

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y
CONTABILIDAD II



TESIS DOCTORAL

**Distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en
contabilidad de gestión**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTORA

PRESENTADA POR

Patricia Víctor Ponce

DIRECTORA

Clara Isabel Muñoz Colomina

Madrid, 2017

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD II



UNIVERSIDAD
COMPLUTENSE
MADRID

TESIS DOCTORAL

DISTANCIAMIENTO ENTRE
EL MUNDO ACADÉMICO Y EL MUNDO PROFESIONAL
EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

PRESENTADA POR:

PATRICIA VÍCTOR PONCE

DIRIGIDA POR:

CLARA ISABEL MUÑOZ COLOMINA

2015

Agradecimientos

Antes de nada, quería agradecer a mi directora de Tesis Doctoral, a Clara Muñoz, su dedicación, disponibilidad y esfuerzo a lo largo de estos años para que este proyecto saliera adelante.

Retrotrayéndome al momento en que inicié esta Tesis, son muchos los seres queridos, amigas y amigos que me han apoyado en este viaje. Cuando comencé este camino mi motivación era máxima, aunque sabía que el coste de oportunidad en términos personales iba a ser elevado, tanto para mí como para los míos, tal y como ha ocurrido. No obstante, el apoyo y cariño de mi gente han sido fundamentales para llegar a la meta y superar los momentos de cansancio y desasosiego. A ellos quiero dedicarles esta Tesis Doctoral y decirles que siempre les estaré muy agradecida.

Mis primeras palabras son para Javi y mis padres, Antonio y M^a José, y mis hermanas, Miriam y Laura, que son los que más han padecido mi falta de tiempo y mis agobios, pero que al hacer suyo este sueño siempre han sido comprensivos conmigo y me han apoyado de manera incondicional. Quiero detenerme especialmente en Javi porque, aparte de su extraordinaria paciencia, su formación en el campo de la investigación, ingeniería del conocimiento y estadística ha enriquecido este trabajo de investigación, y particularmente el diseño y el análisis de la parte empírica. Además quiero agradecer a su familia el cariño que me ha mostrado; gracias Gonzalo, Nines, Cris, Juanjo, Carlos, Ana y Jorge por vuestro interés y por haber conseguido que este último verano con la Tesis haya sido un pelín menos duro. También quiero dedicar esta Tesis a mis dos abuelos, que comparten el nombre de Antonio, que se han ido sin ver su final, y a mis abuelas, a Virginia y a Luisa, que están la mar de orgullosas como buenas abuelas que son.

Por otra parte, han sido muy importantes durante este periodo mis amigos y compañeros de la UDIMA, tanto por su apoyo como por su ayuda. Son un ejemplo de generosidad con su tiempo Sonia J. y María S. Muchas gracias Sonia por

permitirme aprovecharme de la excepcional psicometrista que eres y siempre recibirme con una sonrisa. María, has sido la persona que me ha enseñado a manejar SPSS, nunca lo olvidaré. Además, Giovanna, mi querida amiga (y vecina), qué heroico aguante has tenido conmigo y mis conversaciones sobre mis avances y retrocesos en este trabajo de investigación; gracias por escucharme, asesorarme e incluso buscarme ayuda. Como no, millones de agradecimientos a Sonia P., por su apoyo, por ser un referente para mí y por su regalo de la medida de La Pilarica especialista en Tesis, eres una maña excepcional. También a Ana Peñas, otro ejemplo de amistad, esfuerzo y profesionalidad; a María José, mi otra gran vecina, amiga y confidente; a Juanjo, por colaborar en la prueba piloto del primer cuestionario y sus reflexiones sobre el distanciamiento entre el mundo académico y el profesional. Son muchos los compañeros y compañeras que me han mostrado su cariño preocupándose por la Tesis, y cuyos nombres he omitido, pero que muy sinceramente los tengo en mi corazón. No obstante, para finalizar este párrafo dedicado a mis amigos del trabajo, quiero manifestar un especial agradecimiento a mi departamento, a todos y cada uno de sus miembros, y muy particularmente a Concha, por escucharme, comprenderme y ayudarme desde que entré a formar de esta casa, y a la que tengo un grandísimo afecto. También a Pedro, por demostrarme que la investigación es posible a pesar de los pesares. Por último, aunque quizás tendría que haber empezado por él, quiero manifestar mi más sincero agradecimiento al presidente del CEF-. y de la UDIMA, Roque de las Heras, por acercarme al mundo académico, permitirme formar parte de su casa y por su continuo interés por el estado de mi Tesis. Sin esto último, seguro que mi ritmo de trabajo hubiera sido diferente.

De igual forma, estoy muy agradecida al CEF-. por la ayuda que me ha prestado en la encuesta a los *controllers*. En primer lugar a los profesores Nacho, Eduardo y Carlos, especialistas en la formación de *controllers*, cuyas sugerencias mejoraron el diseño del cuestionario. Sin duda alguna a Pedro G. y Carlos G., por facilitarme la muestra y el envío del cuestionario. También a los jefes de estudio

Paloma C. y Juan N., por su disposición a ayudarme y por permitirme molestar con la encuesta a sus profesionales.

Además, quiero expresar mi gratitud al Global Chartered Controller Institute, (GCCCI) por difundir la encuesta on-line entre sus asociados y contactos.

Como no, estoy muy agradecida a todos los profesores y profesoras universitarios de Contabilidad de Gestión que respondieron la encuesta. Guardo con cariño los e-mails de todos los que, además de molestarse en completar el cuestionario, me escribieron para desearme ánimos o aclararme su posición sobre el gap. Igualmente, doy las gracias a los profesionales que participaron en la encuesta por permitirme robarles su tiempo.

Asimismo, quiero agradecer a Mónica, Sandra y Ana, amigas desde que llegamos a la Universidad, su amistad y, además, su ayuda para la prueba piloto del cuestionario a profesionales. También quiero dedicar esta Tesis a Campos; a Almu y a Belén por escucharme y por el cariño que me han dado; a Ana, Majo, Pilar...y al resto de amigas que han formado parte del súper grupo. De igual forma a don Emilio y a mis amigas de San Sebastián Mártir; a mi queridísima Bego. A los demás familiares y amigos que no he mencionado, pero que siempre han manifestado interés por la Tesis y su comprensión ante mi falta de tiempo.

Por último, finalizo estos agradecimientos volviendo al inicio, quiero recalcar de nuevo mi gratitud hacia las personas que han hecho posible que este sueño se vaya a hacer realidad. Muchas gracias Clara, papá, mamá, Laura, Miriam y, por supuesto, Javi.

Resumen

El debate sobre la contribución de la academia contable a la práctica profesional ha retornado a la literatura internacional; en particular, se observa un incremento de foros y publicaciones alarmando de un progresivo distanciamiento entre la investigación y la práctica profesional. En este sentido, la vinculación entre docencia, investigación contable y práctica profesional ha venido estudiándose a través de una estructura triangular, como reflejo de las relaciones causales que se dan entre sus vértices y de la necesidad de una interrelación entre los mismos.

En líneas generales, se tacha a la investigación contable de insuficientemente innovadora y de ir progresivamente alejándose de la realidad contable y sus necesidades, conforme ha ido consolidando su carácter como ciencia. Con relación a la Contabilidad de Gestión, los motivos del *gap* que se señalan como frecuentes en las publicaciones internacionales son: la falta de contacto con los problemas de los profesionales; la necesidad de respuestas rápidas de las organizaciones; la dificultad para acceder a la información contable; la infravaloración de la investigación de carácter aplicado; la evaluación de las investigaciones en función de su complejidad estadística; los cánones establecidos por las revistas de mayor impacto para publicar y el sistema de incentivos del profesorado universitario.

Por otra parte, han proliferado los estudios sobre el contenido técnico y las capacidades que requieren los profesionales y su reflejo en la docencia con motivo de las nuevas titulaciones universitarias de Grado. Complementariamente, numerosas publicaciones internacionales y documentos de instituciones de profesionales intentan profundizar en un cambio en el perfil del “*Management Accounting o controller*”, como consecuencia del entorno competitivo y convulso al que se enfrentan actualmente las organizaciones. Sin embargo, en España son limitados los trabajos sobre la docencia universitaria en Contabilidad de Gestión y el perfil profesional de su especialista.

España no es ajena a esta polémica sobre el gap entre el mundo académico y el mundo profesional, pero existen escasas evidencias de lo que opinan los dos colectivos, así como de otros estudios que determinen el nivel de correspondencia entre la actividad investigadora y docente y la práctica profesional. Por este motivo, este trabajo se propone elaborar un diagnóstico sobre el distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en la especialidad de Contabilidad de Gestión en la Universidad española.

Para alcanzar dicho objetivo se ha procedido a encuestar a 298 académicos y a 3.000 *controllers*. Además, se ha realizado una revisión bibliográfica de los temas de investigación publicados en seis revistas contables españolas. También se ha analizado la oferta de las asignaturas de Contabilidad de Gestión y su contenido en los estudios de Grado de las universidades españolas.

Los resultados manifiestan que una amplia mayoría de profesores y profesionales consideran que el distanciamiento entre el colectivo académico y el mundo profesional existe y debe reducirse. Los profesores opinan que los principales motivos que impiden que la comunidad académica se comprometa con la práctica son: los criterios del sistema de evaluación del profesorado universitario, la falta de interés de los profesionales por acudir a las revistas académicas contables, la necesidad de respuestas a corto plazo que requieren los profesionales y la escasa transferencia de resultados de las investigaciones a las organizaciones. Asimismo, los *controllers* revelan como motivos la carencia de casos prácticos y la necesidad de un mayor desarrollo de las capacidades. Por otra parte, se detectan divergencias entre la agenda docente e investigadora y las áreas de interés para los profesionales. Presupuestos es el tema que más utilidad aporta a los profesionales. Sin embargo, su peso es mínimo en los programas docentes de las asignaturas obligatorias de Contabilidad de Gestión y tampoco ocupa el primer puesto en tendencias de investigación.

El interés de este trabajo radica en ser uno de los escasos estudios empíricos que a nivel nacional analizan el gap entre la docencia, la investigación y la práctica

profesional en la especialidad de Contabilidad de Gestión tras los cambios acontecidos en el sistema universitario después de la inserción de España en el Espacio Europeo de Educación Superior.

Abstract

The debate over the contribution of the Accounting Scholarship to the professional practice has returned again to international literature. Particularly, an increase of forums and publications alarming a progressive division between academic research and practice, it is observed. In this sense, the relationship between accounting teaching, research and practice has been analyzed through a triangular structure reflecting casual connections between its vertexes and the need of an interrelation between them.

Overall, accounting research is criticized for not being innovative, by increasingly detaching from real accounting practice while its academic component has been consolidated. Related to the Management Accounting, international publications have indicated the reasons for this gap: a lack of contact with challenges of practitioners; the need of fast answers to organization's problems; difficulties to access internal accounting information; an underestimate of applied research; research assessment depending on complex statistic methods; the specific acceptance criteria in the academic journals belonged to the Journal Citation Report (JCR) and the performance measurement system of academics.

On the other hand, studies regarding technical content and competences required by practitioners, have proliferated as a consequence of the establishment of a new modality of degree in all Spanish Universities, called "Grado". In addition, a number of international publications and professional organizations reports have analyzed a change in the role of management accountants or controllers. This change is due to the competitive and convulsed business environment in which the companies are. However, limited publications have been dealing the correspondence between Management Accounting education and its practitioner in Spanish Universities.

Spain is not indifferent to this discussion, the academic-practice gap, but it has found little evidence from the academic and professional community regarding the opinion to this issue. Moreover, there are few studies that gauge the level of

connection between the research and teaching agenda and the professional practice. For this reason, the aim of this Thesis is to analyze in the area of Management Accounting the gap between the academic and professional world in the Spanish University.

To reach this purpose, 298 academics and 3.000 controllers were surveyed. In addition, a literature review has been developed for six Spanish accounting journals. Also, it has been studied the portfolio of Management Accounting subjects and their programs in the Grado degrees of the Spanish Universities.

The results highlight a majority of academic and professional colleagues believe that there is a gap between the academic community and practitioners. Moreover, they suggest that this gap should be bridged. The main reasons that scholars consider in order to prevent an engaged academic world with practice are: to improve the academic performance assessment system, the lack of interest of practitioners in reading accounting journal, practitioners' needs to achieve short-term answers and the limited transfer of research findings to organizations. Additionally, controllers show that the main causes are the lack of practices cases and the need of a better skills development. Furthermore, divergences have been detected between the teaching-research agenda and the interesting areas of professionals. Budgeting is the more useful issue for the management accountant. Nevertheless, its importance is not clear in the Management Accounting teaching programs in the Grado. Neither, it is the first topic more in accounting literature.

The interest of this work lies in the idea of a pioneer empirical study to analyze the teaching-research-practice gap in this branch of Accounting after the change in the Spanish university system in order to implement the European Higher Education Area.

ÍNDICE

	Pág.
Agradecimientos	III
Resumen	VII
Abstract.....	XI
CAPÍTULO 1. Introducción.....	1
CAPÍTULO 2. La Contabilidad de Gestión en el marco de la Universidad.....	7
2.1 La Universidad y sus misiones	7
2.2 La tercera misión de la Universidad y el triángulo del conocimiento en la Unión Europea.....	13
2.3 La transferencia del conocimiento e innovación y la normativa española	17
2.3.1 La transferencia del conocimiento como generador de líneas de investigación	22
2.4 La transferencia en ciencias sociales y humanas: el problema de su valoración y evaluación.....	24
2.5 La transferencia de conocimiento en la Contabilidad de Gestión.....	29
CAPÍTULO 3. El paralelismo entre el marco de la Contabilidad de Gestión y la evolución empresarial a lo largo del tiempo	35
3.1 La polémica sobre el origen de la Contabilidad de Gestión y la historia de la contabilidad.	35
3.2 El desarrollo de la Contabilidad de Gestión	39
3.2.1 La llegada de la Revolución Industrial.....	39
3.2.2 La Administración Científica.....	41
3.2.3 Empresas multidivisionales y primeros indicadores de gestión.	42
3.2.4 La preponderancia de la Contabilidad Financiera	46
3.2.5 Inicio de las prácticas en costes en España.....	53
CAPÍTULO 4. El devenir de la investigación en Contabilidad de Gestión	59
4.1 El enfoque conceptual de la Contabilidad de Gestión y su relación con el progreso empresarial.....	59
4.2 Enfoques de investigación en Contabilidad de Gestión	67
4.3 Las líneas de investigación en Contabilidad de Gestión.....	70
4.3.1 Las líneas de investigación seguidas por los académicos españoles	74
CAPÍTULO 5. La Contabilidad de Gestión en los estudios universitarios.....	87
5.1 La docencia universitaria en Contabilidad de Gestión en España: orígenes y recorrido histórico	88

5.2	La Contabilidad de Gestión en los estudios de Grado.....	100
5.2.1	Un modelo de guía docente para la asignatura de Contabilidad de Gestión.....	100
5.2.2	Análisis de la asignatura de Contabilidad de Gestión en las Universidades de la Comunidad de Madrid	102
CAPÍTULO 6. La Contabilidad de Gestión en el campo profesional.....		105
6.1	Perfil profesional del especialista en Management Accounting	105
6.2	El nuevo <i>controller</i> . Definiciones y estudios de las asociaciones de profesionales.....	109
6.3	Las capacidades y habilidades del <i>controller</i> español desde la perspectiva de la docencia	119
CAPÍTULO 7. Distanciamiento entre mundo académico y mundo profesional en Contabilidad de Gestión		125
7.1	La relación de dependencia entre docencia, investigación y práctica profesional.....	125
7.1.1	Distanciamiento entre investigación y práctica profesional	130
7.1.2	Distanciamiento entre docencia y práctica profesional	135
7.2	Opinión de los académicos	139
7.2.1	Metodología y muestra	139
7.2.2	Resultados	148
7.2.3	Discusión de resultados	161
7.3	Opinión de los profesionales.....	163
7.3.1	Metodología y muestra	163
7.3.2	Resultados	176
7.3.3	Discusión de resultados	208
7.4	Comparación de la opinión de académicos y profesionales	214
7.5	Divergencias entre la agenda investigadora y docente y la práctica profesional en Contabilidad de Gestión	217
7.5.1	Relación investigación-práctica profesional.....	218
7.5.2	Relación docencia-práctica profesional	222
CAPÍTULO 8. Conclusiones		225
8.1	Conclusiones	225
8.2	Limitaciones.....	236
8.3	Trabajos futuros de investigación.....	238
Bibliografía		239
Anexo.....		260
10.1	Encuesta a los académicos	260
10.2	Encuesta a los profesionales	263
10.3	Pruebas de normalidad y homocedasticidad (ejemplos de análisis realizados). Cuestionario a académicos	268
10.4	Pruebas de normalidad (ejemplo de análisis realizado). Cuestionario a profesionales.....	269
10.5	Pruebas de normalidad (ejemplo de análisis realizado). Comparación de opinión de académicos y de profesionales.	269
10.6	Pruebas de contraste en virtud del conocimiento de los profesionales sobre las tareas investigadoras desarrolladas por los académicos.	270
10.7	Preguntas abiertas. Otros motivos del gap, según profesores universitarios....	271

10.8 Preguntas abiertas. Otras formas de reducir del gap, según profesores universitarios.....	273
10.9 Preguntas abiertas. Otros motivos del gap, según profesionales	274
10.10 Preguntas abiertas. Otras formas de reducir del gap según profesionales	276
10.11 Preguntas abiertas. Otras tareas importantes en el ejercicio profesional.....	277
10.12 Resultados encuesta a profesores universitarios (desglose de algunos bloques).....	278
10.13. Resultado de encuesta a profesionales (desglose de algunos bloques).....	279

Lista de Figuras:

Figura 2.1. El triángulo del conocimiento.....	8
Figura 2.2 Posicionamiento relativo de la producción científica de España a nivel internacional.....	20
Figura 2.3. Canales de transferencia de conocimiento de la universidad a los profesionales en Contabilidad de Gestión	30
Figura 3.1 Desglose de la fórmula de Retorno de Inversiones.....	44
Figura 4.1 Estructura triangular contable.	65
Figura 5.1. Oferta de asignaturas vinculadas a la Contabilidad de Gestión.	104
Figura 6.1. Las actividades clave en la Contabilidad de Gestión	113
Figura 6.2. La posición del <i>controller</i> en la cadena de valor.	114
Figura 6.3. Tareas que más valor aportan a la organización por tipo de <i>controller</i> ...	117
Figura 6.4. Características personales que debe disponer un buen <i>controller</i>	118
Figura 6.5. Habilidades personales del buen <i>controller</i>	118
Figura 7.1. Triángulo investigación-docencia-práctica y sus seis arcos.....	127
Figura 7.2. Proceso de difusión del conocimiento.....	129
Figura 7.3. Diagrama de Ishikawa para el gap investigación-práctica en Contabilidad de Gestión.....	142
Figura 7.4. Distribución de los académicos según Comunidad Autónoma de su Universidad.	145
Figura 7.5 Distribución de los académicos por categoría profesional	146
Figura 7.6. Distribución por sexo.	147
Figura 7.7. Distribución por sexenios conseguidos.....	147
Figura 7.8. Distribución por participación en Art. 83 LOU.	148
Figura 7.9. Distribución según los años de experiencia profesional.....	148
Figura 7.10. Existencia del gap.	149
Figura 7.11. Características de la Investigación.	153
Figura 7.12. Personal Docente Investigador.....	154
Figura 7.13. Evaluación de la actividad investigadora.	156
Figura 7.14. Profesionales.....	159

Figura 7.15. Puesto Profesional.	171
Figura 7.16. Años de experiencia laboral	171
Figura 7.17. Edad de los profesionales	172
Figura 7.18. Formación académica del profesional	174
Figura 7.19. Pertenencia a asociación profesional.	175
Figura 7.20. Existencia del gap investigación-práctica	178
Figura 7.21. Existencia del gap docencia-práctica.	178
Figura 7.22. Carencias en docencia.....	185
Figura 7.23. Carencias en investigación.....	186
Figura 7.24. Medidas para reducir el distanciamiento	188
Figura 7.25. Tareas de costes.....	189
Figura 7.26. Tareas de Planificación y control.....	190
Figura 7.27. Otros temas.....	192
Figura 7.28. Fuentes Informales Generales.	198
Figura 7.29. Fuentes Externas Formales e Informales	200
Figura 7.30. Seguimiento de las revistas académicas.....	201
Figura 7.31 Servicios profesionales de terceros ajenos.	203
Figura 7.32. Prueba U de Mann-Whitney para alumni (vinculación Universidad).	206

Lista de Tablas:

Tabla 2.1 Análisis comparativo de las clases de investigación.....	11
Tabla 2.2. Documentos enfocados a la redefinición de la Universidad.....	16
Tabla 2.3. Matriz de mecanismos de transferencia de conocimientos y tecnología....	28
Tabla 2.4 Comparación del conocimiento generado en consultoría e investigación ...	31
Tabla 2.5 Tipos de consultoría académica	32
Tabla 4.1 Definiciones de Management Accounting a nivel internacional.....	66
Tabla 4.2 Líneas de investigación internacionales en CG de 1981 a 2000.....	72
Tabla 4.3. Líneas de investigación internacionales en CG de 2008 a 2010.....	73
Tabla 4.4. Principales trabajos sobre investigación en Contabilidad de Gestión en España.....	75
Tabla 4.5. Análisis de las líneas de investigación en España (1965 - 2004).....	77
Tabla 4.6 Características de las revistas.....	80
Tabla 4.7. Características de las revistas según publicaciones.....	81
Tabla 4.8. Tendencias de las revistas españolas (2007-2011).....	85
Tabla 5.1. Formación universitaria en Contabilidad de Costes y de Gestión a inicios del siglo XX.....	90
Tabla 5.2: Modelo de guía docente de Contabilidad de Gestión para ADE.. ..	102
Tabla 6.1. Perfil del <i>controller</i>	107
Tabla 6.2 Capacidades requeridas para el management accountant.....	121

Tabla 7.1 Trabajos y pronunciamientos de organizaciones.	137
Tabla 7.2. Prueba de Fiabilidad.....	144
Tabla 7.3. Comparación de medias ANOVA en Bloque 1.....	150
Tabla 7.4. Ajuste de Bonferroni en Bloque 1.	151
Tabla 7.5. Comparación de medias en Bloque 1. Pruebas t-Student.....	152
Tabla 7.6. Comparación de medias en Bloque 2D.....	157
Tabla 7.7. Ajuste de Bonferroni en Bloque 2D.....	158
Tabla 7.8. Tamaño del efecto.....	158
Tabla 7.9. Propuestas para minorar el gap.....	160
Tabla 7.10. Prueba de fiabilidad. Profesionales.....	168
Tabla 7.11. Composición de la muestra.....	173
Tabla 7.12. Formación académica y prácticas divulgativas de la muestra.....	176
Tabla 7.13. Prueba de Kruskal-Wallis para formación académica.....	181
Tabla 7.14. Promedios y medianas de la percepción de existencia del gap según formación académica.	182
Tabla 7.15. Comparaciones múltiples para formación académica.....	182
Tabla 7.16. Prueba Kruskal-Wallis para especialidad del profesional.....	183
Tabla 7.17. Prueba U de Mann- Whitney sobre existencia del gap.....	183
Tabla 7.18. Prueba de Kruskal-Wallis en utilidad de tareas.....	193
Tabla 7.19. Pruebas post hoc.....	194
Tabla 7.20. Comparación múltiple Años de Experiencia Laboral.....	195
Tabla 7.21. Satisfacción con las actividades de consultoría/investigación de la Universidad.....	204
Tabla 7.22. Prueba de Kruskal-Wallis de revistas con relación formación académica	205
Tabla 7.23. Comparación por parejas según asociación profesional.....	207
Tabla 7.24. Comparación opinión profesores y académicos.....	215
Tabla 7.25. Relación investigación y práctica profesional.....	221
Tabla 7.26. Relación Docencia y práctica profesional.....	222

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, a nivel internacional, se observa un resurgir de foros y debates centrados en analizar la contribución de la academia contable a la práctica profesional. En este sentido, la vinculación entre docencia, investigación contable y práctica profesional ha venido representándose a través de una estructura triangular, como reflejo de las relaciones causales que deben darse entre sus vértices (Beaver, 1984; Kaplan, 1989, Dyckman, 1989). Sin embargo, recientemente, numerosas publicaciones han alarmado de un progresivo distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional, y es que reclaman un mayor impacto y orientación social de la investigación en una disciplina de carácter aplicado como la Contabilidad de Gestión (Baldvinsdottir, Mitchell y Norreklit, 2010).

Paradójicamente, el debate anterior se produce en un determinado contexto institucional caracterizado por considerar a la Universidad como motor del crecimiento económico y desarrollo de las regiones y de la sociedad a través de la vinculación entre docencia, investigación e innovación o transferencia del conocimiento, y que se ha plasmando en el denominado “triángulo del conocimiento”. Así, diversas esferas han manifestado el papel clave que la Universidad debe desempeñar en la sociedad actual y, en último lugar, han justificado esta reivindicación aludiendo a un compromiso social –idea ya defendida por Ortega y Gasset, en la Rebelión de las Masas, 1937– y a la necesidad de corresponder a aquellos que la financian.

A pesar de ciertas críticas por el peligro de que la Universidad pierda su independencia o de convertirla en un objeto de comercialización, diversos documentos de las instituciones europeas (por ejemplo, “El papel de las Universidades en la Europa del Conocimiento”, 2003), la legislación española (Art. 39 de la Ley 4/2007, de 12 de abril, Orgánica de Universidades) y las

reflexiones y trabajos de numerosos eruditos y académicos (Bueno y Casani, 2007; Clark, 1998; Mollas-Gallart *et al.*, 2002) han reconocido una “tercera misión” de la Universidad, que se suma a la docencia y a la investigación, y que comprende un amplio abanico de actividades donde la Universidad interactúa con la sociedad a través de la transferencia del conocimiento. En suma, parece lógico pensar que las diversas actividades desarrolladas por los académicos en la Universidad vayan encaminadas hacia la mejora de la sociedad como fin último.

El ámbito contable no está exento de esta controversia, y se vienen formulando debates sobre un distanciamiento o “*gap*” entre la investigación desarrollada por los académicos y las necesidades de la práctica profesional en las organizaciones. En líneas generales, se tacha a la investigación contable de insuficientemente innovadora y de ir progresivamente alejándose de la realidad contable y sus necesidades, conforme ha ido consolidando su carácter como ciencia. Con relación a la Contabilidad de Gestión, los motivos del *gap* que se señalan como frecuentes en las publicaciones internacionales son: la falta de contacto con los problemas de los profesionales; la necesidad de respuestas rápidas de las organizaciones; la dificultad para acceder a la información contable; la infravaloración de la investigación de carácter aplicado; la evaluación de las investigaciones en función de su complejidad estadística; los cánones establecidos por las revistas de mayor impacto para publicar y el sistema de incentivos del profesorado universitario (Baldvinsdottir *et al.* 2010; Cooper y Annisette, 2012; ter Bogt y Scapens, 2012; Merchant, 2012).

Desde la perspectiva docente, también a nivel internacional se han desarrollado trabajos dirigidos a detectar el *gap* entre la formación recibida y la práctica en Contabilidad de Gestión, básicamente a través del estudio de las herramientas empleadas y competencias y habilidades personales requeridas (Siegel *et al.* 2010; Howard y Warwick, 2013). En esta línea, la dinamicidad y competitividad del entorno también han inducido a las asociaciones de profesionales a desarrollar periódicamente estudios sobre las prácticas en Contabilidad de Gestión (CIMA 2009; IMA 2003; 2012, 2015). En el contexto continental, y en concreto en España, a través de la Declaración de Bolonia y su enfoque de aprendizaje dirigido a las competencias, resurgió el tema de

concretar los perfiles profesionales (Arquero-Montaña, 2009; García y Vico, 2004), aunque existen escasas evidencias para el especialista en Contabilidad de Gestión en la actualidad.

En este contexto, y a falta de estudios empíricos recientes en España sobre esta situación, el **objetivo** de esta Tesis Doctoral es elaborar un diagnóstico sobre el distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en la especialidad de Contabilidad de Gestión en la Universidad española. A tal fin, se analiza en qué medida la docencia y la investigación que desarrollan los académicos se plasma en el ejercicio profesional. Asimismo, los objetivos concretos que se han fijado son los siguientes:

- Conocer la percepción de los profesores universitarios y los profesionales sobre la existencia de un distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en Contabilidad de Gestión.
- Conocer las opiniones de los profesores y los profesionales sobre las causas del *gap* y medidas para reducirlo.
- Averiguar si existen diferencias significativas en las opiniones anteriores en virtud del perfil académico o profesional y, en general, entre los dos colectivos.
- Detectar si coincide la agenda investigadora y docente de los académicos con las necesidades de los profesionales
- Analizar el nivel de divulgación y transferencia del conocimiento generado en la Universidad en Contabilidad de Gestión.

