

**XXXIX CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

LA FORMACIÓN DEL CONTADOR Y LOS PLANES DE ESTUDIO

Amaro Yardin (Socio activo)

San Miguel de Tucumán, agosto de 2016

“Trabajo aprobado por la COMISIÓN TÉCNICA al solo efecto de ser publicado en los congresos del IAPUCO”

LA FORMACIÓN DEL CONTADOR Y LOS PLANES DE ESTUDIO

INDICE

Resumen.

1. Introducción.
2. Nuestra experiencia.
 - 2.1. Importancia de la investigación en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – FACPCE.
 - 2.2. Actitud asumida por los departamentos de contabilidad en distintas facultades argentinas.
 - 2.3. Respuesta del director de departamento y profesor titular de la Facultad de Economía y Administración de la Universidad de São Paulo, Brasil.
3. El modelo de costeo adoptado por las normas profesionales.
4. La calidad de la enseñanza universitaria.
5. La elocuencia de un ejemplo. El ajuste por inflación.
6. Causas de la anomalía descripta.
7. Una reflexión adicional.
8. Propuesta de modificación.

LA FORMACIÓN DEL CONTADOR Y LOS PLANES DE ESTUDIO

Resumen.

El trabajo intenta demostrar que los planes de estudio de la carrera de Contador (con distintas denominaciones: Contador Público, Contador Público Nacional, Contador Público y Perito Partidor, entre otras) tal como han sido diseñados desde los comienzos de su inserción en el nivel universitario, han dado lugar a la formación de un profesional notoriamente sesgado hacia el **cumplimiento** de disposiciones legales y normas profesionales, **sin el desarrollo de una capacidad crítica** que le permita elaborar criterios propios o propuestas nuevas que tiendan al mejoramiento de la disciplina contable.

Se propone un cambio sustancial en el diseño de los señalados planes de estudio como medida correctiva de la lamentable situación actual.

LA PROFESIÓN DE CONTADOR Y LOS PLANES DE ESTUDIO

1. Introducción.

Nada mejor que comenzar esta ponencia insertando una reflexión de dos profesores de la Universidad de Sao Paulo, Brasil.¹

“Los profesionales de la contabilidad han sido formados en escuelas orientadas por el full-cost. Muchos conceptos utilizados en contabilidad de costos, entre los cuales destacamos el costeo variable, margen de contribución, valores económicos, equivalente de capitales, costo de oportunidad siempre fueron tratados como instrumentos útiles solo para decisiones especiales, fuera de la rutina de los negocios de la empresa o como apéndices de la contabilidad de costos.

En última instancia, los expertos en contabilidad han sido impulsados a especializarse en conceptos y técnicas fuera del foco central de los negocios, como si el análisis de los resultados de los productos, fijación de precios de venta, análisis de inversiones y control de gestión no formasen el núcleo de las decisiones empresariales y no fuesen parte de la rutina de las organizaciones.

Después de recibido, cuando quizás hubiera podido liberarse del yugo de los conceptos contables inadecuados, el contador pasa a ser sometido a las orientaciones y presiones de la legislación societaria y tributaria y de las organizaciones profesionales, que lo vuelven irremediabilmente irrecuperable para la aceptación de una nueva base filosófica y conceptual que sería más útil para la gestión de los negocios empresariales.”

Seguramente, los autores del artículo se basaron en la experiencia de las universidades brasileras, pero es indudable que tales reflexiones son enteramente aplicables en nuestro país y, muy probablemente en la inmensa mayoría de los países del mundo.

2. Nuestra experiencia.

Como una forma de demostrar que los contadores están completamente desprovistos de un espíritu crítico que los haga capaces de otorgarle a la disciplina un status más elevado del que hoy ocupa, relataremos sintéticamente algunos hechos vinculados con este tema.

2.1. Importancia de la investigación en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – FACPCE.

¹ Catellii, Armando y Guerreiro, Reinaldo, Un análisis crítico del sistema ABC (Activity Based Costing), traducción de Amaro Yardin, en Revista Costos y Gestión Nº 18, Buenos Aires, diciembre de 1995

Hace unos cinco años fui designado por concurso en calidad de Director del Departamento de Contabilidad de Gestión de la FACPCE, en el marco de las funciones del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT). Las actividades que me fueron asignadas en tal carácter fueron:

- a) La formación de jóvenes investigadores.
- b) La realización de un trabajo de investigación personal vinculado con la gestión empresarial.

A la hora de hacerme cargo de mis obligaciones, fui sorprendido por varias disposiciones vigentes en dicha Federación.

