

**XLI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**ENFOQUES Y ESTRATEGIAS DIDACTICAS EN CONTABILIDAD  
DE GESTION**

**Categoría propuesta: comunicaciones vinculadas a la actividad  
docente**

**Autor: DEMONTE, Norberto Gabriel (socio activo)**

**Río Cuarto, octubre de 2018**

## **INDICE**

Discutiendo el proyecto curricular y la perspectiva epistemológica	4
Una mirada a las evaluaciones	8
¿Es posible hablar de “objetividad” en la evaluación?	11
Cambios en la frecuencia de las evaluaciones	13
Reflexiones finales	15
Bibliografía	17

# **ENFOQUES Y ESTRATEGIAS DIDACTICAS EN CONTABILIDAD DE GESTION**

**Categoría propuesta: comunicaciones vinculadas a la actividad docente**

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene como objetivo analizar enfoques y estrategias puestas en práctica en la actividad docente dentro del área de la contabilidad de gestión.

Se describe el proyecto curricular y la perspectiva epistemológica desde la que se aborda la cuestión, y se recorre la principal bibliografía sobre el tema. Se refieren las características de la asignatura en donde se llevó a cabo la experiencia, explicitando los fundamentos de las elecciones pedagógicas.

El método de investigación tomó como referencia el rendimiento del alumnado durante un quinquenio y se lo comparó con el quinquenio posterior, luego de efectuar cambios en el sistema de evaluación. El núcleo de la propuesta de cambio consiste en incrementar la cantidad de instancias de evaluación, propendiendo a que los alumnos se vean instados a leer, reflexionar y ejercitar cotidianamente sobre los tópicos de la materia.

Finalmente, se presentan algunas conclusiones y lineamientos que indican un camino posible para innovaciones que pueden redundar en mejoras en el proceso educativo.

# **ENFOQUES Y ESTRATEGIAS DIDACTICAS EN CONTABILIDAD DE GESTION**

## **Discutiendo el proyecto curricular y la perspectiva epistemológica**

El propósito de esta ponencia es comentar algunos enfoques y estrategias didácticas implementadas en una asignatura que desarrolla temas de contabilidad de gestión a nivel introductorio dentro de la carrera de Licenciatura en Administración.

La materia prioriza un enfoque práctico que le propone al alumno una serie de técnicas y criterios para analizar la situación en que se encuentra la organización así como sugerir acciones que permitan mejorar su gestión. Los contenidos de la materia, ubicada en tercer año, se seleccionaron teniendo en cuenta que los alumnos inician el cursado con un conocimiento básico de la técnica contable, pues solo han visto Contabilidad Básica en primer año, y apuntando a complejizar la mirada contable e introducir los conceptos esenciales del control de gestión. Se pretende que el alumno:

- Adquiera los conocimientos básicos respecto a la generación de información contable, incluyendo los criterios para el reconocimiento de los hechos económicos y su adecuado procesamiento
- Utilice pautas de valuación y exposición que permitan un acercamiento a la realidad económica
- Conozca los criterios para confeccionar informes gerenciales relativos a las principales áreas de la gestión
- Desarrolle una adecuada capacidad de análisis e interpretación de los Estados Contables de publicación y de los informes gerenciales, con miras al planeamiento, la toma de decisiones y el control en las organizaciones.

El programa consta de ocho unidades y tiene la siguiente estructura, de la que solo detallamos los aspectos que resultan de mayor interés para esta ponencia:

### *Unidad 1: El sistema de información de las organizaciones*

- Adecuación del sistema de información al tipo de organización, a las necesidades de la gestión y a las características del proceso productivo, comercial o de prestación de servicios.
- La contabilidad como representación de la realidad económica. Limitaciones: los hechos económicos no registrados.

### *Unidad 2: Estructura del sistema contable*

- Plan de centros de costos: grado de detalle y estructuración. La matriz centro de costo – tipo de costo.
- Casos de especial complejidad: depreciaciones y remuneraciones.

### *Unidad 3: La técnica contable*

- El resultado periódico y la importancia del principio de devengamiento: correlación de costos e ingresos.

### *Unidad 4: La inestabilidad monetaria y su efecto en la contabilidad*

- Contabilidad e inflación. Distorsión de la información en moneda nominal. Técnicas aplicables para corregirlas: descripción y limitaciones.
- Los resultados por cambio en el poder adquisitivo de la moneda y por cambios en los precios relativos.
- La moneda extranjera como medida de los valores.

#### *Unidad 5: Modelos contables*

- Los modelos contables de representación de la realidad económica. Aspectos a considerar: capital a mantener, unidad de medida y criterio de valuación.
- Importancia para la gestión del modelo contable aplicado.
- Evolución de los modelos contables en nuestro país.

#### *Unidad 6: La información contable de publicación*

- ¿Estado contable único o estados contables múltiples?

#### *Unidad 7: Análisis e interpretación de estados contables*

- Lectura crítica de los Estados Contables.

#### *Unidad 8: Información contable para la gestión*

- Gestión presupuestaria y sistema contable.
- Costos para estados contables y para información de gestión.
- Generación de información sobre costos: características y dificultades para su obtención.
- La generación de resultados por producción. Las propuestas de valuación al valor.

Como puede verse, a diferencia de otras asignaturas que desarrollan un tema central en sus distintas variantes, en esta materia conviven temas muy diversos, tanto en lo que respecta a su complejidad como a su importancia. Los temas considerados principales, que sin duda constituyen un recorte de la totalidad del campo disciplinar construido por el docente, en función a su experiencia, sus intereses y su visión de la disciplina, son:

- Tablero de comando
- Matriz centro-costo
- Modelos contables
- Análisis de estados contables
- Resultados sectoriales
- Presupuesto financiero
- Teoría de las restricciones

La asignación del tiempo prioriza los temas que son tratadas en forma insuficiente en otras materias, como presupuesto financiero y determinación de resultados sectoriales. Además, se asigna un tiempo especial a un tema que consideramos relevante para un estudiante que no conoce una organización fabril y que no está incluido en ninguna materia del plan de estudios<sup>1</sup>: la Teoría de las Restricciones fantásticamente descrita en "La Meta" (Goldratt, 1992).

