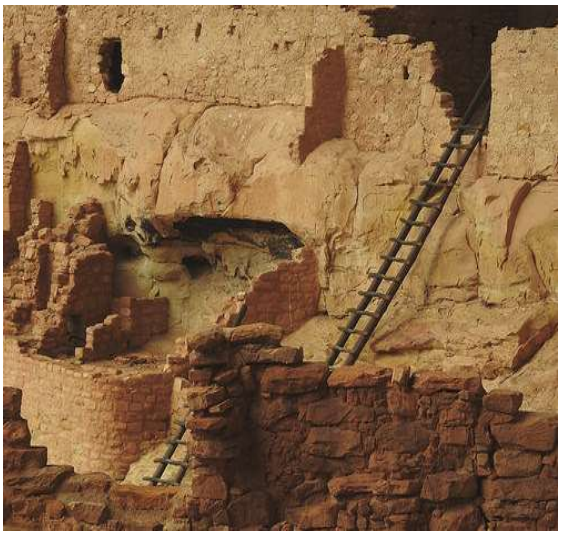
Entre sus principales aportes podemos mencionar que sirvió de base para diseñar el plan de cuentas de las empresas, también el perfeccionamiento del método operativo de la partida doble, y se empezó a hablar de un sistema de contabilidad integral.

Teoría jurídica

En esta teoría se atribuye gran importancia a la empresa como sujeto de derecho y su estudio se basa en las implicaciones y relaciones jurídicas que de la práctica y del ejercicio de la profesión contable se pueden derivar y cómo regular las mismas.

N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Esta teoría impulsó la normalización internacional y contribuyó a comprender y legislar las obligaciones jurídicas que la organización mantiene con sus propietarios, con el Estado y con la



sociedad. Se relaciona con la aparición de los Estados Nación.

Teoría económica

Los propulsores de esta teoría consideran que la práctica contable debe estar sujeta al momento económico y a los cambios que en ese contexto se produzcan. Esta teoría incorporó el concepto de valor que se convirtió en uno de los sistemas de medición de la realidad económica de la empresa y su entorno.

Teoría de la contabilidad pura

Su objeto fue la investigación experimental, teniendo en cuenta el dato fundamental de donde partían las cuentas de balance y no de forma contraria y descubre el sistema que permite reportar información sobre el patrimonio de las personas en las organizaciones.

Teoría administrativa

Esta teoría incorpora e integra los valores humanos a los valores financieros de la empresa, considera a la contabilidad como el principal instrumento administrativo y financiero.

Además, reconoce el carácter predictivo que alcanzó la contabilidad y su importancia para el desarrollo de una organización.

Escuelas del pensamiento contable

Giovanny Gómez (2015) plantea las siguientes escuelas del pensamiento contable:

- ✓ Escuela de la ganancia líquida realizada
- ✓ Escuela de la información para la toma de decisiones
- ✓ Escuela ética
- ✓ Escuela sociológica
- ✓ Escuela inductiva y deductiva

❖ **Escuela de la ganancia líquida realizada**

Se enfoca en la utilización de sistemas de valoración o valuación de los recursos económicos de la empresa, como ejemplo de métodos se encuentran:

- Costo de reposición.
- Precio de venta.
- Valor actual.

Encontramos autores como Patón y Littleton que defienden el costo histórico como un adecuado método de valoración, en tanto que otros le otorgan mayor importancia al ajuste de los estados financieros, con el fin de reflejar la

N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

incidencia de la inflación sobre las partidas expuestas.

❖ **Escuela de la información para la toma de decisiones**

Para esta escuela la contabilidad no es una disciplina, sino que se orienta más hacia una práctica contable, como una fuente de información para una variedad de destinatarios y usuarios y privilegia que en la información se conserven algunas características de orden obligatorio como:

La pertinencia

La comprensibilidad

La verificabilidad

La validez

La cuantificabilidad

La neutralidad

La comparabilidad

La veracidad

Esta información debe ser útil para la predicción y posterior análisis para que el usuario pueda llegar a una buena decisión. La encontramos en Argentina representada en la RT 16 en los requisitos de la información contable.

❖ **Escuela ética**

Esta corriente se enfoca en características y conceptos básicos relacionados con las personas que elaboran y emiten la información para lograr la adecuada presentación de los estados financieros. Se distingue por ocuparse de temas como la moral en el ejercicio de la profesión, la verdad y la claridad, pretende así que se demuestre la **imparcialidad y objetividad** que debe existir en la información que se suministre. La influencia de esta escuela aparece también en la RT 16 que recoge estos requisitos por parte del emisor de la información contable.

❖ **Escuela sociológica**

Esta escuela está más orientada a la responsabilidad de las organizaciones y su entorno y el impacto que sobre el mismo estas organizaciones provocan, otorga gran importancia a las relaciones sociales que se derivan de la información contable, se ocupa también de la contabilidad social a nivel macroeconómico; es decir el impacto de las empresas en el medio económico, ambiental y social a nivel nacional e internacional.

En la actualidad está representada en la aparición de la Responsabilidad Social Empresaria y la emisión del Balance Social mientras otros estudios doctrinarios se ocupan del Balance Ambiental.

❖ **Escuela inductiva y deductiva**

Esta básicamente enfocada en la elaboración de teorías contables mediante dos procesos y es más utilizada para diseñar estudios e investigaciones:

Proceso Inductivo	**Proceso Deductivo**
Rasgos comunes de cada uno de los sistemas contables Codificación de reglas	Formulación de objetivos (Estados financieros) Declaración de postulados contables (Del medio social) Definición de metodología Definición de un marco de referencia para el planteamiento de ideas Empleo de términos definidos Enunciación de principios generales para la aplicación del que hacer operativo.

Fuente: De propia elaboración en base a Giovanny Gómez

N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

Períodos de la contabilidad

Algunos autores la dividen en períodos de acuerdo con el avance o el significado que tuvo en la época en que actuaron. En este sentido se establecen los siguientes períodos:

1. Arte empírico. Abarca desde sus comienzos hasta mediados del siglo XV.

2. Divulgación del arte desde esa fecha hasta fines del siglo XIX.

3. Período Crítico - Científico: Se extendería desde fines del siglo XIX hasta mediados del siglo XX.

4. Reordenamiento teórico - científico que se origina desde mediado del siglo XX donde se analizan y replantean los conocimientos y temas abordados y comienza a considerarse los efectos de la inflación, las variaciones de los costos internacionales, la tecnología, los mecanismos de control, la modificación en las normas y en los principios (los PCGA) y la preocupación sobre un problema: La información rápida, precisa, confiable y oportuna.

5. Globalización: Comienza aproximadamente a partir del nuevo milenio (año 2000).

Segmentos de la contabilidad

Algunos autores como Chapman, García Casella y Fronti de García proponen la siguiente clasificación:

a) Contabilidad patrimonial o financiera.

b) Contabilidad gerencial o administrativa.

c) Contabilidad gubernamental o pública.

d) Contabilidad económica o nacional.

e) Contabilidad social.

Sostiene Fronti de García que "*todos estos segmentos tienen como sustento a la contabilidad, que lo es porque sus elaboraciones (sistemas contables) reconocen la realidad a través de modelos contables que ubican los datos relevantes en las unidades contables llamadas "cuentas*".

Asimismo, García Casella manifiesta que la clasificación antes enunciada se basa en diferencias entre sus objetivos y los métodos que emplean y que se exponen en el cuadro que se presenta:

Objetivos	
Patrimonial	patrimonio y evolución
Gerencial	cumplimiento de metas organizacionales
Gubernamental	servicios a los contribuyentes y su aporte
Económica	propuesta de la teoría Macroeconómica
Social	propuesta de la teoría Micro y Macro- sociológica
Métodos	
Patrimonial y económica: partida doble, basada en el principio de dualidad	
Gerencial: ecuaciones múltiples micro-sociológicas	
Gubernamental y social: ecuaciones múltiples macro-sociológicas	

Fuente: De elaboración propia en base a García Casella

N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

La profesión contable

En la Argentina encontramos a la profesión contable como una de las profesiones más nuevas a pesar de que el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Buenos Aires creado en 1891 supera el centenario de su creación, en cuanto a la función del contador data de la época de Rosas, establecida por la Ley de Bancarrotas.

En un primer momento fue una rama desprendida de la carrera de abogacía, es así que uno de los primeros economistas fue un abogado que estudió en España -en las universidades de Oviedo y Valladolid- quién otorgó un importante impulso a esas inquietudes, se trata de Manuel Belgrano, también es otro abogado destacado en esta profesión, Carlos Pellegrini, quien se dedicó a perfeccionar los estudios de esa especialidad en el país.

Los comienzos del siglo XX no fueron descollantes en las técnicas contables, pero sí en la formación académica de economistas, financistas y matemáticos que comenzaron a egresar de la nueva Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.

El país iba consolidando sus estructuras y desarrollando sus potencialidades como nación organizada. La afluencia de corrientes de inmigrantes y los recursos materiales que surgían en el país tornaba importante planificar los resortes de la economía. La multiplicidad de agrupamientos económicos y financieros, generaban la producción, circulación y mantenimiento de la riqueza generada y la constitución de sociedades y núcleos empresariales de todo tipo. La función del

contador público adquirió de pronto una relevancia importante y a la vez la exigencia de mayores y mejores conocimientos, ante esos requerimientos el gobierno, por intermedio del entonces Ministro de Instrucción Pública Dr. Joaquín V. González, mandó realizar, en la Capital Federal, en marzo de 1905, el Primer Congreso de Contadores Públicos, en el que se aprobaron los siguientes temas:

1. Creación de la Facultad de Ciencias Mercantiles

2. La Sindicatura de las sociedades anónimas.

3. Organización de la contabilidad en la Administración Pública

4. Compulsas y pericias en libros comerciales

5. Liquidación de seguros y averías

6. Normas en materia de regulación de honorarios.

Más adelante, en la década del sesenta comienzan a proliferar obras escritas por autores argentinos que iban adaptando el saber de otros países y que más tarde se orientaron a la solución de los propios

N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

problemas nacionales tratando de resolverlos.

Relación de la contabilidad con otras áreas del conocimiento

Gran parte de esos autores establecen una relación de afinidad entre la contabilidad y la Economía Política o la Economía, el Derecho, la Estadística y las Finanzas.

El vínculo entre la Contabilidad y la Economía Política es muy amplio y hasta se podría decir que se complementan - si se analizan sus relaciones desde el punto de vista de la Contabilidad Pública o de la Contabilidad Social.