Mi primera sorpresa fue el conocimiento de que ya existían dos jóvenes profesionales designados, sin mi participación (ignoro el procedimiento de selección).

Mi residencia habitual se encuentra en la ciudad de Rosario, mientras que los domicilios de los profesionales que debía encargarme de formar estaban en las ciudades de Santa Fe y San Juan. Obviamente, solicité una partida para viáticos (conocía que mi participación era en carácter ad-honorem), para celebrar una reunión con el propósito de tomar contacto personal con los profesionales señalados a quienes no conocía. Propuse la sede de la Federación en Buenos Aires, por considerar que tendría el menos costo de traslado. No tenía pensado que tomáramos hotel, pues la reunión sería breve y podíamos regresar a nuestras residencias dentro del día.

La segunda sorpresa fue la respuesta en el sentido de que no estaban previstos viáticos para esa actividad. Les pedí a los jóvenes que aceptaran su traslado costeadando el viaje a Buenos Aires con su propio peculio, a lo que accedieron. Lógicamente, yo sufragué mis propios gastos. En lo sucesivo, no celebramos ninguna otra reunión, llevando adelante las tareas sobre la base de comunicaciones vía e-mail.

Tercera sorpresa: Antecedentes de los profesionales designados: Uno de ellos se desempeñaba como jefe de trabajos prácticos de la asignatura "Costos", lo que consideré razonable. El otro manifestó que no tenía ningún antecedente, ni idea alguna en la especialidad y que su postulación había tenido por objeto "conocer algo del tema". Naturalmente, entendí que su designación no fue compatible con la función asignada.

En lo atinente a la realización de un trabajo de investigación, seleccioné el tema *Valuación de bienes de cambio en empresas industriales*, tarea que concluí dentro del plazo previsto.

Como parte de mi trabajo de investigación, diseñé una encuesta muy breve (como es de práctica para desarrollarla por correo electrónico) y solicité a la Federación que la hiciera llegar a todos los profesionales afiliados.

Al cabo de un tiempo razonable, la recepción de respuestas fue insignificante. Asombrado por el fracaso, desde el momento en que la cantidad de afiliados debe contarse en decenas de miles, comencé a indagar sobre sus causas. El resultado de esas averiguaciones fue que solo habían recibido las encuestas algunos profesionales de unas pocas provincias del noroeste, lo que era compatible con el origen de las respuestas.

Me comuniqué con el Consejo Profesional de la Provincia de Santa Fe, primera circunscripción, y frente a la respuesta a mi consulta sobre la distribución de la

encuesta, mi sorpresa no pudo haber sido mayor: El Consejo Directivo había decidido no distribuir las encuestas, “**para no molestar a los profesionales**”.

Conclusión: Los organismos profesionales no destinan presupuesto alguno a actividades ajenas a las cuestiones prácticas, no cuentan con ninguna organización seria para llevar adelante trabajos de investigación, y no se percibe en sus titulares ningún interés por **estimular la formación de un mínimo nivel del sentido crítico en los profesionales.**

No parece necesario otro ejemplo. El expuesto demuestra palmariamente el completo desinterés de los profesionales que conducen la FACPCE, así como de los consejos profesionales de las distintas provincias, para abocarse a otros temas que no sean las normas profesionales. Si no fuera porque la situación descrita es tan lamentable, motivaría justificadas burlas el tan ampuloso nombre de Centro de Estudios Científicos y Técnicos.

2.2. Actitud asumida por los departamentos de contabilidad en distintas facultades argentinas.

El trabajo de investigación personal originado en el cumplimiento del punto (b) del apartado anterior, dio lugar al interés de la Editorial Osmar Buyatti, que publicó un pequeño libro denominado *Valuación de bienes de cambio en empresas industriales.*²

Los temas sobre los que se esperaba debatir eran los siguientes:

- 1) La Contabilidad normativa (o destinada a terceros) no tiene como objetivo la representación de la realidad económica.
- 2) El modelo de Costeo Completo definido por las normas contables no es verdaderamente completo.
- 3) La valuación de los bienes de cambio dispuesta por las normas contables no responde a la realidad económica.
- 4) La Contabilidad de Costos impuesta por las normas contables es empleada solo en el 8 % de las empresas industriales encuestadas.
- 5) La Contabilidad de Costos es innecesaria y podría suprimirse sin generar problema alguno.

Adviértase la audacia de las propuestas que los contadores podrían haber refutado supuestamente con facilidad, ya que ellas encierran un ataque frontal a la normativa vigente, no solo en nuestro país sino en el extranjero y en el ámbito internacional.