Para conseguir los anteriores objetivos se ha considerado oportuno estructurar la tesis en los siguientes capítulos:

Tras la presente introducción, el **capítulo 2 “La Contabilidad de Gestión en el marco de la Universidad”**, aborda las misiones de la Universidad como institución formal vinculada al saber y al conocimiento de la época. A las dos misiones tradicionales, docencia e investigación, llamamos la atención sobre la función conocida como “tercera misión”, que se asienta en la idea de la transferencia del conocimiento y el compromiso de la Universidad con la sociedad. En este capítulo se reflexiona sobre el papel de la Contabilidad de

Gestión en el marco universitario y si en la actualidad está atendiendo a los tres pilares de la institución universitaria. En este sentido, se profundiza en los canales de transferencia del conocimiento de esta especialidad contable.

En el **capítulo 3**, titulado “**El paralelismo entre el marco de la Contabilidad de Gestión y la evolución empresarial**”, desde la inquietud de la repercusión social que deben tener las disciplinas académicas, se revisa si a lo largo del tiempo, la visión académica y el desarrollo de los contenidos de la Contabilidad de Gestión han ido evolucionando en concordancia con el desarrollo de los negocios y la forma de gestionarlos en la empresa privada. De igual manera se ha contemplado la lucha de los académicos por evitar la preponderancia de la contabilidad financiera sobre la Contabilidad de Gestión.

Con relación al **capítulo 4**, denominado “**El devenir de la investigación en Contabilidad de Gestión**”, dada la importancia de la investigación como pilar básico de la Universidad, se ha considerado el devenir del avance de conocimientos en la Contabilidad de Gestión. Para ello se ha examinado si los enfoques conceptuales y las líneas de investigación seguidas a nivel internacional y nacional están relacionados con el progreso empresarial. Además, se abordan los principales estudios a nivel internacional y nacional sobre líneas de investigación en Contabilidad de Gestión y se presenta el realizado a nivel nacional para esta Tesis Doctoral.

El **capítulo 5**, “**La Contabilidad de Gestión y su reflejo en la docencia**”, asentada la idea de la docencia como función por antonomasia de la Universidad dirigida a la formación de profesionales, se detiene en la evolución que ha experimentado la asignatura de Contabilidad de Gestión desde los inicios de la enseñanza oficial de la Contabilidad en España en las Escuelas de Comercio hasta la implantación del Plan Bolonia. Asimismo, se presenta un estudio sobre el contenido que se imparte en la asignatura de Contabilidad de Gestión en los estudios de Grado, y que se complementa con un análisis de la oferta universitaria en este campo en las Universidades de la Comunidad de Madrid.

En el **capítulo 6**, denominado “**La Contabilidad de Gestión en el campo profesional**”, se explora el perfil profesional del especialista en Contabilidad

de Gestión, profundizando en las capacidades que requiere para su labor profesional y en la adecuación entre la educación universitaria y su formación.

Tras exponer el escenario en el que la disciplina de la Contabilidad de Gestión se está desarrollando y las reivindicaciones hacia que su fin último sea atender a los problemas de las organizaciones, el **capítulo 7, “Distanciamiento entre los campos académicos y profesionales en Contabilidad de Gestión”** expone las relaciones causales que se producen entre investigación, docencia y práctica profesional y las principales investigaciones que directamente han afrontado el tema de su distanciamiento. Por otra parte, para alcanzar los objetivos de esta Tesis Doctoral, contiene su estudio empírico, cuya metodología y resultados se presentan a través de cuatro apartados:

El primero se titula **“Opinión de los académicos”**, y se plantea las siguientes preguntas de investigación:

1. A. *¿Existe un gap entre la investigación académica y la práctica profesional en CG?*
1. B. *¿La percepción sobre la existencia del gap difiere en virtud del perfil del académico?*
2. *¿Las características de la investigación en CG motivan que haya un gap?*
3. *¿El perfil del personal docente e investigador en CG contribuye a que exista un gap?*
4. A. *¿El sistema de evaluación de la carrera académica en CG induce a aumentar el gap?*
4. B. *¿La percepción sobre esta causa del gap difiere en virtud del perfil del académico?*
5. *¿Qué otras barreras impiden que se aproxime el mundo académico y el mundo profesional en CG?*
6. *¿Potenciar la transferencia de conocimiento reduciría el gap?*

Para responder a las mismas se elaboró un cuestionario on-line dirigido a los profesores de CG de las universidades españolas y dividido en tres bloques fundamentales: I) existencia del gap investigación-práctica, II) causas y III) medidas para reducirlo.

El segundo apartado, **“Opinión de los profesionales”**, recoge las siguientes preguntas de investigación, en parte coincidentes con las anteriores, aunque desde la perspectiva del colectivo profesional:

1. A. *¿Existe un gap entre el mundo académico y el mundo profesional en CG?*

1. B. *¿La percepción sobre la existencia del gap difiere en virtud del perfil del profesional?*
2. *¿Qué causas motivan el gap entre el mundo académico y el mundo profesional y qué medidas pueden reducirlo?*
3. A. *¿Qué temas de la agenda docente e investigadora consideran los profesionales más importantes y útiles para su labor profesional?*
3. B. *¿La importancia y utilidad percibida de los temas propuestos difiere según el perfil profesional?*
4. A. *¿Qué fuentes utilizan los profesionales para incrementar su conocimiento o resolver sus problemas empresariales y qué relevancia tienen las vinculadas a la Universidad?*
4. B. *¿El uso de las fuentes de conocimiento difiere según el perfil profesional?*

Para dar respuestas a estas preguntas, se desarrolló un cuestionario para enviarlo on-line a los profesionales especialistas en CG (los *controllers*), y que se estructuró en las siguientes partes: I) percepción del *gap* (existencia, causas y medidas para reducirlo); II) áreas de CG más útiles e importantes para la labor profesional; III) fuentes de generación y transmisión del conocimiento para un *controller*.

El tercer apartado, denominado “**Comparación de la opinión de académicos y profesionales**”, examina si existen diferencias significativas entre el colectivo académico y el profesional en las opiniones reveladas.

El apartado cuarto, “**Divergencias entre la agenda investigadora y docente y la práctica profesional en CG**”, complementa el trabajo empírico contrastando las áreas de interés manifestadas por los profesionales en su cuestionario con: a) las tendencias de investigación de las revistas contables nacionales e internacionales de los últimos años, y b) con el contenido que se imparte para la asignatura de Contabilidad de Gestión en los estudios de Grado de Administración y Dirección de Empresas.

Por último, en el **capítulo 8** se exponen las “**Conclusiones**” alcanzadas, así como las limitaciones detectadas y los trabajos futuros que darán continuación a esta Tesis Doctoral.

CAPÍTULO 2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL MARCO DE LA UNIVERSIDAD

2.1 La Universidad y sus misiones

Desde sus inicios, como Institución formal, allá por los siglos XI y XII -aunque sin un criterio unánime sobre dichas fechas-, en Bolonia, Sorbone y Oxford, la Universidad ha estado vinculada al saber y conocimiento de cada época y a su difusión, adaptando sus rasgos y misiones al contexto cultural y socio-económico en el que se ha ido desarrollando. Al finalizar el siglo XX, a las dos misiones tradicionales de la Universidad, docencia e investigación, se impulsa, desde el ámbito académico y las diversas instituciones, el reconocimiento de una nueva función, denominada “tercera misión” o “Universidad Emprendedora”, como respuesta a los retos de una sociedad basada en el conocimiento y a la que se pretende servir (Bueno y Casani, 2007; Campos y Azanza, 2011; Márquez *et al.*, 2011). De esta forma, la interrelación entre los tres pilares de la Universidad se materializó en el conocido como “*triángulo del conocimiento*”, tal y como se aprecia en la figura 2.1.

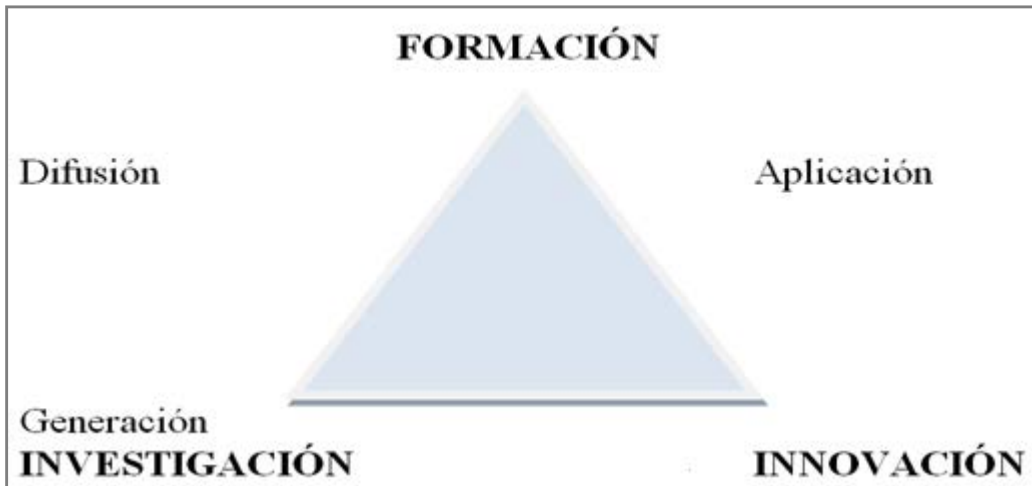


Figura 2.1. El triángulo del conocimiento. Fuente: elaboración propia

En el caso de España, el inicio de la institución universitaria radica en Palencia, en el siglo XIII. No obstante, popularmente, es la Universidad de Salamanca la etiquetada como primera Universidad de España y precursora de otras históricas, tales como la Universidad Santiago de Compostela, Valladolid y Alcalá de Henares. Respecto a la evolución de los rasgos y funciones de la Universidad en España, ciertamente, hasta la Transición nos encontramos con una institución con una clara vocación docente, en detrimento de las tareas investigadoras, aspecto que se reflejaba en su escasa dotación en I + D (Sanz, 2005).

Desde luego, la misión tradicional universitaria por antonomasia desde su nacimiento ha sido la **docencia**, pudiéndose entender esta como la transmisión del conocimiento de los académicos a los estudiantes. Este rol singularizó a las primeras Universidades medievales, las cuales forjaron su carácter asentadas en la idea de gremios al servicio de la transmisión y protección del conocimiento de la época, y en la educación de los profesionales en el campo de las leyes, la medicina y la religión. Más tarde, alrededor del siglo XVII, se aprecia un decaimiento de la relevancia social de esta institución por un distanciamiento del contexto y retos de su época, al abstenerse de participar en la creación de las ideas provenientes de la Ilustración y en los avances tecnológicos de la Revolución Industrial.

Llegado el siglo XIX, en la Universidad de Berlín y de la mano de Wilhelm von Humboldt, se introduce la nueva noción de Universidad, asentada en la libertad

intelectual, la independencia del Estado y la unión de docencia e investigación. En concreto, impulsa una docencia basada en el conocimiento acumulado y en el generado a través de las tareas investigadoras, pudiendo considerarse esta concepción como la antesala de la Universidad moderna y un reflejo del acercamiento y adaptación de la Universidad a los retos e inquietudes de la sociedad del momento. Posteriormente, este modelo basado en el binomio docencia e **investigación** fue tomado y madurado por Estados Unidos a finales del siglo XIX gracias a sus *Land Grant Universities* (Universidades subvencionadas para estudios agrícolas), instituciones que a través de la docencia y la investigación impulsarían la recuperación de Estados Unidos tras la Guerra Civil de 1865 y que, además, asumirían una función de servicio a la sociedad y de desarrollo de la agricultura y la industria. Este nuevo paradigma de Universidad, engendrado a la luz de las necesidades e inquietudes de la sociedad del momento, llegaría a exportarse desde Alemania y Estados Unidos a las Universidades del resto del mundo. Más tarde, su carácter social volvería a manifestarse en la labor desarrollada durante la Segunda Guerra Mundial en la industria armamentística de Estados Unidos (Mcdowell, 2003; García, 2009; Campos, 2011).

El reconocimiento de la investigación como función clave de la Universidad y pieza fundamental para el desarrollo de un país ha justificado incontables estudios centrados en su delimitación, valoración y evaluación. Sin embargo, a la luz de la literatura sobre política de investigación (Merton, 1963; Nelson, 1971; Calvert, 2004; Gulbrandsen y Kyvik, 2010), parece que existe una falta de acuerdo sobre los límites entre *investigación básica* y *aplicada*; y entre *investigación aplicada* y *desarrollo experimental*, *transferencia de conocimiento* y *consultoría*, especialmente en ciencias sociales (Olmos *et al.* 2014b; Castro, 2008; van Helden *et al.*, 2010).

El concepto *investigación básica* empieza a utilizarse dentro del discurso institucional en el siglo XX (Stokes, 1997). Durante la Segunda Guerra Mundial, lo que se conocía como *investigación básica*, jugó un papel clave en la victoria de los Aliados, lo que implicaría que, tras su finalización, se potenciase por EEUU. Asimismo, a partir de los 50, se consolidó el apoyo a este tipo de investigación gracias a las teorías sobre innovación, en concreto la “teoría

linea” o “*el empuje de la ciencia*”, incorporadas al informe de Vannesar Bush que fue presentado al presidente Roosevelt en 1945, y que asociaban el desarrollo industrial y tecnológico a la investigación básica. La relevancia que fue alcanzado en los países industrializados justificó que la OCDE publicase una propuesta a través del conocido como “*Manual de Frascati*” de 1963 para homogeneizar el concepto y las clases de investigación (investigación pura, investigación básica y desarrollo experimental) que se empleaban en estadísticas y evaluaciones sobre investigación. Sin perjuicio de diversas actualizaciones, el manual continúa considerándose un referente internacional en la delimitación de los términos. En la tabla 2.1 se recogen las principales orientaciones de la obra sobre definiciones y convenciones básicas en I+D, especialmente en ciencias sociales.

Definiciones del Manual de Frascati
<p>Investigación y desarrollo experimental: I + D</p> <p><i>Comprenden el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones</i></p>
<p>Investigación básica:</p> <p><i>Consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada.</i></p> <p>Asimismo, también diferencia tres tipos de investigación básica: pura, orientada y estratégica.</p>
<p>Investigación aplicada:</p> <p><i>Consiste también en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos; sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico.</i></p> <p>La investigación aplicada se emprende para determinar los posibles usos de los resultados de la investigación básica, o para determinar nuevos métodos o formas de alcanzar objetivos específicos predeterminados.</p> <p>Este tipo de investigación implica la consideración de todos los conocimientos existentes y su profundización, en un intento de solucionar problemas específicos.</p> <p>Los resultados de la investigación aplicada recaen, en primer lugar, sobre un producto único o un número limitado de productos, operaciones, métodos o sistemas. La investigación aplicada desarrolla ideas y las convierte en algo operativo. Los conocimientos o informaciones obtenidas de la investigación aplicada son a menudo patentados, aunque igualmente pueden permanecer secretos.</p>
<p>Investigación y desarrollo experimental:</p> <p><i>Comprenden el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, y el uso de esos conocimientos para crear nuevas aplicaciones.</i></p> <p>En las <i>ciencias sociales</i>, el desarrollo experimental puede definirse como el proceso que permite convertir los conocimientos adquiridos a través de la investigación en programas operativos, incluidos los proyectos de demostración que se llevan a cabo con fines de ensayo y evaluación. Esta categoría tiene escasa o nula significación en el caso de las humanidades.</p>
<p>Ejemplos:</p> <p><i>Investigación básica:</i> El desarrollo de nuevas teorías de riesgo e</p> <p><i>Investigación Aplicada:</i> La investigación de nuevos tipos de contratos de seguros para cubrir los nuevos riesgos del mercado y la investigación de nuevos tipos de instrumentos de ahorro, es investigación aplicada.</p> <p><i>Desarrollo experimental:</i> El desarrollo de un nuevo método para gestionar un fondo de inversión.</p>

Tabla 2.1. Análisis comparativo de las clases de investigación. Fuente: elaboración propia, basado en el contenido del Manual de Frascati.

El apoyo que experimentó la investigación básica durante esas décadas como motor de las innovaciones sufrió hacia los 80 un cambio de paradigma a raíz de las nuevas teorías sobre el proceso de innovación que fueron apareciendo (“*modelo de diseminación*”, “*modelo de interacción*”, “*modelo de la triple hélice*”), lo que afectó directamente a las funciones de la Universidad. La Universidad debe participar en el proceso innovador ocupando un puesto principal; pero no sólo a través de la investigación, sino que mediante una verdadera “relación Universidad-empresa” y la interacción con su entorno, al que debe impulsar y actuar como palanca de crecimiento, y del que, a su vez, debe recibir financiación (Castro y Sutz, 2010). De todas formas, en cuanto a este nuevo paradigma (investigación fuertemente dirigida a la aplicación), algunas voces lo han visto con recelo ante el riesgo a largo plazo de que falten nuevas ideas y tecnologías (Schmid, 2001). En este marco, caracterizado por la complejidad de relaciones, estudios recientes han planteado si los términos investigación básica, investigación aplicada y desarrollo experimental delimitados en el Manual de Frascati siguen teniendo validez.

Por otra parte, se propusieron alternativas de clasificación, como Stokes con su *Pasteur's Quadrant* (1997) o el “*Modelo 2*” de *producción del conocimiento* (Gibbons *at al.* 1994) que no consiguieron el respaldo suficiente en la comunidad científica. Calvert (2004) revela los resultados de un estudio empírico realizado a través de 24 entrevistas, a científicos universitarios del campo de la biología y la psicología, y 25 a expertos en políticas de investigación de distintas disciplinas de Estados Unidos y Gran Bretaña, sobre el estado de la investigación básica. En sus conclusiones, afirmaba la ductilidad del término en virtud de los intereses de la estadística, el investigador o la institución u organización que financiase la investigación.

Gulbrandsen y Kyvik (2010) presentaron un cuestionario a 612 académicos noruegos de todas las disciplinas partiendo de la hipótesis de la inaplicabilidad de los términos. Sin embargo, los resultados del estudio mostraron que la división en tres categorías del I+D (investigación básica, investigación aplicada y desarrollo experimental) aún tenía sentido y utilidad para los académicos, incluidos los de ciencias sociales y humanidades. De todas formas, abogaban

por seguir profundizando en las clasificaciones, dada la heterogeneidad de actividades que los investigadores afirmaban realizar.

Finalmente, en el contexto de la Contabilidad de Gestión (CG, en adelante), también se aprecian dificultades para diferenciar entre investigación aplicada y consultoría, como se analizará en el último apartado de este capítulo. Dentro de este debate, destacamos la aportación de van Helden *et al.* (2010), al considerar como actividades de creación de conocimiento el desarrollo de nuevas técnicas o enfoques en el campo de la CG, o la adaptación de los existentes. Asimismo, también defienden que dentro de las actividades de consultoría se puede crear conocimiento.

2.2 La tercera misión de la Universidad y el triángulo del conocimiento en la Unión Europea

La transformación de la Universidad durante los siglos XIX y XX vino acompañada de una mayor dependencia de la financiación pública. Incluso esta perspectiva llegó a defenderse desde la teoría económica, al considerar la investigación una vía segura para la creación de nuevos conocimientos e invenciones para la sociedad. Posteriormente, y originado por las dificultades económicas asociadas a la masificación de las aulas, este vínculo empezó a diluirse por la búsqueda de nuevas formas de financiación, la privada, y, por otra parte o como corolario de lo anterior, la realización de una investigación con resultados directamente aplicables por las empresas, el Estado y otras organizaciones. Este contexto facilitó la consecución de otras fuentes de financiación, reducir la dependencia del Estado, a la vez que un mayor acercamiento a las realidades y retos de la sociedad (Nelson, 1971; David *et al.*, 2000; Hall, 2002; Hall y Lerner, 2010).

A finales del siglo XX, al compás de los cambios experimentados en la economía, que había pasado de basarse en el capital a fundamentarse en el conocimiento, desde diversas corrientes académicas e institucionales se vino exigiendo a la Universidad que adaptase su función y estructura a los retos y necesidades de la nueva sociedad. Tales ideas se materializaron en el surgimiento, si bien en medio de críticas y polémicas ante el peligro de perder

su independencia y ser objeto de comercialización, de una nueva función de la Universidad, la “*tercera misión*”, asociada al papel de la Universidad como agente de transferencia del conocimiento en el Sistema de I+D+I y catalizador del desarrollo del entorno en el que se ubique a través de una relación más estrecha con sus agentes -especialmente las empresas- y como respuesta al compromiso social que debe mantener con el mismo (Bueno, 366; Manjarres y Carrión, 2010).

Décadas atrás de que esta misión se fuera filtrando en el ámbito académico (Gibbons et al, 1994; Slaughter y Leslie, 1997; Martín y Etzkowitz, 2000) y las instituciones públicas (Comisión Europea, 2003, 2005), Ortega y Gasset se adelantó al pensamiento de su época atisbando una nueva función consistente, en “saber aplicar la ciencia, es decir, transferir el conocimiento a la sociedad y poder responder a la demanda social de su tiempo”. El filósofo español defiende una nueva función, a añadir a las dos fundamentales, en los siguientes términos: “El compromiso con la sociedad y con su tiempo, por lo que ha de depurar un tipo de talento para saber aplicar la ciencia y estar a la altura de los tiempos” (La Rebelión de las masas, 1937).

Desde el ámbito académico, a nivel internacional, como promotores de este pensamiento, constituyen un referente las aportaciones de Etzkowitz y Leydesdorff y sus tres versiones del modelo de la Triple Hélice (2000). En concreto, en sus trabajos describen las relaciones entre la Universidad, la Industria y el Gobierno en el contexto de la sociedad y economía del conocimiento, vinculando directamente sostenibilidad del estado del bienestar con las actividades de I+D+i a través de la cooperación entre las unidades de producción del conocimiento y las que configuran el entorno socioeconómico. La Universidad emprendedora (término propuesto por Clark, 1998) intentará ocupar un puesto más relevante en el proceso de innovación, pudiendo relegar a la empresa industrial en algunos aspectos.

Habida cuenta del debate abierto sobre la existencia, significado e implicaciones de la tercera misión, a continuación, se recogen las principales aportaciones conceptuales que delimitan el término (Bueno y Casani, 2007):

- *Primer enfoque.* Tercera misión como aquella que abarca un conjunto de actividades realizadas por la Universidad con diferentes agentes públicos o privados dirigidas a la transferencia de su conocimiento (innovación) para responder a las necesidades sociales y participar en los objetivos de dichos agentes (Sheen, 1992; Martin y Etzkowitz, 2000, entre las aportaciones más relevantes). Esta visión es la que más se ajusta a la perspectiva de Ortega y Gasset.
- *Segundo enfoque.* Matización del anterior; tercera misión como aquella función que desarrolla la Universidad vinculándose a las necesidades sociales del entorno en el que se ubica, tanto a nivel regional como local, y a través de la cual, aun no siendo su principal objetivo, consigue financiación adicional. Entre los voces de esta perspectiva destacan: Gibb (1993) y Molas-Gallart *et al.* (2002), entre otros.
- *Último enfoque,* y con más trascendencia. Tercera misión como aquella que se dirige a la consecución de una Universidad emprendedora (Clark, 1998) que abandone su torre de marfil, adoptando un comportamiento proactivo, y transfiriendo su I+D fuera de la Universidad a los distintos agentes privados y públicos con los que se relacione. De este modo, se financia a través de una vía alternativa a la pública, fruto de su acción emprendedora, como por ejemplo la comercialización de sus recursos mediante acciones de desarrollo tecnológico, asistencia técnica, contratos de investigación...

Desde la **Comisión Europea** se viene impulsando el nuevo papel de las **Universidad** bajo la idea de convertirse en palanca del crecimiento económico y agente del desarrollo regional a través de la interacción de los tres vértices que conforman el denominado “triángulo del conocimiento”: formación, investigación e innovación. Por otra parte, en esta estructura triangular se asentaron los objetivos estratégicos de la Unión Europea dirigidos a erigirla como un referente de competitividad a nivel mundial a través del conocimiento, y que se plasmaron en la Estrategia Europa 2020 (COM/2010/2020 final).

Existen diversos informes, comunicaciones, proyectos y resoluciones provenientes de las instituciones europeas que se han centrado en la redefinición de la Universidad para adaptarse a los llamamientos de la sociedad

del conocimiento bajo la idea de la tercera misión, tal y como refleja la tabla 2.2.

Documentos de las instituciones europeas sobre la redefinición de la Universidad
Comisión Europea (1995). Libro Blanco “Enseñar y aprender: hacia la sociedad del conocimiento”.
Comisión Europea (2003). El papel de las Universidades en la Europa del conocimiento. Comunicación 58 final, 5 de febrero, sobre su propuesta para la “Europa del Conocimiento 2020”.
Consulta a “stakeholders” sobre el papel de las Universidades con el fin de determinar la “visión de la Universidad basada en el Conocimiento 2020”, 2004,
Comisión Europea (2005). Movilizar el capital intelectual de Europa: crear las condiciones necesarias para que las Universidades puedan contribuir plenamente a la estrategia de Lisboa. Comunicación 152 final, 4 de abril.
Comisión Europea (2006). Cumplir la agenda de modernización para las Universidades: educación, investigación e innovación. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, 208 final, 10 de mayo.
Comisión Europea (2009). Una nueva asociación para la modernización de las Universidades: el Foro de la UE para el diálogo entre las Universidades y las empresas. Comunicación de la Comisión, 158, 2 de abril.
Parlamento Europeo (2010). El diálogo de las Universidades y las empresas: una nueva asociación para la modernización de las Universidades europeas. Resolución del Parlamento Europeo, 0187, 20 de mayo.
Consejo (2011). Conclusiones del Consejo sobre la modernización de la enseñanza superior, C 372 / 09, 20 de diciembre.
Comité Económico y Social Europeo (2012). Apoyar el crecimiento y el empleo: una agenda para la modernización de los sistemas de educación superior en Europa. Dictamen del Comité Económico y social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, 567 final, 28 de marzo.
Consejo (2012). La contribución de la educación y la formación a la recuperación económica, el crecimiento y al empleo. Conclusiones del Consejo, sobre la educación y la formación en Europa 2020, 393/02, 26 de noviembre.

Tabla 2.2. Documentos enfocados a la redefinición de la Universidad. Fuente: elaboración propia.

El Libro Blanco “Enseñar y Aprender: hacia la Sociedad del Conocimiento”, 1995, y “Crecimiento, competitividad, empleo”, ya esbozaron la preocupación

por contar con una Europa que se adaptase a los nuevos retos de la sociedad del conocimiento, centrando su discurso en el vínculo entre competitividad, empleo, educación y formación. No obstante, es la Comunicación de la Comisión “El papel de las Universidades en la Europa del Conocimiento” donde se abre el debate, y se toma conciencia de las oportunidades y desafíos de la Universidad, considerándola “centro neurálgico de la investigación, la educación y la innovación” y, por tanto, clave de la economía y sociedad del conocimiento. Posteriormente, diversas comunicaciones del Consejo Europeo se enmarcaron en este tema, desarrollando líneas de actuación, fijando objetivos y evaluando su consecución a través de indicadores. Ejemplos son la COM (2005), de 20 de abril, de 2005, “Movilizar el capital intelectual: crear las condiciones necesarias para que las Universidades pueda contribuir plenamente a la Estrategia de Lisboa”, y muchas otras, que, de fondo, reiteraban la necesidad de situar a la Universidad como centro del escenario social y desarrollar el triángulo del conocimiento y potenciar la asociación entre las Universidad, las instituciones profesionales y las empresas y centros de alta tecnología. Con posterioridad aparecieron otros documentos que evidencian el esfuerzo desde Europa por impulsar una Universidad cuyos fondos reviertan a la sociedad a través de la formación y la transferencia del conocimiento. También, es relevante mencionar la Resolución del Parlamento Europeo, de 20 de mayo, de 2010, sobre “El diálogo entre las Universidades y las empresas: una nueva asociación para la modelización de las Universidades europeas” que insta a la cooperación de la Universidad con la empresa mediante el establecimiento de vínculos de asociación o cooperación.