Contrariamente, dedicamos poco el tiempo al estudio de los indicadores sobre estados contables y al análisis de las resoluciones técnicas sobre exposición de la información contable. Teniendo en cuenta que la normativa contable vigente no reconoce plenamente el fenómeno inflacionario, la información generada bajo esas premisas no resulta plenamente útil para la gestión e incluso puede inducir a decisiones equivocadas.

Pero somos conscientes que el mejor programa puede fracasar cuando comienza la clase y solo quedan en el aula el profesor y los alumnos. Los estudiantes tienen orígenes sociales diferentes, provienen de diversas regiones y llegan a clase con competencias previas, intereses y actitudes muy disímiles. Por ello, no puede predecirse lo que ocurrirá en cada clase y es necesario tener la precaución de disponer de estrategias pedagógicas

---

<sup>1</sup> Por lo tanto no está incluido en el programa oficial de la materia.

flexibles pues “,,, los objetivos de cada clase se redefinen constantemente durante su transcurso. En la mayoría de los casos los profesores redefinen las actividades o los ejemplos atendiendo a los interrogantes que plantea el grupo de alumnos o a las analogías y el relato de casos, que surgen más por la interacción con los alumnos y sus particulares interrogantes que por la anticipación.” (Litwin, 1997:101).

Las principales estrategias didácticas que empleamos para alcanzar los objetivos apuntan a:

1. Conocer características significativas de los alumnos (edad, localidad de origen, actividad, situación laboral, lugar de residencia) a fin de adecuar la exposición al universo simbólico de los mismos
2. Dotar al alumno de los conceptos y habilidades que le permitan enfrentar las distintas situaciones problemáticas, formalizarlas y proponer líneas de acción utilizando las técnicas apropiadas
3. Lograr el compromiso activo del estudiante en el proceso de enseñanza-aprendizaje, procurar una alta motivación y estimular su autoestima destacando los logros alcanzados
4. Fomentar la originalidad procedimental para la resolución de las problemáticas planteadas
5. Consolidar un aprendizaje significativo, contextualizado y relacionado con los saberes previamente adquiridos
6. Vincular los contenidos propuestos en el currículo a las empresas del medio regional, privilegiando la ejemplificación con estos casos

Las prácticas de enseñanza puestas en juego se basan en la exposición oral de los temas, con apoyo de presentaciones y planillas de cálculo, vinculándolas sistemáticamente con su aplicación concreta. En todas y cada una de las clases destacamos que el objetivo central del sistema de información es la obtención de información de salida que sea útil para la toma de decisiones. El desarrollo de cada tema implica los siguientes momentos:

- Presentación general a cargo del profesor
- Estimulación a los alumnos mediante preguntas que permitan el aporte de ejemplos y la aplicación a casos concretos
- Aporte de un ejemplo elemental para revelar los aspectos conceptuales involucrados sin desviar la atención al cálculo o procedimiento involucrado
- Síntesis y contextualización de los aportes del grupo
- Diálogo general y comentarios aclaratorios respecto a los fundamentos teóricos de las distintas posturas
- Aclaraciones sobre la precisión conceptual de la terminología empleada
- Propuesta de aplicación en un caso concreto
- Vinculación con temas ya tratados y con los que se verán con posterioridad
- Cierre del tema

La resolución de los aspectos prácticos es efectuada a través de planillas de cálculo y procesadores de texto utilizando la plataforma informática que dispone la universidad. Allí los alumnos pueden acceder a las consignas, a las resoluciones sugeridas y a los exámenes utilizados anteriormente, tanto parciales como finales. No es nuestro propósito resolver extensos ejercicios de cálculo y registración, donde puede perderse de vista el significado económico sustancial de las transacciones. Por tal motivo los cálculos necesarios para las resoluciones son sencillos, enfocando el debate en los conceptos involucrados.

El marco general en que se desarrollan las clases es crítico, pues creemos que la universidad exige de docentes y de alumnos una visión de los temas científicos y tecnológicos que ponga en cuestión los cánones establecidos. Los docentes no podemos

ser meros repetidores de ideas y esquemas conceptuales, es imperativo pensar autónomamente, cuestionar, reflexionar,... y también equivocarse. Como señala Whitehead (1957: 65) *“El principal propósito de un profesor universitario debe ser mostrarse en su verdadero carácter; esto es, como un hombre ignorante que piensa, que utiliza activamente esa pequeña porción de conocimientos. En cierto sentido, el conocimiento disminuye a medida que aumenta la sabiduría, puesto que los detalles son absorbidos por los principios”*. El profesor no es, ni puede ser, un compendio viviente de verdades destinadas a ser expuestas ante los alumnos. El conocimiento se construye a través de complejas mediaciones que no pueden reducirse a una mecánica y superficial “transmisión” de normas y criterios.

Como es deseable que los alumnos confronten, teórica o ideológicamente, las posiciones del docente debemos crear un ámbito de debate intelectual y no un lugar cómodo y ordenado para “transmitir” técnicas más o menos eficaces. Posicionarse de esta manera implica aceptar opiniones divergentes a las nuestras, que deben respetarse si están correctamente argumentadas. Si *“Enseñar no es tanto ni tan sólo una cuestión de conocimientos sino de modos de razonar”* (Álvarez Méndez, 1997: 13) será más fructífero propiciar un debate sobre las cuestiones centrales de la materia, provocando la expectación del alumno, que limitarse a exponer fórmulas cuyo objetivo es arribar a determinados resultados. En síntesis, el objetivo de las clases es reflexionar.