En la relación de la contabilidad con el derecho se establecen diversos vínculos: el Derecho Público, el Derecho Laboral; el Derecho Financiero; el Derecho Económico y el Derecho Civil. Cada operación comercial puede producir en cambio un hecho jurídico o no; origina sin excepción un hecho contable.

Existen divergencias al momento de definir la contabilidad, pero en cambio no la hay cuando se trata de saber para qué y cómo se utiliza la contabilidad.

Se destaca la capacidad para suministrar información a ser utilizada por las organizaciones que la elaboran y también para su uso por los terceros interesados y para distintos fines y relaciones.

En cuanto a los tipos de información encontramos dos posiciones muy definidas y diferentes entre sí que en su conjunto definen el verdadero objetivo de la contabilidad. Podemos establecer dos grupos que serán:

a) Por su forma de elaboración

- Mediciones y análisis estáticos
- Mediciones y análisis dinámicos

b) En función de su oportunidad

- Análisis y mediciones históricos
- Análisis y mediciones proyectados

Los pueblos de la antigüedad y las instituciones mercantiles

El Derecho Comercial tiene por objeto regular las relaciones comerciales frente la necesidad del hombre de intercambiar productos para satisfacer sus necesidades, ese intercambio tiene sus orígenes en la antigüedad y, el comercio y el derecho no surgieron de manera simultánea.

Debido a la pujante actividad mercantil llevada a cabo por los pueblos de la antigüedad como los egipcios, babilónicos, asirios, fenicios y griegos, fue posible encontrar nociones embrionarias de instituciones del Derecho Comercial. Entre los cuales, se destacan:

1) Egipto quien mantuvo un intenso intercambio con la India, el comercio era ejercido por los extranjeros caldeos, judíos y griegos, no se han encontrado indicios al respecto.

2) La civilización mesopotámica desarrollaba una dinámica y creciente actividad comercial. El Código de Hamurabi promulgado en el S. XX antes de C. contiene disposiciones sobre préstamos a interés, el depósito, algunas formas de comisión, arrendamientos de barcos, responsabilidad del dueño de la nave y del barquero y el abordaje.

3) Entre los semitas que poblaban Siria y Palestina, se destacaron los

fenicios, que dieron inicio a la cultura marítima y a quiénes se les atribuye dos cualidades: excelentes navegantes y hábiles mercaderes fundadores de ciudades en las costas del Mediterráneo, se desconocen sus instituciones jurídicas, a excepción de la isla de Rodas donde se promulgaron las Leyes de Rodias que contenían estudios sobre averías marítimas[1]y algunas de sus disposiciones fueron incorporadas al Digesto Romano (*Lex Rodia iactu*).

4) Grecia, sus características topográficas proporcionaron la división política entre plazas y puertos donde se llevaba a cabo una importante actividad mercantil. Los griegos crearon instituciones como el *nauticum foenos* consistente en una modalidad de préstamo vinculado a la suerte que corriera una expedición marítima, pero sólo se encontraron relatos de operaciones mercantiles.

5) Roma, la legislación comercial siempre fue materia del derecho civil. El Ius Gentium[2]el derecho común a todos los pueblos de la antigüedad, regulaba las relaciones entre los romanos y los extranjeros. Consistía en un sistema flexible y adaptable a las situaciones que surgían del tráfico mercantil que permitía solucionarlas con simplicidad y rapidez. Menciona Truyol y Serra que *"del amplio margen de libertad del praetor peregrinus para establecerlo e interpretarlo en función de las exigencias cambiantes de un comercio jurídico cada vez más intenso y diversificado con el exterior* "que le permitían adaptar las instituciones jurídicas formándose así el Ius Praetorium u Honorarium.

6) La clase patricia consideraba que el comercio y la industria eran actividades propias de libertos y esclavos; porque en el régimen esclavista la relación entre el amo y el esclavo no eran jurídicas, sino meramente administrativas y de contabilidad. El Derecho Romano se caracterizó por la prevalencia de la buena fe, el reconocimiento de los usos mercantiles, el riguroso procedimiento de ejecución por deudas. Durante la vigencia del Imperio Romano, en la región del Mediterráneo se fueron constituyendo:

- Los contratos de representación,
- Las reglamentaciones marítimas,
- Las instituciones bancarias y de cuentas como el *receptum argentarium,* contrato a través del cual el banco se comprometía a pagar las deudas de sus clientes; o
- El *liber accepti et dispensi* donde se anotaban las sumas recibidas de sus clientes y las sumas pagadas, esta contabilidad muy elemental tenía valor probatorio en justicia, y de ella dio origen la *obligatio litteris.*
- Además, antecedentes primarios sobre quiebra como la *missio in possesion emeny* en la *bonorum venditio* donde la acción del pretor consistía en la entrega de los bienes del deudor a un curador para que éste los vendiera y pagara o los repartiera entre los acreedores.

[1] Consistía en repartir las pérdidas sufridas entre el armador y cargador de un buque con el promotor de una expedición, por haber arrojado al mar las mercaderías con el propósito de aligerar y salvar la embarcación.
[2] Es decir, aquéllos que poseía la ciudadanía romana estaban cobijados por el ius civile, mientras que el ius gentium regía con relación a los extranjeros y peregrinos.

Vol. 1 -
N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

La Edad Media y el surgimiento del Derecho Mercantil

Con la invasión de las tribus de los bárbaros, la fragmentación del Imperio Romano y el choque de los pueblos de tradición germánica y romana en el Imperio de Occidenteque llevó años de confusión, inseguridad y violencia, la pujante actividad comercial de las civilizaciones mediterráneas entró en un proceso de crisis y de parálisis general. Las regiones europeas bajo el dominio del Imperio Romano quedaron cercadas y aisladas porque fueron desapareciendo incluso las vías de comunicación, hecho que se prolongó hasta el S. 1.100 después de J.C. y que implicó la ruptura de cualquier clase de tráfico mercantil. La creación del Sacro Imperio Romano y germánico por Carlomagno en el año 800 y la ruptura con el Imperio de Oriente, fueron hechos que suscitaron profundos cambios de orden económico, la economía se volvió cerrada y autosuficiente, siendo los detentores de las únicas fuentes de subsistencia y de riqueza las fuerzas feudales y la Iglesia. Debido a la carencia de tierras, los siervos se fueron agrupando alrededor de los castillos de los señores feudales, ese hecho generó el desarrollo de artesanías y de intercambio de productos tornándose en pequeños burgos que más tarde se transformaron en ciudades.

La emergencia de una realidad socio-económica diferente demandó la creación de normas jurídicas más flexibles, apoyadas en la multiplicidad de formas, en la buena fe y en el predomino de las costumbres. Por otro lado, fue creciendo

la influencia del Derecho Canónico debido a la desconfianza de la Iglesia sobre el cobro, en especial, de intereses, argumentando que el capital moneda es improductivo y que no puede ganarse dinero sin trabajo y del incipiente Derecho Germánico, sobre procedimientos bárbaros como el duelo judicial, la ordalía, el juicio de Dios y las pruebas del agua y del fuego. Estos antecedentes dificultaron el desarrollo del comercio.

Ante la falta de garantías para los comerciantes, éstos se fueron asociando en guildas, hermandades, hansas y todo tipo de corporaciones cerradas y exclusivistas que dictaban sus propios estatutos, consistente en recoger los usos comerciales tradicionales y los que se iban formando en el incesante tráfico mercantil, imponían su propia autoridad y para solucionar los conflictos, los propios mercaderes asociados designaban a los magistrados. Las guerras religiosas conocidas como Cruzadas abrieron el intercambio comercial con el cercano oriente y el comercio internacional, se desarrollaba en los puertos septentrionales de Amberes, Brujas y Amsterdam. Por otro lado, las ciudades italianas, entre ellas Pisa, Amalfi y Venecia, se enriquecieron debido a la ubicación física de los puertos

mediterráneos más importantes. Siena, Lucca, Milán y Florencia, por citar algunas, eran plazas comerciales e industriales de primer orden. Florencia por su lado, era considerada el mayor centro bancario y cambiario. Cabe resaltar que la Iglesia prohibía el préstamo con interés, como argumenta Petit,*"… el tráfico de mercancías, la aritmética comercial y la emisión de papeles fueron las manifestaciones técnicas de valores religiosos muy profundos que la condena de la usura hizo presentes en el ámbito de los contratos"*, a excepción de las operaciones expuestas a alto riesgoso de acciones que se querían promover:

a) Cuando el capital se entregaba a un socio para el origen y surgimiento de las sociedades, en especial de la en comandita;

b) Cuando se prestaba en condiciones que implicaban un gran riesgo de perder, como ocurría en el derecho marítimo y;

c) Cuando se prestaba un capital para ser devuelto en un lugar distinto a aquél en que la operación se realizaba por cuanto se consideraba como un transporte de dinero, dando así justificación a la letra de cambio.

El desarrollo de mercados y ferias

El establecimiento de mercados y ferias en determinadas ciudades permitía reunir periódicamente a los comerciantes para concertar sus transacciones. Dado su desarrollo, López afirma que "*las complejidades de su funcionamiento condicionarán la necesidad de regular su función y la fiscalidad que afectaba las operaciones, lo cual se realizará a través de las ordenaciones municipales redactadas en los siglos XIII y XIV"*al t*iempo que se* fueron desarrollando importantes instituciones como la letra de cambio, las compensaciones de créditos y el procedimiento sumario de la quiebra. Por último, floreció la banca, destacándose como banqueros de renombre los Medici en Italia y los Fugger en Alemania.

Las organizaciones de Mercaderes

En la comprensión histórica de las estructuras jurídicas y los institutos que fueron naciendo producto de la realidad fáctica previa, un párrafo aparte merece el tratamiento de estas organizaciones. Al asociarse para defender sus intereses comunes, se crearon formas organizativas de mercaderes que a posteriori se fueron transformando en corporaciones, con severas órdenes de carácter disciplinario. El entramado de relaciones y la acumulación de poder, les permitía tener injerencia y control en asuntos, tanto privados como públicos. Entre sus atribuciones, se describen las siguientes:

- ✓ Organizar feria y mercados;
- ✓ Proteger a sus miembros en el extranjero;
- ✓ Formar su patrimonio con los aportes de sus asociados
- ✓ Imponer tasas, impuestos y multas.