2.3 La transferencia del conocimiento e innovación y la normativa española

La transferencia del conocimiento es un término complejo, que recoge diversas definiciones y diferentes matices según de qué disciplina se trate (Testar, 2012; Castro *et al.*, 2008). Se asocia a la tercera misión de la Universidad, es decir, al papel clave de los académicos en el proceso innovador a través de actividades de transferencia de tecnología y conocimiento, mediante la articulación de un contexto idóneo de interacción Universidad-empresa y bajo

el compromiso de la Universidad por fomentar el desarrollo de las regiones de su entorno –el compromiso con la sociedad–, y todo ello, a su vez, configurándose como vía alternativa de financiación.

Ahora bien, existe una polémica sobre la diferencia entre *transferencia* y otros términos similares como *investigación*, *transmisión* o *divulgación*. Serrano y Claver (2012) aclaran la diferencia entre ambos considerando transferencia como la “generación de conocimiento por parte de la Universidad que es transferido a un tercero y que será aplicable por éste a un entorno económico, social y/o cultural con la colaboración de los investigadores universitarios a efectos de adaptar dicha información a los propósitos de la entidad”; investigación como “proceso de generación de conocimiento” y “transmisión” como “divulgación del conocimiento sin discriminación en el receptor de ese conocimiento, pudiendo cualquier entidad o persona acceder a los resultados divulgados y hacer el uso que considere”. Para Castro et al. (2010), en la transmisión, lo relevante es que la audiencia pueda “descodificar” el mensaje, es decir, que el generador del conocimiento tenga la convicción de que el destinatario entiende la información. Respecto a la transferencia, su rasgo diferenciador radica en que el destinatario usa e incorpora el conocimiento en su propio proceso, requiriendo usualmente la colaboración del generador a efectos de una correcta adaptación a las características de la entidad destino.

Por otra parte, la relación entre inversión en I+D y crecimiento económico regional y nacional es una cuestión abordada en multitud de trabajos (Griliches, 1978; Rodríguez-Pose y Crescenzi, 2008; Hewitt-Dundas, 2012). La mayoría de los gobiernos han intentado fomentar estas actividades a través de dos canales fundamentales: directamente mediante la prestación o la oferta de servicios públicos o con incentivos a la inversión privada (incentivos fiscales o subvenciones a la I+D). En el caso de Europa, en 1995, en el Libro Verde de la Innovación, se refleja la conocida como “*paradoja europea*”; donde queda manifestado que la Unión Europea con un nivel de investigación similar al de Estados Unidos, tenía llamativamente menos capacidad para transformar los resultados de sus investigaciones en innovación. Tras tomar conciencia del distanciamiento, se fueron articulando numerosas propuestas para minarlo (Cumbre de Lisboa, 2000; Estrategia 2020...).

Actualmente, en España, los datos sobre su situación muestran un desequilibrio entre su capacidad investigadora y su capacidad innovadora. En el ranking elaborado por *Scopus*, la producción científica española acumulada en la década 2003-2013 asciende a 693.404 documentos (datos actualizados a 29 de abril de 2015), ocupando el décimo puesto a nivel mundial. También el Ministerio de Economía y Competitividad la ha situado en los niveles más altos, como es el quinto lugar dentro de la UE-27. Sin embargo, adolece de una brecha con relación a su capacidad innovadora, posicionada en el 30^a lugar a nivel mundial y en el 18^o dentro de la UE-27 (véase la figura 2.2). Relacionado con esto, también es reseñable los datos mejorables sobre la colaboración Universidad-empresa en el contexto español. El estudio sobre *university-business cooperation* en Europa elaborado en el 2013 por el centro de investigación *Science-to-Business Marketing Research Centre* de la Universidad de Ciencias Aplicadas de Münster (Alemania) destacó para el caso español una carencia general de estrategias en políticas de colaboración Universidad-empresa y un problema de financiación, agravado por la crisis económica. Especificando más, observó que las políticas habían fomentado la creación de incubadoras de empresas de base tecnológica (*spin-offs*) y la representación de empresas en los consejos sociales de las Universidades, pero que habían relegado de otras vías como las redes de exalumnos (*alumni*) y la movilidad de los académicos a las empresas (Saavedra y Villa-Cellino, 2014).

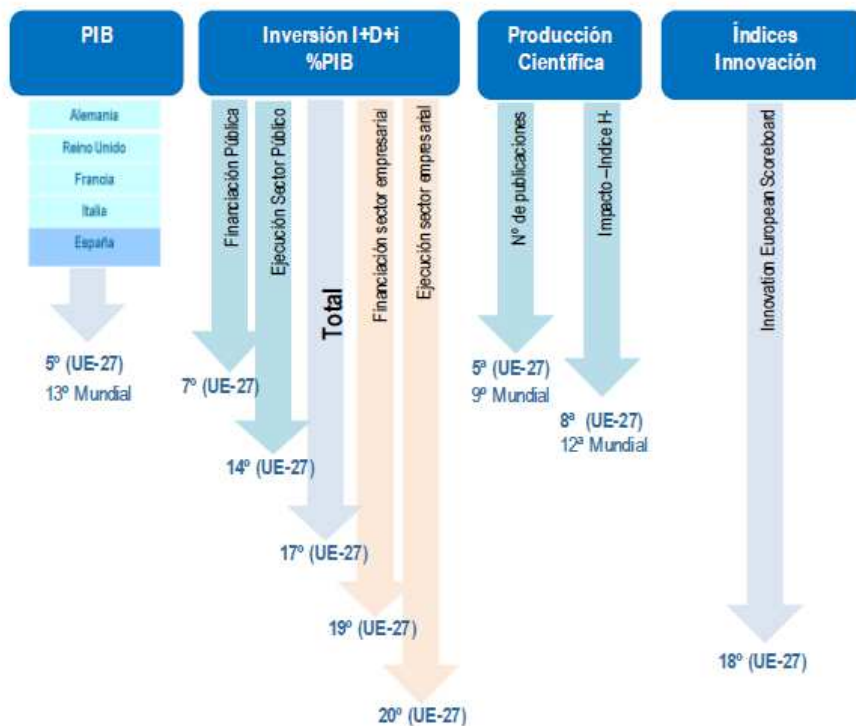


Figura 2.2 Posicionamiento relativo de la producción científica de España a nivel internacional. Fuente: Documento Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación 2013-2020. Ministerio de Economía y Competitividad.

En España, la emersión de esta nueva misión de la Universidad ha supuesto el surgimiento de nuevas estructuras organizativas universitarias, como son las oficinas de transferencia tecnológica (OTRI), y otras unidades de carácter mixto, como los parques científicos y tecnológicos, o con un marcado carácter empresarial como las *spin-offs* que facilitan un acercamiento muy positivo de colaboración entre la academia y las empresas. Pero para potenciar una Universidad innovadora en la línea acuñada por Europa, que fomente el traspaso del conocimiento a la sociedad, bajo una continuidad entre la investigación básica y aplicada, es necesario contar con un adecuado marco legal que impulse dichas metas y, centrándonos en la Contabilidad de Gestión, una investigación aplicada en contacto con la realidad de las empresas u otro tipo de entes. A este respecto, el **Art. 83 de la Ley Orgánica de Universidades** 6/2001 de 21 de diciembre de 2002, modificada por la Ley 4/2007 de 12 de abril (LOU), ha abierto una vía importante que regula la colaboración de las Universidades con otras personas, Universidades y entidades públicas y privadas para el desarrollo de tareas de investigación,

asesoramiento técnico y formación. En este sentido pueden firmar contratos: “Los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los Departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y su profesorado (.....)”. Asimismo, los estatutos de cada Universidad, son los competentes para establecer los procedimientos a seguir para autorizar y celebrar los contratos, y concretar los criterios para fijar el destino de los bienes y recursos que con ellos se obtengan.

El actual marco legislativo español de apoyo a la transferencia de conocimiento y tecnología de las Universidades se asienta en los cambios legislativos iniciados en los 80 y en las modificaciones que se han ido sucediendo en paralelo con un mayor reconocimiento del concepto Universidad-empresa. De esta forma, en 1983 se aprueba la Ley Orgánica 11/1983, de 25 agosto de Reforma Universitaria (LRU) y en 1986 la Ley 13/1986 de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica (Ley de la Ciencia), que será la que realmente ponga en marcha el sistema de ciencia y tecnología español dirigido a la transferencia de conocimiento. A su vez, el primer Plan Nacional de I + D (1988-1991), a iniciativa de la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología (CYCIT), impulsó la creación de las OTRI en 1989. Estos organismos canalizarían las relaciones entre la Universidad y el entorno productivo, lo que también implicó que se convirtieran en los canales para la aplicación del Art. 11 de la LRU, posteriormente sustituido por el actual Art. 83 en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), aunque guardando la esencia del primero (Cuadernos Técnicos RedOtri, 2010). Por último, sin olvidar la Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, de 1 de junio de 2011, se entiende que otro gran paso hacia el asentamiento de la tercera misión en España se produjo con la aprobación de la Ley Orgánica 4/2007, de 12 abril, al reconocer expresamente en su Art. 39 la transferencia del conocimiento como una función de la Universidad. A continuación recogemos el tenor literal del artículo, ubicado en el Título VII “De la investigación en la Universidad y de la transferencia del *conocimiento*”.

Artículo 39. La investigación y la transferencia del conocimiento. Funciones de la Universidad. 1. “La investigación científica es fundamento

esencial de la docencia y una herramienta primordial para el desarrollo social a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad. Como tal, constituye una función esencial de la Universidad, que deriva de su papel clave en la generación de conocimiento y de su capacidad de estimular y generar pensamiento crítico, clave de todo proceso científico.

39 2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.

3. La Universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada".

2.3.1 La transferencia del conocimiento como generador de líneas de investigación

Este compromiso de la Universidad con el crecimiento de las regiones a través de actividades de transferencia de conocimiento ha provocado una prolífica literatura al respecto y, en los últimos años, se aprecia nuevas líneas de investigación al constatar que los estudios anteriores habían renegado la actividad de transferencia a determinados campos de conocimiento y a distintos canales de transmisión (Amara *et al.* 2004). Esta preocupación parece vincularse a la extensión del llamado "*nuevo contrato social*" a las ciencias sociales, y a la consiguiente pretensión de algunos departamentos de gobierno y agencias de medir el impacto de las ciencias sociales y las humanidades (Castro *et al.* 2010; Olmos-Peñuela *et al.* 2011; Cassity y Ang 2006).

La mayoría de los estudios relativos a la tercera misión de la Universidad se han centrado en analizar la transferencia de conocimiento desde la perspectiva de las ciencias experimentales e ingenierías (Benneworth y Jongbloed, 2010). Esta situación implicaba el riesgo de posteriores incongruencias si se intentaba aplicar su engranaje a disciplinas de ciencias sociales y humanidades, campos con una naturaleza y características tan diferenciales. Así, la valoración de las actividades de transferencia se ha hecho depender, en general, de la

contribución económica de la Universidad a través de patentes, licencias de propiedad intelectual, creación de spin-off y actividades de transferencia de tecnología. En este sentido, Cassity y Ang (2006), señalaron que la mayoría de las políticas nacionales de investigación se centraban en las necesidades tecnológicas, y Castro (2008) que el término “*industria*” se asocia a la fabricación y el comercio, no encajando en las ciencias sociales y humanidades.

No obstante, estudios centrados en las disciplinas “*blandas*” reflejan la existencia de colaboración entre la industria y los académicos de ciencias sociales y humanidades. Castro *et al.* (2010) analizaron a los usuarios de las actividades de transferencia de estas disciplinas realizadas por el CSIC. Sin perjuicio de destacar la gran variedad de destinatarios, los principales fueron las organizaciones del sector público, las fundaciones, las ONGs y otras asociaciones sin ánimo de lucro. Deteniéndose en las ciencias sociales, subrayaron a los departamentos gubernamentales y agencias, sindicatos, asociaciones de empresarios y organizaciones internacionales (OECD, FMI, Banco Mundial), aunque también, con ejemplos de interacciones con empresas de distintos sectores (bancos, turismo, telecomunicaciones, construcción, medios de comunicación). Serrano y Claver (2012), centrándose en las administraciones públicas, encuentran dos tipos de actividades de transferencia: (1) “Obtener información y transformarla en conocimiento orientado a la toma de decisiones adecuadas” y (2) “Diseñar sistemas de gestión innovadores y sostenibles que permitan una mayor eficacia de las políticas públicas”. Por último, resaltar que otras líneas de investigación apuntan hacia una cierta infravaloración de los resultados de las investigaciones realizadas en el ámbito de las políticas públicas por parte de los usuarios directos de este tipo investigaciones (Knott y Wildavsky, 1980) Sin menoscabo de las líneas anteriores, nos parece importante ahondar si esto sucede en el caso de las investigaciones financiadas con fondos públicos y las causas que las originan.

2.4 La transferencia en ciencias sociales y humanas: el problema de su valoración y evaluación.

Gran parte de la literatura señala como causa de la tradicional exclusión de las ciencias sociales y humanas en las políticas sobre transferencia del conocimiento, a su falta de tangibilidad y, por ende, las dificultades para medir el impacto de sus resultados (Morton, 2015; Moed, 2002).

Las ciencias naturales y las ingenierías suelen generar conocimiento que se puede materializar en productos y procesos susceptibles de protección a través de los derechos de propiedad intelectual. Mientras, el conocimiento de las ciencias sociales y humanidades es, normalmente, más difícil de concretar en un producto, no resultando apropiado emplear las herramientas contractuales utilizadas en las ciencias experimentales o ingenierías. Véase, por ejemplo, el conocimiento “*encapsulado*” que se transfiere en ciencias sociales y humanidades, que puede tratarse de conocimiento de procesos, cadena causal de eventos, marcos teóricos o recomendaciones específicas (Molas-Gallart *et al.*, 2002). La diversidad de formas de transferencia en los distintos campos del conocimiento de ciencias sociales, junto a la variedad de contextos de aplicación, aconsejan estudios detallados de la casuística de cada disciplina (Castro *et al.*, 2010). Diversos autores han comprobado empíricamente la variedad de tipos de colaboración entre académicos y terceros (Olmos *et al.*, 2014c; D'Este y Patel, 2007) y la literatura coincide en las especiales dificultades para evaluar y medir el impacto de las investigaciones en ciencias sociales y humanas (Ibarra *et al.* 2006).

La carencia de indicadores para la actividad de transmisión del conocimiento en estos campos, conlleva la falta de reconocimiento de las acciones que puedan desarrollar sus investigadores, circunstancia que no concurre en el caso de los investigadores de las ciencias puras e ingenierías. Suponemos que esta circunstancia desincentiva a desplegar tareas vinculadas a la transferencia del conocimiento dentro de la comunidad académica especialista en estas ciencias “blandas”, afectando negativamente al compromiso de la Universidad con la sociedad. En este sentido, Serrano y Claver (2012), ponen como ejemplo los “*sexenios de transferencia*”, creados por el Ministerio de

Educación en noviembre de 2010, donde se emplean para evaluar las actividades de transferencia en ciencias sociales y humanidades la existencia de patentes, la creación de empresas, los contratos con el entorno socioeconómico que hayan generado productos innovadores y la generación de estándares para la industria. Por otra parte, consideramos que esta laguna también afecta negativamente a la valoración de este tipo de actividades por los stakeholders, ante la ausencia de datos favorables.

Para contrarrestar esta situación, se han dado algunas experiencias recientes de uso de indicadores para la evaluación de las investigaciones de ciencias sociales. No obstante, se tratan de pequeños pasos dentro de la complejidad asociada a la medición del impacto en ciencias sociales. Además, el problema se agrava por la diversidad de tipos de conocimiento, difusión y uso que concurren entre las disciplinas de las ciencias sociales; obstaculizando la réplica de herramientas de medición entre ellas.

El *Research Excellence Framework* (REF), se trata de un nuevo sistema de evaluación de la investigación en el Reino Unido aplicable a todos los campos científicos, y que recoge el impacto de la investigación como uno de los criterios de evaluación y financiación. Se basa en casos de estudio que reflejan evidencias e incorporan indicadores sobre la naturaleza y alcance del impacto. Posteriormente, la evaluación del impacto se somete al *peer-review* y se configura a través de un sistema de paneles (Serrano y Claver, 2012).

Otros ejemplos, también en Reino Unido, son el desarrollo por el *UK's Economic and Social Research Council* (ESRC) de nuevos enfoques para la valoración del impacto de la investigación en el campo de la política pública y la prestación de servicios públicos a través de la opinión de doctores, profesores y trabajadores sociales. Meagher *et al.* (2008) explican la metodología empleada para valorar diversas acciones en el campo de la psicología. En concreto, a través de un enfoque multimodelo y cualitativo, recogen los flujos de conocimiento, experiencia e influencia que confluyen entre los diversos actores vinculados a la actividad objeto de evaluación. Dentro de las ventajas de esta metodología se mencionan la diversidad de métodos (proyectos de casos de estudio, encuestas, grupos de referencia, análisis de documentos y

entrevistas semiestructuradas) y la interconexión de sus diversos resultados a través de un planteamiento triangular. Al respecto, y sin perjuicio de su utilidad para posteriores usos y adaptaciones de este modelo, la configuración de este tipo de herramientas de carácter cualitativo pone de relieve la necesidad de que los agentes examinen conscientemente los procesos de interacción entre investigadores y usuarios, si realmente desean contar con instrumentos de medición del impacto de las actividades de investigación.

Más reciente aún, y en la misma línea de la metodología anterior, se encuentra el enfoque SIAMPI (*Social Impact Assessment Methods*) desarrollado por investigadores del *Welsh University Research Centre* para la identificación del impacto de las investigaciones en el campo de las ciencias sociales. Este trabajo, parte de la premisa de que es inapropiado buscar efectos directos de los resultados de las investigaciones de ciencias sociales por la complejidad del proceso social y político en el que se desarrollan. Por este motivo, se centra en analizar las interacciones entre investigadores y *stakeholders* no académicos mediante entrevistas previas con todos los agentes. No obstante, aclaran que este enfoque debe compatibilizarse con otras herramientas, entre ellas cuantitativas (Molas-Gallart y Pang, 2011).

La facilidad y aparente idoneidad de las patentes, las licencias y las *spin-off* como indicadores para medir la transferencia del conocimiento en las ciencias experimentales provocó la proliferación de incontables estudios al respecto. No obstante, posteriormente, algunos trabajos constataron que, por un lado, se estaban excluyendo otras vías de interacción igualmente válidas en las ciencias experimentales; por otro, que las peculiaridades de las ciencias sociales y humanidades no se ajustaban a los típicos canales que venían examinándose. Por estos motivos, diversas voces propusieron ampliar la lista de canales a otros como la investigación colaborativa, los contratos de investigación, la consultoría, las actividades de formación y el uso por organizaciones externas de las instalaciones y herramientas de la Universidad. (Hewit-Dundas, 2012; Olmos-Peñuela, 2014b).

A este respecto, investigadores como Bonaccorsi y Piccaluga (1994) propusieron una clasificación para la relación Universidad-empresa en virtud

del grado de formalización de las colaboraciones, su tamaño y los recursos económicos de la organización externa. También Molas-Gallart *et al.* (2002), reflejan doce tipos de actividades (llamadas “*Third Stream Activities*”) usadas por los académicos para colaborar con terceros en la “*generación, uso, aplicación y explotación del conocimiento y otras capacidades universitarias fuera del ambiente académico*” y que agrupan en cinco canales: contrato de investigación, *joint research*, consultoría académica, actividades de formación y movilidad del personal. Además, aclaran que los dos primeros se entienden como actividades tradicionales de generación de nuevo conocimiento; mientras que los tres restantes –consultoría, formación y movilidad del personal–, se caracterizan por la utilización de conocimiento acumulado.

Otros estudios empíricos sobre cuáles son las actividades empleadas en la transferencia del conocimiento en la Universidad reflejan disparidad de canales en virtud de la disciplina (Landry *et al.* 2001; D' Este and Patel 2007; Landry *et al.* 2007). Esta divergencia, y a pesar de las peculiaridades de cada campo, manifiesta la necesidad de estudios que corroboren o rechacen los resultados obtenidos. Por ejemplo, para las ciencias económicas, Schartinger *et al.* 2002 observaron que la movilidad del personal y los cursos de formación eran las actividades de transferencia de conocimiento más habituales. Sin embargo, Olmos-Peñuela *et al.* (2014b) señalaron como actividades más frecuentes el asesoramiento técnico y la consultoría y contratos de investigación.

A efectos de una visión más completa de la variedad de canales de transferencia de conocimiento y tecnología, a continuación recogemos en la tabla 2.3 una “matriz de mecanismos de transferencia de conocimiento y tecnologías” publicada en el Informe de la comisión de expertos internacionales de la Estrategia Universidad 2015.

Vínculos entre la Universidad y la industria	Función del Gobierno Nacional	Función de las Autoridades Locales	Comentarios
<p>Función del espacio público</p> <p>Contactos y relaciones</p> <p>Conferencias, ferias y foros</p> <p>Publicación y difusión de hallazgos</p> <p>Asociaciones de alumnos</p>	<p>Desarrollar y financiar programas para crear y promover redes y clústeres sectoriales</p>		<p>Las empresas consideran esta función, junto con la educación y la formación, la contribución más importante de las Universidades</p>
<p>Formación de capital humano</p> <p>Participación de alumnos en las actividades de I+D de las empresas (pasantías y programas de educación cooperativa)</p> <p>Empleo de licenciados y postgraduados</p> <p>Empleo de licenciados con estudios de postgrado en I+D</p> <p>Participación de profesionales de la industria en la docencia y el desarrollo del currículo</p> <p>Trabajos de fin de carrera y tesis doctorales conjuntos</p> <p>Participación de investigadores universitarios en empresas</p> <p>Participación de empleados de empresas en cursos de formación universitaria (en el campus o en la empresa)</p>	<p>Establecimiento de prioridades e incentivos para elaborar nuevos programas (campos emergentes e interdisciplinarios)</p> <p>Becas específicas</p> <p>Becas de movilidad</p> <p>Empleo flexible (sabático, baja no remunerada)</p>	<p>Financiación y deducciones fiscales para facilitar la inserción de doctores</p>	<p>Principal misión de las Universidades para favorecer la innovación</p>
<p>Investigación</p> <p>Contratos de investigación</p> <p>Proyectos conjuntos de I+D</p> <p>Consortios de investigación</p> <p>Investigadores de la industria destinados en laboratorios universitarios</p>	<p>Financiación (directa /compartida)</p> <p>Incentivos fiscales</p> <p>Evaluación de la capacidad de investigación de las Universidades</p> <p>Criterios de evaluación del rendimiento de los investigadores</p>	<p>Financiación</p> <p>Atraer “inquilinos ancla”¹</p> <p>Promover la formación de clústeres</p> <p>Apoyo específico dirigido a PYME</p> <p>Agencias intermediarias</p>	<p>Mayores beneficios en la intersección de disciplinas tradicionales</p>
<p>Resolución de problemas y consultoría</p> <p>Contratos de consultoría</p> <p>Ensayos, estándares, prototipos y diseños de pruebas de concepto</p>		<p>Financiación</p> <p>Terrenos acondicionados e infraestructura</p>	<p>Necesidad de acuerdos claros de reparto de beneficios en el seno de las Universidades</p>
<p>Infraestructura técnica</p> <p>Utilización de laboratorios de la Universidad</p> <p>Laboratorios comunes</p> <p>Utilización compartida de maquinaria (en el campus o en la empresa)</p> <p>Parques científicos</p>	<p>Marco legal de DPI</p> <p>Autonomía financiera de las Universidades públicas</p>	<p>Financiación</p> <p>Asistencia técnica</p>	<p>Más plausible en los campos de la biotecnología, las ciencias biomédicas, la nanotecnología, los nuevos materiales y las TI</p>
<p>Comercialización de conocimientos</p> <p>Cesión de patentes ostentadas por la Universidad</p> <p>Viveros de empresas</p> <p>Empresas de reciente creación Spin-offs</p>	<p>Marco legal de DPI</p> <p>Autonomía financiera de las Universidades públicas</p>	<p>Financiación</p> <p>Asistencia técnica</p>	<p>Más plausible en los campos de la biotecnología, las ciencias biomédicas, la nanotecnología, los nuevos materiales y las TI</p>

Tabla 2.3. Matriz de mecanismos de transferencia de conocimientos y tecnología. Fuente: Informe de la Comisión de expertos internacionales de la Estrategia Universidad 2015, recogido por Testar (2012).

2.5 La transferencia de conocimiento en la Contabilidad de Gestión.

Como en la mayoría de las disciplinas de ciencias sociales, los estudios sobre estas vías de transmitir el conocimiento en CG son limitados. La necesidad de investigaciones que aclaren las actividades de transferencia típicas en CG a efectos de su evaluación, fomento y mejora contribuirían a que los académicos respondieran con más claridad a los reclamos de la tercera misión. Como mecanismos exitosos de transferencia de conocimiento recogidos en la escasa literatura contable al respecto, encontramos la mencionada por Hopwood (2008) que incentiva la construcción de centros de investigación aplicada como canales comunicación con las empresas. Basándose en su experiencia como decano, pone como ejemplo la creación de los siguientes centros: el *Clifford Chance Centre for the Management of Professional Service Firms*, el *Skoll Centre for Social Entrepreneurship*, el *British Telecom Centre for Mayor Programme Management* y el *James Martin Centre for Science and Civilization*.

Hughes, Bence, Grisoni, O'Regan y Wornham (2011) entrevistaron a 68 académicos de Reino Unido vinculados a la dirección de empresas, siendo 14 del área contable, sobre los modos de transferencia del conocimiento entre los académicos y los profesionales. Tras admitir que los profesionales acuden a numerosas fuentes de conocimiento no vinculadas al mundo académico, presentaron un esquema conceptual sobre los canales que permiten un acercamiento entre el mundo académico y el mundo profesional. Como se aprecia en la figura 2.3., las actividades que recogieron fueron: los cursos y programas, la investigación, las publicaciones, las conferencias, las redes de conocimiento y las actividades de consultoría desarrolladas por la academia. Además, otorgaron un papel propulsor a los cuerpos de profesionales, sobre todo en contabilidad, y a las empresas de consultoría. No obstante, con relación a las últimas, recordaron el tradicional debate sobre los efectos negativos de desarrollar consultoría por académicos, al peligrar su independencia, ser utilizados por los clientes y existir restricciones a la difusión de conocimiento vinculado a la organización examinada.



Figura 2.3. Canales de transferencia de conocimiento de la universidad a los profesionales en Contabilidad de Gestión. Fuente: Hughes *et al.* (2011).

Ante la escasez de estudios empíricos sobre las actividades de transferencia típicas de CG, algunas publicaciones han relacionado la investigación aplicada en contabilidad con la **consultoría**, advirtiendo que la investigación enfocada hacia la mejora y desarrollo de las prácticas contables se encuentra desacreditada por su analogía con la consultoría (Baldvinsdottir *et. al*, 2010). Como se comprobará a lo largo del marco teórico de esta Tesis Doctoral, diversas voces han alarmado del peligro de no desarrollar investigaciones cuyos resultados y conocimientos teóricos sean implementados, o no se puedan aplicar, en beneficio de las prácticas contables. Además, en esta línea, hay autores que señalan como motivo del distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en CG que las organizaciones no consideren a los profesores universitarios como los mayores expertos en esta área (Kaplan, 2010) o la falta de contacto con las organizaciones (Merchant, 2012).

Dentro de las limitadas publicaciones sobre transferencia de conocimiento en CG, los estudios que se han presentado al respecto se han centrado en el ámbito del sector público, analizando el proceso de creación del conocimiento de los académicos y su implantación en las organizaciones, así como el grado de satisfacción de los *managers* o de sus preferencias por los académicos o los consultores (no académicos). En particular, esta línea de investigación en CG ha sido desarrollada por van Helden *et al.* (2010, 2011) y ter Bogt (2010), o en el sector privado por Lukka y Granlund (2002).

A este respecto, van Helden *et al.* (2010), definen la *consultoría* como un proceso de transferencia del conocimiento y/o habilidades desde una parte (el consultor), a otra (el cliente). Analizan las interacciones entre académicos y consultores en el proceso de generación y transmisión del conocimiento y fijan como posibles artífices del mismo no sólo a los académicos en su faceta investigadora, sino también a las organizaciones y a los consultores. Cabe recalcar dentro de las conclusiones de su trabajo, el valor que consideran que aporta a la investigación el contacto real de los académicos con los consultores, subrayando las ventajas de un perfil de investigador-consultor. En primer lugar, porque el contacto con los investigadores académicos da acceso a los consultores al conocimiento académico y, por ende, a trasladar ese conocimiento a la organización en formas accesibles para su posterior aplicación y transmisión a los profesionales. Por otra parte, además, la experiencia de los consultores puede contribuir a que los académicos descubran o formulen nuevas preguntas o líneas de investigación que respondan a las necesidades reales de las organizaciones.