Pero, lamentablemente, muchos profesores con formación profesional adoptan una posición ingenua frente a la cuestión gnoseológica: consideran que el saber disciplinar es un patrimonio que los docentes “entregan” a los alumnos y es poco frecuente que se cuestionen la posibilidad, las características y los límites del conocimiento. En particular los docentes de ciencias económicas poseen generalmente un fuerte etnocentrismo<sup>2</sup> a la hora de analizar las organizaciones y su entorno. Se suele postular una racionalidad que no se compadece con las motivaciones plurales que orientan la acción humana. Debemos matizar los enfoques abandonando las posiciones simplistas y parciales sobre el comportamiento humano en las organizaciones. Es aquí donde se hace necesario contar con una perspectiva generalista que tienda a una formación integral.

Creo conveniente efectuar una crítica al cuerpo de profesores por su exagerada sumisión a los dictados del gobierno de turno, cualquiera sea su signo político. De acuerdo con Morin (1999: 87) *“...existe una presión sobre-adaptativa que lleva a adaptar la enseñanza y la investigación a las demandas económicas, técnicas, administrativas del momento, a adaptarse a los últimos métodos, a las últimas recetas del mercado, a reducir la enseñanza general...”*. En este punto se impone recordar los avatares sufridos por el ajuste por inflación de la información contable. En épocas del Plan de Convertibilidad, cuando el ministro Cavallo sostenía que la tasa de cambio era eterna, se planteó en el cuerpo docente la posibilidad de dejar de enseñar el ajuste por inflación, a lo que personalmente nos opusimos. La corriente mayoritaria impuso su postura y hoy los alumnos desconocen los rudimentos de la cuestión. Luego, la suspensión del ajuste por inflación contable atravesó varios períodos presidenciales sin que los consejos profesionales o las facultades de ciencias económicas adoptaran una postura consecuente con la calidad técnica necesaria para informar adecuadamente la situación empresaria. Cuando desarrollamos las clases correspondientes al tema “modelos contables”, y considerando el proceso inflacionario existente en Argentina, hacemos referencia al ajuste por inflación de los estados contables. Como los alumnos no son estudiantes de la carrera de Contador Público Nacional no conocen la normativa sobre exposición y valuación ni tienen referencias sobre el sistema impositivo, específicamente sobre el impuesto a las ganancias de las empresas. Conociendo esta situación

---

<sup>2</sup> Este término designa a la concepción, presente en todos los grupos humanos, que tiende a privilegiar las costumbres y creencias propias, considerándolas “normales”.

habitualmente preguntamos a la clase con cierta sorna ¿existe inflación en Argentina? Inmediatamente se aprecian rostros que expresan cierta duda sobre el equilibrio mental del profesor; uno puede colegir que los alumnos se están preguntando ¿El “profe” estará bien de la cabeza? Luego de un intercambio de opiniones, y cuando grupalmente concluimos que sin ninguna duda existe inflación en Argentina, les comento que no está permitido ajustar los estados contables. Luego de la sorpresa se genera un sinsabor generalizado por el alejamiento de la realidad. El aspecto positivo de la cuestión es que prepara a los alumnos a realizar la adecuación de los valores nominales.

Aunque la materia se ubica promediando la carrera es preciso evitar una actitud complaciente que minimice los problemas teóricos. Por el contrario, es preciso presentar dichos problemas, mostrar las distintas posiciones doctrinarias, discutirlos a nivel introductorio y motivar al alumno para una discusión más profunda que se dará en las materias específicas. Propondemos a un currículum donde la secuencia de contenidos adopte la forma de “espiral” (Bruner, 1987), en lugar de la tradicional secuencia lineal que implica analizar un tema después de otro hasta alcanzar los puntos más complejos, y generalmente más interesantes. Con la estrategia en espiral los contenidos son presentados primeramente en forma sencilla, siendo retomados varias veces con miradas más complejas, poniendo de manifiesto sus relaciones y sus variantes.

Por último, la vinculación de los saberes “teóricos” con la práctica es una de las cuestiones donde la enseñanza universitaria parece más débil. Una de las mayores dificultades con que tropieza el joven profesional que debe organizar un sistema contable es obtener los datos que permitan satisfacer los requerimientos tanto de la información para terceros como para la gestión. Esta tarea requiere, en la mayoría de los casos, de dosis significativas de criterio, experiencia, y buen sentido. Se trata de un desafío de difícil resolución. Al respecto hemos implementado una estrategia consistente en la obtención por parte de los alumnos de datos reales de una organización concreta, con todas las limitaciones y dificultades que ello presenta. Proponemos que sea una organización a la que tengan acceso, ya sea porque trabajan en ella o porque sus familiares son los propietarios o trabajan en la misma. El análisis de estos casos concretos (aunque acotados a sus aspectos esenciales) abarca organizaciones comerciales, empresas industriales, producciones primarias y empresas prestadoras de servicios. Lamentablemente, no siempre hemos contado con ejemplos para llevar a cabo esta idea, en cuyo caso el profesor propone ejemplos del conocimiento de los alumnos como la cantina de la facultad o el centro de estudiantes.