De las jurisdicciones consulares y los tribunales de comercio

Sus regulaciones se convirtieron en el derecho de la Villa o el Burgos, más público que privado y del cual se originó el derecho municipal. Organizada internamente por dos cuerpos colegiados, una asamblea general de agremiados y un consejo elegido periódicamente por el

gremio, y uno más de cónsules con facultades administrativas y disciplinarias que luego se fueron expandiendo adquiriendo funciones de carácter jurisdiccionales. La función asignada a la jurisdicción consular era la de intervenir ante el surgimiento de conflictos, esta situación impulsó la autonomía del derecho mercantil dado el carácter de los procedimientos ausentes de todo formalismos y sumarios. El fallo de los jueces se apoyaba en "*ex bono et aequo*" [3] . En determinados casos, las sentencias eran apelables ante el consejo o grupo de comerciantes. Con el tiempo los consulados fueron reemplazados por los tribunales de comercio entre los cuales se destacó el de Génova, llamado de la Rotta.

La competencia de los tribunales de comercio, en principio era de carácter subjetivo, pues solo podían recurrir a los tribunales quienes reunían la calidad de sujeto inscripto en las corporaciones como comerciantes. Posteriormente la competencia se expandió a los conflictos que surgían entre un "*mercator*" (mercader inscripto) y un "*negociator*" (mercader no inscripto). A pesar de ello, el derecho comercial continuó siendo un derecho de clase y no de actos aislados de comercio, cuyas disposiciones tenían alcance a los sujetos por estar inscripto o por las operaciones que éstos realizaban. Como explica Jaime Pintos *"a través de la repetición de estas prácticas jurídicas a la conformación de un Derecho privilegiado, el "ius mercatorum", origen del Derecho mercantil actual, delimitado en función de un criterio subjetivo, personalista, gremial, clasista"* por resultado de las costumbres de los mercaderes y de la autonomía corporativa.

Compilaciones de los usos mercantiles y el surgimiento del acto de comercio

Dada la dinámica del tráfico mercantil y ante a falta de celeridad y simplicidad que requerían los negocios, pues no todas las actividades de los mercaderes son profesionales y como el elemento profesión no bastaba, el derecho mercantil tuvo que ampliar su ámbito de competencia ante la realidad de aquéllos que, sin reunir la condición de mercader, al negociar con uno inscripto en las corporaciones quedaban bajo la competencia del derecho comercial. Fue así que se configuró la noción de "acto de comercio". Las costumbres de las corporaciones contribuyeron a la evolución de las instituciones jurídico-mercantiles, siendo la más importante de las compilaciones las que regulaban el tráfico marítimo, por su carácter consuetudinario de *lex mercatoria* con aplicación a casi todos los puertos del mediterráneo, tal es El Consulado del Mar elaborada en 1.370 en Barcelona y que regulaba el Derecho Marítimo. Según Parra Rivera *"las normas internas o leyes locales se volvieron inadecuadas para sus requerimientos que implicaban una necesidad de índole internacional".* En suma, la elaboración consuetudinaria del derecho comercial se originó en sus comienzos:

a) Por las compilaciones de los usos comerciales y

b) Las sentencias de la justicia de las corporaciones.

Menciona Aldana Gantiva (2007) respecto a la ausencia de escuelas filosóficas o

[3]Según la equidad y el leal saber y entender.

jurídicas en la formación del derecho comercial desde que el mismo surge para dar respuesta exclusivamente a la realidad mercantil que "*su separación del derecho común tuvo dos fundamentos básicos: la búsqueda de agilidad en el tráfico mercantil y la necesidad de jurisdicción especializada*"

Las leyes de Bilbao

En lo que respecta al comercio terrestre se resalta la promulgación, tanto de *El Constitutiu Usu* de Pisa del año 1.161 como el *Liber Consuetudinum* de Milán de 1.216 que contenían selecciones que compilaban disposiciones generales con fuerza obligatoria. Un tratamiento especial merece Las Ordenanzas de Bilbao por haber permanecido vigentes en las colonias hasta mediados del el S. XIX, rigieron para todo el reino al ser incorporadas a la *Novísima Recopilación* que fue promulgada por España en el año 1.805.La versión primitiva de las Ordenanzas de Bilbao data de 1.459 y surge por demanda de los comerciantes de Bilbao sobre la falta de jurisdicciones consulares por lo que se crea el Consulado para la Casa de Contratación de Bilbao y con ello la formación de las Ordenanzas Antiguas, las que debido a sucesivas versiones conformaron las Nuevas Ordenanzas de Bilbao aprobadas en el año 1.737, versaban sobre asuntos e instituciones exclusivamente de comercio marítimo y terrestre. Entre su contenido, se destaca:

- Se reguló el deber del comerciante de llevar contabilidad.
- Las compañías mercantiles eran solemnes y debían constituirse mediante escritura ante escribano público.
- Contenían reglas sobre negocios entre personas residentes en distintos lugares.
- Existía solidaridad de quienes intervenían en el giro y negociación de letras de cambio.
- El crédito era especialmente protegido
- El procedimiento de quiebra estaba regulado prolijamente

La formación de Grandes Estado y nacionalización del derecho mercantil

La formación de Grandes Estado generó dos consecuencias trascendentales: por un lado, el desplazamiento en gran parte de la actividad mercantil desde el centro,

conformado por las ciudades italianas, hacia los puertos y ciudades de los países que emprendieron las colonizaciones y por el otro, las reglas y prácticas del comercio, como derecho común de los mercaderes y elaboradas por ellos mismos, fueron perdiendo su carácter eminentemente internacional y de modo paulatino fueron quedando subsumidas en las legislaciones nacionales, emanadas de la autoridad de cada Estado. Así en Inglaterrael Common Law es el resultado de incorporar distintas fuentes del derecho para constituir el derecho común aplicable a todo el territorio, siendo la costumbre mercantil parte de dichas fuentes. Francia,

sin embargo, sentó los precedentes sobre la moderna jurisdicción comercial al crear la jurisdicción consular y establecer por Ordenanza del año 1.563 en las que los cónsules y jueces tendrán competencia sobre las diferencias que se susciten entre comerciantes por razones de mercaderías solamente.

Intentos de codificación de las normas mercantiles

Surgen en el S. XVII los primeros intentos de codificación, siendo Suecia el primer Estado que tuvo su código marítimo en el año 1.667, aunque, históricamente se reconoce a Francia en el dictado de normas mercantiles trascendentales y notorias a iniciativa de su ministro Colbert, destacándose el Código Savary y el Código Marchand que fueron promulgados en los años 1.673 y 1.681, respectivamente. Se trató de compilaciones de prácticas mercantiles vigentes en Francia con marcada influencia del derecho estatutario de las ciudades del norte de Italia. Estas ordenanzas constituyeron el derecho positivo de los comerciantes y de manera excepcional fueron consideradas per se las operaciones sobre letras de cambio y algunos contratos relativos al comercio marítimo, con prescindencia de la persona que los realizaba, por lo que el derecho continuó siendo subjetivo. España por su lado, en el año 1.805 promulgó la *Novísima Recopilación*. Con la creación de los Estados las normas mercantiles dejan el carácter corporativo y particularista para convertirse en el derecho aplicable a toda la nación.

La proclamación de la libertad de comercio y el fin de las corporaciones

Con la Revolución Francesa y con la proclamación de la libertad de comercio, el derecho mercantil que hasta entonces había sido de tipo corporativo, profesional, subjetivo, esencialmente para los comerciantes, cambia su dirección con la ley XVII, ley Chapelier del año 1.791, al proclamar el derecho de todas las personas a realizar negocios y operaciones que tuviera a bien, bajo la condición de pagar un impuesto nuevo: La Patente. A su vez, se suprimieron las aduanas interiores, como así también, las corporaciones.

Periodos de codificación

De forma cronológica, se destacan los siguientes países del continente europeo que promulgaron sus códigos de comercio, movimiento que fue seguido por los países latinoamericanos que también lo sancionaron, teniendo siempre como fuente de apoyo o inspiración, los códigos de Francia, España y Portugal.

1. Año 1.794, Rusia promulgó la codificación que comprendía, entre otras, normas mercantiles.

2. Año 1.807, Francia promulgó su código de comercio, teniendo como fuente, los Códigos Savary y Marchand.

3. Año 1.809, Polonia promulgó su código de comercio.

4. Año 1.811, Bélgica adoptó integralmente el código francés.

5. Año 1.829, España, aunque inspirada en el código francés, estableció la matrícula como requisito necesario para determinar la profesión comercial.

6. Año 1.833, Portugal, promulgó su código de comercio.

7. Año 1.848, Alemania lo promulgó su propio código.

8. Año 1.865, Italia se incorpora al proceso de codificación de los distintos países europeos.

9. En Latinoamérica rigieron las leyes de la metrópoli española hasta que en virtud de las gestas independentistas comenzaron los distintos países a adoptar los Códigos que organizarían tanto la vida comercial como la civil. En todos ellos los Códigos que se priorizaron fueron los Comerciales y a posteriori surgieron los Códigos Civiles. En este momento el equipo de investigación se halla abocado a la recopilación de los mismos y la descripción del contexto histórico, político y social que rodearon su implementación.