Finalmente, tras entrevistar a 18 profesionales del mundo de la investigación y/o la consultoría, destacan, como otro resultado de su investigación, la elaboración de un marco teórico sobre las características del conocimiento generado en consultoría y el derivado de las tareas investigadoras de los académicos recogido en la tabla 2.4.

Conocimiento	Consultores	Investigadores
Por la orientación	Aplicada	Básica o Aplicada
Por el tipo	Explícito y tácito	Explícito
Por el inductor	Se dirige hacia un problema dado	Se dirige hacia un problema de la disciplina o a un problema dado
Por la aplicación	Listo para ser aplicado en la práctica	Precisa indicaciones para ser aplicado en la práctica

Tabla 2.4. Comparación del conocimiento generado en consultoría e investigación. Fuente: van Helden *et al.*, 2010.

Posteriormente, van Helden *et al.* (2011) tras entrevistar a 24 *top managers* de las instituciones del sector público de Italia, Holanda y Suecia, detectaron que

la elección por parte de los organismos de los servicios de consultores o de académicos (investigadores) dependía no del tema a investigar, sino del tipo de problema a resolver. En particular, cuando el problema era concreto preferían acudir a los consultores; en cambio, cuando no está bien definido y/o requerían un consejo imparcial optaban por los servicios de los académicos, esto es, los regulados en el contexto nacional por el Art. 83 LOU.

En la búsqueda de un marco teórico general sobre las actividades de consultoría desarrolladas por académicos, se distinguen los trabajos de Perkmann y Walsh (2008). Entienden *consultoría (académica)* como la provisión de un servicio por académicos a organizaciones externas en términos comerciales, incluyendo actividades como suministrar consejos, resolver problemas así como generar o probar nuevas ideas. En este contexto, articulan un marco teórico para las disciplinas científicas y tecnológicas sobre los distintos tipos de consultoría que se desarrollaban tomando como criterio fundamental la motivación de los académicos para comprometerse, así como la estructura de la relación generada y el tipo de conocimiento intercambiado o generado durante la consultoría, tal y como se recoge en la tabla 2.5.

Tipos de Consultoría Académica	Motivo	Relación	Tipo de conocimiento
Oportunidad	Ingresos	Corto plazo	Acceso abierto
Comercialización	Comerciales	Desarrollo tecnológico	Tácito
Investigación	Oportunidades de investigación	Largo plazo	Estratégico, Know-what

Tabla 2.5 Tipos de consultoría académica. Fuente: Perkamann y Walsh, 2008.

De los tipos de consultoría mencionados, consideramos que el tipo “*Oportunidad*” puede encajar con alguna de las actividades de consultoría académica desarrollada en el ámbito de la Contabilidad de Gestión. En concreto, recogen las actividades con los siguientes rasgos diferenciadores: destinadas a la resolución de problemas concretos, suministran mejoras más

que nuevas ideas de proyectos o diseños; la duración de la relación suele ser a corto plazo, por lo que implica un bajo nivel de compromiso para la interacción con el cliente; y la Universidad obtiene ingresos por los servicios prestados.

Por otra parte, Rentochini *et al.* (2011) lamentan la falta de un análisis sistemático de la consultoría ejercida por académicos al tratarse de una herramienta de transferencia de conocimiento frecuentemente utilizada en todas las disciplinas, incluso más que otras vías, como las *spin-offs* o *joint research collaborations*. Entre los motivos que esgrimen, al igual que en van Helden *et al.* (2010), se encuentran el hecho de que facilitan notablemente la interacción entre los académicos y las empresas y que ofrecen nuevas ideas y perspectivas sobre las que investigar. Además, tras examinar empíricamente en las universidades de Valencia si el tipo de investigación asociada a la consultoría puede ser factor de la baja productividad investigadora, no encontraron que el desarrollo de actividades consultoras afectase negativamente al nivel de producción científica siempre que el nivel de actividades no fuera alto (científicos comprometidos con 3 ó más actividades consultora en un periodo de 4 años).

Finalmente, se considera adecuado incorporar una última reflexión de van Helden *et al.* (2010) sobre el paradójico contexto en el que los académicos holandeses desarrollan sus actividades de investigación y consultoría, en parte extrapolable al caso español. Por una parte, se encuentran con un incremento de las presiones por publicar en revistas con revisión por pares, lo que podía aumentar potencialmente el distanciamiento con la práctica. Por otro lado, en sentido contrario, como consecuencia de los recortes presupuestarios y las críticas externas a la relevancia de su trabajo, se ven sometidos a veces a conseguir financiación a través de la investigación aplicada o a comercializar con la enseñanza.

CAPÍTULO 3. EL PARALELISMO ENTRE EL MARCO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LA EVOLUCIÓN EMPRESARIAL A LO LARGO DEL TIEMPO

3.1 La polémica sobre el origen de la Contabilidad de Gestión y la historia de la Contabilidad.

Estamos de acuerdo con Tua Pereda (2013) cuando defiende que conocer la historia de la contabilidad contribuye a un mejor entendimiento de la disciplina contable y sus retos. Así, en el prólogo de la obra *Aproximación al estudio del pensamiento contable español*, afirma que la historia nos permite observar cómo la contabilidad se ha ido adaptando a los cambios en los valores económicos, culturales e intelectuales de cada periodo histórico; y, en consecuencia, entender su papel en el desarrollo económico y bienestar colectivo, por eso, creemos que para reafirmar el carácter aplicado de la CG, es necesario realizar un recorrido por su trayectoria histórica llevando como hilo conductor la evolución empresarial. Como afirma, Shotter (1999), sin considerar el cambio como un aspecto permanente de la CG, difícilmente se puede comprender hacia dónde se dirige. Asimismo, Johnson y Kaplan (1987) con su obra “Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión” pretenden poner de manifiesto el contexto histórico en el que se originaron los sistemas contables de gestión contemporáneos para promover y salvaguardar su primitiva vocación hacia la decisión y el control. En esta línea, nos sumamos al enfoque de Sorensen (2009) en su trabajo sobre el distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en Contabilidad de Gestión (CG, en

adelante) al examinar el recorrido histórico de las prácticas contables como paso previo al análisis del gap.

El origen y la evolución de la CG han sido objeto de debates entre las distintas corrientes metodológicas desarrolladas dentro de la historiografía contable en la última mitad del siglo pasado a nivel internacional. Las diferentes posturas, más allá de la confrontación general, enriquecieron el conocimiento sobre la historia de la contabilidad; y como ocurrió en el caso español, ofrecieron nuevos planteamientos que complementaron la metodología tradicional con interpretaciones sustentadas en las modernas teorías sociológicas (Esteban, 2013; Funell, 1996).

En este sentido, Shotter (1999) presenta cinco perspectivas diferentes sobre las causas que motivaron el nacimiento y desarrollo de la CG. La visión de Edwards, Boyns y Andersen (1995) como respuesta ante la necesidad de información para optimizar los recursos económicos durante la Revolución Industrial en Reino Unido; los trabajos de Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1897), que apoyados en Chandler (1977), aprecian en las primeras empresas multiproceso y jerarquizadas del siglo XIX en Estados Unidos una demanda de información contable sobre el precio de los procesos de transformación internos, antes facilitada por el propio mercado. Otra escuela de pensamiento, como veremos dentro de la corriente conocida como *“la nueva historia”*, que prescinde del tiempo como punto de partida, y justifica su surgimiento como un medio del capital para explotar a la sociedad en un contexto de desigualdad estructural (Neimark y Tinker, 1986). En esta línea, también se encuentra otra perspectiva que defiende la aparición de la CG como mecanismo para el control de los costes y especialmente cuando la información contable se usó para ejercer la *“human accountability”* (Hoskin y Macve, 1988). También la opinión de Armstrong (1985), que asocia la evolución de la CG al esfuerzo de la profesión por desarrollar su propio conocimiento y técnicas de control y alcanzar un mejor posicionamiento dentro de la profesión contable.

Asimismo, Carmona y Donoso (1999) presentan un planteamiento similar al de Shotter. Consideran el origen de los “primeros sistemas de costes” como respuesta a tres líneas de investigación, diferenciando entre las escuelas:

economicista, foucaultiana y la del proceso del trabajo. La *escuela economicista* considera que los primeros sistemas de costes surgieron como respuesta ante la necesidad de información de las empresas de la Revolución Industrial para mejorar su eficiencia y minorar costes, como medio para mantenerse en el contexto de competitividad en el que se encontraban. Entre sus representantes citan a Johnson y Kaplan (1987), Edwards y Newell (1991), Fleischman y Tyson (1993) y Fleischman y Parker (1997). La *escuela foucaultiana*, es impulsada por Ezzamel, Hoskin y Macve (1990) y rechazan la hipótesis anterior basándose en pruebas documentales, como el caso de la *Springfield Armory*, entidad gubernamental que desarrollaba sistemas de costes en un entorno sin competitividad. Como hipótesis alternativa, proponen que la finalidad de los sistemas de costes es controlar a la mano de obra, y consideran que la eficiencia es una consecuencia supletoria. La escuela denominada proceso de trabajo (*labor process*), propugnada por autores como Hopper y Armstrong (1991), ven a los primeros sistemas de costes como la herramienta empleada durante finales del siglo XIX y principios del siglo XX por el empresario capitalista para obstaculizar el movimiento de sindicalización y llegar a la alienación de los trabajadores.

En este contexto, es imprescindible referirse al pensamiento de Foucault (1926-1983), que sin haber realizado estudios sobre contabilidad, sus trabajos modificaron el devenir de los paradigmas de la investigación histórica en contabilidad. Sin perjuicio de profundizar más adelante en su influjo, cabe destacar que introdujo el método de investigación conocido como "*arqueología del pensamiento*", que posteriormente desembocó en la "*genealogía*". Básicamente esgrime que no se puede analizar la evolución del pensamiento con las ideas del presente, ya que los individuos del pasado se guiaron por un sistema de pensamiento distinto al actual. De esta forma, los adeptos al método arqueológico, no estudian de una época lo que hoy se considera como importante, sino que lo que se estimaba importante en ella (Puxty, 1993). En este sentido, consideran ilógico investigar en el pasado lo que hoy llamamos Contabilidad de Costes, y ponen como ejemplo considerar que el origen de la Contabilidad de Costes data del Antiguo Egipto, ya que las prácticas de cálculo encontradas carecen del significado actual.

Es reseñable la apreciación Boyns y Edwards (2007), al destacar que dentro de la historiografía contable de los 90, tres de los siete trabajos con mayor impacto en citas, estaban vinculados a la CG y constituyeron unos de los focos iniciales de la polémica entre las corrientes tradicionales y los nuevos planteamientos. Dichos estudios se publicaron en *Accounting, Organizations and Society*, revista que sirvió de trampolín tanto de la corriente de investigación de carácter crítico como de los planteamientos de la “*nueva historia de la contabilidad*”, íntimamente relacionada con la primera (Hernández, 2013). Los trabajos fueron:

- “*Towards a critical understanding of accounting in the UK, 1914-1925*”, de Ane Loft (1986). Siendo Hopwood su director de Tesis, fue la primera en extropolar a la contabilidad, y en especial a la CG, las ideas de Foucault sobre disciplina en la sociedad actual y las relaciones saber-poder. En concreto, Foucault visualizaba en las nuevas formas de disciplina la *Panopticon* de Jeremy Bentham, esto es, esa cárcel circular cuyo diseño daba la sensación a los presos de estar continuamente vigilados. Loft, en su Tesis Doctoral y publicaciones de la misma, asemejó la contabilidad, y en especial las herramientas de la CG, a esa forma de control, de tal forma que los trabajadores tenían la percepción de encontrarse permanentemente observados por la dirección. Mediante este símil, los foucaultianos justificaron el desarrollo de la CG más que por motivos económicos, como forma de disciplina, control y vigilancia sociales.

- “*The archaeology of accounting systems*”, de Hopwood. En su famoso artículo, recogió parte de los debates de la *London Business School* sobre la obra de Foucault, invitando a estudiar las condiciones del cambio contable, el proceso del cambio y sus consecuencias en la organización. Tras contemplar el proceso del cambio en tres contextos empresariales distintos (primero, caso del alfarero inglés Wedgwood, del siglo XVIII; segundo, empresa manufacturera M del principios de siglo, que recurre una estructura de costes concentrada en procesos de producción; y tercero, empresa Q, influenciada por la dinamicidad de la economía y abocada a alejarse de la concentración geográfica en una localidad), aboga por la idea de una *contabilidad en acción*, con un carácter discontinuo, “*firmemente implicada en la organización más allá de ser una parte*

separada de ella" (Hopwood, 1987). Así, acude a un símil para asimilar la investigación de un yacimiento por un arqueólogo con la investigación de los sistemas contables en las organizaciones al considerar a estos como estratos.

- "*The genesis of accountability: the West Point connections*", 1988, de Hoskin y Macve, que adoptan un enfoque foucaultiano sobre las relaciones poder-conocimiento para explicar el origen de la *Nueva Gerencia* en Estados Unidos a través del examen de las primeras instituciones industriales (*Springfield Armory* en Massachusetts, y los ferrocarriles, particularmente el *Western Railroads*).

Sea como fuere, el origen y evolución de la CG no es un tema trivial para los investigadores de toda la disciplina contable pues en un contexto de investigación limitado a la investigación normativa o a la teoría positiva de la contabilidad y al funcionalismo, y dominado por la contabilidad financiera, irrumpieron nuevas perspectivas de analizar la contabilidad, caracterizadas por detenerse en sus aspectos conductuales, organizativos y sociales. Las nuevas corrientes metodológicas como la interpretativa, crítica y contingente, en buena parte se formularon al fijarse en el papel que ha jugado la CG en las organizaciones.

3.2 El desarrollo de la Contabilidad de Gestión

3.2.1 La llegada de la Revolución Industrial

La historiografía contable marca como inicio de lo que hoy conocemos como Contabilidad de Costes el final del siglo XIX junto con la Revolución Industrial. Sin embargo, los primeros guiños a las prácticas de costes datan de épocas antiquísimas, como así se muestran en las leyes aprobadas por la Dinastía Tang (618 – 907AC) para la gestión de los almacenes o el uso de presupuestos para controlar las actividades recaudatorias. Siendo el feudalismo el sistema preponderante hasta el siglo pasado en China, la Contabilidad de Costes principalmente asumió un rol de apoyo para la toma de decisiones del gobierno y las instituciones (Chow y Xiao, 2007).

Sea como fuere, gran parte de la literatura anglosajona asoció el nacimiento de las prácticas modernas de Contabilidad de Costes al contexto de la Revolución

Industrial, aunque con significativas voces díscolas que cuestionaron esta referencia. Así, encontramos que para Solomons (1952, recogido por Parker, 1995) la aparición de la CG se fija por los historiadores contables desde mediados de 1880. Sin embargo, Pollard (1968, citado por Boyns y Edwards, 2007), de manera taxativa, afirma que las prácticas contables para la gestión no son obra de la Revolución Industrial, ni siquiera de finales del siglo XIX, sino del siglo XX. Por otra parte, como detallaremos, destacan los hallazgos de Fleischman y Parker (1991), para el caso de Reino Unido, y Carmona y Donoso (1999), para el caso Español, de prácticas sofisticadas de costes en periodos ligeramente anteriores a la Revolución Industrial.

Por su parte, Johnson y Kaplan, en su afamada obra publicada en 1987, “Auge y caída de la Contabilidad de Gestión”, consideran que los sistemas contables de gestión modernos nacieron ante la necesidad de las empresas americanas del siglo XIX de conocer el precio de los procesos de transformación internos, antes facilitados por el mercado. Las primeras empresas en desarrollar información contable interna sofisticada fueron las fábricas textiles de algodón aparecidas a partir de 1812, seguidas por las siderúrgicas, los ferrocarriles, los distribuidores y los detallistas de finales del siglo XIX. Para maximizar el lucro de las economías de escala, los empresarios de la Revolución Industrial apostaron por varias medidas: especializarse en una única actividad económica; sustituir los productos o servicios suministrados por el mercado por los generados en sus procesos internos; y por concentrar en un mismo lugar de trabajo a los empleados bajo los órdenes de los directivos. Según sus investigaciones, estos nuevos modelos de empresa, requerían de información contable interna para controlar la tasa de rendimiento de los recursos en sus procesos internos y como forma de motivar a los directivos a ser eficientes para aumentar las ganancias. Además, no prestaban excesiva atención a la información derivada de los resultados externos –o al menos en comparación con épocas posteriores– porque consideraban que siendo eficientes conseguirían el máximo beneficio. Al inicio, los cálculos eran sencillos como el coste hora o el coste por libra producida, para cada proceso o para cada trabajador, pero sin distribución o asignación de costes indirectos. Más tarde, a mediados del siglo XIX, la aparición del telégrafo y, sobre todo del ferrocarril,

incrementaron la complejidad de las actividades logísticas, de transformación y de distribución, lo que desembocó en cálculos más sofisticados, como el coste por tonelada y milla, y el ratio de explotación (ingresos sobre costes de explotación) en las empresas de ferrocarriles; o el margen bruto por departamento (ingresos por ventas menos compras y costes de explotación) y la rotación del inventario, en las grandes empresas de distribución. Al respecto, cabe aclarar que a pesar de la influencia de Chandler (1952) en los estudios de Johnson y Kaplan, estos últimos discreparon del primero al anteponer las empresas textiles a los ferrocarriles como primer ejemplo de prácticas de costes.

También, Fleischman y Parker (1991) recabaron documentos de la correspondencia mantenida por empresas innovadoras en el sector textil y del acero en Reino Unido de 1760 a 1850, y acreditaron sofisticadas prácticas de costes –fundamentalmente control de costes y utilización de *standards*– anteriores a la Revolución Industrial. En este sentido, también Hoskin y Macve (1988), Tyson (1990) y Fleischman y Tyson (2007), demuestran la existencia de prácticas de costes que precedieron a la Revolución Industrial en la *Springfield Armery* (empresa nombrada como armería nacional por el Congreso Americano en 1794). Ejemplos de las mismas son los registros de consumo de materiales y salarios desde 1819, y las técnicas de control interno desde 1889 (Gutiérrez, 2005).

3.2.2 La Administración Científica

En el último cuarto de siglo XIX, se produjo un crecimiento de las empresas y una mayor complejidad de sus procesos de transformación. La necesidad de nueva información para evaluar la eficiencia de los procesos desató que un grupo de ingenieros mecánicos en Estados Unidos investigaran propuestas alternativas que se materializaron en el movimiento conocido como *Administración Científica* o *Taylorismo* (“*Taylorism*”). Como señalan Fleischman y Tyson (2007), si el inicio de las prácticas sofisticadas de Contabilidad de Costes es un tema debatido, ningún académico ha puesto en duda la valiosa contribución de este movimiento al desarrollo de los costes. Los nombres más representativos de este movimiento son los de Frederick W. Taylor y Alexander

Church, sin olvidar otros consultores e ingenieros industriales que se unieron a esta corriente como H. Emerson, A. Hamilton Church, H.R. Towne, F. Gilbreth, H.L. Gantt, C. Barth, G.C. Harrison, S. Thompson. Sus avances más significativos fueron el cálculo de los costes *standards* y el análisis de desviaciones entre costes estimados y reales (Kaplan, 1984; Edwards, 2000).

Dado que, los directivos de las empresas siderúrgicas –sector de gran importancia y del que se conservan documentos– se detuvieron en calcular tasas *standards* a las que el material y el trabajo debían consumirse en los procesos productivos en condiciones normales, autores diversos autores (Kaplan y Johnson, 1988; Muñoz, 2012) afirman que los ingenieros y contables recurrieron a la información de los estándares con tres fines distintos durante las dos décadas anteriores a la Primera Guerra Mundial: a) como herramienta para mejorar la eficiencia de tareas o procesos, siguiendo el ejemplo de Taylor; b) para el control de los costes y el análisis de las desviaciones entre el rendimiento real y el *standard*; y c) como alternativa para facilitar la valoración de inventarios al incorporar el importe calculado en los libros contables financieros.

Por otra parte, la *Administración Científica* también mostró interés por la medición y asignación de los costes generales al producto para su cálculo completo, como una vía para evaluar la rentabilidad y la eficiencia global de la empresa, y no sólo la eficiencia de los procesos de Taylor. Church reveló uno de los procedimientos más sofisticados para su época, al proponer una asignación que relacionara cada tipo de gasto con la parte del producto a la que afectara. Cabe decir, en todo caso, que los ingenieros y contables que buscaban el coste completo, incluían los costes de ventas, generales y administrativos, y no se descarta que también una asignación del interés imputado del capital (Johnson y Kaplan, 1988).

3.2.3 Empresas multidivisionales y primeros indicadores de gestión.

Las empresas multisectoriales que se crearon a finales del siglo XIX se enfrentaban al reto de coordinar sus diversas actividades y no caer en una maraña de trabas burocráticas a la hora de generar e intercambiar información

sobre sus procesos internos. Como solución, apostaron por una organización dividida en departamentos especializados por actividades, que eran dirigidos por un director y coordinados por una oficina central que fijaba los objetivos comunes junto a los altos directivos. Al respecto, los sistemas contables de gestión de estas empresas de principios del siglo XX lograron mitigar dos grandes problemas de estas organizaciones. El primero era la carencia de herramientas contables para relacionar la eficiencia de cada departamento con el beneficio global, para lo que desarrollaron presupuestos más completos; el segundo, la insuficiente motivación de los directores por dirigir su propio interés hacia el beneficio global pretendido por los propietarios, para lo que implantaron el retorno de las inversiones, como nueva herramienta que vinculaba el rendimiento de cada departamento con el rendimiento global.

En este desarrollo de los sistemas contables es paradigmático el caso de la empresa “*Du Pont Powder Company*”, empresa multidivisional, organizada verticalmente, que inició su diversificación casi por casualidad, al descubrir durante sus investigaciones sobre material explosivo nuevos productos de distinta naturaleza (plástico, fibra sintética, aditivos para pintura exterior). Parece ser que fue una de las pioneras en el cálculo del retorno de inversiones, y que su aplicación vino de la mano del ingeniero eléctrico Donaldson Brown, con grandes dotes en matemáticas y marketing, y que también pasaría a la historia por su papel en la *General Motors*. Ese sistema asociaba el ratio de explotación y el ratio de rotación, y facilitaba a los directivos averiguar el precio del capital utilizado en la empresa y visualizarla como un “mercado pequeño de capital” (Johnson y Kaplan, 1988), como se aprecia en la figura 3.1.

Es reseñable también el sistema de gestión de *General Motors*, empresa multidivisional que dirigió Brown como consecuencia de los problemas de inventarios que experimentaron en 1920, tras la importante inversión que había realizado Du Pont durante la Primera Guerra Mundial.

La fórmula del retorno de inversiones de Brown fue implementada con la finalidad de controlar el comportamiento gerencial y de los resultados de cada división, más que como apoyo a las decisiones de inversión en capital (Fleischman y Tyson, 2007).

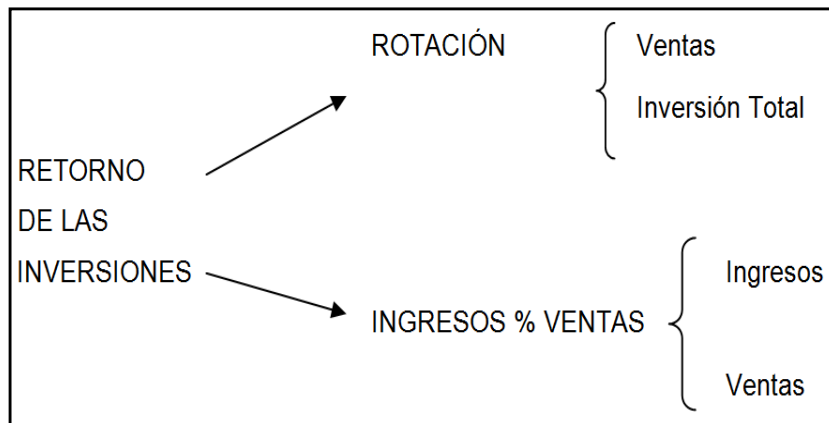


Figura 3.1. Desglose de la fórmula de Retorno de Inversiones. Fuente: Johnson y Kaplan (1987).

Uno de los grandes problemas a los que se enfrentó la *General Motors*, como el resto de las empresas del sector automóvil, fue la fluctuación de los beneficios. Se exponían a grandes cambios en la demanda de automóviles en un contexto de precios anuales invariables y unos costes fijos muy altos. Como solución, Brown propuso un “Estudios de Precios” anual basado en tres ejes: una previsión de operaciones según el volumen esperado del año siguiente; una previsión de las operaciones a volumen *standard* y una determinación del precio *standard* de cada producto (Johnson y Kaplan, 1988). Al respecto, Fleischman y Tyson (2007), alaban “el arte de previsión” de la *General Motors*, al elaborar los presupuestos teniendo en cuenta el crecimiento de la industria, las variaciones estacionales, las condiciones generales del negocio y las actividades de los competidores.

Al margen de cierto desencuentro sobre el exitoso sistema de gestión de la *General Motors*, como réplica de la empresa Dupont, o como fruto de sus sucesivos presidentes (Pierre Dupont en 1920 y Sloan en 1923), la *General Motors* manejó gran parte de las herramientas contables usadas actualmente. Desde 1919 recogieron un plan de incentivos (*bonus*) para managers *senior* dirigidos a alinear los objetivos de estos con los de la corporación y en 1923 ya se aprecia la aplicación del presupuesto flexible. Con relación al último, cabe señalar que Brown aclaró que mediante esta herramienta intentaba mitigar los efectos perturbadores de las fluctuaciones de la demanda sobre el control de los costes; si bien Johnson y Kaplan lamentan que hasta 1927 y 1930 no se hallan referencias en la literatura contable. Por último, dentro de los hitos de la

General Motors, es reseñable el uso de los precios de transferencia para los intercambios entre las divisiones de la empresa a partir de 1920, aunque el propio Sloan ya los había utilizado en la *United Motors Company* en 1919, si bien no había contado con el apoyo de Durant para extrapolarlo a la *General Motors*.

Además de Johnson y Kaplan, otros investigadores centraron sus estudios en esta época. Así, como resume Loft (1991, mencionada por Shotter, 1999), después de la Primera Guerra Mundial (1914-1918) algunas de las grandes empresas adoptaron una estructura multidivisional, recurriendo a la CG como instrumento para que las distintas divisiones dirigiesen sus objetivos particulares hacia la consecución de los de la organización. También Boyns y Edwards (2007) recurren a Loft (1986, 1995) para poner de manifiesto la labor que desarrollaron las técnicas de CG durante esa contienda. Al respecto, facilitó al Ministerio de Municiones de Reino Unido la fijación de los precios contractuales de los materiales de guerra. Debido a ello, en ese país, se dio un impulso a la CG durante los años posteriores, y se materializó en 1919 con la fundación de *The Institute of Cost and Works Accountants* (ICWA), el actual CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*), como medio para promocionar dentro de la profesión contable a los infravalorados contables de costes y divulgar las prácticas de costes.

Aunque para Estados Unidos no se ha encontrado evidencias de un especial despegue de la CG después del tiempo de guerra, en 1919, en un encuentro de la *American Institute of Accountants* (AIA), se propuso la creación de una sección específica para la Contabilidad de Costes dentro de la institución. Tras rechazar dicha proyecto debido a su carácter financiero, en ese mismo año se creó la *National Association of Cost Accountants* (NACA) en Buffalo, actualmente *IMA - The Association of Accountants and Financial Professionals in Business*.

Respecto a los estudios de Marquette y Fleischman (1992), en los primeros años de la década de 1920 aluden al uso de las técnicas de presupuestación, como una herramienta característica de la contabilidad pública, que pasaría de los municipios y el gobierno hasta el mundo de las empresas. Con relación a

este hecho, comparan el número de publicaciones sobre presupuestos del *Supplement of The Accountants' Index*, para el periodo 1921 a 1922, con el del *Second Supplement*, para el espacio de tiempo comprendido entre 1923 y 1927. En concreto, observan que el número de artículos relativos a presupuestos sobre empresas sufrió un espectacular crecimiento en los periodos mencionados (de 12 a 140 artículos, para el primer periodo; y de 140 a 500, para el segundo) en menoscabo de los vinculados a entidades gubernamentales (de 100 a 50, y de 50 a 40). Dicho esto, Fleischman y Tyson (2007) consideran que este hecho (la tardía divulgación de las prácticas presupuestarias en el sector privado) es un reflejo del retraso que experimentó la teoría respecto a la práctica y al pensamiento de la Administración Científica, ya que estiman altamente improbable que el uso de los costes estándares no se acompañara de prácticas presupuestarias.