### **Una mirada a las evaluaciones**

Las formas que adopta la evaluación y los criterios a utilizar en la calificación son explicados en detalle y reiteradamente con el fin de dejar plenamente en claro esta cuestión de tanto interés para los alumnos. La evaluación que realizamos pretende ser “de proceso”, evitando una visión estática centrada en un “producto a un momento determinado”. Nos interesa analizar el recorrido que transitó el alumno y evaluar si ha incorporado nuevos conceptos y habilidades. No estamos especialmente interesados en verificar una “transmisión” de teorías o técnicas aisladas sino en apreciar si los conceptos centrales han sido comprendidos, apropiados, criticados y reconstruidos por los alumnos. Pensamos que *“Lo que se evalúa’ no son ‘cosas’ con existencia e identidad independiente de quienes las valoran”* (Celman, 1998: 45)

La evaluación formal consta de un examen escrito que incluye distintos ítems que relacionan conceptos teóricos con su utilización práctica, dado que la contabilidad de gestión tiene un objetivo eminentemente práctico. Por ejemplo, si solicitamos el diseño de una “matriz centro costo” con 4 centros de costos y 6 tipos de costos en una empresa que



comercializa electrodomésticos, podemos ponderar si la clasificación de costos es adecuada, si la definición de los centros es coherente y si se ha previsto el tratamiento de los costos indirectos. De esta manera es posible apreciar si se logra una cierta vinculación entre teoría y práctica.

La asignación de los puntos para cada ítem del examen es una construcción del docente, basada en su criterio, y no una cuestión técnica. En nuestro caso, pondera fuertemente los contenidos considerados centrales, cuya insuficiente comprensión amerita que el alumno sea aplazado. En general requerimos un 70% del puntaje total para aprobar el examen, pero a veces admitimos la aprobación con un 65% y en raras ocasiones hasta con un 60 %. Estos cambios de criterio no obedecen a la búsqueda de un cierto porcentaje de aprobación admisible sino que está en relación con la calidad general de las respuestas brindadas por el alumno. Al respecto es frecuente que los alumnos señalen “¡por 5% no me aprobó!”, a lo que siempre contestamos que, con ese criterio, tendríamos que aplazar a lo que tienen 75% porque “aprobaron por un 5%”. Por tal motivo, la definición del puntaje máximo correspondiente a cada ítem del examen es solo orientativa estando siempre pendiente de la evaluación general.

Somos conscientes que muchos ejercicios prácticos utilizados en los exámenes son una construcción diseñada con fines de evaluación, “... una actividad inventada para la enseñanza,... y cobra un valor totalmente extrínseco: actividad para ser evaluada.” (Litwin, 1998: 14). Hasta ahora no hemos podido superar esta limitación, probablemente porque la variedad de temas que incluye la materia nos obliga a desarrollarlos solo en sus facetas básicas, sin poder trabajar con complejidades mayores que nos acerque a los casos reales. Algunos de estas limitaciones son:

- En modelos contables considerar los doce meses del año, cada uno con su correspondiente coeficiente corrector, haría perder la visión general que muestra que el resultado por cambios en el poder adquisitivo de la moneda (RECPAM) surge del efecto de la inflación sobre las tenencias de moneda local.
- En el presupuesto financiero nos vemos limitados a considerar tres o cuatro períodos, para que los cálculos no resulten excesivamente largos.

Pero la principal inquietud que nos genera el proceso de evaluación en esta materia es que se observa un más que aceptable rendimiento en los contenidos procedimentales junto a un déficit preocupante en la comprensión del significado de los resultados obtenidos. Esto no es más que una manifestación de lo que Perkins llama el “conocimiento ingenuo”, uno de los elementos del “conocimiento frágil”. En esta situación “...los estudiantes se desempeñan bien cuando se les pide que repitan hechos o apliquen fórmulas, pero cuando se les pide que expliquen o interpreten algo, con frecuencia se descubre que la teoría ingenua permanece intacta.” (Perkins, 2001: 35)

Lamentablemente algunos docentes con muchos años de experiencia asumen que si un tema fue desarrollado en clase su responsabilidad está cubierta, ignorando que “No toda la información dada-explicada-contada se convierte automáticamente en conocimiento adquirido y asimilado...” (Álvarez Méndez, 1993: 29, un ejemplo de las percepciones que entienden la educación como una entrega de conocimientos que se agota en un acto, en lugar de verla como un proceso.

Durante varios años hemos observado que las consignas que requerían la reproducción de una técnica, aún si la misma era relativamente compleja, eran adecuadamente respondidas por la mayoría de los alumnos. Se encontraban en esta categoría:

- Realización de un juego completo pero sencillo de estados contables, incluyendo estado de situación patrimonial, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de evolución del patrimonio neto.
- Re-expresión a moneda homogénea de una serie de importes a moneda histórica

- Desarrollo de un ejemplo simplificado de modelos contables
- Análisis horizontal y vertical de estados contables
- Cálculo de indicadores sobre estados contables
- Determinación del flujo de fondos esperado para un periodo
- Cálculo de ociosidades en el uso de la capacidad de planta
- Cálculo del punto de equilibrio general y puntos de equilibrios sectoriales
- Determinación de resultados sectoriales de producción y comercialización

Pero, por otro lado, sistemáticamente encontramos deficiencias en la aplicación práctica de herramientas relativamente sencillas, que implican concretar los conceptos teórico-abstractos como:

- Tablero de comando simplificado
- Diseño de una matriz centro-costo
- Análisis de estados contables para obtener una apreciación de la situación de la empresa
- Identificación de las debilidades de los distintos modelos contables
- Conceptualización de los tipos de resultado (gestión, RECPAM y tenencia)
- Comparación crítica de series expresadas en moneda histórica y moneda nominal
- Propuesta de acciones razonables para optimizar la gestión financiera

Sin embargo, encontramos fortalezas en la comprensión de dos aspectos complejos:

- generación del RECPAM ante contextos de inflación
- metodología de cálculo de los valores en moneda homogénea.