Reflexiones finales

La codificación que se llevó a cabo en los distintos países de Latinoamérica comenzó a ser implementada luego de las diversas corrientes independentistas de la dominación de España. Los juristas latinoamericanos se formaron en su gran parte en Europa y desde ese continente trajeron sus ideas también, estas ideas se fundamentaban en nociones muy arraigadas a partir de la Revolución Francesa (libertad, igualdad, fraternidad) que dieron impulsos independentistas en esta parte del continente americano. Por eso también se entiende que hayan basado las nociones e improntas del código napoleónico en las concepciones de los códigos latinoamericanos. Las ideas liberales (que fueron también plasmadas en las concepciones republicanas de los países) se orientaban al libre comercio y es así que en general nacieron primero los códigos de comercio y luego los códigos civiles (por esa razón en Argentina el Código de Comercio incluía normas sobre la vida civil de las personas) de hecho Dalmacio Vélez Sarsfield cuando recibe el pedido de elaborar los códigos menciona que era más urgente el código de comercio. En los códigos sobre la materia comercial se introducía la noción de “comerciante” que en el nuevo Código Civil y Comercial ya no es utilizada. En cuanto a la forma de llevar la contabilidad se basó en los principios de la partida doble también en forma generalizada en Latinoamérica, siendo asumida en forma de “usos y costumbres” de manera tal que se naturalizó su utilización por sobre las otras formas posibles (partida única y triple partida rusa) y que han sido las bases para el sistema contable en la región. En el siglo XX ya no se modificaron los Códigos para implementar leyes vinculadas al Derecho Mercantil, se hizo en forma de Leyes por separado como sucedió en Argentina en el año 1972 con la sanción de la Ley Nº 19.550 que es modificada por la Ley Nº 22.903 – principales modificaciones fueron los ajustes y la inclusión de moneda constante, la noción de “control” del artículo 33 y la obligatoriedad de presentar por parte de la controlante información (con carácter de complementaria) por parte de la empresa controlante y otros artículos vinculados como la definición de “influencia significativa”, junto a un articulado donde se establecían rubros, criterios de exposición, normas de detalle que no fueron bien recibidas por parte de muchos críticos a esta legislación. Es así que surge por parte de los organismos profesionales la RT Nº 6 (de ajuste por inflación) las RT Nº 8 y Nº 9 (de

exposición, general y particular, respectivamente) la última para sociedades – fines de lucro- y también la RT Nº 4 – procedimiento de consolidación de estados contables- y la RT Nº 5 para la valuación de la tenencia accionaria (con control o influencia significativa, según correspondiera) por el criterio de lo devengado en oposición al criterio de lo percibido que se abandona para este tipo de situaciones. En la actualidad se han fusionado las últimas RT mencionadas en una sola RT que es la Nº 21 donde se conjugan ambas situaciones en un solo cuerpo resolutivo. Si bien la Ley 26.996 que implementa el Código Civil y Comercial de la Nación también deroga leyes (en todo o en parte) no ha codificado la Ley de Sociedades Nº 19.550 y modificatorias, sino que ha cambiado su nombre por Ley General de Sociedades con la innovación de la sociedad unipersonal (SAU) como novedades importantes, a pesar de ello y con la derogación de determinados artículos y secciones se ha mantenido la mayor parte de la Ley en sus partes esenciales.

Una novedad se trató del Registro Público y sus implicancias respecto de las provincias junto con la necesidad de cambios en función de las características particulares de cada una de ellas. Asimismo, la opinión del jurista Favier Dubois (h) respecto a cierta controversia que se suscitó sobre la posibilidad de la desaparición del Derecho Comercial y en este sentido considera que no tiene ningún asidero legal o siquiera lo considere factible.

En cuanto a los sujetos es un cambio porque están considerados de manera explícita como sujetos de derecho privado por medio del artículo 148. La Ley de Fundaciones Nº 19.836 previa derogación ha sido codificada en el nuevo cuerpo legal con algunas modificaciones (entre ellas mayoritariamente de redacción) de manera que en el actual Código Civil y Comercial se encuentran las formas jurídicas que ya existían (Asociaciones Civiles y Simples asociaciones) pero no sucede así con las Mutuales y las Cooperativas que siguen conservando sus leyes de creación

En ese sentido esta presentación tiene como objetivo realizar un aporte sobre breves antecedentes de la contabilidad en la historia en períodos antiguos en otros continentes, las escuelas que surgieron, los vínculos con otras áreas de conocimiento y fundamentalmente el Derecho Comercial también con un grado de avance en cuanto a sus contextos históricos y principales institutos que rigieron sus orígenes y necesidades. En relación a Latinoamérica los Códigos tuvieron como nacimiento las gestas independentistas que reemplazaron las Leyes y Códigos europeos, pero con cierta influencia según las nuevas revoluciones que se dieron en el viejo continente.

En cuanto a la Argentina se describieron brevemente algunos avances dado que se encuentra en período de recopilación del arte las principales modificaciones en forma ya sea comparativa o narrativa, haciendo foco en aspectos que a nuestro juicio hemos considerado relevantes para ser presentadas y compartidas en el marco de la modificación que devino en la Ley de aplicación del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y las derogaciones y modificaciones que la misma implementó.

Desde luego que el trabajo no se agota en esta instancia, todavía van a seguir apareciendo zonas grises u objetos de controversia, pero hemos considerado importante ordenar de una forma que se consideró conveniente, algunas de las reformas y sus posibles implicancias, recurriendo también a la opinión vertida de juristas en aquéllos aspectos que son básicamente de tipo jurídico más específico de esa disciplina. No es posible a esta altura saber qué va a suceder con la proliferación de jurisprudencia de más de 140 años en varios temas, considerando que ese análisis nos excede y no forma parte de nuestro interés inmediato.

BIBLIOGRAFÍA:

SENDEROVICH, I. A. (1984). *Tratado de normas, doctrina y prácticas contables,* (2a ed.). (2 Tomos). Buenos Aires. FA.VA.RO

Revistas

ORTIZ BOJACÁ, J. J. (2013). ¿Es necesaria y posible una teoría general para estructurar la ciencia contable? Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, Vol. XXI (2) pp-28-34.

PARRA RIVERA R. S. (2010). Evolución histórica de la lex mercatoria. *Revista Gestión en el Tercer Milenio*, *Vol. 13,* (25) pp- 135-146.

Ponencias presentadas en Jornadas

LAVERÁN, M.; BLEY, L. (2015). "Síntesis histórica de los Códigos en Latinoamérica y algunas consideraciones sobre el Código Civil y Comercial de la Nación" XXXVI JUC Y V JUIC. UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES.

Artículos on line

ALDANA GANTIVA, C. A. (2007). La evolución del derecho comercial ante la unificación del derecho privado: reflexiones desde una Colombia globalizada. *Revista de Derecho Privado, núm*. (38), pp. 3-20. Recuperado de: http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=360033186008 el 15 de agosto de 2017

FAVIER DUBOIS, E. (2015). Panorama de Derecho Comercial en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Recuperado de: http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/panorama-del-derecho-comercial-en-el-nuevo-codigo-civil-y-comercial-de-la-nacion/ el 8 de Septiembre de 2015

FRONTI DE GARCÍA, L. (2005). Contabilidad Social y Ambiental. Recuperado de: http://www.consejo.org.ar/publicaciones/ue/ue76/contabilidad.htm el 27 de septiembre de 2016

GOMEZ, G. (2015). Escuelas de la teoría contable. Recuperado de: http://www.gestiopolis.com/escuelas-teoria-contable/ el 27 de julio de 2016.

Ley de Sociedades Comerciales Nº 19.550 (y sus modif.). Recuperado de: http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm el 26 de septiembre de 2015

Ley Nª 22.903 – modificatoria de la Ley Nº 19.550. Recuperado de: http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/60368/norma.htm el 20 de septiembre de 2015

Ley Nª 26.994. Recuperado de: http://www.casi.com.ar/?q=content/c%C3%B3digo-civil-y-comercial-de-la-naci%C3%B3n el 23 de abril de 2015

LÓPEZ, M. (2015). El comercio interno. Ferias y mercados. La redistribución a través de los caminos terrestres, fluviales y el tráfico de cabotaje. Recuperado de: https://publicacions.iec.cat/repository/pdf/00000216/00000040.pdf el 16 de septiembre de 2017.

Modificaciones relevantes del Código Civil y Comercial de la Nación. Recuperado de: http://www.sde.gob.ar/justicia/cuadrocomparativo.pdf el 1 de septiembre de 2015

PINTOS SANTIAGO, J. (2014). El Derecho Mercantil: Evolución, concepto y reflexión a futuro de la disciplina. Recuperado de: https://previa.uclm.es/CU/csociales/pdf/documentosTrabajo/2014/2.pdf el 28 de julio de 2016

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO. Reforma del Código Civil, un poco de historia. Disponible en: http://www.unr.edu.ar/noticia/4800/reforma-del-codigo-civil-un-poco-de-historia el 29 de agosto de 2015

WATTS J. y CARLOS E. (2002). *Teoría e historia de la contabilidad*. Recuperado de http://www.gestiopolis.com/teoria-e-historia-de-la-contabilidad/ el 28 de agosto de 2015

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

"Estandarización Curricular… ¿Hasta dónde?"[1]

GABALACHIS, Griselda

Contadora Pública

Magister en Docencia Universitaria

Docente e Investigadora FCE - UNaM

MP 0934CPCEM

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 CPCEM

jcaceres9@hotmail.com

[1]Trabajo Presentado al X CONGRESO INTERAMERICANO DE PROFESORES DEL AREA CONTABLE. Universidad Nacional Pedro Henríquez Ureña (UNPHU) - Santo Domingo - REPÚBLICA DOMINICANA - llevado a cabo los días 14 y 15 de septiembre de 2015.-

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

RESUMEN

En el presente trabajo planteamos como interrogante disparador el posible alcance de una estandarización curricular para la formación de profesionales contables en base a las demandas del mercado laboral.

Para su desarrollo consideramos necesario precisar los conceptos de currículum, de "perfil profesional" y de "estandarización", iluminando a cada uno de ellos mediante un marco teórico que consideramos apropiado y suficiente.

En base a los conceptos definidos analizamos el rol de cada uno de ellos en el proceso de formación de una persona que prestará un servicio profesional a la sociedad en un entorno caracterizado por un alto dinamismo, de condiciones cambiantes a velocidades vertiginosas y con modalidades de interacción entre personas y organizaciones, en continuas modificaciones con alta creatividad y complejidad, lo cual requerirá sin dudas, una gran flexibilidad de ideas para ir adecuando su nuevo rol del "profesional contable" y actualizando sus conocimientos, modos de actuación y de prestación de sus servicios.

Frente a ello planteamos un análisis crítico de los posibles efectos de una "estandarización curricular", detectando aspectos positivos y perjudiciales para el logro de un profesional adecuado a las condiciones de los escenarios futuros.

En base al análisis realizado proponemos pensar en la posibilidad de una estandarización de atributos y conceptos que deberán estar siempre presentes cualesquiera sean las tendencias de los contextos en los que deba prestar sus servicios profesionales. Es decir, acordamos con una estandarización de atributos y no de contenidos y prácticas, que opere como guía o pautas generales, no de uniformidad.

PALABRAS CLAVES

Estandarización. Normas. Curriculum. Competencias. Formación. IAESB.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

INTRODUCCIÓN

Sin lugar a dudas una carrera universitaria de grado, de corte profesional, tendrá como objetivo la formación de personas que hayan decidido dedicarse, en un futuro mediato, al ejercicio de una profesión que implicará la prestación de un servicio especializado en una rama determinada del conocimiento, respondiendo a demandas de sectores específicos de la sociedad, generadas a partir de necesidades derivadas de actividades realizadas en las condiciones imperantes en el contexto en el que interactúan.