3.2.4 La preponderancia de la Contabilidad Financiera

3.2.4.1 De la gestión del coste a la Contabilidad de Costes

El periodo que se inicia desde 1925 recoge el famoso pensamiento de Johnson y Kaplan de la decadencia y caída de los sistemas de CG. Según estos autores, entre 1880 y 1925, junto al crecimiento de las modernas corporaciones, se produjo el gran auge e impulso de las técnicas nuevas de CG gracias a los ingenieros y a los empresarios –y no a los académicos– que además de diseñar las ideas, impulsaron su difusión y adopción por otras organizaciones (Kaplan, 1984). El paso de la “*gestión del coste*” a la “*Contabilidad de Costes*”, o dicho de otra forma, de la Contabilidad de Costes del producto administrativa a la Contabilidad de Costes de inventario, estos autores lo marcan después de 1900, al igual que Chartfield que fijó la década de los 20 (Johnson y Kaplan, 1988). Esta época se caracteriza por una búsqueda de financiación de las empresas en los mercados de capital que llevaron a posicionar a los auditores y a sus criterios contables como pieza clave de los sistemas contables, dada la confianza que ponían los futuros inversores en sus informes financieros. Los auditores impusieron su forma de valorar el inventario, basada en criterios objetivos y conservadores, a la Contabilidad de Costes del producto que desarrollaron los ingenieros. En

concreto, los ingenieros buscaban asociar los costes indirectos al producto ahondado hasta la actividad que realmente hubiera motivado el coste, casi equiparándolos a costes directos. Por el contrario, el criterio de asignación de los auditores era simplista, en ocasiones imputándoselos al producto de manera global a través del número de horas de trabajo o el coste de la mano de obra.

De todas formas, Johnson y Kaplan advierten que la implantación de esta Contabilidad de Costes en las empresas se hubiera implantado indistintamente a este hecho. En concreto, reprochan la formación académica recibida por los directivos antes de la Segunda Guerra Mundial, muy enfocada hacia la contabilidad pública, y no hacia la gestión de las empresas.

Este panorama de supremacía de la contabilidad financiera y la auditoría estuvo vinculado al surgimiento de la certificación de contable público (Fleischman y Tyson, 2007). Tras la depresión ocasionada por el Crack del 29 y los abusos financieros cometidos, Estados Unidos estableció un marco económico -financiero ampliamente regulado y aprobó la creación en 1934 de la *Securities and Exchange Commission (SEC)*, como agencia del gobierno independiente que velaría por el correcto funcionamiento del mercado bursátil y financiero. Entre las medidas que adoptó, a lo que esta Tesis Doctoral concierne, destaca la formalización de los procesos de auditoría, con una gran demanda de estados financieros periódicos, y la necesidad de la certificación de contable público para poder desarrollarla. Esta limitación desplazó a la CG y a sus profesionales a un segundo lugar dentro de la comunidad contable, ya que las grandes carreras para los profesionales contables siempre se circunscribían al ámbito de la contabilidad financiera y la auditoría.

Volviendo a Johnson y Kaplan, en su trabajo advierten que los académicos (por ejemplo, Paton, 1922; Sanders, 1923...) y los manuales de CG que se escribieron hacia 1920 confinaban esta área a la valoración del coste como dato de los informes financieros. Así, en las publicaciones no aparecerían referencias a la “gestión” del coste o la CG hasta la Segunda Guerra Mundial, y en términos de surgimiento. En la adopción de esta perspectiva, ejerció gran influencia el tratado “Evolución de la Contabilidad hasta 1900”, de Littleton.

Esta obra señala como inicio de las prácticas de Contabilidad de Costes (obviamente desde la perspectiva de inventario) el final del siglo XIX, cuando los directivos de las empresas de fábrica encontraron dificultades para ligar costes a inventarios ante el gran volumen de costes fijos que estaban alcanzando, y tuvieron que buscar métodos de asignación de costes.

Los trabajos posteriores adoptaron una visión de la CG como un fenómeno posterior a la contabilidad financiera y que nació para responder a un problema de los informes financieros. Esta visión fue secundada por gran parte de los materiales de costes publicados hasta la actualidad, sin alusión alguna a las primeras prácticas de costes de empresas americanas anteriores a 1914. Este es el caso de manuales de tan reconocido prestigio como los de Ray Garrison (*Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*), Horngren (*Cost Accounting: A managerial Emphasis, 1982 de Prentice-Hall*), o incluso el propio Kaplan en 1982 en su obra *Advanced Management Accounting*.

3.2.4.2. Los académicos luchan por dar importancia a la Contabilidad de Gestión

Después de la Segunda Guerra Mundial, los académicos empezaron a mostrar interés por una aparentemente novedosa “Contabilidad de Gestión para la toma de decisiones”, si bien desde la base de la información contable financiera, y olvidando que sus inicios estuvieron ligados a la gestión. Este ambiente motivó el **debate de los 50** sobre el *direct costing*, en torno a la conveniencia de integrar los costes totales o los directos (Johnson y Kaplan, 1987).

En Estados Unidos, la década de los 50 fue el escenario de la disputa entre los defensores del *direct costing* y los adeptos a la asignación de costes según *full cost* o por absorción estricto, a la concepción inorgánica del coste de producción, y a la imputación de costes indirectos en función de coeficientes sobre costes directos, especialmente la mano de obra. No obstante, en algunas partes de Europa Continental el último modelo ya se entendía superado, y no se buscaban versiones alternativas de forma tan exacerbada como en América. Estos desencuentros avocaron a un debilitamiento de la opción tradicional (*full cost*), como demuestra la divulgación por parte de la *National Association of*

Costs Accountants (NACA) de estudios sobre el *direct costing* (1954) y en 1961 la publicación del famoso documento titulado “*Current Application of Direct Costing*”, dirigido a explicar este enfoque. De todas formas, debe ponerse de relieve que las primeras referencias al *direct costing* datan de décadas anteriores, probablemente correspondieron los primeros diseños a Gerard P. de Bodt. En cuanto a su difusión, se especula con un proceso dilatado, caracterizado por las críticas a la imputación de costes indirectos según la mano de obra directa y por la aplicación práctica de Jonathan Harris en la “*Dewey and Almy Chemical*” (Requena, 1998; Fleischman y Tyson, 2007).

Dentro de las voces que discreparon de relegar la CG a un segundo plano en el campo docente e investigador, Johnson y Kaplan resaltan la trascendencia de los siguientes académicos, aunque lamentan que no fueran suficientemente reconocidos por su época a consecuencia de sus posturas discrepantes:

Clark, de la Universidad de Chicago, fue uno de los académicos más desafiantes contra la visión de una Contabilidad de Costes supeditada a las normas de la contabilidad financiera y sus auditores; al respecto, propuso separar los libros de cuentas de la información de costes para la gestión. Otras de sus contribuciones consistieron en la incorporación de términos y conceptos de costes que hasta el día de hoy se siguen utilizando en los manuales; tales como, la distinción entre costes variables y fijos; los conceptos “*coste diferenciales*” y “*costes incurridos*”. Asimismo, cabe destacar su enumeración sobre lo que consideraba como las diez funciones básicas de la Contabilidad de Costes:

En esta línea, economistas de la *London School of Economics* secundaron la idea de Clark, al considerar que el coste que proporcionaba la contabilidad financiera no era relevante para la toma de decisiones. Entre otros, cabe citar a Edwards y Coase, éste último con su gran contribución al detectar que los sistemas contables de doble entrada no recogían el concepto de “coste de oportunidad”. Sin embargo, dejando al margen estas excepciones, la docencia en Contabilidad de Costes se encontraba ligada a la valoración de inventarios.

Por su parte, en 1950 Vatter publicó un libro en *Prentice Hall* basado en sus ponencias en la *University of Chicago* en la década de los 40 donde introduce

la *contabilidad administrativa*, bajo la base de “*costes distintos para distintos propósitos*”. Al respecto, defiende una contabilidad administrativa, rápida y oportuna, diferente de la contabilidad financiera y presidida por el paradigma de la utilidad en la toma de decisiones, cuyo fin último es asistir al directivo.

Sin embargo, en Alemania, en 1945 se publica la obra de Erich Schneider *Contabilidad Industrial (Industrielles Rechnungswesen)*, que tendría una fuerte repercusión en la Europa Continental al desarrollar el famoso enfoque de “*contabilidad por secciones*”, sin perjuicio de otras contribuciones como, por ejemplo, su concepto de “*contabilidad industrial*”.

Aparte de los autores anteriores, destacó la aportación de Herbert Simon, en 1954, al proponer tres funciones de los sistemas de información contable en las empresas descentralizadas: mantenimiento de las fichas de resultados” (*scorekeeping*), dirección de atención (*attention directing*) y resolver los problemas (*problema solving*). Estas conclusiones fueron el resultado de más de 400 entrevistas a profesionales de las siete mayores compañías estadounidenses. Al mismo tiempo, también ofreció una propuesta de diferenciación entre los términos *Cost Accounting* y *Management Accounting* y un marco conceptual y una terminología que algunos manuales siguen empleando. Además, junto al estudio de Greer, en 1954, recogen evidencia empírica del uso por los directivos para la toma de decisiones de diversas fuentes de información informales, más allá de las circunscritas al ámbito de los sistemas de información contable. Estos resultados fueron interpretados como una prueba de que quizás, la irrelevancia que se achacó a los sistemas contables, no lo fue tanto por una falta de atención de la comunidad académica contable sino por las propias limitaciones de manejar datos en sistemas no informatizados. (Fleischman y Tyson, 2007).

Como dicen Johnson y Kaplan (1987), a partir la década de 1950, la línea de investigación dominante era la toma de decisiones directivas, a las que se les aplicó unas herramientas analíticas sustentadas en el desarrollo de la investigación operativa y de las teorías microeconómicas, y el control de gestión en empresas descentralizadas. Destaca la aportación de Anthony en su obra “*Planning and Control Systems: a framework for Analysis*”, de 1965, que

posteriormente fue secundada por profesores de la *Harvard Business School* y David Solomons, con “*Evaluating Divisional Performance*”. En definitiva, hubo un conjunto de estudios en dicha época, que se ocuparon de averiguar y analizar las prácticas de control de gestión en las empresas

De igual manera, queremos destacar en dicha época el interés de los académicos por el concepto de los precios de transferencia pues aparecieron tres publicaciones como fórmula para medir el rendimiento de las divisiones. “*Decentralization and the Transfer Price Problem*”, de P. W. Cook, en *Journal of Business*, abril de 1955; “*Decentralization and Intra-Company Pricing*”, de J. Dean, en *Harvard Business Review*, Julio-agosto de 1955; e “*Intracompany Pricing*”, de W. Stone, en *Accounting Review*, octubre de 1956.

Siguiendo con la preocupación por el control de gestión, en la **década de 1960**, el mundo académico de la CG se interesó por la aplicación de complejos modelos cuantitativos a los problemas de planificación y control (Kaplan, 1984). En parte, se debió al desarrollo que había experimentado la investigación operativa, cuando los matemáticos y físicos asistieron a los aliados en los problemas de logística y operaciones durante la Segunda Guerra Mundial. Apoyados por los adelantos que se dieron en el campo de las computadoras, extendieron su aplicación a problemas industriales y de optimización, alcanzando entre 1960 y 1975, la línea de investigación vinculada a las decisiones y el control de gestión a partir de los datos de coste. Ejemplos de esta última fueron el uso de la teoría de probabilidades y de decisión para las decisiones coste-volumen-beneficio; la teoría de la decisión y la programación dinámica para el análisis de las desviaciones; la asignación de diversos costes a partir de modelos de programación matemáticos; o la estimación de los costes fijos y variables mediante técnicas estadísticas como el análisis de regresión. En sintonía con estas nuevas tendencias se encuentra Scapens (1985), que en la primera edición de “*Management Accounting: A Review of Recent Developments*” menciona como principales líneas de investigación de ese momento: el análisis coste-volumen de operaciones-beneficio bajo incertidumbre; modelos de investigación en desviaciones; modelo de asignación de costes; y la teoría de la agencia.

También, como colofón de la época, destacamos que el término “*Management Accounting*” se estaba normalizando. Prueba de ello es el cambio de denominación de *The Institute of Cost and Works Accountants* (ICWA) por *Institute of Cost and Management Accountants* (ICMA), en 1972. Asimismo, la propuesta de Hopwood (1973) de dividir el “*Management Accounting*” en tres grupos: contenido de información, herramientas analíticas y sistemas de control.

Dejando al margen la polémica anterior, también de esta época es la publicación de la primera edición del manual que ha dominado el mercado de la Contabilidad de Costes durante décadas, el manual de Horngren “*Cost Accounting: a managerial emphasis*”.

3.2.4.3 La Contabilidad de Gestión y los cambios en la gestión de los negocios

A pesar de los intentos académicos por avanzar en la investigación en CG, la mayoría de los sistemas contables aplicados a finales de siglo, seguían utilizando los sistemas de costes de veinte o treinta años atrás. En particular, no eran capaces de suministrar la información ajustada sobre eficiencia y rentabilidad de los procesos internos que demandaban los directivos. A lo largo de los 80 y de los 90, junto a las novedades introducidas por los ordenadores y los Sistemas de Información de Gestión (SIG), se produjo un brusco y radical cambio en el entorno que afectaría tanto al mundo económico como a la forma de concebir los procesos productivos en las empresas y a las relaciones de éstas con el mercado.

Los sistemas de información tradicionales no facilitaban de manera suficiente la información que requerían las empresas para poder competir en este nuevo contexto internacional (Sáez *et al.*, 2009). El escenario favorable de la **década de los 70** para las empresas americanas (inflación alta, dólar débil y alta demanda mundial de sus productos) encubrió las deficiencias de sus sistemas contables (costes de productos inexactos, sistemas contables pobres para el control del proceso y para medir el rendimiento) Pero a partir de los **80**, sin perjuicio del proceso deflacionista y de la subida del dólar, las empresas – particularmente las americanas–, no pudieron enfrentarse a los espectaculares

cambios que se sucedieron en el entorno macroeconómico, en la organización y en la tecnología de los procesos de producción, y que se tradujeron en una fuerte competitividad internacional (Muñoz, 2012). Las empresas occidentales tuvieron que adaptarse y dirigir sus estructuras hacia los procesos de producción que venían desarrollando las empresas japonesas caracterizados por: mejoras en calidad, reducciones de inventario, mayor eficiencia en los procesos de producción, mayor automatización y reducciones en el coste de mano de obra directa e indirecta de los productos fabricados.

Numerosas voces reivindicaron la necesidad de que los sistemas contables y de gestión se adaptasen al nuevo entorno caracterizado por: cambios rápidos en la tecnología que aumentaron la productividad de manera exponencial; aparición de productos con un ciclo de vida a corto plazo; cambios en la organización a una producción integrada (Gutiérrez, 2005). Es evidente, que los sistemas tradicionales no daban respuesta a problemas como la distorsión del coste por la utilización de métodos basados en el volumen; la falta de análisis de los costes de las unidades no productivas o la irrelevancia de la información contable para la toma de decisiones (Kaplan, 1983, 1984; Cooper y Kaplan, 1988; Johnson y Kaplan, 1988; Boned y Bagur, 2006).

Este proceso de cambio a nivel socio-económico, político y tecnológico ha estado acompañado de un entorno cada vez más competitivo, dinámico y global, en el que los clientes demandan calidad, innovación y precio. Por tanto, la CG tiene que adaptarse al nuevo contexto y dar información coherente a los directivos. Este reto queda reflejado en las líneas de investigación posteriores, de entre ellas queremos resaltar tres de las herramientas de CG que, quizás, más impacto han tenido en el mundo empresarial; nos referimos al *Activity Based Costing* (ABC)- *Activity Based Management* (ABM) y al *Balanced Scorecard* (BSC)

3.2.5 Inicio de las prácticas en costes en España

Aunque, tal como se ha relatado en páginas anteriores, está asentada la idea de que el entorno de la Revolución Industrial actuó como foco inicial de la moderna Contabilidad de Costes, en el proceso de búsqueda de

documentación para elaborar este trabajo de investigación, hemos encontramos estudios que demuestran la existencia de sistemas de costes, en España, anteriores a dicha fecha y en un contexto económico y social muy distinto [Gutiérrez (1992), Donoso (1994), Carmona y Donoso (1999)]. Creemos que por su singularidad debemos incluirlos como un apartado más de este capítulo

Los primeros hallazgos de prácticas de costes en España corresponden a la investigación de Rafael Donoso Anes (1994) sobre las Reales Almonas de Sevilla, al menos durante el periodo 1525-1692. La fabricación de jabón constituía una de las industrias con mayor prestigio y arraigo en España, como denota su procedencia árabe en el término “*almonas*”, palabra derivada de “*almuna*”, y que designa a las industrias de jabón. Con ocasión de sus investigaciones en el archivo de la Casa Ducal de Medinaceli (casa nobiliaria unida a la Casa de Alcalá, poseedora del privilegio absoluto de fabricación y comercialización de los jabones por concesión real) detectó que desarrollaban pruebas de fabricación del jabón o “*ensayes*” buscando desgranar el coste de sus diversos componentes y llegar al precio de la libra de jabón. Por la perfección de sus cálculos, Donoso consideró a estas prácticas como un “*verdadero antecedente histórico a la contabilidad de coste estándar*”. El motivo de estos cálculos era hallar un precio razonable de venta del jabón, ya que la fijación de su importe provocó continuos enfrentamientos entre la casa de los duques de Alcalá (concesionaria de los jabones) y el Ayuntamiento de Sevilla, dado que el interés de la primera eran vender a un precio alto, y el del segundo, el más bajo posible para sus ciudadanos (Donoso, 1994; Carmona y Donoso, 1999).

Con relación a la España del siglo XVIII, en 1700 experimentó la entrada de los borbones como nueva casa real, como consecuencia de la muerte de Carlos II de Habsburgo. Su llegada estuvo marcada por la influencia de los principios de la Ilustración, y por intentar transmitir las ideas del mercantilismo francés al debilitado sector fabril español. En este contexto donde se combinan el liberalismo con el proteccionismo propio de las monarquías absolutistas, proliferaron las Reales Fábricas. Se trataban de empresas industriales caracterizadas por contar con algún tipo de intervención estatal, y que

comprendían desde exenciones fiscales en empresas privadas hasta capitales totalmente públicos (Hernández, 2013). Precisamente, los primeros estudios sobre prácticas de costes sofisticadas en España se han centrado en estas empresas.

El primer trabajo es de Prieto Moreno, sobre la Real Fábrica de Tejidos de la Villa de Ezcaray para el periodo de 1767 a 1785, estudio que constituyó su tesina pero que publicó en 2005 con Larrinaga. En el contexto de competitividad de las reales fábricas textiles se hallan pruebas documentales de prácticas de cálculo de costes, de su separación de los registros contables y de su carácter no periódico. Si bien, el trabajo por antonomasia que suscitó el interés en España por esta línea de investigación fue la Tesis doctoral de Fernando Gutiérrez Hidalgo sobre la Real Fábrica de Tabacos en 1992, dirigida por Salvador Carmona (Hernández, 2013). En este sentido, entre otros trabajos, es reseñable la investigación de Gutiérrez, Larrinaga y Nuñez sobre trece Reales Fábricas de 1760 a 1800. Siguiendo la estructura de la investigación de Fleischman y Parker (1991) para 23 empresas británicas durante el periodo 1760 a 1850, analizaron la sofisticación de cuatro áreas: (1) Control de costes con centros de responsabilidad; (2) Asignación de costes indirectos; (3) Costes para la toma de decisiones; (4) Estándares, previsiones y presupuestos. Las pruebas documentales demostraron la existencia de prácticas de costes avanzadas en todas las empresas, y especialmente en la Real Fábrica Textil de Guadalajara, Real Fábrica de Tabaco de Sevilla y la Real Fábrica de Pólvora, en Méjico.

Además del avance que supuso para la historiografía contable española, a nivel internacional corrigió o perfeccionó aquellos planteamientos que asociaban el surgimiento de la Contabilidad de Costes al contexto de competitividad de la Revolución Industrial. Como afirman, estas técnicas avanzadas se desarrollaron en el contexto de la industrialización, pero no en el de la Revolución Industrial propio de los emprendedores (Gutiérrez *et al.*, 2005).

Centrándonos en el siglo XIX, el crecimiento que experimentó España se paralizó en 1800, básicamente por la pérdida de las colonias en América Latina

y por la llegada en 1814 de Fernando VII tras la caída de Napoleón, que al instaurar un régimen absolutista obstaculizó las ideas liberales. Así, el país quedó sumido en una época de inestabilidad política, con continuas alternancias en el poder entre liberales y conservadores, y gran intervencionismo estatal, forjando un escenario desfavorable para el desarrollo de su industria y la implantación de las ideas de la Administración de Trabajo, como sí ocurrió en Francia. En esta situación, Carmona y Gutiérrez (2005) examinan las prácticas de *outsourcing* desarrolladas por la Real Fábrica de Tabaco durante el periodo de 1817 a 1819 como forma de abaratar sus costes en la fabricación de un nuevo producto, los cigarrillos. Tras calcular sus elevados costes, y experimentar un descenso de la demanda de tabaco, se permitió que las mujeres pudieran trabajar en la fábrica, pero con un sueldo inferior al del hombre. Por otra parte, en un aparente acto de caridad, permiten a los conventos de religiosas realizar también estas labores, pero con un irrisorio sueldo equivalente al de seis mujeres. Desde un punto de vista foucaultiano, los investigadores cuentan con pruebas documentales que verifican el desarrollo de estándares de calidad normal para que las monjas pudieran seguir el modelo de cigarrillo diseñado. Asimismo, también se aprecian mediciones de control para controlar el flujo de tabaco que entraba y salía de la fábrica; y el uso de la imagen de las religiosas como freno de las reivindicaciones de los trabajadores por un sueldo más justo. De todas formas, la baja demanda de estos productos avocó a dictar un decreto en 1820 que establecía el cierre de estas empresas. En 1887, el estado estaba continuando con problemas de finanzas y cedió la explotación al Banco de España (Carmona, 2007).

Como resumen de esta época, preludio del siglo XX, la gran intervención estatal en todas las esferas de la vida se reflejó en empresas no sofisticadas y pequeñas. En cuanto al desarrollo de las prácticas de costes, se impulsa a que los sistemas de costes se integren dentro del modelo de la partida doble. Dentro de las escasas investigaciones sobre la evolución de las prácticas de costes en España antes del siglo XX, destacan también las aportaciones de Amat (1992, 1994). Así, afirma que España experimentó un gran retraso en Contabilidad de Costes, siendo las empresas las que difundirían las prácticas

novedosas, y no los académicos. Como motivos fundamentales de esta demora considera que España poseía una economía demasiado controlada y protegida desde la Guerra Civil y durante la dictadura franquista. Además, otros factores que influyeron fueron la neutralidad de España en la Primera Guerra Mundial, la falta de una revolución burguesa y la crisis del XIX. De esta forma, señala que cuando llegó la revolución industrial a España, era necesario para las multinacionales el desarrollo no sólo de industria (hierro, acero, minería, ferrocarril), sino que también de un sistema financiero. Finalmente, subraya que los libros de texto sobre costes eran elaborados por ingenieros, al estilo de la Administración Científica en Estados Unidos mencionado en este capítulo. En particular, se habían importado rasgos jerárquicos de la empresa alemana, donde hasta hace recientemente los altos mandos y puesto de dirección y gestión eran monopolizados por los ingenieros.

CAPÍTULO 4. EL DEVENIR DE LA INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

4.1 El enfoque conceptual de la Contabilidad de Gestión y su relación con el progreso empresarial

En contabilidad, la delimitación de los marcos teóricos y metodológicos se ven influenciados por la evolución del paso del tiempo y por otros campos del conocimiento como pueden ser la psicología y la sociología o las nuevas tecnologías (Seal y Herbert, 2007). La Contabilidad de Gestión (CG), en España, no se libra de esa influencia y por eso nos encontramos con que existe una diversidad de términos que son usados con frecuencia para referirse al mismo campo de actuación pero que aún no han conseguido uniformidad entre los estudios del tema. Así, es habitual escuchar que en el campo profesional se hable de Contabilidad de Costes, CG, Contabilidad Interna, Contabilidad Analítica o *Management Accounting* para referirse a un mismo contenido de competencias y trabajos en una organización. Esta identificación de términos puede observarse, incluso en las guías docentes de las materias académicas impartidas en los estudios universitarios. Nosotros intentamos arrojar un poco de luz a este respecto y por ello, se recogen los contenidos que, relevantes académicos, han dado sobre estos conceptos.

Así, encontramos que el término **Contabilidad de Costes** es definido por AECA (1999) y el Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión (2000), como “aquella rama de la contabilidad que suministra la información analítica sobre costes de los productos y servicios de la empresa, con el nivel de desagregación que se considere oportuno, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, para poder transmitir esta información a los administradores o gerentes y elaborar los estados contables”.

Como queda reflejado en el capítulo anterior, el origen y la evolución de la Contabilidad de Costes ha ido en consonancia con los cambios acontecidos en los objetivos y estructuras de las organizaciones económicas. Con la Revolución Industrial, a principios del siglo XIX, la envergadura de las operaciones internas de las compañías industriales propició la necesidad de información sobre el coste de los productos y su composición básica (Muñoz, 2008; Sáez, 2009) por lo que se hablaba de Contabilidad de Costes o de Contabilidad Industrial indistintamente. No obstante, debe aclararse que algunas voces discreparon, al considerar esta última como un subtipo dentro de la Contabilidad de Costes centrada en las empresas industriales (Rocafort, 2009).

Por su parte, el Glosario Iberoamericano define a los términos de Contabilidad Interna y Contabilidad Analítica como coincidentes:

- **Contabilidad Interna:** “término que se utiliza de forma similar al de Contabilidad de Costes, y que se puede describir como aquella rama de la contabilidad cuyo objeto de estudio lo constituyen las transacciones internas de la empresa”.
- **Contabilidad Analítica:** “término que se utiliza de forma similar al de Contabilidad de Costes, y que estrictamente se podría definir como la rama de la Contabilidad que tiene por objeto analizar el mecanismo de la génesis del resultado contable, estudiando el proceso de transformación de los factores en los productos elaborados y facturados por la empresa”.

Como se aprecia en estas definiciones, y consultando los trabajos más relevantes de principios de la década de 1990 sobre esta disciplina, (Ripoll, 1996; Iglesias, 1994), se confirma que la concepción de la Contabilidad de Costes, se caracteriza por entenderla como un medio de apoyo para la contabilidad financiera, al estar constreñida a sus normas de valoración sobre inventarios y costes. En el fondo, como ya vimos, este planteamiento era reflejo de la supremacía que alcanzó la contabilidad financiera a consecuencia del crack del 29 (Sáez, 2009; Ripoll, 1996; Kaplan, 1984, 1987, 1988).

Pero, con el aumento de la dimensión empresarial, la coyuntura económica favorable y los progresos en los medios de comunicación, los directivos se enfrentaron a la toma de decisiones requiriendo información sobre costes relevantes, adecuados y oportunos. La deficiencia informativa de los costes basados en las normas financieras para fines de gestión motivó el desarrollo de sistemas de costes alternativos que respondieran a las diferentes necesidades de planificación y control de sus usuarios. De esta forma, progresivamente, se dio el paso de la Contabilidad de Costes a la CG y, en general, se entendió que la primera se integra en la segunda. Si acudimos a los documentos emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA (1999, 2003), **la Contabilidad de Gestión** se entiende como *“rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración interna de una unidad económica, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la entidad la información relevante para la toma de decisiones”*. Y el Glosario Iberoamericano añade que *“su principal preocupación es la de proporcionar información y control para apoyar a la administración en las tareas que dicen relación con la racionalización de costes y procedimientos, la de ejercer control sobre las operaciones internas, como también la preparación de información especial para resolver decisiones estratégicas o rutinarias en la empresa”*.

Inmersos en esta polémica de entender los términos Contabilidad de Costes y CG por los académicos en España, ofrecemos un esquema sobre las diferentes posturas que se ha elaborado basándonos en la clasificación que presentaron Sáez *et al* (2009).

- *Corriente excluyente*: la Contabilidad de Costes y la CG son dos ramas diferentes de la contabilidad en función de sus objetivos distintos: la formación del coste del producto, en la primera; la planificación y el control, en la segunda.
- *Corriente integradora*: uso equivalente de ambas denominaciones, no diferenciando entre Contabilidad de Costes y CG. Por tanto, tanto una como otra recogen los objetivos relativos a valoración de bienes y servicios, planificación y control.