Las últimas oraciones de ese libro son:

*Estamos conscientes de la que la presente propuesta apunta a una **reformulación profunda de las normas contables sobre valuación.***

Es dable esperar, por consiguiente, una severa resistencia a la aceptación de nuestra propuesta. Sin embargo, en la convicción de que ella contribuye, al menos, a estimular una saldable discusión académica y profesional sobre el

² Editorial Osmar Buyatti, Buenos Aires, 2014, ISBN 978987-1577-97-2.

mejoramiento de la disciplina contable, nos permitimos ponerla a la consideración de nuestros colegas.

Hoy verifico haber reflexionado con la mayor ingenuidad: La esperada **“consideración de nuestros colegas”** nunca llegó. Mis esfuerzos por despertar algún interés sobre el tema resultaron completamente vanos.

Los responsables de los departamentos de contabilidad de varias universidades (entre ellas, las Universidades Nacional y Católica de Córdoba, Nacional de Rosario, Nacional de Tucumán) me manifestaron que el tema no despertaba el más mínimo interés de los docentes, **enteramente entregados a resolver los problemas del “día a día” vinculados con aspectos societarios, laborales e impositivos.**

La directora de la carrera de Doctorado en Contabilidad de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario, a quien ofrecí realizar, sin cargo económico, alguna actividad académica (charla, seminario, discusiones informales) sobre el tema del libro, no mostró, en absoluto, interés en el ofrecimiento. A este desinterés lo considero de la máxima gravedad, pues se supone que la directora de una carrera que otorga el título de “doctor” (el más importante título académico en la Argentina) debiera haber estado por encima de los aspectos prácticos, para **privilegiar la orientación hacia la formación de un espíritu crítico entre sus discípulos.**

Conclusión: Si bien en el campo de acción de los organismos profesionales es penoso que esté ausente todo interés por temas ajenos a la aplicación práctica y acrítica de leyes y otras normas, es aún mucho más grave la presencia de igual actitud dentro del ámbito académico, donde el estímulo del espíritu crítico es un supuesto básico fundamental en la formación de un profesional universitario.

2.3. Respuesta del director de departamento y profesor titular de la Facultad de Economía y Administración de la Universidad de São Paulo, Brasil.

La Universidad de Sao Paulo es, indudablemente, la institución educativa de nivel universitario más importante en el área económica, en el Brasil.

El director del Departamento de Contabilidad, es un excelente profesional con quien tuve la oportunidad de compartir congresos y jornadas técnicas. Conjeturé que el tema de mi libro podría ser de su interés (su opinión era importante para mí) y le obsequié un ejemplar, consultando sobre su punto de vista.

Traducimos a continuación la parte pertinente de su respuesta:

“No surge con claridad del texto a quién está destinado el modelo propuesto (al menos, para mí).

Si fuera para usuarios externos tengo dudas, porque para eso las exposiciones contables se basan en los estándares o criterios de la profesión contable, tipo FASB, IFRS y de países específicos.”

Tenemos el más alto concepto del nivel intelectual del autor de esta opinión, pero advertimos que se encuentra tan atrapado por el sesgo hacia las

normativas, que no alcanza a percibir que **nuestro objetivo se trata, justamente, de formular una crítica a ellas y proponer su revisión.**

3. El modelo de costeo adoptado por las normas profesionales.

Sabemos que el modelo de Costeo Completo adopta dos modalidades:

- a) El Costeo Completo de plena absorción, que incluye en el costo del bien o servicio todos los costos fijos, es decir, los costos de apoyo.
- b) El Costeo Completo de absorción parcial, que incluye en el costo del bien o servicio solo los costos fijos devengados en el sector de producción.

También sabemos que las razones que fundamentan la inclusión de los costos fijos en el costo del bien o servicio consisten en que deben ser incluidos todos los costos necesarios para llevar adelante una actividad productiva no solo los costos variables.

Pues bien, está muy claro que los costos de apoyo son tan necesarios para abordar una actividad productiva, como lo son los restantes costos fijos.

En consecuencia, la única modalidad que respeta la lógica del modelo de Costeo Completo es, indudablemente, la primera de las alternativas señaladas.

Sin embargo, las normas profesionales se han inclinado hacia la modalidad de Costeo Completo de absorción parcial, lo cual configura una incongruencia del modelo, toda vez que no respeta sus fundamentos. Es otra demostración de la falta de lógica, como consecuencia de la ausencia de espíritu crítico.

4. La calidad de la enseñanza universtaria.

No solo en las normas profesionales se encuentra frecuentemente ausente el espíritu crítico. Lamentablemente también detectamos el problema en la enseñanza universitaria, al menos en el área de la gestión de organizaciones.