Para cumplir con tal objetivo la Universidad, como Institución formadora, debe diseñar una propuesta curricular apropiada y para ello debe llevar a cabo un delicado trabajo de definición de un Perfil Profesional o Perfil del egresado o Modelo de Profesional a formar para un tiempo futuro y para escenarios futuros. De allí lo delicado de esta tarea, ya que se trata de un trabajo a realizar en el presente, pero estimando, de la manera más aproximada posible, las características de los futuros escenarios en los que deberá desempeñar su tarea específica el Profesional a formar. Eso demanda un cuidadoso análisis de las tendencias que se vislumbran desde el momento actual y de las variables que pueden incidir de alguna manera en las futuras necesidades de los sectores que demandarán la actuación del futuro profesional.

Desde esa perspectiva, resulta inevitable tener en cuenta el enfoque o modelo deformación a seguir y la caracterización del Perfil buscado, para definir en base a ellos las modalidades y contenidos a incorporar en el plan de formación para un contexto futuro de creciente complejidad.

Cuando se trata de carreras orientadas a una formación profesional, se agrega la variable constituida por el marco legal y normativo que regula el ejercicio profesional específico, concebido como necesario para garantizar la prestación de un servicio de la más alta calidad posible a la sociedad.

Sin dudas, la prestación de un servicio de alta calidad en entornos de alto dinamismo y complejidad, requiere un modelo de formación que comparta esas características apuntando a un perfil profesional amplio y susceptible de adecuaciones a los continuos cambios de los escenarios futuros.

Frente a esta realidad insoslayable, desde nuestro rol docente nos planteamos el siguiente interrogante: ¿Es viable la estandarización de la formación de profesionales para un mundo cuyo “estándar” de cambio actual es prácticamente inconmensurable? En todo caso, ¿Qué aspectos del proceso de formación podrían estandarizarse? ¿Hasta dónde?

MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO. ALCANCES

A la luz del interrogante planteado, resulta necesario precisar un marco teórico que contribuya a iluminar la configuración de una propuesta de formación pertinente para aportar a la sociedad profesionales en condiciones de brindar, mediante la prestación de sus servicios, soluciones a problemáticas específicas en las condiciones del entorno socio-económico en que les toque interactuar.

CONCEPCIÓN SISTÉMICA DEL CURRICULUM

Siguiendo la secuencia lógica de un proceso de formación universitaria, consideramos pertinente definir una concepción de currículum que sirva de

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

base para la construcción del **"perfil profesional"** que se pretende lograr al cabo de dicho proceso.

A tal efecto, consideramos apropiado adoptar, siguiendo a OtmaraGonzález Pacheco, una **concepción sistémica de "currículo**", entendiéndolo como "*un proyecto sistematizado de formación y un proceso de realización a través de una serie estructurada y ordenada de contenidos y experiencias de aprendizaje, articulados en forma de propuesta político-educativa que propugnan diversos sectores sociales interesados en un tipo de educación particular, con la finalidad de producir aprendizajes significativos que se traduzcan en formas de pensar, sentir, valorar y actuar frente a los problemas complejos que plantea la vida social y laboral en un país determinado*" (O. González Pacheco, 1994), lo cual implica concebir al currículum como el "documento más importante de política institucional" que debe contar con el consenso de todos los actores de la Institución. Lógicamente, con la adecuación correspondiente en cuanto al "contexto" al que se refiere, ya que en la actualidad el fenómeno de la globalización y su complejidad exceden las fronteras de "un país determinado".

Los atributos subrayados, en la muy completa definición de esta autora, constituyen la esencia de este enfoque en cuanto "conjunto dinámico y ordenado de relaciones entre contenidos y experiencias de aprendizaje, enmarcados en una política educativa, que apuntan a la formación integral de la personalidad del futuro egresado, incluyendo su esfera volitiva y afectiva, no sólo la intelectual o instrumental, para su accionar frente a la realidad social.

Vale mencionar que, desde esta concepción, el proceso de diseño curricular se compone de una serie de elementos o etapas sucesivas, ordenadas jerárquicamente en base a una lógica sistémica, de las cuales la primera y fundamental es la **"Definición del Perfil Profesional o Perfil del Egresado o Modelo de Profesional a formar"**. Sin dudas, es en esta etapa en la que debe pensarse estratégicamente en las **"capacidades y competencias"** que deberá poseer y demostrar un egresado universitario que se disponga a ejercer la profesión, en este caso de contador, en un tiempo futuro. Aquí resulta apropiado citar a Castañeda Hevia (1994) al decir: *"El Diseño Curricular constituye un sistema de acciones, mecanismos y formulaciones que, para una profesión específica y **en un momento y lugar determinado**, permiten elaborar y materializar los objetivos de un **proceso formativo** que persigue **dar respuesta a un grupo de necesidades sociales e individuales para otro período de tiempo dado**. El diseño curricular es ciencia y arte, y ante todo, es una obra humana que **se proyecta desde el pasado, se realiza en el presente y se deberá evaluar y modificar en el futuro**, y es al mismo tiempo, un proceso que se está proyectando, ejecutando y evaluando en cada momento"*.

Si tenemos en cuenta por una parte, que como resultado de la ejecución de tal proyecto, concebido mediante tal proceso, surge un "egresado" que pasará a interactuar en la realidad social cumpliendo un nuevo rol acorde

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

con la formación lograda, y por otra, que la ejecución y evaluación de dicho proyecto está a cargo de una institución (Facultad), integrante de un sub-sistema social (Universidad), que cumple su función en determinado contexto social y bajo determinadas condiciones económicas y políticas, sin lugar a dudas el punto de partida del proceso de diseño curricular "debe ser" la definición del perfil del egresado y esta es una de las principales cuestiones que toda Institución de Educación Superior debe resolver en su más alto nivel de decisión política, en nuestro caso el Consejo Directivo de la Facultad.

En términos expresados por Castañeda Hevia, la definición del perfil del egresado *"Es el documento programático más importante de un Plan de Estudios, pues define con precisión el alcance y las habilidades del Profesional que pretende formar, en sus aspectos instructivos, educativos y de formación de valores. Es un documento donde se resume de manera precisa la necesidad social de un profesional dado y donde se indican los "problemas profesionales" que deberá resolver éste al término de sus estudios, situando la práctica profesional como una consecuencia de las necesidades que genera la actividad socio-económica de un país y los propósitos de formación general, educativos y de valores que se pretende alcanzar integralmente en los egresados con este perfil profesional para un período dado".*

Como primera síntesis simplificada de los dos conceptos precedentes, que abona el objetivo de este trabajo, podemos expresar: resulta muy claro e indiscutible que para decidir "**qué enseñar** en un programa de formación de personas" es imprescindible tener una idea muy clara del perfil que deberá caracterizar al futuro egresado para que pueda ejercer su profesión en el contexto y en el tiempo que deba hacerlo.

¿QUE IMPLICA LA "ESTANDARIZACIÓN" CURRICULAR?

Para responder este interrogante resulta necesario establecer claramente el concepto del término *"estándar"* desde el que se intentará elaborar la respuesta.

Siguiendo a Camillioni, podemos citar que el concepto de estándar es entendido como norma, pauta, tipo o regla, y que entre la gran diversidad de "clases de cosas" a las que se fue aplicando progresivamente, se fueron incluyendo, también, en su dominio de aplicación a las instituciones, las personas, las situaciones, los trabajos, **los conocimientos, los aprendizajes y las competencias.**

En todos estos usos, el significado del concepto está siempre asociado a las ideas, por un lado, de **homogeneización de lo que se estandariza** y, por el otro, de diferenciación de los niveles que presentan un grado de uniformidad de atributos, esto es, **de homogeneización de niveles diferenciales.**

El proceso de estandarización supone, entonces, que se pone en marcha una operación de producción y clasificación que tiene aptitud para generar y para reconocer, o solamente reconocer, la existencia de ciertos tipos de rasgos de aquello de que se trata y que han sido seleccionados por su relevancia de acuerdo con un propósito que se explicita. Establecido el estándar respecto de los atributos que resultan significativos, los objetos estandarizados se convierten en objetos fungibles, dado que se presume que un producto puede reemplazar a otro, un servicio a otro y una persona a otra, siempre que

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

pertenezcan al mismo nivel del estándar tal como han sido definidos ese estándar y el nivel diferencial. *Camilloni, A. R. W. de (2009).*

Aplicando este concepto al aspecto curricular, implicaría la homogeneización de los rasgos del currículum para la formación de profesionales más allá de las características de los respectivos contextos de actuación.

VISIÓN HOLÍSTICA DEL MUNDO, GLOBALIZACIÓN Y FORMACIÓN DE CONTADORES.

La importancia del enfoque sistémico, su visión holística del mundo en el que interactúan las personas y las organizaciones, la planificación estratégica de los cursos de acción para el logro de los objetivos de las múltiples actividades humanas, se manifiesta en la continua adhesión de pensadores de las más diversas disciplinas.

La temática de la educación superior no ha quedado ajena a dicha adhesión y concreta mente en lo referido a la educación en ciencias económicas, como uno de los numerosos ejemplos existentes podemos citar, por ser de nuestro conocimiento directo "el Plan Estratégico" que propone Héctor Ostengo[2] para lograr una efectiva "coordinación entre el sistema educativo universitario con el sistema profesional en Ciencias Económicas.

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. Como ejemplos citamos los siguientes párrafos de las Normas Internacionales de Formación de Contadores Profesionales:

> *Un programa de formación en contaduría y experiencia práctica necesita ir más allá del enfoque tradicional. Este enfoque daba énfasis a la "transferencia de conocimiento", con aprendizaje definido y medido estrictamente sobre la base del conocimiento de principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos en un momento dado.*
>
> *Se necesita poner mayor énfasis en un conjunto de conocimientos, destrezas y valores, ética actitud profesionales, todo ello de una manera amplia que permita al contador adaptarse al cambio constante. Aquéllos que llegan a ser contadores profesionales tienen que tener un deseo permanente de aprendizaje y aplicación de lo nuevo.*
>
> *La profesión contable ejerce un papel importante en todas las sociedades. A medida que las economías del mundo se mueven hacia la globalización de economías de mercado globales*

[2]OSTENGO, Héctor C. (2004) – LA EDUCACIÓN EN CIENCIAS ECONÓMICAS. Imprenta Central. Universidad Nacional de Tucumán.