- *Corriente renovadora*: concibe la Contabilidad de Costes como parte de la CG, asignándole objetivos de formación de coste de los productos y planificación y control de la actividad productiva, al atribuir a la segunda cometidos más amplios: la toma de todo tipo de decisiones relacionadas con la gestión de la empresa.

Estas corrientes, han influido en la puesta en práctica de la materia en los planes de estudios de diversos grados de las Universidades españolas (principalmente en los grados de Administración y Dirección de Empresa y Finanzas y Contabilidad) así como en la elección de títulos para numerosos manuales en lengua hispana (a modo de ejemplo citamos Introducción a la Contabilidad de Costes para la gestión de Muñoz *et al.*, 2008).

También, se pueden diferenciar tres posibles tendencias en virtud del tipo de información que suministre la Contabilidad de Gestión (Fernández 1994, Sáez, 2009): *enfoque externo*, originado por Simmonds (1981, 1981, 1989) que pone el acento de la contabilidad de dirección estratégica en el suministro de información sobre el mercado; *enfoque interno*, impulsada por Shank y Govindarajan, (1992) que complementan a la CG con información para conseguir ventajas competitivas bajo la panorámica de la cadena de valor de la empresa a través de los denominados “análisis de los costes estratégicos”, y *enfoque mixto*, acuñado por Bromwich (1986, 1990, 1991, 1992) que recoge tanto la panorámica interna como externa. En concreto, la considera como una nueva rama de la CG dirigida a suministrar y analizar información sobre los mercados de los productos de las empresas y de los costes y estructura de costes de los competidores, así como la supervisión de las estrategias de la empresa y sus competidores en el mercado.

Con respecto al término, **Management Accounting** (MA), expresión reconocida a nivel internacional, creemos que es un concepto no uniforme, porque su práctica es extremadamente dinámica, con las bases de su conocimiento cambiando con frecuencia y pareciendo que siempre está incompleta. Chapman, Hopwood y Shields (2007) señalan que, supuestamente, apareció entre 1930 y 1940 después de que surgieran muchas prácticas individuales. Además, consideran MA como un conjunto de prácticas que se

asocian libremente unas con otras y que varían a lo largo del tiempo y del espacio, e interpretan que estos rasgos han conducido a que su investigación se haya desarrollado de manera desigual a nivel mundial y a que haya ido cambiando a lo largo del tiempo. Bajo la premisa de visualizar al MA como un set de técnicas y herramientas superpuestas, llegan a admitir que distinguir entre las prácticas que deben considerarse propias de la materia y las que no, no depende del país. En general, suelen incluirse dentro del término las técnicas de cálculo de costes y sus variantes, los presupuestos de capital y operacionales, la medición de resultados financieros internos (o no financieros), los precios de transferencia, el sistema de control y la planificación financiera. No obstante, el desarrollo que han experimentado los sistemas de información en las últimas décadas ha llevado a la necesidad de una mayor interrelación entre todas las técnicas pero, paradójicamente, también a un *tótum revolútum* de prácticas que puede conducir a la desintegración contable de la disciplina. Los costes y la información económica actualmente se colocan en los procesos fundamentales de gestión, y cada vez es más frecuente encontrar al profesional especializado en CG desarrollando puestos de manager en campos como el marketing, las operaciones, el diseño del producto y, cómo no, en estrategia.

Como señalábamos, delimitar la línea de separación entre la CG y otros campos es difícil, y más en culturas y zonas geográficas diferentes. Como casos paradigmáticos encontramos que, en Suecia, por ejemplo, el presupuesto se considera como parte del *management* general más que como área de la contabilidad; en Japón y en algunos lugares de Europa Continental, *Cost Accounting* (Contabilidad de Costes) se considera más un tema de las ingenierías que de los contables. De hecho, "*cost engineering*" es un término reconocido en Japón.

Este término de MA está totalmente normalizado en el mundo académico y profesional anglosajón, llegando a representar a una disciplina práctica a dar nombre a asociaciones de profesionales (IMA y CIMA), y a revistas especializadas (*Management Accounting Research*), y a ser el título elegido por multitud de manuales escritos en inglés. Solo a modo de ejemplo podemos

mencionar: “*Management and Cost Accounting*”; de Bhimani y Horngren; y “*Management Accounting*”, de Wetman, de Pearson, entre muchos otros.

Centrándonos en el contexto español, se detectan problemas de delimitación a la hora de concretar el significado del término MA, pues se traduce como “Contabilidad de Gestión” o como “contabilidad directiva”, ya que son palabras no coincidentes plenamente. Esto explicaría, en buena medida, que este vocablo tenga distintos significados para la comunidad académica española lo que, a su vez, es el motivo esgrimido para optar por no traducirlo en este trabajo. MA, en su traducción por CG, es un término ampliamente difundido y, como hemos mencionado da nombre a la comisión de AECA especializada en la disciplina; a revistas centradas en dicho campo de conocimiento; a títulos de manuales; al nombre de asignaturas de Grado, así como multitud de artículos y a documentos de trabajo publicados (como ejemplo: “Marco conceptual de la Contabilidad de Gestión” de AECA). Sin embargo, existen voces que discrepan de considerarle como equivalente a Contabilidad de Gestión, y proponen “Contabilidad Directiva” o “Contabilidad de Dirección Estratégica”. En esta línea destacan AECA (1990), Álvarez y Blanco (2003) y Carlos Mallo (2014). Con relación a AECA, en “El marco de la Contabilidad de Gestión” (1990), traducen MA como “Contabilidad directiva” con objetivos ligados a la visión de la estrategia y que su contenido pluridisciplinar conduce a que se trate de un campo que va más allá de la contabilidad financiera y de la Contabilidad de Gestión, nutriéndose de ambos para responder al entorno y adelantarse al devenir empresarial. Más tarde, en la revisión del documento (2003) proponen el término “Contabilidad de Dirección estratégica”, como sustituto de contabilidad directiva, que “Procesa, interpreta y comunica información relevante y oportuna que apoye la planificación y el control en el marco estratégico, del que se derivan los niveles tácticos y operativos propios de la Contabilidad de Gestión”. En la figura 4.1 se aprecia la estructura triangular contable donde señalan las relaciones entre las ramas contables analizadas.

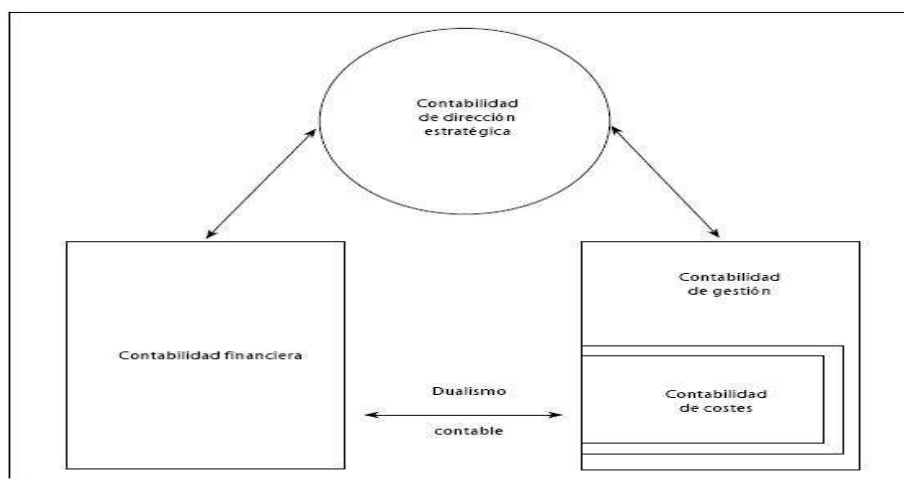


Figura 4.1. Estructura triangular contable. Fuente: Álvarez y Blanco, 2003.

Por su parte, Carlos Mallo (2014) considera que el marco conceptual de la contabilidad de dirección, coincide con el marco conceptual del análisis estratégico definiéndolo como el proceso de identificar, medir y comunicar información económica, sistematizada según el método contable, que sirve para ayudar a la toma de decisiones de inversión, dirección y control de la empresa; desglosándose de forma práctica en la Contabilidad Financiera, legalmente obligatoria, dedicada a medir la evolución del patrimonio empresarial calculado en base a su capacidad de obtener rendimientos futuros, que sirve de información a los agentes económicos externos de la organización, y la Contabilidad de Costes que añade la información para la continua toma de decisiones y el control de las operaciones”.

Ante las distintas corrientes que hemos observado, y comparando anteriores definiciones españolas de CG con las emitidas por el CIMA y el IMA para MA (véase la tabla 4.1), se aprecia que en las definiciones españolas se ha ido incorporando la perspectiva relativa a la estrategia y el negocio y nos atrevemos a decir que en la actualidad los autores españoles utilizan el término MA dependiendo de que su campo de actuación se limite a los aspectos tradicionales (costes, planificación y control) o se extiendan a estrategia, *risk management*, *business analytics*. Sin embargo, en las emitidas por las asociaciones anglosajonas en la década de 1980 ya se mencionaba la estrategia entre los objetivos del MA. Es el caso de IMA, en 1982. Asimismo, en 2008 la definición remite directamente a la estrategia y al *partnering business*. De igual manera, el CIMA, en 2009 alude al negocio y a la estrategia.

Management Accounting: Definiciones a nivel internacional	
CIMA	<p>1986: Pretende proporcionar información para la gestión, con el propósito de: formular políticas, planificar y controlar todas las actividades de la empresa, tomar decisiones sobre actuaciones en marcha, proporcionar a los usuarios externos a la firma, proporcionar información a los empleados, salvaguardar los activos (CIMA Terminology – 1986)</p> <p>2009 Disciplina práctica relativa a la creación de valor dentro de las organizaciones tanto en el sector público como en el privado. Combina contabilidad, finanzas y management con las técnicas punteras necesarias para dirigir el negocio exitosamente. (CIMA Terminology 2009)</p>
IMA	<p>1981 Es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de informes financieros utilizados por la gerencia para planificar, evaluar y controlar una organización y para asegurar el uso apropiado y responsable de sus recursos. También comprende la preparación de informes financieros para los grupos ajenos a la gerencia como los accionistas, acreedores, agencias de regulación y autoridades fiscales (SMAS – 1981)</p> <p>1982 Sus objetivos se centran en: 1) Proporcionar información requerida para las operaciones de planificación, evaluación y control, salvaguardando a los activos de la organización y estableciendo comunicaciones con las partes interesadas ajenas a la empresa. 2) Participar en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas, contribuyendo a coordinar sus efectos en toda la organización (SMAS – 1982)</p> <p>2008 Profesión que implica acompañamiento (“partnering”) en la toma de decisiones, elaborando la planificación y los sistemas de gestión de resultados, y suministrando competencias en materia de información financiera y control para asistir a la gerencia en la formulación y la implementación de la estrategia de la organización.</p>

Tabla 4.1 Definiciones de Management Accounting a nivel internacional. Fuente: elaboración propia.

4.2 Enfoques de investigación en Contabilidad de Gestión

Al igual que en otras disciplinas, en CG, existen investigaciones básicas dedicadas a construir los marcos teóricos -ya mencionados- y los **enfoques metodológicos**. Entre ellas destacamos las de Escobar y Lobo (2002) así como la de Ryan, Scapens, y Theobald (2004) quienes observan que la complejidad de la práctica empresarial y las distintas perspectivas con que ha sido estudiada ha provocado una gran variedad de enfoques, métodos y temas a estudiar que se pueden resumir en los siguientes bloques:

El *pensamiento neoclásico e Investigación contable positiva* (inicios de la CG como disciplina hasta principios de los 80) alcanza gran peso los planteamientos de la teoría de la agencia y la teoría de los costes de transacción. Se caracteriza por incorporar visiones normativas y positivas procedentes de la disciplina económica. En cuanto a los métodos, destaca el “cuantitativismo comportamental inicial y formalizado”; entre sus asunciones, la racionalidad del individuo, la ausencia de incertidumbre y la contabilidad como medio de control técnico de las “disfuncionalidades” organizacionales.

La *teoría de la contingencia, contabilidad conductista y teoría de la organización* (desde mediados de los 70 a mediados de los 80), se aprecia que la metodología adoptada corresponde al “cuantitativismo contingente” y la contabilidad es concebida como medio técnico de control acorde con los fines organizacionales y “contingencias”.

La *corriente interpretativa* (desde principio de los ochenta) que aplica una metodología imperada por el “cualitativismo interpretativo” y asume la contabilidad como medio socio-técnico de control acorde con los fines organizacionales. Dentro de este enfoque se encuentra *Behavioural Accounting, Human Information Processing* y la *teoría institucional* –enfoque ampliamente utilizado en el estudio de las organizaciones–.

El *enfoque crítico* (desde mediados de los 80). Presidido por la *sociología interpretativa*, entendiéndola a la contabilidad como medio socio-técnico de

control alienante. El marco metodológico es fijado por el “cualitavismo alternativo crítico”.

Con respecto a la **metodología** utilizada en las investigaciones, Escobar y Gallardo (2005) reflejan una evolución importante. En concreto, los métodos cuantitativos de los trabajos inspirados en el pensamiento economicista o contingente fueron reduciendo su aplicación en favor del uso de los métodos cualitativos. De esta forma, se fue extendiendo su uso y pudiendo hablar de la convivencia actual de ambos. En este punto, Merchant (2010) pone de relieve el potencial de las Universidades europeas e Iberoamericanas en relación con las americanas por dos motivos: (1) por no restringir su marco a enfoques economicistas, encontrándose abierto a enfoques múltiples, por ejemplo, los relativos a la sociología y la psicología, en atención a su formación multidisciplinar universitaria; (2) vinculado al anterior, la inexistencia de obstáculos para el uso de métodos cualitativos, como ocurre en los enfoques economicistas. Sin embargo, también hay opiniones críticas sobre la metodología aplicada y, en especial, la forma de abordarse los estudios empíricos. Zimmerman (2001), señaló que la investigación empírica en CG ha infravalorado la importancia de la rigurosidad teórica, señalando este hecho como motivo del considerable rechazo del que son objeto los trabajos de CG en las revistas especializadas.

Entendiendo que el debate sobre la investigación básica o aplicada en la Universidad debe abordarse a la luz de dos circunstancias actuales: en primer lugar, el reconocimiento institucional de la tercera misión de la Universidad, íntimamente vinculada al crecimiento socio-económico; en segundo lugar, los recortes presupuestarios y la necesidad de recurrir a fuentes alternativas de fondos, a imitación del modelo norteamericano de financiación, también encontramos investigaciones de carácter aplicado en CG y, recogemos la opinión de Richardson (2004) cuando afirma que, aunque, el término *investigación aplicada* en contabilidad no está acotado, se puede definir como el uso de la investigación de una disciplina para desarrollar teorías de alcance medio y generar resultados empíricos que potencien los intereses o aumenten las capacidades de una determinada comunidad permitiendo disminuir la distancia entre el mundo académico y el profesional. Es decir, defiende la

investigación aplicada en contabilidad apoyándose en la idea del “compromiso de la academia”. Bajo la base de que las Universidades deben justificar sus fuentes de financiación adoptando una postura responsable hacia sus *stakeholders*, considera que la investigación aplicada no sólo justifica ante los escépticos los resultados de su actividad investigadora, sino que, también, permite a las Universidades obtener una fuente de recursos. Asimismo, compara este esfuerzo que debe realizar la Universidad con el que ya ha efectuado en su relación con los estudiantes -que casi reciben un trato de clientes-, o con sus políticas para comercializar sus investigaciones, reclamar derecho de propiedad industrial o fomentar la faceta del académico “emprendedor”. Así mismo, Ittner y Lacker (2002) consideran a la contabilidad como un área de investigación fundamentalmente aplicada que debe suministrar nuevas perspectivas para la práctica; y diferencian entre investigación aplicada y pura, donde esta última intenta buscar conocimiento sin una aplicación conocida.

Admitiendo el carácter multidisciplinar y dinámico de la CG, hemos de diferenciar entre los rasgos intrínsecos a ella y aquellos comunes a la ciencia contable en general. Tua Pereda, 1988, advierte de la intensa dependencia entre la contabilidad y el entorno en que se desarrolle, considerando que los planteamientos conceptuales de la contabilidad seguirán cambiando al ir adaptándose a los requerimientos de la realidad circundante. Por otra parte, configura a la contabilidad como una disciplina de carácter social que precisa, para su conceptualización y formalización, de un instrumental lógico acorde a esta premisa, de un método susceptible de continuo perfeccionamiento. Mattesisch, 2006, advierte que el cambio experimentado por la contabilidad en los últimos cincuenta años refleja una transición del enfoque contable al enfoque “científico”, dominado por la introducción de elementos procedentes de las matemáticas modernas y las ciencias sociales.

Con respecto a este carácter aplicado de la CG, relevantes académicos han defendido la necesidad de que debe ir enfocada a dar respuestas a los problemas de las organizaciones. Entre ellos, encontramos a Malmi y Granlund (2009), que reivindican el reconocimiento de CG como ciencia aplicada y señalan la necesidad de elaborar teorías dirigidas a las prácticas contables y

útiles para las organizaciones. También Baldvicndottir *et al* (2010) concluyen que, si se acepta a la contabilidad como una ciencia social cuya finalidad es mejorar la vida (más que describirla o entenderla), como mínimo, los resultados de las investigaciones y los conocimientos teóricos deberían aplicarse en beneficio de la práctica contable. Sin embargo, lamentan que la investigación en CG enfocadas directamente a la mejora y desarrollo de las prácticas contables se encuentra desacreditada por su analogía con la consultoría.

4.3 Las líneas de investigación en Contabilidad de Gestión

Ante la amplitud e indeterminación del perímetro de la CG se considera de interés presentar las principales líneas de investigación que se han venido desarrollando hasta el momento. Existen numerosos estudios que han presentado revisiones bibliográficas de algunos temas o herramientas de CG (por ejemplo, sobre el ABC, *Balanced Scorecard*...). Sin embargo son escasos los trabajos que han abarcado toda la disciplina; entre estos, destaca la investigación de Hesford, Lee, Van der Stede y Young, 2007, que ha sido la base para otros estudios como los de Harris y Durden, 2012, o Lunkes *et al.*, 2013, aunque este último centrado en España y Brasil.

La investigación de Hesford *et al.* consiste en la revisión bibliográfica de 926 artículos de CG publicados durante 20 años, en el período 1981 a 2000, en diez revistas de impacto en contabilidad: *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Behavioral Research in Accounting* (BRIA), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Journal of Accounting and Economics* (JAE), *Journal of Accounting Literature* (JAL), *Journal of Accounting Research* (JAR), *Journal of Management Accounting Research* (JMAR), *Management Accounting Research* (MAR), *Review of Accounting Studies* (RAS), and *The Accounting Review* (TAR). En especial, se centran en los tópicos estudiados, los métodos de investigación empleados y la fuente de la disciplina (economía, psicología, sociología, otras y múltiple). Aproximadamente, el 28 % del total de artículos publicados en las revistas señaladas pertenecen al campo de la CG, observándose un incremento en la última década del estudio por la aparición

de revistas especializada en CG (BRIA en 1989, JMAR en 1989, MAR en 1990 y RAS en 1996).

La Tabla 4.2 refleja los resultados obtenidos. Como se aprecia, para el análisis de los datos dividieron en tres categorías el área de CG a partir del estudio de Shields (1997): *costes*, *control* y *otros temas*. Se distingue un incremento de los temas vinculados al presupuesto y control de la organización durante la última década (1991-2000) en detrimento de los temas vinculados a la medición del rendimiento y resultados. En todo caso, es la categoría *control* la que mayor interés ha suscitado entre los investigadores. Por otra parte, en términos globales, los tópicos más seguidos han sido: control de la organización (29,7 %), reparto de costes (17,5 %) y medición del rendimiento y su evaluación (19 %).

Respecto a la investigación de Harris y Durden, centrada en el periodo 2008 a 2010, analizan 138 artículos encontrados en *Journal of Applied Management Accounting Research* (JAMAR), *Management Accounting Research* (MAR), *Journal of Management Accounting Research* (JMAR) y *Accounting, Organizations and Society* (AOS). Siguiendo una estructura similar al estudio de Hesford *et al.*, 2007, agrupa los temas en cuatro categorías: *control de gestión*, *Contabilidad de Costes*, *gestión de los recursos de la información* y *otros*. A diferencia del primer estudio, se distingue en la tabla 4.3 que el tema que más publicaciones ha recogido ha sido sistemas de medición del rendimiento (15,94 %), seguido de la metodología de investigación (11,59 %) y control de la organización y consecuencias de la medición del rendimiento, ambos con un 7,25 %.

Por último, aunque centrado en el *Control de Gestión*, es destacable el estudio de Speklé y Kruis (2014), que revisan 44 papers enviados a la *Conference of Management Control Association* (MCA) en 2013, y otras publicaciones del periodo 2008-2012 con fuerte impacto en citas (44 de MAR, 20 de AOS, y 25 obtenidas de *google académico*). Tras subrayar las dificultades para delimitar el campo, concluyen que las líneas de investigación más desarrolladas están relacionadas con (1) el control de gestión y las relaciones dentro de la organización; (2) la adopción y difusión de las prácticas; (3) uso de

los sistemas de medición del rendimiento. Además, adelantan el interés que en el futuro tendrá la línea vinculada al *Risk Management*, como, en efecto, ya se empieza a reflejar en algunas revistas.

TEMAS DE INVESTIGACIÓN Hesford et al.	1981-2000 Artículos (%)	1981-1990 Artículos (%)	1991-2000 Artículos (%)
Costes			
Reparto de costes	140 (15,3)	36 (11,3)	104 (17,5)
Otros temas de Contabilidad de Costes	21 (2,3)	14 (4,4)	7 (1,2)
Prácticas de costes	15 (1,6)	4(1,3)	11(1,9)
Múltiple	1 (0,1)	0 (0,0)	1 (0,2)
Total	177 (19,3)	54 (16,9)	123 (20,6)
Control			
Presupuestos	134(14,6)	64(20,0)	70(11,7)
Presupuestos de capital	47(5,1)	14(4,4)	33(5,5)
Evaluación y medición del desempeño	148(16,2)	35(10,9)	113(19,0)
Control organizacional	296(32,3)	119(37,2)	177(29,7)
Control internacional	16(1,8)	4 (1,3)	12 (2,0)
Múltiple	3 (0,3)	1 (0,3)	2 (0,3)
Total	644 (70,3)	237 (74,1)	407 (68,3)
Otros			
Sistemas de Información Contable	7 (0,8)	4 (1,3)	3 (0,5)
Benchmarking	2 (0,2)	0 (0,0)	2 (0,3)
Calidad (TQM)	9 (1,0)	0 (0,0)	9 (1,5)
Just In Time (JIT)	7 (0,8)	0 (0,0)	7 (1,5)
Métodos de investigación	20 (2,2)	6 (1,9)	14 (2,4)
Dirección estratégica	15 (1,6)	7 (2,2)	8 (1,3)
Precios de transferencia	31 (3,4)	9 (2,8)	22 (3,7)
Múltiple	4 (0,4)	3 (0,9)	1 (0,2)
Total	95 (10,4)	29 (9,1)	66 (11,1)
TOTAL	916 (100,0)	320 (100,0)	596 (100,0)

Tabla 4.2 Líneas de investigación internacionales en CG de 1981 a 2000. Fuente: Hesford et al. (2007).

LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN Harris y Durden	2008-2010	
Control de gestión	n	%
Presupuestos	7	5,07
Control organizacional		
Gobierno corporativo	6	4,35
Control internacional	7	5,07
Control inter-organizacional	9	6,52
Control intra-organizacional	10	7,25
Precios de transferencia	5	3,62
Medición y evaluación del desempeño/rdos		
Benchmarking	1	0,72
Consecuencias	10	7,25
Sistema de incentivos	6	4,35
Sistemas de medición del desempeño	22	15,94
TOTAL	83	60,14
Contabilidad de Costes		
ABC	7	5,07
Gestión del coste inter-organizacional	4	2,90
TOTAL	11	7,97
Gestión de Recursos Internacional		
Sistemas de información contable	6	4,35
Gestión del conocimiento	4	2,9
Gestión de la información	2	1,45
Aprendizaje organizativo	1	0,72
TOTAL	13	9,42
Otros		
Revisión de la literatura / Análisis	1	0,72
Métodos de investigación	16	11,59
Gestión del riesgo	4	4,9
Dirección estratégica	8	5,8
Otra gestión	2	1,45
TOTAL	31	22,46
TOTAL	138	100

Tabla 4.3. Líneas de investigación internacionales en CG de 2008 a 2010. Fuente: Harris y Durden (2010).

4.3.1 Las líneas de investigación seguidas por los académicos españoles

Con la pretensión de identificar y analizar las líneas de investigación que se han desarrollado en el campo de la CG en España, se ha realizado una revisión de los artículos publicados en las revistas españolas durante el periodo 2007-2011, que en un futuro próximo se continuará ampliando.

Además, este estudio se complementa con los trabajos previos que se han venido realizando por los académicos españoles sobre tendencias y líneas de investigación en CG en las dos décadas anteriores. En la tabla 4.4 se recogen los trabajos más relevantes, aunque a continuación sólo nos detendremos en los que se centran en las líneas o temas de investigación.

Autores	Título del trabajo y descripción
Lunkes, RJ; Ripoll-Feliu, VM; Silva da Rosa (2011)	Contabilidad de Gestión: un estudio en revistas españolas de Brasil, España y de Lengua Española. - 7 revistas españolas (incluye RICG), 6 brasileñas, 5 revistas en lengua española
Salgado-Castillo, JA (2011)	Tendencias de investigación en Contabilidad de Gestión en Iberoamérica (1998-2008) -Revisión bibliográfica por base de datos
Pajuelo Moreno, ML (2008)	Evolución de la Investigación en Contabilidad de Gestión: RICG, 7 revistas, ponencias AECA -ASEPUC
Lorca Fernández, P.; García Díez, J. (2003)	¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión?
Escobar Pérez,B; Lobo Gallardo,A.; Rocha Martínez, C. (2005)	La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las publicaciones españolas REFC
Escobar Pérez,B. y Lobo Gallardo,A. (2002)	Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. REFC
Lorca Fernández, P.; García Díez, J. (2003)	¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión?
Escobar Pérez,B; Lobo Gallardo,A.; Rocha Martínez, C. (2005)	La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: Análisis de las publicaciones españolas REFC
Escobar Pérez,B. y Lobo Gallardo,A. (2002)	Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en Contabilidad de Gestión. REFC
Lizcano, J y Castelló, E , (1989)	Situación y perspectivas de la Contabilidad de Costes en España. ICAC 1989
Ripoll Feliu, V. (1996)	La Contabilidad de Gestión en España, 1996 Otros: 1992, 1995, 2005 (ponencias)

Tabla 4.4. Principales trabajos sobre investigación en Contabilidad de Gestión en España. Fuente: elaboración propia.

El primer esbozo en España sobre el estado del arte de la investigación de CG se remonta a la Ponencia titulada “La investigación Contable en España: Situación Actual y Perspectivas Futuras” presentada en 1984 por Alonso, Ferrer, Montesinos y Serra durante el I Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (Ripoll, 1996).

Posteriormente, en 1986, Castelló, Domenech, Montesinos y Ripoll (II Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad), presentaron el trabajo, “La investigación en Contabilidad de Costes en el periodo 1980-1985”, centrada en determinar qué áreas de investigación contable publicaban las revistas españolas, aunque a nivel internacional. En los dos años siguientes, perfeccionaron el estudio aumentándolo hasta 1990 y a otros trabajos de investigación en CG como tesis doctorales, congresos, manuales, entre otros.

Dentro de los estudios sobre el estado del arte en CG es meritoria la labor de Ripoll, con sucesivas publicaciones al respecto. Así, tras el trabajo mencionado anteriormente, amplió al estudio retrayéndose hasta el año 1965 y profundizando en el caso español, puesto que los anteriores recogían una perspectiva internacional. Además, como veremos en esta Tesis Doctoral, sus estudios en esta línea se han venido desarrollando hasta el año 2010 (Ripoll, 1986, 1991, 1992, 1995, 2013).