En efecto, profesores titulares por concurso en el área de costos en tres universidades nacionales de reconocido prestigio han cometido graves errores técnicos en sendas publicaciones de sus autorías.

El tema adquiere inusitada importancia en el hecho de que uno de ellos publica un trabajo con un ejemplo con un indiscutible error conceptual, el cual es copiado (no plagiado, pues cita la fuente) por un segundo profesor y, a su vez, un tercero (también citando la fuente) vuelve a copiar acriticamente el señalado error.

5. La elocuencia de un ejemplo. El ajuste por inflación.

Un caso paradigmático es la actitud asumida por la profesión frente a la aparición del fenómeno inflacionario en nuestro país.

Como sabemos, dicho proceso tuvo origen al promediar la década de los años 40 del siglo pasado. Desde 1734 las tasas anuales de inflación se han movido alrededor de cero, prácticamente todas por debajo del 40%, tanto positivas como negativas.

La última tasa anual negativa (-0,3%) se registró en 1944. A partir de entonces la Argentina experimentó casi siempre tasas anuales de dos dígitos.

En 1972 fue sancionada la ley nacional 19.742 disponiendo el revalúo de los bienes de uso exclusivamente. Nótese que ya habían pasado 27 años desde el comienzo del fenómeno inflacionario en el país. Y la moneda corriente ya había experimentado una pérdida de valor de casi 500 veces (50.000 %).

Como consecuencia de dicha sanción, los contadores sintieron la necesidad de ocuparse del tema, Pero solo 40 años más tarde (en mayo de 1984) la FACPCE dio a conocer la Resolución Técnica N° 6, primera disposición sistemática que aborda el tema. De manera que durante 40 años hemos emitido opiniones, asesoramientos y dictámenes sobre estados contables en moneda corriente.

Yo mismo, en 1959, doce años después de haberse desatado la inflación en el país, formulé los estados contables de una empresa, totalmente en moneda corriente, con un beneficio (obviamente ficticio) y no presenté objeciones en que fuera distribuido.

Es bastante fácil concluir que la profesión de contador se encuentra anestesiada por la normativa y no siente necesidad alguna de poner en tela de juicio su valor o su pertinencia.

6. Causas de la anomalía descrita.

Seguramente, esta situación de la profesión, bastante opaca por cierto, tiene su origen en múltiples causas. Pero una de ellas, talvez la más importante, se encuentra en el diseño de los planes de estudio de la carrera.

Reproducimos los objetivos de la profesión de Contador Público y el perfil del graduado según el plan de estudios en la Universidad Nacional de Rosario³

Punto 2. Objetivo de la profesión. Diseño e implementación de los sistemas contables de información y control que requieren las organizaciones, realización de estudios tendientes a conocer su situación patrimonial, económica y financiera y asesoramiento comercial, laboral e impositivo. Actuación en el ámbito judicial en materias de su competencia.

Aunque se podría interpretar que está sobreentendido, creemos que, frente a su alarmante ausencia en la actitud de los egresados, sería mejor explicitar que un objetivo de la máxima importancia es el **estímulo del espíritu crítico**.

7. Una reflexión adicional.

La separación de las carreras de Contador y Licenciado en Administración es, a nuestro juicio, completamente desacertada en la Argentina (así como en los países de similar importancia económica y distribución geográfica de la población). Las

³ Seleccionamos esta universidad solo porque es la de más fácil acceso para nosotros, pero en el resto del país estos planes no difieren en los aspectos fundamentales que interesan a nuestro trabajo.

pequeñas y medianas empresas, magnitud prácticamente excluyente en el interior del país, requieren de un solo profesional para manejar su administración y todos sus compromisos externos de caracteres laboral, fiscal y similares.

Una clara demostración de lo sostenido en el párrafo anterior, puede fundamentarse siguiendo brevemente la historia de los planes de estudio en la Argentina en la segunda mitad del siglo XX.

Aproximadamente a partir de los años cincuenta del siglo pasado, aparecieron temas hasta el momento ausentes en los planes de estudio de la carrera de Contador, tales como *comercialización, estudios de mercado, relaciones humanas y laborales, proyectos de inversión, costos para la gestión, informática*, entre las principales. Se entendió que tales conocimientos debieron dar lugar a la creación de una nueva carrera, a la que se denominó *Licenciatura en Administración*.