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

y las inversiones y operaciones comerciales entre países son cada vez mayores, los contadores necesitan tener una perspectiva global para comprender el contexto en el cual los negocios y las empresas funcionan.

Valores, ética y actitud profesionales. El comportamiento profesional y las características que definen a los contadores profesionales como miembros de una profesión. Incluyen los principios de conducta (es decir, principios éticos) considerados esenciales para definir las características distintivas del comportamiento profesional.*

*Se necesita que los programas de formación incluyan **la reflexión** cuando los estudiantes deben considerar una experiencia, para identificar lo que funcionó bien, lo que no funcionó y qué enfoque debe aplicarse en el futuro en circunstancias similares*

Al respecto el colega Ricardo Vázquez Bernal[3], expresa que los estándares internacionales buscan establecer el objetivo de la educación contable y la experiencia o calificación necesaria para la formación de profesionales de la Contaduría, estableciendo los **requerimientos mínimos** a tener en cuenta en la educación profesional, en los perfiles de los egresados, las habilidades necesarias, los contenidos, la experiencia práctica, el entrenamiento y la educación continua, las evaluaciones de competencia y los valores profesionales.

[3] ARTICULO: "NUEVOS DESAFÍOS DE LA EDUCACIÓN FRENTE A ESTÁNDARES DE FORMACIÓN EN CONTADURÍA PÚBLICA". Ricardo Vásquez Bernal (Contador Público, Ms Economía, Ms Finanzas Director Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana)

Si bien acordamos en general con lo manifestado por este autor en cuanto a que el proceso de formación debe dirigirse a desarrollar habilidades que permita a los futuros contadores identificar problemas y buscar oportunidades para las organizaciones, también consideramos importante aclarar que **un modelo de formación basado en estándares, entraña el riesgo de derivar en una construcción cerrada y excluyente**, en el sentido que al momento en que se requiera abordar, sistematizar y representar una realidad compleja, no pueda realizarse un recorte exacto de esa complejidad, quedando seguramente determinados espacios o aspectos con algunas sombras.

En base a lo mencionado es que también coincidimos con Frida Díaz Barriga (2012) sobre la necesidad de **intentar incorporar una epistemología del conocimiento divergente**, **focalizada en afrontar problemas abiertos en condiciones de incertidumbre**, tal es el caso de los

profesionales que se desempeñan en el ámbito de las ciencias económicas.

En dicho sentido, siguiendo a otros referentes pedagógicos que abogan por **un modelo de formación reflexiva**, pensamos que, sin ser una utopía, desde las universidades y de los organismos profesionales (nacionales e internacionales) deberían

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

orientarse acciones y sugerencias curriculares que tiendan a la "**des-sujetación**", apostando sobre todo a la **libertad responsable y no a la directividad.** Más allá de los pronunciamientos del propio documento de IAESB, resulta pertinente mencionar que 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.

Debe tenerse en cuenta que en esta era del conocimiento global, la sociedad está signada por la explosión de la información y su acelerada expansión y difusión, y 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.

Desde las perspectivas expuestas, no hay dudas que la formación de profesionales que deberán desempeñarse en tales escenarios requiere el desarrollo concurrente de capacidades intelectuales y valores de comportamiento, ambos de gran solidez, además de conocimientos técnicos y habilidades procedimentales que deberán adecuarse a las demandas del momento. Para el logro de esa formación y para que la misma se generalice en sus bases sólidas, entendemos podría pensarse en ciertos estándares basados en tales conceptos sólidos y no en reglas de aplicación que sin lugar a dudas tendrán que ir modificándose de acuerdo a los cambios que se operen en los diferentes contextos.

NUEVOS PARADIGMAS PARA LA FORMACIÓN DE PROFESIONALES

Todo lo que aquí exponemos, es parte de las reflexiones y conceptualizaciones que se plantean a partir de la observación del contexto, donde también se revelan múltiples demandas a la enseñanza universitaria en cuanto a la formación profesional. En general, se denuncia su inadecuación (o incapacidad) para formar graduados capaces de intervenir significativamente como factores de cambio y desempeñarse en contextos diversos (profesionales, sociales, culturales, políticos, etc.)

Son varios los autores que han cuestionado el **paradigma de la racionalidad técnica** de procesos de enseñanza convencionales y que bregan además por una formación que posibilite una genuina comprensión que perdure y se adapte en el tiempo, a partir de la reflexión de las prácticas pedagógicas en primer lugar y las prácticas profesionales en segundo término.

En esta línea se encuentra Donald Schön (1998) que aboga por una **epistemología de la práctica, pero basada en la reflexión desde la acción**. Denuncia que la actividad profesional se basa en la "*resolución de problemas instrumentales*" con un fuerte arraigo en el "modelo de

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

racionalidad técnica" imperante en la sociedad de mediados del siglo XX.

La racionalidad técnica es la herencia del positivismo, corriente filosófica que nace a partir del surgimiento de la ciencia y la tecnología. El autor interpreta a la "*racionalidad técnica como la epistemología positivista de la práctica, que se institucionaliza en la Universidad Moderna*".

Desde esta perspectiva, la práctica profesional podría traducirse como un proceso de resolución instrumental de problemas. Pero este proceso llevaría a ignorar el encuadre del problema, o sea, el proceso analítico mediante el cual se define "la decisión que se ha de adoptar, los fines que se han de lograr, los medios que pueden ser elegidos".

En la realidad, los problemas no se presentan "dados" a los profesionales, sino que deben ser construidos a partir de situaciones problemáticas muchas veces inciertas, preocupantes y hasta incomprensibles.

Schön expresa que esas situaciones problemáticas deben ser traducidas o convertidas en problemas, para lo cual el profesional debe hacer cierto tipo de trabajo. Encuadrar el problema que se plantea, es un proceso en el que interactivamente se nombran las cosas a las que debe prestarse atención y se enmarcan en un contexto.

Resolver el problema, llevaría entonces a romper determinados paradigmas de la práctica profesional, en especial, el de la racionalidad técnica, que atrapa a los profesionales en un dilema, cuando no pueden "*enmarcar*", "*encasillar*", "definir taxativamente" tanto al problema como a las técnicas que se deberían aplicar a tal fin.

Donald Schön, intenta demostrar que el paradigma o modelo de conocimiento profesional basado en la racionalidad técnica, está agotado. Expresa que debería buscarse o apelarse a una nueva estrategia que llene el vacío que existe entre la base científica del conocimiento profesional y las exigencias de la práctica de un mundo real.

En palabras de este autor, "*cuando el práctico responde a las zonas indeterminadas de la práctica manteniendo una conversación reflexiva con los materiales de tales situaciones, rehace parte de su mundo práctico y con ello revela el proceso, habitualmente tácito, de construcción del mundo que subyace a toda su práctica*".

Es decir que además del conocimiento profesional, la práctica también requiere "**arte profesional**". La línea doctrinaria de Schön, sería "**el desarrollo de la reflexión en la acción**", que lleva no sólo a aplicar reglas y procedimientos conocidos, sino también a "*inventar nuevas respuestas sobre la marcha, con las cuales afrontar situaciones de incertidumbre, singularidad y conflicto. Poder reaccionar a lo inesperado o lo extraño, reestructurando las estrategias de acción, procedimientos, teorías o formas de configurar el problema, idear alternativas acordes a su comprensión de la situación, supone asumir una actitud reflexiva simultánea y previa a la acción*".

No podemos dejar de citar, también el trabajo hecho por Edgar Morin para la UNESCO, como contribución a la reflexión internacional sobre cómo educar para un futuro sostenible. Este aporte, desde el paradigma del pensamiento complejo que erige Morin, pretende exponer los problemas centrales y fundamentales que permanecen ignorados u olvidados en la educación.

El autor propone siete saberes fundamentales que son necesarios para afrontar el futuro en cualquier sociedad o cultura, planteando la

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

necesidad de "**reforma del pensamiento**" como una cuestión de suma urgencia social y educativa. Es un texto que promueve el trabajo educativo y pedagógico desde una perspectiva interdisciplinaria y transdisciplinaria.

Son muchas las propuestas sobre las competencias que serán fundamentales para hacer frente a las exigencias de un mundo globalizado y tecnificado. Howard Gardner es el psicólogo que ha dado un giro al concepto tradicional de inteligencia, propiciando y acuñando el concepto de "**inteligencias múltiples**". En su libro, "Las cinco mentes del futuro", que ya es un clásico en el campo pedagógico, propone, coincidiendo con otros estudiosos del campo, que un buen comienzo sería revisar qué tanto como docentes estamos desarrollando en nosotros mismos y en nuestros estudiantes estas habilidades.

Las distintas categorías de "mentes", conceptualizadas por Gardner en cada uno de los capítulos del libro, no deben ser entendidas como "mentes" separadas, sino partes de un todo. Es totalmente un abordaje sistémico el que realiza el autor. Así plantea la necesidad del desarrollo de una "**mente disciplinada**" en dos sentidos:1) dominar las principales formas distintivas de pensar que ha creado el ser humano: la ciencia, las matemáticas y la tecnología, y también el pensamiento histórico, artístico y filosófico. 2) Dominar diversas maneras de ampliar la propia formación durante toda la vida, de una forma regular y sistemática.

También de una **mente sintética**, en el sentido de que cuando nos encontremos ante una cantidad excesiva de información ser capaces de resumirla con precisión, sintetizarla de una forma productiva y hacer que nos sea útil. Este objetivo supone un pensamiento de carácter interdisciplinario, una forma de pensamiento poco comprendida pero cada vez más importante.

La **mente creativa**: En el futuro, prácticamente todo lo que esté regido por reglas se hará con mayor rapidez y precisión mediante el uso de ordenadores. Serán requeridas las personas que puedan ir más allá de la síntesis disciplinaria e interdisciplinaria para descubrir nuevos fenómenos,

nuevos problemas, nuevas preguntas y puedan contribuir a su resolución.

Pero sin dejar de lado la necesidad e importancia de una **mente respetuosa**, a partir de educar a las personas para que, por lo menos, sean tolerantes con quienes tienen un aspecto diferente, actúan de una manera distinta y, quizá, son distintos a ellas, sumando **una mente ética:** para lo cual será necesario educar e inspirar a los jóvenes para que deseen vivir en un mundo marcado por la integridad y guiado por el desinterés, y para que estén dispuestos a asumir esta responsabilidad.