En 2008, Pajuelo efectúa una revisión durante el periodo de 1995 a 2004 de 1.623 trabajos, suma de 1.168 artículos de revistas y 455 ponencias presentadas en AECA y ASEPUC. Basándose en los criterios de clasificación de los estudios que le precedían, fija 12 líneas de investigación y, a su vez, éstas las divide en 70 temas concretos de investigación. Como revela la tabla 4.5, la línea más seguida es “Nuevas tendencias”, con un 60,20%, y donde los temas que más interés poseen son “Nuevas tecnologías”, “Aspectos Sociales”, “Aspectos Medioambientales”; “Contabilidad de Dirección Estratégica”, “Costes y Gestión de Calidad”, “Importancia de la Gestión de Clientes Internos y Externos” y “Nuevo Sistema de Información Contable”. La tabla 4.5. recoge las líneas de investigación y temas que se han ido sucediendo en las últimas décadas en España .

Pajuelo. Periodo 1995 - 2004. 1.168 artículos, 203 ponencias		Ripoll. Periodo 1965 - 1992 146 Artículos y otros trabajos (156)	
Nuevas tendencias	60,20	Contabilidad de Gestión aplicada	16,75
Planificación y control	10,29	Tópicos en Contabilidad de Gestión	16,05
Toma decisiones	4,68	Costes para planificación y control	14,71
Modelos de gestión	3,57	Información de costes para el cálculo	12,04
Organización de la empresa	2,83	<i>Nuevas tendencias en CG</i>	9,36
Marco conceptual	3,82	Marco conceptual en CG	7,36
Información de Evaluación Ejecución	2,83	Modelos de Contabilidad de Gestión	5,68
Herramientas y modelos cuantitativos para la gestión	2,77	Costes para decisiones especiales	5,36
<i>Contabilidad de Gestión aplicada</i>	2,59	Introducción a la Contabilidad de Gestión	4,01
Calculo de costes y elementos del coste	1,54	Control de gestión	4,01
Enseñanza y docencia	1,63	Modelos cuantitativos para planificación y control	2
Investigación	1,11	<i>Aspectos socio-ambientales</i>	2

Tabla 4.5. Análisis de las líneas de investigación en España (1965-2004). Fuente: elaboración propia.

Metodología aplicada para la revisión bibliográfica

El proceso seguido para este análisis bibliográfico consta de tres fases: elección de las revistas, selección de los artículos y análisis de los artículos. En primer lugar, realizamos una elección de revistas españolas de contabilidad para, posteriormente, seleccionar los artículos que se clasifican como CG o que, podían encuadrarse dentro de esta especialidad. Por último, se procedió al análisis de los artículos ciñéndonos al contenido.

A partir de los criterios adoptados en trabajos precedentes, Guerras Martín *et al.* (1999) Escobar Pérez (2005), Salgado (2011), Lunkes *et al.* (2013), Pajuela Moreno (2008), las revistas españolas seleccionadas fueron las siguientes:

- Revista Española de Financiación y Contabilidad-REFC
- Spanish Accounting Review-Revista de Contabilidad-RC-SAR
- Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación-RCT
- Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa
- Técnica Contable
- Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad

Selección de las revistas

Sin perjuicio de su inclusión en próximos trabajos, omitimos del presente estudio la Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión por tratarse de una revista dirigida a las comunidades iberoamericanas y no estrictamente al ámbito delimitado para este estudio. En relación con las revistas de nuestro trabajo de revisión bibliográfica, el criterio preponderante para su inclusión ha sido el de la continuidad y comparabilidad con estudios precedentes. Además, decidimos corroborar su adecuación observando la vigencia de los requisitos considerados en trabajos previos: (1) tratarse de una publicación frecuente de artículos de contabilidad; (2) estar publicada en España, (3) tener difusión nacional y (4) disponer de evaluación anónima de trabajos y/o reconocimiento de la comunidad académica; (5) recoger el término “Contabilidad” o “contable” y (6) inclusión en la base de datos de IN-RECS elaborado por la Universidad de Granada. Aclaramos que al centrarnos en el tratamiento dado por el mundo académico español al término “CG” y “control de gestión”, en la selección de

revistas nos abstuvimos de considerar las incluidas en la base de datos *Institute for Scientific Information* (ISI) ya que solo la revista *Revista Española de Financiación y Contabilidad –REFC–*, y desde el 2008, se encuentra indexada en *Social Sciences Citation Index*. Por otra parte, mencionar que el grado de impacto, valoración y situación de las revistas incluidas ha variado desde que fueron recogidas en los trabajos que han precedido al nuestro así como en el periodo objeto de nuestro propio análisis. En primer lugar, destacar que en junio del 2012 *Partida Doble y Técnica Contable* se fusionaron para crear *Revista Contable*. Por otro lado, y deteniéndonos en los dos últimos requisitos, aclarar que *AECA-Revista de la Asociación Española de Contabilidad, Auditoría y Empresa* y *De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad* no fueron consideradas en los trabajos previos, entre otros motivos, al comenzar su publicación en el 2004. Tampoco, *Contabilidad y Dirección*, y a pesar del interés mostrado por la temática relacionada con la *Contabilidad de Gestión*, tampoco se ha integrado al empezar a aparecer en *IN-RECS* en 2010.

De cara a facilitar el posterior análisis, presentamos un cuadro comparativo que recopila aspectos sobre el impacto, público y periodicidad de las revistas (tabla 4.6). De esta forma, se observa que *Revista Española de Financiación y Contabilidad-REFC* y *Spanish Accounting Review-Revista de Contabilidad -RC-SAR* son las únicas publicaciones enfocadas al personal investigador, es decir, revistas con vocación plenamente científica. Las demás, y en virtud de la descripción hallada en sus páginas webs, se dirige tanto al personal docente y científico de las Universidades como al profesional contable. Además, ambas se encuentran en el primer cuartil del *IN-RECS* y la frecuencia de sus publicaciones es inferior al resto. Igualmente, destacar que la mayoría de las revistas se han clasificado en el grupo B de la clasificación integrada de revistas científicas (CIRC) en su segunda edición 2011/12. Se trata de un nuevo instrumento de medida común utilizado, entre otras instituciones, por *Dialnet*, y que clasifica las revistas científicas de Ciencias Sociales y Humanas en función de su calidad a partir de los productos de evaluación considerados positivamente por las diferentes agencias de evaluación nacionales como *CNEAI* y *ANECA*.

	JCR	IN-RECs 2010 Cuartil	CIRC - 2011/2012 Grupo	Perioricidad	Público
REFC	x	1°	A	Trimestral	Investigador
RC-SAR	-	1°	B	Semestral	Investigador (I)
RCT	-	2°	B	Mensual	Profesional (P)
Partida Doble	-	4°	B	Mensual	I, P
Técnica Contable	-	4	B	Mensual	I, P
Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad	-	4	C	Bimestral	I, P

Tabla 4.6. Características de las revistas. Fuente: elaboración propia.

Selección de artículos

Para la selección de los artículos realizamos una lectura de los resúmenes y palabras claves de todos los artículos de las seis revistas elegidas. Con relación a esta metodología, éramos conscientes de la rapidez y objetividad inherente a una búsqueda de artículos en bases de datos introduciendo los términos CG, Contabilidad de Costes y control de gestión; sin embargo, nos abstuvimos de acudir a esta vía para evitar que la multidisciplinariedad de esta materia y, por ende, la posible disparidad de criterio al delimitar dichos conceptos, impidieran detectar artículos no catalogados en las mismas pero cuyo objeto de estudio pudiera justificar su inclusión. Igualmente, este criterio discrecional se puede observar en estudios previos, como Lunkes, Ripoll-Feliu y Silva (2013) para el periodo 2001-2010. La tabla 4.7 presenta el número de artículos que publicaron las revistas analizadas para el periodo 2007-2011 y aclara el peso que han tenido los vinculados a la CG; todos ellos fueron objeto de análisis.

2007-2011	N° Artículos	Artículos Contabilidad Gestión	% artículos CG/ revista	% artículos CG /publicados
REFC	88	17	19,31	15,74
RC-SAR	54	6	11,11	5,55
RCT-CEF	194	4	2,06	6,39
Partida Doble	426	36	8,45	33,33
Técnica Contable	427	10	2,34	9,25
Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad	181	37	19,33	32,40
Total	1.370	110		100

Tabla 4.7. Características de las revistas según publicaciones. Fuente: elaboración propia.

Podemos observar que, para el periodo analizado, la revista con más publicaciones en CG es Partida Doble, (36) seguida por Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad (37); REF (17); Técnica Contable, (10) Revista de Contabilidad y Tributación (5 artículos); Revista de Contabilidad (6 artículos). Sin embargo, deteniéndonos en el porcentaje sobre total publicados, esta jerarquía varía, de tal forma que el interés de las revistas por las líneas de investigación relacionadas con CG varían. Así, encontramos que la más interesada es Harvard-Deusto Finanzas y Contabilidad, y Partida Doble que son dos revistas con un perfil de lector claramente profesional. Mientras que la REFC y SAR son revista con perfil investigador. Por último, el interés parcial de artículos de gestión en las revista Técnica Contable y Contabilidad y Tributación queda justificado en que su perfil de contenidos basados en normalización contable enfocados al mundo profesional

Clasificación de artículos

Los artículos seleccionados fueron ordenados atendiendo al criterio seguido en recientes investigaciones como Lunkes, Ripoll-Feli y Silva (2013) o Salgado (2011). Las líneas de investigación en CG aparecen clasificadas en tres áreas: *costes, planificación y control y otros temas.*

Costes que se divide en varias áreas.

Contabilidad de Costes con temas vinculados a la asignación de costes, opciones o sistemas de cálculo de costes, costes de subactividad, identificación de factores de coste y ABC.

Gestión de costes que bajo el prisma de la toma de decisiones estudia los cambios en el coste-volumen-beneficios.

Estudios y aplicaciones prácticas de coste, que recoge estudios históricos de costes, y evolución de los sistemas de costes en el tiempo. Gestión Estratégica de costes, que engloba la gestión por procesos y la gestión por actividades (*Activity-Based Management*).

Se excluyeron algunos temas comprendidos en el estudio sobre líneas de investigación al poder entorpecer la interpretación de la encuesta, favoreciendo la obtención de resultados incongruentes e induciendo al profesional a abandonar el cuestionario. En concreto: estudios y aplicación de costes (al analizar desde una perspectiva histórica de los costes).

Planificación y control. Incorpora temas vinculados con:

Presupuestos, presupuestos de capital, evaluación y medición del desempeño, control organizacional y el control internacional. *Presupuestos* da cabida a los distintos presupuestos, el ciclo presupuestario, desarrollo de la ejecución y otros aspectos relacionados con el presupuesto. *Presupuestos de capital* agrupa temas relacionados con las decisiones de inversión, métodos de análisis de la inversión (VAN, TIR, descuento de flujos de efectivo...) y el coste de oportunidad, si bien anticipamos problemas en su delimitación ya que parte de esta línea de investigación puede pertenecer a la disciplina de las finanzas.

Evaluación y desempeño que alberga temas relacionados con los sistemas de medición del desempeño y medidas de incentivo, como herramientas para la evaluación estratégica, el Cuadro de Mando, el Cuadro de Mando Integral, el Valor Económico añadido y temas vinculados.

Control organizacional que incorpora estudios de controles y aplicaciones en diferentes áreas de la organización, como el desarrollo de controles internos. *Control internacional* que alberga estudios vinculados al control en diferentes países y culturas.

Sistemas de información contable y de gestión. Este tema incluye la problemática inherente a la tecnología en los sistemas de información, artículos sobre los sistemas de información, sistemas de control y otros (por ejemplo, implicaciones en la organización de la implantación de un ERP). También recoge benchmarking, gerencia de calidad total (TQM), justo a tiempo (JIT), Teoría de las limitaciones (TOC), calidad (TQM), coste objetivo, la enseñanza de la CG, gestión estratégica, precios de transferencia y el precio de venta, estudios sobre la CG y análisis de los indicadores financieros en la toma de decisiones para evaluar y comparar resultados.

Habiendo explicado la clasificación temática adoptada, a continuación mostramos los resultados obtenidos. No obstante, debemos poner de relieve que durante la elaboración del presente estudio nos surgieron dudas en relación a la línea de investigación en la que debían encasillarse determinados artículos, sobre todo los vinculados a los sistemas de información contable, en la medida de correr el riesgo de alejarnos de los límites de la CG, o el control de gestión, y dirigirnos a disciplinas ajenas a la nuestra como pueden ser la informática. Sin perjuicio de guiarnos por el criterio adoptado por Montesinos y Ripoll (1993), Ripoll (1995), Pajuela Moreno (2008), entre otros, atender a la “esencia del mismo”, creemos oportuno poner de relieve esta dificultad y los problemas inherentes a una posible comparación de los resultados del presente estudio con las investigaciones anteriores de otros autores.

Interpretación de resultados

En la tabla 4.8 se reflejan los resultados obtenidos tras el estudio efectuado. En las primeras columnas se incorpora el número de artículos encontrados por temas y su peso relativo. Tal y como se aprecia, el tema más publicado durante el periodo 2007-2011 corresponde a sistemas de información contable. Se confirma la tendencia que adelantaron Escobar Pérez y Martínez de la Peña (2002), cuando vaticinaron una tendencia positiva en la publicación de este

tema en revistas especializadas en contabilidad y organización de empresas y tecnologías de la información. No obstante, debe aclararse que posteriormente se sitúan *el análisis de indicadores financieros*, la *Contabilidad de Costes* y el *presupuesto*. Comentar que si bien la Contabilidad de Costes y el presupuesto formar parte del contenido consolidado de la CG en las aulas universitarias, no ocurre lo mismo con el análisis financiero, que se imparte como otra asignatura distinta de contabilidad, ni con los sistemas de información contable, que puede ubicarse en otro modulo dentro del plan de estudios del título.

	NºArt	%
COSTES		
Contabilidad de Costes	9	8,18
Gestión de Costes	8	7,27
Estudios y prácticas de costes	6	5,45
Gestión estratégica de costes	6	5,45
Múltiples	2	1,81
Sub-total	30	27,27
PLANIFICACIÓN y CONTROL		
Presupuesto	10	9,09
Presupuesto de capital	0	0
Medición y evaluación del desempeño	6	5,45
Control organizacional	4	3,63
Control internacional	0	0
		1,8
Múltiples	2	
Sub-total	22	20
OTROS		
Sistema de información contable	29	26,36
Benchmarking	1	0,90
Calidad (TQM)	6	5,45
Just-in-time (JIT) e TOC	1	0,90
Educación en gestión	0	0
Gestión estratégica	2	1,81
Precios de transferencia y Precios de venta	4	3,63
Procesos	1	0,90
Mejora Continua	1	0,90
Estudios en CG	1	0,90
Análisis Financiero	9	10
Múltiples	2	1,81
Sub-total	58	52,7
TOTAL	110	

Tabla 4.8. Tendencias de las revistas españolas (2007-2011). Fuente: elaboración propia.

CAPÍTULO 5. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

Los rasgos y el estado de la práctica contable dependen ampliamente de la formación recibida por su comunidad de profesionales. Describir la situación actual de la Contabilidad de Costes en España requiere detenerse en la forma en la que se ha venido impartiendo su docencia y en el alcance que ha tenido en las instituciones educativas, y en particular en la Universidad, tanto esta área como en general el campo de la economía y de la empresa. Basta fijarse en la conferencia que impartió John Maynard Keynes en España en 1930 para hacerse una idea del estado incipiente de los estudios de económicas y empresariales y de las reivindicaciones por un mayor reconocimiento en las Universidades: “Nada es más importante para el desarrollo de un país que una buena escuela de economía (...). En el momento actual lo económico tiene una supremacía inevitable, y ha de ser resuelto en primer lugar. Una fuerte escuela de economía es absolutamente necesaria en una nación “ (ANECA, 2005). Por otra parte, a nivel internacional la responsabilidad de los docentes universitarios en el devenir de la Contabilidad de Gestión (CG) ha sido tal, que hasta Johnson y Kaplan culparon a las Universidades de llevar a las prácticas de CG a su ocaso en pro de la contabilidad financiera y la auditoría.

La docencia, como función primitiva e intrínseca a la Universidad asociada a la transmisión del saber de una disciplina, a lo largo de su historia ha sido objeto de análisis. En este recorrido, consideramos relevante subrayar tres hechos o momentos que han condicionado la formación de los contables españoles en el último siglo y en los que nos detendremos en los siguientes apartados. En primer lugar, la aprobación de los planes de estudio de las licenciaturas de

Administración de Empresas y Económicas en 1953, consolidando el rango universitario de la formación contable. A su vez, la importación de las ideas de Schneider sobre la formación universitaria contable (1949), que avocaban por renegar del enfoque pragmático y técnico que imperaba por un modelo de aprendizaje dirigido a la adquisición de una aptitud crítica por el estudiante a través de planteamientos conceptuales. En tercer lugar, los cambios acontecidos con motivo de la incorporación de España en el Espacio Europeo de Educación Superior, dirigido a formar a estudiantes acordes con las demandas sociales y a través de modelos de aprendizaje basados en el concepto de competencias.

5.1 La docencia universitaria en Contabilidad de Gestión en España: orígenes y recorrido histórico

Los primeros vestigios en España de una educación mercantil formal datan de la Real Orden de 1797, que confía a los Consulados del Mar la organización de estudios mercantiles a nivel elemental. Sin embargo, es en Cádiz y en Bilbao en 1803 y 1804 cuando se crean las primeras Escuelas de Comercio privadas, no llegando a Madrid hasta 1828. Cabe aclarar, que desde 1814 y hasta el Plan General de Estudios de 1845, éste incluido, la educación española se dividió en Primera, Segunda y Tercera Enseñanza, correspondiendo la última a la formación requerida para algunas profesiones y que sería la encargada de impartir las Universidades Mayores o Escuelas. Finalmente, en 1857, las Escuelas de Comercio se fundaron como centros gubernamentales para los estudios de comercio (ANECA, 2005; Carrasco, 2009).

A) Década de los 40 y 50.

La enseñanza oficial de la Contabilidad en España a partir del primer cuarto del siglo XX se concentró en las Escuelas de Comercio –periciales y profesionales–, consideradas como los únicos centros en los que se recibía de algún modo formación en la disciplina contable, ya que los Estudios Superiores no incorporaban ninguna asignatura contable en su plan de estudios. A efectos aclaratorios, existían tres niveles en la educación del especialista en comercio: grado elemental o pericial, con el título de Perito Mercantil; grado profesional o

técnico, con el título de Profesor Mercantil; y grado superior o de altos estudios, que incluía el título de Intendente Mercantil o Actuario de Seguros (Cuéllar et. al, 2000; Requena, 1996).

Como se apreciará, aún en las escuelas de comercio, el estudio sobre temas contables era insuficiente para el peso que ocupaba en el desarrollo de la labor profesional de los futuros graduados. Centrándonos en las Escuelas de Comercio, su plan de estudios vigente se remontaba al de 1922, con cinco cursos académicos para la rama pericial y dos para la profesional, y con las siguientes disciplinas contables: Contabilidad General (para los peritos) y Contabilidad de Empresas (para los profesionales), siendo parte del contenido de la última el que más se aproxima a lo que entendemos actualmente por Contabilidad de Costes y CG. En concreto, Requena, 1996, aclara que tras una breve parte introductoria relativa a conceptos básicos (por ejemplo, empresa, patrimonio...), versaba sobre cuestiones contables como la titularidad del sujeto, el objeto de la empresa y algunos puntos sobre la revisión y el análisis de balances.

En la década de los 50, se aprueba la Ley de 17 de julio de 1953, sobre la Ordenación de las Enseñanzas Económicas y Comerciales, que aumenta a tres años el Grado de Profesor Mercantil. Por otra parte, la docencia de la contabilidad se amplía en las escuelas, quedando dividida en las asignaturas que aparecen en la tabla 5.1, y en cuyo plan de estudios se aprecia el influjo de la Contabilidad de Empresas de 1922, que tendía a diferenciar entre objeto y sujeto de la contabilidad. A su vez, obviamente, las recientes Facultades de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, en su primer plan de estudios de la licenciatura de 1953, abarcarían la disciplina contable en los términos que refleja la tabla 5.1.

Deteniéndose en el grado de Profesor Mercantil de 1953, en la asignatura Contabilidad Aplicada por razón del objeto, que se impartía durante un año, se mantuvo la preocupación por las especialidades de los sectores empresariales más relevantes para la economía (industrial, comercial, agrícola, eléctrico, bancario...), aunque acentuando los aspectos vinculados al proceso productivo, y particularmente la producción y los costes. En este sentido,

Requena (1999) aclara que se iniciaba la asignatura estudiando las características de los factores productivos y más tarde se profundizaba en el coste del producto y en los indirectos, empezándose a rechazar su imputación en virtud de la tasa de mano de obra.

Profesores pioneros en dar algo más peso a estos últimos temas de costes fueron Rodríguez Pita y Goxens Duch, que en sus obras, “Contabilidad y Organización de Empresas”, de 1955, y “Contabilidad aplicada a Empresas”, de 1956, al dedicarles hasta diez capítulos dentro del amplio grosor siempre reservado a las empresas industriales. En cuanto al enfoque teórico y base conceptual que empleaban, se encontraban desfasados puesto que seguían trabajando el reparto inorgánico, mientras que en Europa Continental la obra de Schneider (1945) ya se había extendido.

	1922	1953
Grado Pericial (Perito Mercantil)	Contabilidad General	Elementos de Contabilidad y Teneduría de Libros Contabilidad General
Grado Profesional (Profesor Mercantil)	Contabilidad de Empresas	Contabilidad Aplicada por razón del sujeto Contabilidad Aplicada por razón del objeto Integración y Análisis de Balances Organización y Revisión de Contabilidades
Facultades Licenciatura en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales (Sección de CC Económicas y Comerciales. <i>Especialidad de Economía de la Empresa.</i>	—	Teoría de la Contabilidad (3 curso) Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes (5 curso) Verificación de Contabilidades y Análisis y Consolidación de Balances (5 curso).

Tabla 5.1. Formación universitaria en Contabilidad de Costes y de Gestión a inicios del siglo XX. Fuente: elaboración propia.

Entre los primeros escritos del siglo XX en España sobre lo que sería la Contabilidad de Costes o de gestión destaca la obra de F. Boter Mauri de 1941,

“Teoría General de la Contabilidad Administrativa”, de ediciones Juventud. Se trata de un libro novedoso para la época, si bien se centra en la contabilidad del presupuesto, sin referencias a los procesos de producción. Así, su concepto de Contabilidad Administrativa no se corresponde con el que posteriormente se desarrolló. En concreto, la describe de esta forma: “(...) este tipo de contabilidad tiene por objeto coordinar y disponer en libros adecuados la anotación de las operaciones efectuadas por la empresa, con el fin de poder conocer la situación de ésta y determinar si han sido seguidas y cumplidas las normas y previsiones legalmente acordadas”. Posteriormente, en 1958, publica *Precio de Coste Industrial*, de la misma editorial, pero esta vez dirigido a la fijación de precios en las empresas industriales. (Ripoll, 1996).

Sin embargo, la obra que por antonomasia marcaría la docencia en España durante décadas y que importaría la corriente de pensamiento alemán sería la de Schneider. En 1949 se tradujo al español y se difundió su obra *Industrielles Rechnungswesen: Grundlagen und Grundfragen* (Contabilidad Industrial: Fundamentos y Principales Problemas) bajo el título, *Contabilidad Industrial*. Ciertamente. La primera versión de Schneider se publicó en alemán en Copenhague en 1939. Más tarde, en 1945, la edición danesa se publicó en Dinamarca, con la incorporación de ciertas mejoras y ésta precisamente fue la edición que se tradujo al español. Posteriormente, en 1954, Schneider volvió a introducir cambios, llegando en 1960 la versión española. Otro autor que dejó impronta fue Pedersen, con su trabajo publicado al castellano en 1952 “Los costes y la política de precios”.

Posteriormente, la difusión de estas obras se simultaneó con las dudas que surgieron sobre la adecuación del enfoque de reparto de costes indirectos por secciones bajo el modelo de *full cost*, lo que motivó que en los 50 se presentaran propuestas alternativas que se materializaron en la introducción del *direct costing* en España (Carrasco, 2009).

B) Década de los 60.

Durante este periodo, se continúa con el proceso de creación de las Facultades de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, junto con la aparición de las

Universidades “autónomas”, como aquellas que surgen en ámbitos geográficos donde hubiera otra; tal es el caso de Madrid y Barcelona.

Por otra parte, fijándonos en los estudios de Licenciatura, en la asignatura “Contabilidad de la Empresa y Estadísticas de costes” se produciría un cambio trascendental en la metodología y enfoque de la enseñanza en Contabilidad de Costes que llegaría hasta nuestros días, y que también afectaría a la investigación y a su carácter empírico. Se trata de la inclusión de un enfoque económico en las aulas de costes, tendencia que ya dominaba en Europa Central y que, en buena parte, venía de la obra de Schneider, y más particularmente de la reflexión de Schmalenbach (1934) que incluyó en su obra. Este nuevo planteamiento se asienta en considerar que la misión docente de la Universidad debe dirigirse a desarrollar en el estudiante una capacidad de razonamiento que le permita enfrentarse en el futuro a situaciones diferentes, y no a resolver casos concretos de hoy. Se debe dejar constancia que los primeros profesores españoles que se adhirieron a este pensamiento sobre la Universidad fueron Krahe Olmedilla, de la Universidad Complutense de Madrid, y Calafell Castelló, de la Universidad Central de Barcelona. Por último, a continuación se recogen las palabras de Schmalenbach y Schneider:

“La enseñanza universitaria debe aspirar como meta de su labor a poner de relieve los problemas fundamentales, la unidad de la contabilidad dentro de la diversidad de sus métodos contables, el sentido de su lógica inherente. Ha de proponerse con respecto a la contabilidad, lo mismo que con respecto a las demás disciplinas de la ciencia de la Economía y de la ciencia en general, dotar al universitario de esa aptitud intelectual que hace fructífero los hechos y que capacita a quien la posee para reconocer lo esencial en cada caso particular concreto. Esta formación intelectual no se adquiere solamente con un estudio intensivo de los hechos y de las reglas prácticas que los resuelven. Por otra parte, dada la multiplicidad de formas que se pueden presentar los diversos problemas contables en cada empresa particular, sería imposible incluso el intentar tratar en un libro las características de cada uno. Hay sólo una posibilidad: conseguir del alumno una formación teórica que le forme para resolver los innumerables casos prácticos de la economía de la empresa,

incluso aquellos problemas nuevos que nunca se le habían presentado”, (Schmalenbach).

Tras añadir Schneider que él había escrito su obra con esa finalidad, incorpora que “en vano se trataría de buscar en él la forma en que la empresa X ha organizado su contabilidad o en la que la empresa Y ha realizado sus cálculos. Su objeto es tratar las cuestiones fundamentales y las grandes relaciones existentes entre las diversas ramas de la contabilidad, proponiéndose con ello proporcionar esa educación intelectual que no puede dar nunca el sólo estudio de casos concretos”.

En México, Luis Ruiz de Velasco publica “Costos Industriales” en 1963, obra que influiría posteriormente en el resto de autores. También fue muy destacable, Amarcio Ortega Pérez de León con su libro “Contabilidad de Costos”, basado en el cálculo de costes históricos (Ripoll, 1996; Calleja, 2015).

En 1965 se publica en España la obra traducida al español de Pasdermajian, “Principios de Contabilidad Industrial”, que desarrollaba el cálculo de los costes y del precio. En su último capítulo aborda las innovaciones más recientes para su época y recoge la contabilidad industrial con precios de coste estándar. (Ripoll,1996).

Durante la segunda mitad del siglo XX en España, la influencia de la escuela alemana compartió protagonismo con las corrientes anglosajones a través de trabajos como los de Kester, Homgren, Lang, Lawrence, Neuner, etc. Como posteriormente comprobaremos, también el Plan de Contabilidad Francés de 1957 contó con una fila de estudiosos contables, hecho que se materializaría en el futuro plan contable español (Carrasco, 2009).

C) Década de los 70.