En nuestras evaluaciones para la materia aplicamos algunos criterios no siempre ortodoxos:

- Propiciamos que el alumno se sienta cómodo, evitando todo lo posible que aspectos como el nerviosismo o la inhibición jueguen un papel especial en el examen
- El tiempo asignado para la resolución del temario está acotado pero es laxo si la mayoría de los alumnos no ha logrado finalizar las tareas solicitadas
- Durante el examen no prohibimos las preguntas de los alumnos, es más, en ocasiones orientamos su razonamiento aunque, obviamente, sin indicar el camino concreto de la resolución. Esta orientación al alumno se da con “...*la participación del docente con una palabra o contextualizando el problema o tema, permite una resolución. “Soplar” suele ser considerado como una situación de fraude cuando en realidad es una situación de ayuda.*” (Litwin, 1998: 20)
- Los exámenes están diseñados para conocer el desarrollo del aprendizaje, los conocimientos disponibles y las habilidades para relacionar conceptos claves de la materia. Por ello, nunca utilizamos preguntas con respuestas múltiples acotadas, el inefable “multiple choice”, pues estimamos que dicho método no permite una comprensión acabada del aprendizaje, dejando abierta la posibilidad a respuestas sin fundamento cognitivo.
- Los ejercicios “parecen fáciles” debido a que presentan situaciones relativamente simples con números cómodos para operar pues el objetivo es lograr que el alumno se centre en el razonamiento y no en el cálculo. Queremos evitar que se sienta agobiado por números y cálculos complejos, teniendo presente que “... *ciertas formas de exámenes escritos, parecen estar diseñadas para suprimir el pensamiento complejo y la creatividad, fomentando la reproducción y la memorización episódica, en lugar de la organización significativa e interrelacionada de los conceptos y los contenidos; además de, incluso, llevar a confusión e implantar esquematismos rígidos en la mente del alumnado.*” (Angulo Rasco, 1994: 293)
- Se requiere que las respuestas a las preguntas teóricas tengan un máximo de renglones para evitar que el alumno responda cuestiones vinculadas con la pregunta pero que no se enfocan en la misma (el conocido “guitarreo”).

No podemos dejar de mencionar que observamos muchas respuestas “textuales” que implican, en el mejor de los casos, un proceso de memorización superficial. En muchas ocasiones estaríamos tentados de sospechar que hubo algún tipo de copia, aunque hayamos estado presente en el examen y estemos seguros que no fue así. Un ejemplo de lo expresado se da cuando preguntamos por las características de un determinado sistema de costos y los alumnos señalan exactamente las mismas características que están descritas en “el apunte” o en un libro de texto, sin omitir ni agregar ninguna característica que surja de su perspectiva personal. En el mismo sentido, las preguntas más difíciles de responder para el alumno parecen ser las del tipo “¿Cuál es su opinión sobre tal asunto?” En general las respuestas buscan refugio en la autoridad de algún autor de prestigio, en “lo que dice el apunte” o en la opinión del profesor. Una de las anécdotas más notables de esta repetición mecánica de conceptos sin ponerlos en diálogo con pensamientos propios se aprecia en las respuestas que recibimos a la pregunta: ¿Qué es el sistema de costos ABC? Muchos alumnos responden con una cita textual de la bibliografía que utilizamos, del siempre incisivo Dr. Yardin, quien decía en un trabajo presentado al XIX Congreso del IAPUCO en esta misma ciudad de Río Cuarto: *“El Activity Based Costing configura un formidable fenómeno de marketing impulsado originalmente por las consultoras norteamericanas y actualmente por las de casi todo el mundo, con el objeto de ofrecer una imagen de modernidad a los análisis y las informaciones sobre costos...”* (Yardin, 1996: 243). Aunque uno acuerde plenamente con la opinión de Yardin, resulta evidente que el ABC es un sistema de costos y no un fenómeno de marketing. Es incluso lamentable que la fuerza conceptual que tiene la formulación yardiniana pase desapercibida para el alumno, que cree que está dando una definición y no perciba que está adoptando una posición que confronta con la línea mayoritaria en la disciplina. Algo similar ocurre cuando preguntamos por la opinión sobre los distintos modelos contables, esperando que privilegien el que considera la moneda homogénea. Muchas veces los alumnos responden exactamente con las mismas palabras que usó el docente en la exposición del tema. En estos casos el alumno no está interpretando la realidad y proponiendo una técnica, sino que solo expone *“...el recuerdo del análisis hecho por otro.”* (Litwin, 1997: 102).

### **¿Es posible hablar de “objetividad” en la evaluación?**

La cuestión de la objetividad en la evaluación merece un párrafo especial debido a que existen posiciones fuertemente encontradas al respecto. En nuestra opinión es imposible lograr la perfecta objetividad del evaluador debido a que su formación, sus valores, su posicionamiento político, sus prejuicios, su representación del alumno, su concepción del conocimiento, y aún su estado de ánimo, inciden a la hora de evaluar. Por supuesto que nada de esto autoriza a realizar evaluaciones arbitrarias pues la calificación siempre debe poder fundamentarse desde una posición razonable. Pero no coincidimos con aquellas visiones que estiman que la calificación debe surgir de una expresión matemática, que hasta podría ser operada por una persona que conozca los resultados pero ignore la materia y desconozca a los alumnos. El docente *“...puede descubrir a través de un examen lo que el alumno ignora o no sabe hacer, pero difícilmente le sirva al profesor para descubrir y verificar los conocimientos, habilidades y valores asimilados, o distinguir las adquisiciones fugaces para un examen de aquellas que se incorporan a la estructura del pensamiento del alumno”* (Álvarez Méndez, 1993: 29-30)

En esta cuestión nos enfrentamos a una diatriba que parece cerrar el debate antes de iniciarlo: la evaluación subjetiva sería poco rigurosa. En tales debates *“... la supuesta ‘objetividad’, se esgrimía como prueba de su indudable calidad respecto a otras maneras de evaluar que se mostraban como ‘subjetivas’ y, por ende, poco rigurosas y mucho menos científicas.”* (Celman, 1998: 44). Por nuestra parte, pensamos con House y Howe

(1999: 38) que *“El sentido de objetividad que rechazamos explícitamente es la idea positivista de que la objetividad depende de la eliminación de todos los aspectos conceptuales y de valor y de ir al fondo de los datos originales. En cambio, en nuestro sentido, ser objetivo significa tratar de alcanzar unos enunciados no sesgados mediante los procedimientos de la disciplina...”*.