A partir de estas consideraciones, y volviendo al ámbito de este trabajo, es importante destacar que el futuro egresado o futuro profesional, que hoy se está formando en las aulas universitarias, deberá enfrentar situaciones problemáticas nuevas e inciertas. Para que pueda contribuir al bien social y al progreso común,

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

justificativos de toda actividad profesional, deberá estar preparado adecuadamente, para lo cual un aprendizaje que se base en la recepción de conceptos y procedimientos normatizados (entre ellos la enseñanza basada en normas técnicas), entendemos no arrojará resultados satisfactorios.

Por su parte, las organizaciones sociales y productivas, las Instituciones formadoras al plantear sus objetivos curriculares, y también los Organismos supra-Profesionales al establecer los estándares internacionales de educación en el campo de la contaduría, coinciden en que el profesional debe responder a las expectativas del medio y de la sociedad, aunque sin dejar de interpelar determinadas posturas y prácticas que en ellos se realiza, pero quienes estamos en el campo de la enseñanza y la investigación universitaria y en los organismos profesionales, nos hemos preguntado: **¿cómo se están llevando a cabo los procesos de enseñanza para lograr esto?, ¿Cómo los estudiantes desarrollan su actividad cognitiva para que, una vez internalizada, puedan resolver las situaciones problemáticas recurriendo a la aplicación de técnicas adecuadas al caso? ¿Existen diferencias en cómo se piensa, cómo se enseña y cómo se aplica determinado conocimiento?, ¿Se enseñan sólo los conocimientos considerados "duros" o "científicos" dejando de lado los que derivan de la experticia, maestría, del sentido común o de la percepción, por ser de tipo "blando"?**

EL DESARROLLO DE HABILIDADES Y COMPETENCIAS.

Más allá de las conceptualizaciones contrarias al modelo denominado y basado "en competencias", entendemos que el mismo puede ser parte integrante de un modelo más amplio y abarcativo, que denominamos **"modelo sistémico para la formación profesional"**, con base en la concepción de curriculum explicitada más arriba y que, entendemos, podría constituirse en el marco, pauta o guía (¿estándar quizás?) para formar profesionales reflexivos, críticos y efectivos en su accionar social y profesional.

En general se entiende a la "**formación por competencias**" como una manera de materializar los principios de profesionalización y fundamentar los contenidos. Es un modelo donde el rol del estudiante ante el aprendizaje es "**activo**", donde se trabaja la interdisciplinariedad, y los profesores aparecen como facilitadores del proceso, pero además es un modelo que integra a las instituciones educativas con el medio, es decir con las empresas; organismos públicos, y otras organizaciones con o sin fines de lucro.

La enseñanza basada en competencias se funda en que todo aprendizaje es individual; que el individuo, al igual que cualquier sistema, se orienta a las metas que se pretenden lograr; que el proceso de aprendizaje es más fácil cuando el individuo sabe exactamente que se espera de él, pero involucrado con responsabilidad en las tareas de aprendizaje; donde el diseño curricular, debe estructurarse didácticamente, considerando lo que el estudiante necesita **saber; hacer y ser**, conforme la disciplina en la que se está formando, pero conectado con el mundo del trabajo y con la sociedad.

Desde la perspectiva constructivista de Ausubel, el proceso de aprendizaje "*es el proceso por el cual el sujeto del aprendizaje procesa la información de manera sistemática y organizada y no solo de manera memorística, sino que*

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

construye conocimiento" (Díaz, 1998). Es así que en este proceso pueden identificarse tres factores que resultan determinantes en el aprendizaje: las **actitudes, aptitudes y contenidos**. Y tomando a Piaget, podemos dividir a las **aptitudes, en intelectivas y procedimentales**. A su vez, estas actitudes, aptitudes (intelectivas y procedimentales) y contenidos, tienen correspondencia con la **formación basada en el ser, en el pensar, el hacer y el saber**.

Y es a partir de la convergencia de estas dimensiones que se alcanza el "**aprendizaje significativo**", entendido como aquel que el sujeto (estudiante) logra reconfigurando la información nueva con la experiencia, es decir **integrando los nuevos saberes con los saberes previos**, pero con sentido, **y si a ese conocimiento con sentido, se suma la experiencia, resulta el desarrollo de la "competencia".**

Al momento de definir el concepto de "**competencia**", resulta difícil tomar un solo referente, pues en el campo teórico han surgido variadas y acertadas definiciones, que el hecho de tomar una haría quizás sesgado el concepto real del término, amén de la complejidad que el mismo encierra.

Así podemos encontrar conceptos o definiciones más sencillas, como la propuesta por Chávez (1998) en el sentido de entenderla como "*el resultado de un proceso de integración de habilidades y de conocimientos, saber; saber hacer; saber ser; saber emprender…"*

También el lingüista **Noam Chomsky define a las competencias como el dominio de los principios que dominan el lenguaje**, y la actuación como la manifestación de las reglas que subyacen al uso del lenguaje. Es a partir de este concepto que se erige a la competencia como el **dominio** de principios, es decir "**capacidad**" y la **manifestación** de los mismos, es decir "**actuación o puesta en escena**".

Al leer el **Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación** emitido por el IAESB, advertimos que también este Organismo Internacional, específico de nuestra Profesión, ha considerado particularmente importante adoptar definiciones precisas de las nociones de Capacidades y Competencias a tal punto que en la parte Introductoria de su Marco Conceptual encontramos un punto específico titulado "**Relaciones entre capacidad y competencia**" en el cual expone los siguientes pronunciamientos:

***36. Las Capacidades**: son los conocimientos profesionales, las habilidades profesionales y los valores, ética y actitudes profesionales requeridos para demostrar competencia. Las capacidades son los **atributos** que tienen los individuos que los habilitan para desempeñar sus papeles.*

***37**. La **posesión** de capacidades es una señal de que un individuo está en condiciones de realizar su trabajo con competencia.*

***38. La Competencia**: significa poder ejecutar un trabajo cumpliendo con un determinado estándar en entornos profesionales reales. Se refiere a las **acciones** que los individuos*

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

emprenden para determinar si pueden cumplir con sus responsabilidades en un determinado estándar de calidad. Cuando un individuo recurre a sus capacidades para ejecutar las tareas necesarias con el estándar requerido, se considera que ha actuado con competencia (es decir, el individuo es competente).

De los pronunciamientos citados podemos extraer como síntesis que el IAESB ha considerado como elementos relevantes dentro de su Marco Conceptual sobre el luego apoya la emisión de las IES (Normas internacionales de formación), el conjunto de **atributos** o **capacidades potenciales** que debe **poseer** toda persona que decida dedicarse a la profesión de contador y también el conjunto de **acciones** que debe **demostrar** poder hacer para ejercer su profesión con **competencia**.

Otra cuestión que consideramos central también es la conceptualización de "**contexto**", la cual difiere en los distintos autores. En este orden aparecen por ejemplo los reconocidos **Piaget y Vigotsky**. Para el primero contexto es tomado como un **sistema de conocimientos**, no es más que el "**saber disciplinar**" y el segundo concibe al contexto como un "**entorno cultural**" incluyendo a la cotidianeidad, lo que hace que se desarrollen otras competencias, más allá de las "**competencias cognitivas**".

En relación a lo que pretendemos en el nivel universitario, hemos adoptado el concepto de contexto vigostkiano, porque entendemos que es en ese ámbito donde se desenvolverá un profesional graduado. Es decir, un **contexto social, económico, cultural y político**, atravesado también por múltiples variables.

Con lo recorrido hasta acá queda claro que nos venimos refiriendo a elementos fundamentales para la configuración del "**currículum**" mediante el cual las instituciones Universitarias se propongan brindar a la sociedad un egresado con un perfil caracterizado por los atributos y competencias antes señalados.

Si consideramos todas las conceptualizaciones presentadas en este acápite, podemos ver que todas, de algún modo, colisionan con la formación universitaria actual porque aún se mantiene la tendencia de enseñar contenidos y no competencias.

Además si la universidad acepta este desafío de trabajar sistémicamente, integrando también las competencias, deberá plantearse acciones que, más allá del buscar promover el conocimiento (indelegable), también genere acciones que se orienten al desarrollo de actitudes y habilidades, para acercar a los estudiantes a contextos próximos, es decir a aquellos ámbitos que serán de actuación profesional y social, aplicando metodologías que faciliten el aprendizaje de prácticas en las que tenga que movilizar sus recursos para generarlas.

Para lograr un currículum, que supere las limitaciones de los estándares y de las competencias, en lo que hace a sus aspectos negativos, y en el sentido de producir o generar una verdadera innovación, coincidimos con Frida Díaz Barriga (2012), en la necesidad de

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

"transformación de la lógica con la que se han venido diseñando lo que hoy denominamos malla curricular" o Planes de Estudios, en el sentido de que aún no se ha dejado de lado la lógica que privilegia los tópicos o categorías estructurales de las disciplinas científicas como principal elemento que articula y justifica a la currícula, que en definitiva peca de positivista y dificulta el anhelado pensamiento complejo sustentado por Edgar Morin.

Es por eso, que pensar y planificar acciones, desde las aulas universitarias en general y de las cátedras contables en particular, supondrá cambios realmente profundos en la concepción epistemológica contable y metodológico-didáctica, donde deberemos adoptar estrategias innovadoras y donde se impliquen todos los profesores.

Esta propuesta entendemos debe ser trabajada en sentido amplio e integral, donde las competencias no pueden ya desarrollarse por la mera transmisión de contenidos técnicos aislados y procedimientos rígidos predeterminados, sino mediante la observación y análisis de situaciones de la realidad, generadoras de necesidades que configuren problemas profesionales que les permita a los estudiantes reflexionar sobre los conceptos y recursos técnicos vinculados con los problemas y auto-reflexionar sobre su habilidad y destreza para desarrollar alternativas de soluciones apropiadas, con lo cual estará desarrollando criterio y competencia profesional.

CONCLUSIONES

Si bien el fenómeno de la globalización ha influido en la conformación de modelos, tanto en aspectos generales como en cuestiones particulares, entendemos que es fundamental que el diseño y establecimiento de pautas para la formación de profesionales contables, entendida para el caso que nos ocupa como "estandarización curricular", pueda darse considerando los atributos comunes, básicos, relevantes y necesarios para definir acuerdos y marcos integrales en cuanto al perfil de un profesional competente para dar respuestas a las demandas inmediatas de la sociedad y de las organizaciones pero que también pueda aportar más allá de ellas, basado en su comprensión integral de los escenarios actuales y de las tendencias de cambio que se vislumbran hacia el futuro. En tal sentido entendemos que los cambios curriculares, deben darse a partir de discusiones profundas y consensos entre grupos de interés representativos de los sectores académicos, productivos y profesionales.