Tanta fue la inmadurez de los partidarios de esta tendencia, que estos nuevos temas fueron incorporados a las Facultades de Ciencias Económicas de distintas universidades del país, bajo las ubicaciones más diversas:

- 1) dentro de la carrera de contador, o
- 2) como tramo previo a las asignaturas ya existentes, o
- 3) como tramo posterior a ellas, o
- 4) como inserciones en distintos niveles del plan de estudio, o
- 5) como carrera independiente.

La adaptación de las denominaciones de las carreras también experimentó cambios de diversa naturaleza, la más curiosa fue la adoptada por la Universidad Nacional de Rosario: ***Contador Público y Licenciado en Administración***.

La Universidad Nacional del Litoral, por su parte, incorporó dentro de la carrera de Contador, solo los temas considerados realmente nuevos y necesarios, conservando la denominación de Contador Público. La orientación académica de esa decisión estuvo basada en la consideración de que solo unos pocos de los nuevos conocimientos contenían aspectos que no podían ser ignorados por los graduados, entendiéndose que el resto constituía un sobredimensionamiento carente de fundamentos serios, solo incorporados para justificar la creación de una nueva carrera “de moda”. También se evaluó la magnitud del mercado de trabajo, habiendo llegado a la conclusión de que en el interior del país (sitio geográfico al que estaban destinados los egresados), no serían demandados dos profesionales por las razones señaladas más arriba.

8. Propuesta de modificación.

Es interesante señalar que la misma denominación del título “Contador Público” demuestra que el objetivo fijado para la carrera era lograr un profesional que diera fe ante terceros de la certidumbre (o, al menos, verosimilitud) de la información suministrada por el empresario. En otros términos, su función era similar a la del Escribano Público, solo que especializada en los aspectos económicos.

Aclaramos que nuestra propuesta se dirige a las universidades localizadas en el interior del país, desde el momento en que entendemos que en la ciudad de Buenos Aires y en los partidos del Gran Buenos Aires, dada la presencia de empresas de gran porte, se justifica la existencia de las carreras de Contador y de Licenciado en Administración.

La principal modificación está presidida por el criterio de invertir la secuencia de los temas, que actualmente comienzan por la enseñanza de la normativa y concluyen con los aspectos vinculados con la gestión de las organizaciones.

Nuestra opinión consiste en que los estudiantes deben comenzar por comprender, con la mayor profundidad posible, todos los aspectos relacionados con el comportamiento de los hechos económicos, sus causas, sus consecuencias y su influencia en la gestión empresarial.

Esto implica el conocimiento de la microeconomía, la economía de empresa, el comportamiento de los costos, la formación de los precios, los problemas de la comercialización, incluyendo los estudios de mercado, el manejo de los recursos humanos y financieros, y todo otro tema vinculado con la supervivencia y el desarrollo sustentable de las organizaciones.

La segunda parte del plan de estudios debería comprender todos los aspectos normativos nacionales, extranjeros e internacionales.

Este esquema también sería compatible con la existencia de una carrera denominada Licenciatura en Administración, para la primera parte, seguida (y correlativa previa) de la carrera de Contador.

La adopción de este temperamento consistiría en un giro copernicano del criterio vigente, y seguiría las mismas pautas que la modificación de los planes en el ámbito de los estudios del derecho, donde el título de Escribano, antes previo al de Abogado, pasó a ser posterior a éste.

Para concluir, sugerimos cuáles podrían ser los grandes lineamientos que presidirían la formulación de un plan de estudios con las características propuestas.

Área de gestión (profundización de la partida doble, costos, marketing, recursos humanos, recursos financieros).,

Área de normativas (estados contables, resoluciones técnicas, normas legales y profesionales, nacionales, extranjeras e internacionales).

Área de apoyo (matemática, derecho, informática, inglés).

En lo concerniente a la denominación del título, puede adoptarse una de las siguientes opciones:

- a) Título único final de Contador.
- b) Título intermedio de Licenciado en Administración, al finalizar el área de gestión.

Creemos importante, además, quitar la calificación de "Público", desde el momento en que la competencia del egresado debe comprender también el ámbito privado.

BIBLIOGRAFÍA

DAVID, Julio y YARDIN, Amaro, **Objetivo de los Estados Contables destinados a terceros**, publicado en la Revista "Enfoque, reflexao contabil, de la Universidad Estadual de Maringa (Brasil), enero-junio de 2000.

CATELLI, Armando, y GUERREIRO, Reinaldo, **Un análisis crítico del sistema ABC**, en Revista Costos y Gestión, Nº 18, Buenos Aires, diciembre de 1995.

FACPCE, **Resolución Técnica Nº 17**.

YARDIN, Amaro, **El Análisis Marginal**, 3ª edición, Edit. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2012.