Es particularmente relevante, para evitar todo tipo de confusiones, distinguir la subjetividad de la arbitrariedad. Ser subjetivo implica reconocer las diferencias entre los alumnos (y hacerlas jugar en la evaluación), ser arbitrario implica asignar distintas calificaciones a estudiantes de características y aprovechamientos semejantes. Si, por ejemplo, aprobamos a un alumno porque es simpatizante del mismo equipo de fútbol que el profesor y a otro alumno que simpatiza con el tradicional rival lo aplazamos, estaríamos siendo claramente arbitrarios. Pero si en una situación dudosa de aprobación, cuando el puntaje está en el límite de lo requerido, hacemos jugar el conocimiento personal que tenemos sobre el alumno, que participó en clase con criterio e interés, podríamos ser subjetivos sin ser arbitrarios si lo aprobamos. Es importante tener en cuenta que *“Los trabajos de los alumnos pueden consistir en un producto o en un proceso: un activo debate en el aula o una disertación individual ante el docente pueden constituir una muestra del trabajo de un alumno...”* (Allen, 2000: 23).

Un caso interesante se da cuando un alumno no responde correctamente una serie de preguntas pero analizando el examen en su conjunto se puede apreciar que conoce los contenidos centrales de la materia. Una mirada global del texto presentado por el estudiante puede permitir relativizar las bajas calificaciones obtenidas en cada pregunta y otorgarle una puntuación global satisfactoria. No puede olvidarse que, *“El profesor aprecia lo que es un alumno, su progreso, su reacción ante los estímulos educativos valiéndose de procedimientos que no son técnicas rigurosas pero sí eficaces medios de conocimiento.”* (Gimeno Sacristán y Pérez Gómez, 1994: 392). Además, si podemos identificar claramente al alumno podemos reconocer el proceso que ha llevado a cabo, y recordar si durante las clases ha mostrado un manejo del tema que, en el momento preciso del examen, parece no recordar. Pero también debe decirse que en muchos casos en los que el puntaje supera el límite establecido para aprobar podemos quedarnos con la íntima convicción que el alumno “no sabe” la materia, aunque no podamos sostener su aplazo.

La cuestión de la objetividad de los exámenes lleva a discutir si los mismos deben incluir las opiniones de los alumnos sobre ciertos temas o solo debe admitirse la opción correcto / incorrecto. Desde nuestra perspectiva, cuando el alumno redacta con sus propias palabras y logra brindar su opinión fundada sobre un tema estamos en el camino adecuado, pues hemos logrado que ponga en juego su capacidad de discernimiento. Los análisis originales y fundamentados con proposiciones novedosas son muy relevantes para alcanzar un juicio acerca de la calidad del proceso de aprendizaje llevado a cabo por el alumno. Debe destacarse, por su valor cognoscitivo, cuando el alumno puede vincular los conocimientos y aplicarlos a situaciones no previstas. Por otra parte, tratándose la contabilidad de gestión de una disciplina sin normas de cumplimiento obligatorio, y atravesada por discusiones doctrinarias muy importantes, resulta inadecuado excluir las opiniones de los alumnos respecto a ciertas cuestiones. Es importante dejar en claro que el alumno no tiene por qué compartir las opiniones que el profesor propone.

Pero, como señala Celman (1998: 49) *“Obtener información de lo que se desea evaluar es sólo un aspecto del proceso evaluativo. Su riqueza y, a la vez, su dificultad mayor consiste en las reflexiones, interpretaciones y juicios a que da lugar el trabajo con los datos recogidos.”* Una vez que contamos con los exámenes realizados por los alumnos se presentan los problemas porque, pese a muchas visiones en contrario, la calificación

otorgada a un examen no surge de una metodología “aséptica”, que exista más allá de los sujetos específicos implicados en la relación profesor-alumno.

Analicemos un poco el proceso de asignación de puntajes a las preguntas del examen. Allí vemos que si una pregunta está respondida perfectamente le asignaremos el total del puntaje, mientras que si no ha sido respondida corresponderá cero puntos. Pero la mayoría de los casos no son de este tipo extremo, y nos encontramos con respuestas que están más o menos bien. ¿Qué significa que están más o menos bien? ¿Debemos asignarle el 30%, el 50% o el 60% del puntaje previsto? En nuestra perspectiva es fundamental distinguir los errores de detalle de las equivocaciones conceptuales sobre aspectos fundamentales: existen preguntas que, en la visión del docente, no pueden ser respondidas en forma absurda pues ameritan un aplazo. Por ejemplo, si un alumno sostiene que los costos fijos indirectos no deben asignarse al costo unitario en los estados de publicación (tal como sugerimos para la toma de decisiones) estamos ante un error importante o si determinó correctamente el flujo de fondos esperado pero propone una gestión financiera irracional.

### **Cambios en la frecuencia de las evaluaciones**

Durante los primeros años de dictado de la materia observamos que los alumnos concurrían regularmente a clase pero no consolidaban el aprendizaje de los temas a través del material de apoyo debido a que pensaban que al momento del examen final, al finalizar el cuatrimestre, se pondrían “al día”. Esto conspiraba contra la dinámica de las clases, que resultaban solo expositivas y muy poco participativas, ya que los alumnos no contaban con los saberes necesarios como para intervenir en clase ni estaban motivados para hacerlo.