En función a lo analizado y planteado en los acápites anteriores, entendemos que lo que surge con claridad es la necesidad de formar un egresado con un perfil lo suficientemente amplio, y con una marcada capacidad de reflexión, que le permita ir comprendiendo los cambios que se van produciendo en el contexto en el que debe actuar, y recurrir a los conocimientos incorporados a lo largo de su formación, para elaborar creativamente propuestas de solución a las situaciones problemáticas que le planteen los nuevos escenarios en un marco de eficiencia técnica y valores éticos.

En ese aspecto consideramos factible la estandarización de ese tipo de atributos que sin lugar a dudas deberán estar siempre presentes cualesquiera sean las nuevas tendencias de los contextos en los que deba prestar sus servicios profesionales. Es decir, acordamos con una estandarización de atributos generales, y no de contenidos

Vol. 1 - N° 1 - Año 1. ISSN 2591-586X

y prácticas, con una estandarización en el sentido de guía o pautas generales, no de uniformidad, dado que ello solamente atentaría contra la creatividad y la propia calidad que los servicios profesionales requieren en la sociedad de hoy.

De ahí que un modelo de formación apropiado a las características del contexto actual de globalización y también de revalorización de lo local, deba situarse en una particular **articulación e integración de conocimientos, capacidades y habilidades**, pero dados en un marco holístico, de manera que pueda contribuirse a una formación profesional proyectada a futuro, pero trascendiendo, lo que el profesor Gally Rey ha denominado "*el dominio de un eficientismo neutro y acomodaticio ante la realidad existente*", de modo tal que, además del manejo instrumental y de la administración de destrezas profesionales, se alcance la consolidación de una base de racionalidad apropiada a la comprensión de los principios de la ciencia y de su praxis, y una capacidad crítica que permita a los noveles contadores, analizar y comprender la realidad, en un marco político e histórico; y otorgando un sentido a las prácticas e interrelaciones que se dan en su campo de acción.

Por el compromiso que como profesionales y académicos tenemos con un modelo educativo de calidad para la formación de profesionales contables, tanto para nuestro país, como para Latinoamérica, es que consideramos necesario plantear un **modelo curricular sistémico**, cuyos alcances superen las barreras de la estandarización (en el sentido de norma rígida) y las tradicionales competencias (saber-hacer acrítico).

Lógicamente esto implica, asumir la complejidad y la incertidumbre del contexto, en razón de los vertiginosos cambios derivados de la propia globalización e internacionalización de la economía, como también de los cambios que hoy se están dando a nivel local, propios de la necesidad de soberanía e identidad de cada sociedad, de cada pueblo.

Es así que entendemos que más allá de la denominación o el modelo que se busca desde las universidades y de las organizaciones profesionales, para la formación de profesionales contables para este siglo que nos desafía e interpela, en un momento signado por profundos cambios, el desafío será, como bien lo explica Jean Rostin: *"formar los espíritus sin conformarlos (no en el sentido de dejarlos conformes, sino en el de darles forma); enriquecerlos sin adoctrinarlos, armarlos sin enrolarlos, comunicarles una fuerza, seducirlos de verdad para conducirlos a su propia verdad, y darles lo mejor de sí sin esperar ese salario que es la similitud, la semejanza".*

APORTES FINALES PARA LA REFLEXION Y EL DEBATE

Como hemos mencionado a lo largo de este trabajo, 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 las ejercen.

Por ello a partir de las consideraciones planteadas, ponemos a consideración de los lectores las siguientes cuestiones que consideramos centrales:

1. ¿Qué beneficios se espera de una estandarización curricular en la formación profesional?

2. ¿Resulta razonable una estandarización curricular en un mundo tan cambiante?
3. Si para la formación se alude a la reflexión. ¿Por qué en el ejercicio de la profesión se recurre a una excesiva normatización?

BIBLIOGRAFIA:

BERNAVEU A. "***COMPETENCIAS REQUERIDAS AL CONTADOR PÚBLICO NACIONAL EN EL MERCADO LABORAL ACTUAL***". UDA – Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas - Instituto de Investigaciones de la FCEJ (IDICEJ).

CAMILLONI, A. R. W. DE (2009) "***ESTÁNDARES, EVALUACIÓN Y CURRÍCULO"***. [En línea] Archivos de Ciencias de la Educación (4a. época), 3(3). Disponible en: http://www.fuentesmemoria.fahce.unlp.edu.ar/art_revistas/pr.4082/pr.4082.pdf[consulta: 13/06/2015)

CASINELLI, HERNÁN. ***"¿QUÉ DEBE SABER UN CONTADOR PÚBLICO? CONTENIDOS DESEABLES PARA LOS PROGRAMAS DE FORMACIÓN DE CONTADORES PROFESIONALES***". Revista Enfoques. Editorial La Ley (2010)

CASTAÑEDA HEVIA, E. (1997): ***DOCUMENTO BASE SEMINARIO "CURRÍCULUM: TEORÍA, DISEÑO Y EVALUACIÓN***". Maestría en Docencia Universitaria. Facultad de Ingeniería UNaM Oberá. Misiones. Argentina.

CONDORI TUMBA, K. R.; QUISPE YUPAYCCANA, D. ***"ANÁLISIS REFLEXIVO Y ESTRATEGIAS EN LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO ANTE LAS NUEVAS EXIGENCIAS DEL MERCADO LABORAL".*** Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Perú

DÍAZ-BARRIGA ARCEO, F. (2012), "***REFORMAS CURRICULARES Y CAMBIO SISTÉMICO: UNA ARTICULACIÓN AUSENTE PERO NECESARIA PARA LA INNOVACIÓN***", en Revista Iberoamericana de Educación Superior (ries), México, UNAM-iisue/Universia, Vol. III, núm. 7, pp. 23-40, http://ries.universia.net/index.php/ries/article/view/229 [consulta: 13/06/2015)

FERNÁNDEZ LORENZO L.; CARRARA C. (2009) *"**ENFOQUE SOCIO-AMBIENTAL EN LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO**"* Revista "Visión de Futuro" (FCE – UNaM) Año 6, Nº2 Volumen Nº 12

GABALACHIS, G. (2002). "***EN BUSCA DE UN MODELO PEDAGÓGICO PARA LA FORMACIÓN DE CONTADORES. En la Fac. Cs. Económicas. UNaM***". Trabajo Final Integrador presentado para la acreditación de la Carrera de "Especialista en Educación Superior". Facultad de Ingeniería. UNaM. Oberá. Misiones. Argentina.

GALLY REY, R Y MONDOTE, N. (2001). ***"EL PERFIL DEL CONTADOR PUBLICO".*** Boletín Nº 36 – abril 2001 de la Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas. Buenos Aires.

GARDNER, H. (2012). "***LAS CINCO MENTES DEL FUTURO***". Editorial Paidós. Barcelona. España

GOMEZ MARTENS L. ***"LA FORMACION DEL CONTADOR PUBLICO Y LA ETICA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL"***. Facultad de Administración y Contabilidad. Pontificia Universidad Católica del Perú

GIL, J. (2001) ***"EL CONTADOR DEL FUTURO",*** CECYT.

IFAC/IAESB (2008). ***MANUAL DE LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE FORMACIÓN*****.** IFAC. Abril de 2010**. IAESB 2010–2013 - Strategy and Work Plan.**

LAROCCA, N.; IMWINKELRIED, G. (2007). ***"LOS CUATRO PILARES DE LA EDUCACION FRENTE A LA FORMACION DEL PROFESIONAL CONTABLE"***. XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad – Mar del Plata. Argentina

MONREAL GIMENO, M. C (2005). "***REFLEXIONES SOBRE LA ENSEÑANZA UNIVERSITARIA ANTE LA CONVERGENCIA EUROPEA***". En M. A Murga y P. Quicios (Coord): La Educación en el Siglo XXI. Nuevos Horizontes. Madrid

MORIN, E. (1999). "***LOS 7 SABERES NECESARIOS PARA LA EDUCACIÓN DEL FUTURO".*** UNESCO. Paris. Francia

OSTENGO, H.C. (2004) "***LA EDUCACIÓN EN CIENCIAS ECONÓMICAS".*** Univ. Nac. de Tucumán. S. M. de Tucumán.

RAMOS LUGO JAEL ARACELI (2010) "***EL CONTADOR PÚBLICO EN LA ACTUALIDAD".*** Instituto Tecnológico de Sonora. México.

SCHÖN, D. (1998). "***EL PROFESIONAL REFLEXIVO***". Editorial Paidós Barcelona.

SCHÖN, D. (1991). "***LA FORMACIÓN DE PROFESIONALES REFLEXIVOS***". Editorial Paidós. Barcelona.

SELTZER JUAN CARLOS (2008) **–** ***"IFAC Y LA FORMACIÓN DE CONTADORES PROFESIONALES".*** **UBA -** Director del Área de Educación. CECyT - FACPCE.

SELTZER JUAN CARLOS (2008) **–** ***"LAS PRACTICAS PROFESIONALIZANTES".*** **UBA -** Director del Área de Educación. CECyT - FACPCE. 17° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Córdoba. Argentina

SELTZER JUAN CARLOS (2015) **–** ***INFORME N° 2 –*** *Área Educación del CECyT* ***"FORMACIÒN Y DESARROLLO PROFESIONAL DE CONTADORES. Tensiones y desafíos".*** **UBA -** 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires- FACPCE.

SOLIS, E. M. (2009) ***"ASIGNATURAS INTEGRADORAS. UNA PROPUESTA CURRICULAR SISTÉMICA PARA LA GENERACIÓN DE COMPETENCIAS PROFESIONALES***". XXX Jornadas Universitarias de Contabilidad – Salta - Argentina

VÁSQUEZ BERNAL R. "***NUEVOS DESAFÍOS DE LA EDUCACIÓN FRENTE A ESTÁNDARES DE FORMACIÓN EN CONTADURÍA PÚBLICA***". Pontificia Universidad Javeriana.

e-ko
DIVULGANDO

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 - *cristinanvillagra@gmail.com*

CONSULTAS:
e-ko-divulgando@cpcemnes.org.ar

Consejo Profesional
de Ciencias Económicas
Misiones
CPCE

PUBLICACIÓN SEMESTRAL
ISSN 2591-586X