A partir de esta situación optamos por proponer una secuencia intensiva de tres parciales ubicados a lo largo del cuatrimestre permitiendo, de ser aprobados, la promoción de la materia; es decir, establecimos un incentivo para estudiar cotidianamente la materia. La planificación prevista consta de tres módulos de 6 (seis) clases teórico-prácticas seguidas de un parcial sobre los temas desarrollados. La mayoría de los alumnos que participan activamente de las clases aprueban el parcial. Además, existe un recuperatorio al final del cuatrimestre que permite recuperar uno, dos o todos los parciales desaprobados. El criterio central de esta planificación es la flexibilidad para adaptarla al grupo de alumnos, a la existencia de feriados o a otros eventos, como los conflictos laborales de los docentes universitarios, que han afectado sensiblemente el normal desarrollo de las clases en los últimos años. Los temas que se evalúan en los distintos parciales se corresponden con los temas trabajados en clase pero no son idénticos en los distintos cuatrimestres.

Esta nueva manera de organizar el dictado redundó en una mayor atención de los alumnos durante las clases, ya que el incentivo de promocionar la materia es muy fuerte. Además, planteamos formas diversas y frecuentes de recuperación, especialmente del primer parcial, que puede promocionarse realizando un trabajo práctico que consiste en diseñar un tablero de comando y una matriz centro costo de una organización concreta. Es curioso constatar que las visiones cuantitativistas de la evaluación también permean el pensamiento de los alumnos. Cuando en un cuatrimestre admitimos que el recuperatorio del primer parcial fuera realizado fuera del aula a través del diseño y ejecución de un tablero de comando y una matriz centro costo de una organización concreta varios alumnos que habían aprobado el parcial de la forma tradicional nos cuestionaron: ¡Se lo hizo fácil a ellos!

El momento en que se llevan a cabo las evaluaciones es una cuestión importante desde nuestra concepción del proceso educativo. Estimamos que es ideal efectuar las

evaluaciones apenas terminado el cursado, cuando aún no tuvo lugar el proceso de olvido, que Perkins (2001: 37) incluye dentro del “síndrome del conocimiento frágil”. Por ese motivo los tres parciales de que consta la materia se ubican al finalizar el desarrollo de cada grupo de temas, con un recuperatorio global al finalizar el cursado. Lamentablemente, en nuestra facultad existe una circunstancia que dilata la evaluación sin mucho sentido: el artículo 19 del Régimen de enseñanza señala que: “Los alumnos que, habiendo optado por cursar una asignatura por el régimen de promoción sin examen final, no promocionen directamente la misma no podrán presentarse a rendir examen en el turno inmediato siguiente a la finalización del dictado.” Esto significa que el alumno que adeuda algún parcial puede rendir, por ejemplo, el recuperatorio el 22 de junio pero no puede presentarse al turno de exámenes el 28 de junio, aunque si puede hacerlo el 27 de julio. Un verdadero sinsentido guiado exclusivamente por consideraciones burocráticas sin atender a los aspectos pedagógicos.

Uno de los objetivos del cambio en la forma de evaluar es acercarnos a una evaluación de proceso, contando con un conocimiento significativo de los alumnos después de analizar los tres parciales, apreciando el proceso que llevaron a cabo.

Desde el punto de vista cuantitativo podemos decir que en el período comprendido entre junio de 2009 y junio de 2014, con el sistema tradicional de evaluación al finalizar el cuatrimestre, el porcentaje de aplazados alcanzó el 35%. A partir de esa fecha, cuando implementamos el sistema de tres parciales, se alcanzaron los siguientes rendimientos:

*Tabla 1 – Evolución del porcentaje de aprobación*

Cohorte	% de aprobación			% pendiente de aprobación <sup>3</sup>
	Con parciales	Turno siguiente	Turno Subsiguiente	
2014	93%	96%	100%	0%
2015	100%	100%	100%	0%
2016	71%	71%	85%	15%
2017	88%	88%	88%	12%
2018	72%	84%	92%	8%

Puede apreciarse que el porcentaje de aprobación ha mejorado sensiblemente. En este marco las perspectivas son halagüeñas y pensamos fortalecer nuestra estrategia a través del incremento en la cantidad y variedad de ejercicios, que contemplen situaciones nuevas y, fundamentalmente, que promuevan la reflexión.

Es importante destacar que la composición de las cohortes presenta importantes diferencias en cuanto a saberes preexistentes, hábitos de estudio, capital cultural, escuela media de origen, etc. No hemos arribado a conclusiones sobre la incidencia de estos aspectos, interesante temática que será objeto de una futura investigación.

Las pautas de corrección que aplicamos podrían sugerir una cierta laxitud en la exigencia. Sin embargo, el criterio de corrección se apoya en el extremo rigor sobre los temas fundamentales, en un proceso de estricta comparación de las respuestas con las soluciones correctas. Los temas a los que damos este tratamiento son:

- Igualdad del Activo con la suma del Pasivo más el Patrimonio Neto
- Igualdad del resultado del período expuesto en el Estado de Situación Patrimonial con el resultado que surge del Estado de Resultados

<sup>3</sup> En la determinación de los porcentajes se consideran los alumnos que se presentaron a rendir y no aprobaron.

- Determinación del importe atribuible a las distintas causas del resultado del período (gestión, cambios en el poder adquisitivo de la moneda y tenencia) y conciliación del resultado global
- Igualdad de las unidades consideradas en las ventas y en los costos de ventas
- Determinación del flujo de fondos esperado
- Tratamiento de los costos fijos en el análisis marginal

Tanto para los parciales como para los exámenes finales existe una instancia donde el docente muestra los exámenes ya corregidos y explicita los criterios usados para la calificación. A veces se produce una situación interesante cuando los alumnos “discuten” la nota, pues solemos preguntar a los alumnos qué quisieron decir con alguna frase confusa. En ese diálogo teñido de negociación es posible que, si corresponde, le asignemos un par de puntos más al evaluado. Esta actitud es valorada por los alumnos pues perciben que su opinión es considerada, generándose un clima de confianza indispensable en la relación entre el docente y los alumnos. Pero como la evaluación comprende la totalidad del examen, constituyendo un juicio de valor acerca del recorrido del alumno, más allá del puntaje de una pregunta en particular, el juicio al que arribamos raramente sufre variaciones.

La falta de una instancia integradora final podría verse como una deficiencia de la estrategia de evaluación. Sin embargo, es importante aclarar que tratándose de una materia que reúne temas muy diversos no es sencillo lograr una síntesis sobre algún tema nodal. Se trata de un caso muy diferente al de otras materia (como análisis marginal), cuyo “cierre” implica el dominio de los conceptos centrales del mismo. Consideramos que la evaluación teórico-práctica que llevamos adelante es superior a la evaluación teórica y práctica efectuada en forma separada pues permite apreciar mejor la construcción de perspectivas teóricas y su adecuada aplicación en los casos pertinentes. Seguramente podría pensarse en adicionar un coloquio final oral para captar con mayor grado de detalle la perspectiva del alumno y su dominio de los temas. Este coloquio sería una forma destacada de apreciar la manera de razonar del alumno y su evolución en los aprendizajes.

### **Reflexiones finales**

Somos conscientes que la peculiaridad de la materia, compuesta por pocos alumnos y por un solo profesor, es un caso poco frecuente en las universidades nacionales y es posible que en otros contextos no sea fácil realizar los cambios propuestos en la estrategia de evaluación. Si bien estas modificaciones han dado resultados que consideramos promisorios no tenemos duda que existen obstáculos para el logro pleno de los objetivos. Uno de los principales es que la mayoría de los alumnos están alejados de las preocupaciones de los actores económicos (como la inflación o la incertidumbre del contexto), debido a que dependen económicamente de sus padres y no trabajan. Además, carecen de experiencia en operaciones económicas simples como depositar un cheque, constituir un plazo fijo o cambiar moneda extranjera. Muchas veces el mero paso del tiempo “convierte” a los alumnos, ingresan al mundo del trabajo y es allí cuando presentan mayor interés por los temas de la materia.

En relación con esta problemática recordamos que en un examen solicitamos estimar el valor del dólar a 60 días del momento presente, lo que en términos actuales (julio de 2018) implicaría estimar un dólar de entre \$27,50 y \$30, de acuerdo con las condiciones esperadas del mercado cambiario. Un alumno, generalmente cumplidor, contestó que el dólar a 60 días costaría \$20, lo cual no es imposible, pero tiene una probabilidad de ocurrencia muy baja. Corregimos el parcial y le comentamos que el valor que había colocado en el examen no era razonable. No se molestó por nuestra corrección ni efectuó

ningún comentario. Intrigado, le pregunté porque colocó un valor tan poco probable y me contestó con mucha sinceridad:

*-Profe, la verdad que a mí no me importa a cuánto va a estar el dólar.*



## Bibliografía

- ALLEN, David (comp.) (2000): *La evaluación del aprendizaje de los estudiantes*. Buenos Aires: Paidós.
- ALVAREZ MENDEZ, Juan Manuel (1993): "El alumnado. La evaluación como actividad crítica de aprendizaje" *En: Cuadernos de Pedagogía* 219. Noviembre 1993.
- ALVAREZ MENDEZ, Juan Manuel (1997): *Evaluar para conocer, examinar para excluir*. Madrid: Morata.
- ANGULO RASCO, José Félix (1994): *¿A qué llamamos evaluación? Las distintas acepciones del término "evaluación" y por qué no todos los conceptos significan lo mismo*. En: ANGULO RASCO, José Félix y Nieves BLANCO: *Teoría y desarrollo del currículum*. Málaga: Aljibe.
- BRUNER, Jerome (1987): *La importancia de la educación*. Barcelona: Paidós Educador.
- CELMAN, Susana (1998): *¿Es posible mejorar la evaluación y transformarla en herramienta de conocimiento?* En: CAMILLIONI, Alicia y otras: *La evaluación de los aprendizajes en el debate contemporáneo*. Buenos Aires: Paidós.
- GIMENO SACRISTÁN, José y Ángel PEREZ GOMEZ (1994): *Comprender y transformar la enseñanza*. Madrid: Morata.
- GOLDRATT, Eliyahu y Jeff COX (1992): *La meta. Un proceso de mejora continua*. México: Castillo
- HOUSE, Ernest y HOWE, Kenneth (1999): *Valores en evaluación e investigación social*. Madrid: Morata.
- LITWIN, Edith (1997): *Las configuraciones didácticas. Una nueva agenda para la enseñanza superior*. Buenos Aires: Paidós.
- LITWIN, Edith (1998): *La evaluación: campo de controversias o un nuevo lugar para una buena enseñanza*. En: CAMILLIONI, Alicia y otras: *La evaluación de los aprendizajes en el debate didáctico contemporáneo*. Buenos Aires: Paidós.
- MORIN, Edgard (1999): *La cabeza bien puesta. Repensar la reforma. Reformar el pensamiento*. Buenos Aires: Nueva Visión.
- PERKINS, David (2001): *La escuela inteligente*. Barcelona: Gedisa.
- YARDIN, Amaro (1996): *Una visión crítica sobre el ABC*. Anales del XIX Congreso del IAPUCO. Río Cuarto.
- WHITEHEAD, Alfred (1957): *Los fines de la educación*. Buenos Aires: Paidós.