Esta década fue el escenario de un abrupto cambio en las instituciones del sistema educativo español como consecuencia de la aprobación de la Ley General de Educación y de Financiación de la Reforma Educativa de 4 de agosto de 1970. Entre las medidas adoptadas se encontraron la creación formal de las escuelas, colegios e institutos universitarios y la asunción por los departamentos de las facultades de la responsabilidad docente, hasta ahora de

las cátedras. Esto implicó que las Escuelas de Comercio se incorporaran a la Universidad con el nombre de Escuelas Universitarias de Estudios Empresariales. Paralelamente, el nombre de las facultades cambió al de Ciencias Económicas y Comerciales; más tarde, al de Ciencias Económicas y Empresariales, y en algunos centros, incluso, al de Ciencias Empresariales solamente. A su vez, el número de centros aumentó, lo que enriqueció la metodología y contenido de las asignaturas. En cuanto a la expansión, alcanzó tal calibre que esta época se considera la de consolidación y masificación de los estudios empresariales, puesto que estos se implantaron en la mayoría de las facultades que surgieron durante esta época (Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED-, 1972; Valladolid, Zaragoza y Oviedo, en 1974; La Laguna, 1976; Alicante, 1979). Por otra parte, respecto al contenido, merece dejar constancia que el pensamiento de Schneider y su obra –cuya última edición se agotó y no se reeditó– se fue ausentando de los programas docentes. Probablemente, el motivo no fue tanto la ausencia de profesores adeptos como la falta de material bibliográfico en España para que estos pudieran complementar y ahondar en su rico pensamiento. En su sustitución, el contenido de las asignaturas se dirigió al estudio del Grupo 9 del Plan Francés o hacia enfoques anglosajones apoyados en la bibliografía que empleaban (Requena, 1998).

En 1978, por Orden de 1 de agosto, se añadió al Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973 un bloque dedicado a la Contabilidad de Costes que se había dejado pendiente de desarrollar; se trataba del grupo 9 de Contabilidad Analítica de Explotación, y que estaría vigente hasta su desaparición en el PGC de 1990, fruto de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea y la asunción de su legislación mercantil. El modelo de Contabilidad Analítica del plan se diseñó bajo dos pilares: el esquema formal francés y el razonamiento económico de la escuela alemana (Ribaya, 2002). La inclusión de este grupo tuvo varios efectos dentro de la comunidad contable, tanto desde la perspectiva académica como desde la profesional. Ripoll (1996) aduce que su aprobación fomentó aún más una visión de la Contabilidad de Costes supeditada y al servicio de la Contabilidad Financiera. Este hecho junto al auge de la auditoría y el surgimiento de los

principios contables generalmente aceptados avocó a un segundo plano la función de la Contabilidad de Costes dirigida a suministrar información para la planificación y el control interno de la empresa. Sin embargo, Requena (1999) observa esta coyuntura de una manera más positiva en el sentido de que facilitó a los docentes un marco para el desarrollo de las asignaturas de Costes –antes bastante difuso– y les interesó por los conceptos y teorías de la escuela alemana en la que se sustentaba el plan; y a los profesionales, a pesar de no alcanzar una implantación generalizada, les acercó a interesarse por el área de la Contabilidad de Costes.

La disyuntiva entre el monismo y el dualismo como métodos de enlace con la contabilidad general y el movimiento normalizador en Contabilidad de Costes siguió en los programas docentes y en los manuales de contabilidad más allá de los 80 (véase, por ejemplo, Veuthey, 1993). Su presencia justifica que nos detengamos en sus principales rasgos, puesto estos llegaron al contenido impartido en las aulas. La aprobación del grupo 9 del PGC en 1978, elaborado por, en aquel entonces, reciente Instituto de Planificación Contable (1976) supuso la presentación de un modelo de Contabilidad Interna oficial, pero no obligatorio, cuyos objetivos principales serían, en virtud de su tenor: 1) Conocer los costes y rendimientos de los sujetos y agentes económicos que intervienen dentro de la empresa; 2) Calcular los costes de los productos; 3) Establecer los distintos niveles de márgenes y resultados empresariales; y 4) Valorar los inventarios o stocks de la empresa (Lizcano, 1992).

Finalmente, los planes de estudio elaborados en los 70 incorporaron con mayor amplitud las asignaturas de índole contable, tal y como se aprecia en la inclusión de “Contabilidad Financiera y de Sociedades”; el cambio de nombre de “Teoría de la Contabilidad” por “Introducción a la contabilidad” o “Contabilidad General”; y por fin, la inserción de una asignatura con el nombre de la disciplina objeto del presente estudio “Contabilidad de Costes”, lo que favoreció centrarse en la enseñanza de la disciplina y ahondar en la Contabilidad Interna (Mir, 1996).

D) Década de los 80

En los 80, con la entrada de la democracia, tiene lugar un cambio legislativo clave para el futuro de la Universidad española y que marcará un nuevo itinerario vigente hasta la actualidad, se trata de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria. Sus principales novedades se mencionan a continuación. (Mora y Vidal, 2000; ANECA 2005; Carrasco, 2009).

(a) La asunción de competencias educativas por las comunidades autónomas, con la siguiente creación de nuevas Universidades (por ejemplo, se crearon 14 nuevas facultades de ciencias económicas y empresariales –Extremadura, Santander, Vigo, Navarra, Islas Baleares, Carlos III de Madrid, Albacete, Salamanca, Las Palmas, Granada y Cádiz– que se sumaron a las 18 existentes).

(b) Consideración de las Universidades como entidades autónomas.

(c) Relacionado con su autonomía, la posibilidad de las Universidades de crear títulos propios.

(d) Permitir la creación de las Universidades privadas, aunque sin olvidar que la primera Universidad privada es la de Deusto, en 1916, aunque con reconocimiento oficial de sus títulos a partir de 1973.

(e) El poder será compartido por el gobierno central, el gobierno regional y las propias Universidades. El control y el poder estatal se difumina a favor de un mayor independencia de las Universidades y de sus propios órganos de gobierno.

E) Década de los 90

Uno de los grandes cambios asociados a la LRU fue la eclosión de nuevas licenciaturas en las facultades de económicas y empresariales, y que se irían plasmando en la década de los 90. De esta forma, los estudios de económicas y empresariales existentes se van convirtiendo en la licenciatura de Administración y Dirección de Empresas (ADE), la licenciatura de Económicas y la diplomatura en Ciencias Empresariales. El plan de estudios recogía para el primer ciclo las siguientes asignaturas obligatorias de contabilidad que

sumaban un 13,33 % de la licenciatura: Contabilidad General (primer año), Contabilidad Financiera (segundo año), y Contabilidad de Costes (tercer año). Para el segundo ciclo, también eran obligatorias, Consolidación y Análisis Contable y Auditoría, alcanzo en total un 20% de la licenciatura. Además, también se ofertaban asignaturas optativas como Contabilidad Pública, Contabilidad Fiscal, Contabilidad Internacional, entre otras, según la decisión de cada facultad (Carrasco, 2009).

En la línea de lo anterior, la titulación Actuario de Seguros de la rama actuarial de las facultades de ciencias económicas y empresariales se transforma en estudios de segundo ciclo denominados “Ciencias actuariales y financieras”, al igual que la nueva titulación “Investigación Comercial y Técnicas de Mercado”.

Por último, añadir que la masificación que llegaron a alcanzar las aulas de las facultades de económicas y empresariales reveló serias dificultades por algunos centros para ofrecer una formación de calidad a sus estudiantes. Así, por ejemplo, de los 1.200 estudiantes que se matricularon en economía en el primer curso 1943-1944 ha aumentado la cantidad hasta más de 145.000 en el curso 2000-2001 (ANECA, 2005).

F) Siglo XXI y el Plan Bolonia

Desde la entrada de España en el Espacio Europeo de Educación se han venido sucediendo numerosos cambios en la enseñanza superior y, por ende, en los estudios universitarios en empresas. De esta forma, la licenciatura en ADE (de 4 ó 5 años de duración) y la diplomatura en Ciencias Empresariales (de 3 años de duración) se refunden en los estudios de Grado (4 años, en general). Asimismo, surgieron nuevas titulaciones, como en nuestro campo el Grado de Finanzas y Contabilidad. Por otra parte, las anteriores modificaciones en la estructura de la enseñanza superior se acompañaron de nuevos contenidos y formas innovadoras de aprendizaje, más dirigidas a desarrollar las capacidades de los estudiantes a través de un aprendizaje participativo, en un ambiente cada vez más dominado por las nuevas tecnologías. En este contexto, en los últimos años ha surgido una profusa literatura sobre los nuevos métodos de aprendizaje (véase el incremento de publicaciones en los últimos años sobre innovaciones en docencia) y sobre las capacidades y contenidos

que deben recoger las distintas asignaturas de grado, que serán desarrollados en otros capítulos de la presente Tesis Doctoral. Este cambio de rumbo de la Universidad europea busca como fin último dar respuesta a los retos de la sociedad del conocimiento, que reclama profesionales cada vez mejor formados y con una rápida inserción en el mercado laboral; en el fondo, una formación de calidad.

Como consecuencia de la ingente reforma experimentada por la Universidad española en la última década, tanto en su tarea docente como investigadora, es conveniente detenerse en sus principales hitos para entender su presente y retos futuros. El origen del Espacio Europeo de Educación Superior tiene como foco inicial el Tratado de Maastrich (1992) y su idea de la Unión Europea, y particularmente la Declaración de la Sorbona (1998), donde se enfatiza el papel de la Universidad como agente de la “dimensión cultural europea” y de la “Europa del conocimiento”, y se propone por varios países la convergencia entre los sistemas educativos nacionales. Estas ideas se consolidaron con la firma por los ministros de Educación de los países miembros de la UE de la Declaración de Bolonia (junio, 1999), que fija como horizonte de implantación del Espacio Europeo de Educación Superior el año 2010, sin perjuicio de otras firmas que la complementaron como la Declaración de Praga (2001) y de Berlín (2003). Para adaptarse el sistema educativo español a las declaraciones anteriores, se aprobó la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y posteriormente la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, que modifica la anterior. Los principales cambios que presentó fueron:

(1) Reforma de la organización y estructura de las enseñanzas universitarias. En concreto, la adopción de un sistema de créditos comunes ECTS (Sistema Europeo de Transferencia de Créditos), que será empleado como “unidad de medida que refleja los resultados del aprendizaje y volumen de trabajo realizado por el estudiante para alcanzar los objetivos establecidos en el plan de estudios, poniendo en valor la motivación y el esfuerzo del estudiante para aprender” (definición del Real Decreto 1125/2003). Además, tras concretar la duración de los estudios el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, los títulos universitarios se dividen en tres niveles: grado (4 años y con un mínimo de 240 créditos, que sustituyen a las licenciaturas y diplomaturas), máster y

doctorado (para acceder se requiere los estudios de grado, más un máster de investigación).

(2) Elaboración de los planes de estudio bajo el objetivo de la adquisición de competencias, sin excluir el tradicional enfoque basado en contenidos y horas lectivas. Se pueden definir “competencias” como una *“combinación de conocimientos, habilidades, actitudes y valores que capacitarán a un titulado para afrontar con garantías la resolución de problemas o la intervención en un asunto en un contexto académico, profesional o social determinado”* (Periañez et al., 2010).

(3) Se potencia la internacionalización de los estudiantes.

(4) La autonomía en el diseño del título se combina con un sistema de evaluación y acreditación del mismo. De esta forma, se crea en 2002 la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA) con el objetivo de contribuir a la mejora de la calidad del sistema universitario español a través de la evaluación, certificación y acreditación de los títulos universitarios y del profesorado. Con relación al último, mencionar que presentó un nuevo cuadro de figuras de profesor universitario y que condicionó la obtención de plazas en las Universidades públicas a la previa consecución de la acreditación por dicha agencia. Este programa de acreditación desplegó un nuevo sistema de incentivos para el profesorado, de forma que, sobre todo las nuevas generaciones, han dirigido sus esfuerzos hacia las tareas valoradas por dicho sistema, siendo la investigación la que recoge mayor puntuación.

Por último, recientemente, se ha aprobado el Real Decreto 43/2015, de 2 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, y el Real Decreto 99/2011, de 28 de enero, por el que se regulan las enseñanzas oficiales de doctorado. En su exposición de motivos recoge que para adaptarnos a la normativa de los países de nuestro entorno, en aras de una mayor homogeneidad, las titulaciones universitarias de grado tendrán que tener, con carácter general, un mínimo de 180 créditos y un máximo de 240 créditos. Para acceder a los programas de doctorado se precisa tener los

estudios universitarios de Grado y Máster y alcanzar entre ambos un mínimo de 300 créditos.

5.2 La Contabilidad de Gestión en los estudios de Grado

Tras el recorrido histórico presentado sobre el estado de la docencia universitaria en Contabilidad de Costes o de Gestión, en este apartado nos detenemos en analizar el contenido que se imparte actualmente en los estudios universitarios de grado vinculados al área de la empresa. Además, también se pretende reflejar la importancia que tienen las asignaturas de Contabilidad Interna en los planes de estudio a través del número de créditos que lleva asociado y de su carácter obligatorio u optativo.

Para cumplir los objetivos anteriores, tras una revisión bibliográfica, hemos utilizado el trabajo de Buendía Carrillo (2011) y, además, hemos analizado el carácter, peso y nombre de las asignaturas de Contabilidad Interna de 6 Universidades de la Comunidad de Madrid.

5.2.1 Un modelo de guía docente para la asignatura de Contabilidad de Gestión

Durante el II Encuentro de Docentes de Contabilidad de Costes y Control de Gestión, en noviembre de 2011, Buendía presentó un meticuloso análisis de las asignaturas de Contabilidad de Costes o CG que se estaban impartiendo en los títulos de grado en Administración y Dirección de Empresas (ADE), Finanzas y Contabilidad (FICO), Turismo, Economía, Marketing e Investigación de Mercados y otros grados residuales. Así, analizaron 164 asignaturas, de las que 113 eran obligatorias y optativas 51. Entre las aportaciones de este trabajo, destaca la propuesta de una guía docente “estándar” para la asignatura obligatoria de CG en los grados de ADE y de FICO.

Para el caso de ADE, la guía docente “modelo” (tabla 5.2) se elaboró a partir del examen de 16 guías docentes provenientes de la Universidad Autónoma de Barcelona, Universidad Autónoma de Madrid, Universidad Carlos III, Universidad Complutense de Madrid, Universidad de Alcalá, Universidad de

Cádiz, Universidad de Girona, Universidad de La Rioja, Universidad de las Islas Baleares, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Universidad de Lleida, Universidad de Oviedo, Universidad de Sevilla, Universidad de Valencia, Universidad del País Vasco, Universidad de La Coruña.

Créditos ECTS: 6
Tipo: Obligatoria.
Curso de la Titulación: 3º Curso Semestre: 1º Semestre
Requisitos previos: No se establecen requisitos previos para acceder a esta asignatura. No obstante, se recomienda tener conocimientos básicos de Contabilidad Financiera.
Horas presenciales del estudiantes: 60 horas.
Horas no presenciales del estudiante: 90 horas.
COMPETENCIAS GENÉRICAS:
• Capacidad de adaptación a nuevas situaciones.
• Capacidad de análisis crítico.
• Capacidad de análisis y síntesis.
• Capacidad de aprendizaje autónomo.
• Capacidad de organización y planificación.
• Capacidad de utilización de herramientas informáticas y tecnologías de la información.
• Capacidad para aplicar los conocimientos a la práctica.
• Capacidad para tomar decisiones.
• Capacidad para trabajar en un contexto de carácter internacional.
• Comunicarse de forma oral y escrita.
• Conocimientos básicos de la profesión.
• Creatividad.
• Habilidades para recuperar y analizar información desde diferentes fuentes.
• Habilidades para trabajar en grupo y liderazgo.
• Iniciativa y espíritu emprendedor
• Preocupación por la calidad.
COMPETENCIAS ESPECÍFICAS:
• Capacidad de análisis de la circulación económico-contable interna.
• Adquisición de los fundamentos de la Contabilidad de Costes, que posibiliten la sistematización del proceso de asignación de costes a cualquier objetivo de coste (producto, servicio, cliente, mercado o departamento).
• Medida del rendimiento y cálculo de márgenes y resultados.
• Aplicación práctica de la metodología de Costes a cualquier tipo de organización (lucrativa, no-lucrativa, industrial y de servicios).
• Elaborar, analizar e interpretar la información de costes generada para apoyar el proceso de adopción de decisiones operativas.
• Capacidad de aplicar los principios y técnicas de la planificación, el presupuesto y el control presupuestario.

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE:
• Comprensión de los conceptos fundamentales relacionados con la Contabilidad de Gestión.
• Elaboración de modelos de cálculo de costes aplicables a diferentes sectores de la actividad y análisis de los resultados obtenidos.
• Comprensión del comportamiento de los diferentes tipos de costes, así como de la metodología orientada a la valoración y asignación de costes a los portadores.
• Conocimiento de la utilidad de los sistemas de información para la gestión en relación con la medición del rendimiento y el control de la actividad empresarial.
• Manejo de tecnologías de la información para el tratamiento de información contable interna de la empresa.

CONTENIDOS:
Tema 1. Fundamentos de la Contabilidad de Gestión.
Tema 2. Metodología para el cálculo de costes.
Tema 3. El coste de los factores productivos.
Tema 4. Modelos de costes por procesos y por órdenes de trabajo.
Tema 5. La asignación de costes conjuntos.
Tema 6. Sistemas de coste completos versus sistemas de costes parciales.
Tema 7. El sistema de costes basado en las actividades.
Tema 8. Modelos de costes predeterminados.
Tema 9. Información relevante para la toma de decisiones

Tabla 5.2: Modelo de guía docente de Contabilidad de Gestión para ADE. Fuente: Buendía, D. (2011).

Además, consideramos de interés otros resultados de su estudio para el campo de la docencia en Contabilidad de Gestión en ADE. En concreto, un 46 % de las Universidades sólo imparten una asignatura obligatoria de CG, representando un 33 % las que ofertan una asignatura obligatoria y una optativa. Con relación al nombre de las obligatorias, en general suelen denominarse CG o, en un porcentaje inferior, Contabilidad de Costes. Respecto a las optativas, paradójicamente, en general suelen recibir también este nombre, aunque en menor medida otros como Contabilidad Directiva y Control de Gestión.

5.2.2 Análisis de la asignatura de Contabilidad de Gestión en las Universidades de la Comunidad de Madrid

De manera complementaria al estudio de Buendía (2011), quisimos analizar la oferta de asignaturas en CG para el Grado de ADE y el contenido de sus

respectivas guías docentes en once Universidades situadas en la Comunidad de Madrid (Universidad de Alcalá, Universidad Rey Juan Carlos, Universidad Carlos III, Universidad Complutense de Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, Universidad Nacional a Distancia, Universidad a Distancia de Madrid, ICADE, CEU San Pablo, CUNEF y Francisco de Vitoria).

Para realizar este estudio, en primer lugar, efectuamos una búsqueda de las asignaturas de CG o vinculadas impartidas en el Grado a través del contenido publicado en la página web de cada Universidad. Posteriormente, analizamos su nombre, número de créditos y carácter (Troncal, Obligatoria, Optativa o de Libre Configuración) así como el contenido de su programa docente.

Con relación al contenido de los programas docentes, como se aprecia en el anexo, las capacidades y los resultados de aprendizaje son coincidentes con los de la guía propuesta por Buendía. Si nos detenemos en concreto en el apartado “contenido”, se distingue que en la mayoría de los casos las asignaturas se centran en la elaboración de información sobre costes, dejando para los últimos temas aspectos vinculados a la gestión de costes y la toma de decisiones, los costes estándares y el ABC.

Centrándonos en la oferta de las asignaturas vinculadas a la Contabilidad Interna, a continuación mostramos los resultados. Siguiendo el esquema de Buendía, agrupamos las once Universidades en tres categorías. Tal y como refleja la figura 5.1, más de la mitad de los planes de estudio sólo contienen una asignatura obligatoria para el área de CG. Al igual que Buendía, se suele denominar CG, y en algunos casos Contabilidad de Costes. En cuanto a las Universidades que ofertan una asignatura obligatoria y otra optativa, representan el 27,3 % de los casos, siendo unos valores similares a los de Buendía; sin embargo, para el caso de Madrid, las asignaturas optativas se denominan, además de CG (1 caso), Programación y Control Presupuestario (1 caso) y Control Presupuestario (1 caso). Por último, una minoría de Universidades, un 18,2 %, contemplan en su plan de estudios 2 asignaturas obligatorias, cuyos nombres son Contabilidad de Costes, para la primera que se imparte, y CG o Control de Gestión, para la ofertada posteriormente.

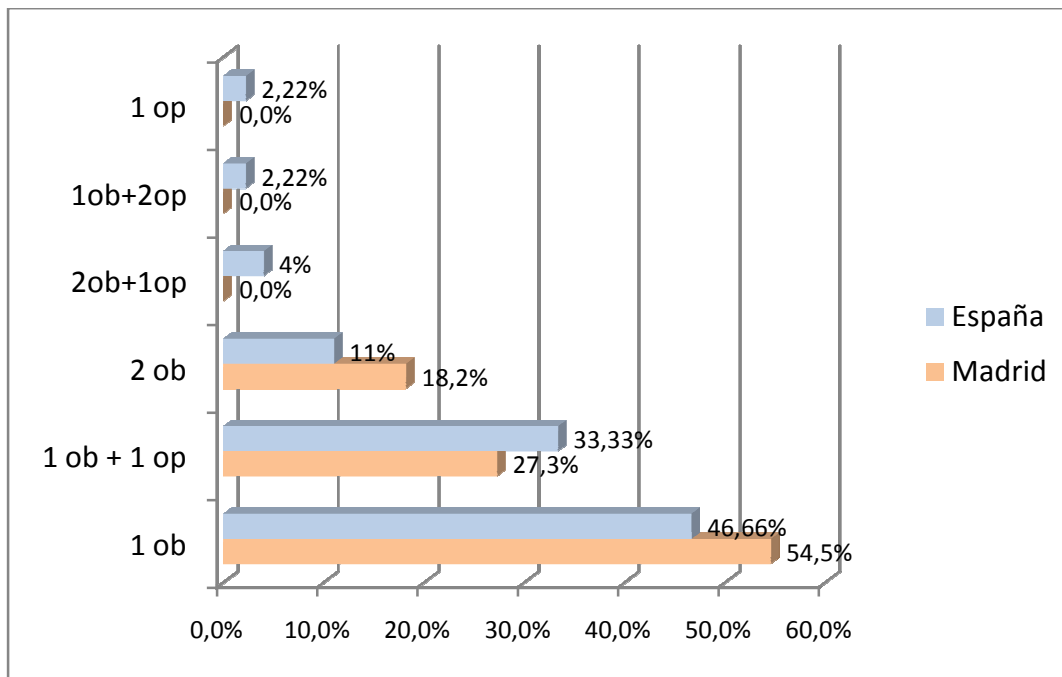


Figura 5.1. Oferta de asignaturas vinculadas a la Contabilidad de Gestión. Fuente: elaboración propia.

CAPÍTULO 6. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL CAMPO PROFESIONAL

6.1 Perfil profesional del especialista en Management Accounting

Imprecisión del término “controller”

Se observa en la literatura internacional reciente una preocupación por caracterizar el perfil profesional del especialista en Contabilidad de Gestión (*Management Accounting*), conocido en el ámbito anglosajón como *Management Accountant* o *Controller*, y al que se le viene asociando un nuevo y “moderno rol” como “*business partner*”. La falta de madurez de la disciplina y su multidisciplinariedad, junto a los continuos cambios en la economía, la internacionalización, la emergencia de las nuevas tecnologías y el manejo de datos masivos plantean nuevos retos a la Contabilidad de Gestión (CG, en adelante) y a sus profesionales, que parecen alejarla de su foco inicial –la Contabilidad de Costes y el control de gestión–, y aproximarla a otros campos como las finanzas, la dirección estratégica y los sistemas de información contable.

Por otro lado, consideramos que para el caso español esta indeterminación es aún mayor, tal y como sucede en gran parte de los países europeos, donde los puestos profesionales vinculados a la CG han recibido distintos nombres (Hopwood, 2008; Voipio, 2014). En España, Martínez, en 1992, ya advierte de la imprecisión del concepto “profesional de la contabilidad”, y señala como posibles causas la falta de relación entre profesión y formación, la ausencia de un reconocimiento institucional, y la gran atomización y escaso asociacionismo.

En este sentido, observamos que al igual que otros países de nuestro entorno, por ejemplo Alemania, Francia, para ser *controller* no se requiere una certificación expedida por una asociación profesional oficial que acredite la superación de un programa de formación, como es el caso del CIMA y el IMA en UK y USA. No obstante, existen instituciones privadas u organizaciones locales que aspiran a representar, promocionar, dar formación a los controllers y/o emitir certificados que acrediten la superación de sus cursos o exámenes, tal es el caso del *Global Chartered Institute Controller Institute* (GCCCI) en España; del *Internationaler Controller Verein* (ICV) y *Controller Akademie* (CA) en Alemania; y de la *l'Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion* (DFCG) en Francia. Para finalizar, sin pretender profundizar, debemos mencionar los primeros estudios realizados en España sobre el controller, como el de López (1999) relativo a su posición jerárquica, y el de Amat (1984) y su relación con la función financiera.

En este contexto, los siguientes apartados muestran de manera somera una revisión bibliográfica de las publicaciones recientes relativas al “moderno rol” del *controller*. Además, presentan una descripción detallada del perfil del *controller*, tanto a nivel internacional como en España, fruto de las investigaciones emprendidas por asociaciones de profesionales. Asimismo, se ponen de relieve los resultados de algunas investigaciones dirigidas a detectar las diferencias entre el perfil profesional demandado por las empresas y el potenciado en las aulas universitarias.

Perfil del controller. Revisión de la literatura.

En los últimos años se aprecia una profusa literatura proveniente de académicos y otros sectores como asociaciones de profesionales, consultores e influyente profesionales que impulsan y difunden el perfil “*business partner*” del profesional en *Management Accounting*. En este sentido, numerosos estudios han analizado el cambio que ha experimentado la profesión desde el rol considerado como “tradicional” hasta el actual rol denominado “moderno”. Como se aprecia en la Tabla 6.1, el perfil “tradicional” se asocia al estereotipo en inglés del “*bean counter*” o “*book keeper*”, inspirado en los trabajos de Hopper (1980) y Simon (1954), y que se caracteriza por su dedicación a la

elaboración periódica de informes financieros desarrollando tareas rutinarias y metódicas. En cambio, el perfil calificado por la literatura como “moderno”, y que se ha concretado en nombres como “*business partner*” e “*internal consultant*”, se identifica con tareas vinculadas a la participación en las decisiones estratégicas y operativas, aportando valor añadido en la toma de decisiones y el control y, por ende, con una clara orientación hacia el presente y el futuro de la empresa (Voivio, 2004 y 2014; Granlund y Lukka, 1998; Järvinen, 2009, Goretzki, 2013).

Perspectiva	Perfil tradicional del Management accountant	Perfil moderno del Management accountant	Ejemplo de estudio
Terminología	Guardián de los libros, perro guardián, policía de la organización	“ <i>Business partner</i> ”, consultor interno, orientación al negocio, copiloto	Burns y Baldvinsdottir, 2005; Järvenpää, 2007
Conciencia comercial/negocio	Pobre	Buena	Pierce y O’Dea, 2003
Comprensión de las necesidades de las partes	Pobre, diferentes prioridades entre el <i>management accountant</i> y el director del negocio/de operacione	Buena, prioridades alineadas con las contrapartes	Chenhall y Langfield-Smith, 1998
Naturaleza de las actividades desarrolladas	Rutinario, establecido, estandarizado	Ad hoc, basado en las necesidades, personalizado	Burns y Baldvinsdottir, 2005
Características Personales	Minucioso, metódico	Flexible, capacidad trabajar en equipo	Vaivio y Kokko, 2006
Competencias profesionales importantes	Análisis, técnico	Buen comunicador, asesor	Järvenpää, 2007
Naturaleza de la información suministrada	Histórica	Estratégica, proactiva	Ma y Tayles, 2009
Contexto	Función centralizada	Función descentralizada	Hopper, 1980
Relación con otras funciones	Fronteras claras, independencia	Miembro de un equipo multidisciplinar	Ahrens, 1996

Tabla 6.1. Perfil del *controller*. Fuente: Vaivio (2014).

Baldvinsdottir *et al.* (2008), bajo la consideración de que el cambio experimentado por el perfil del *management accountant* es algo generalmente aceptado, analizan a través de entrevistas con profesionales cómo se ha ido gestando el cambio durante las tres últimas décadas y concluyen que esta

transformación se asienta en la mayor competitividad y en las innovaciones en los sistemas de información contable. Así, en la década de los 80, los profesionales tenían una clara visión de cómo la información financiera podía mejorar la rentabilidad de las empresas, aunque en ocasiones no tenían los sistemas de información suficientes para suministrar esa información. Además, tenían que enseñar a los managers el uso y significado de la información financiera. Posteriormente, en los 90, los entrevistados manifiestan un especial interés por las nuevas herramientas y técnicas de gestión, trabajan más cerca del manager y buscan modos de suministrar la información que los managers quieren. Finalmente, los profesionales del siglo XXI muestran bastante preocupación por las actividades vinculadas al negocio asegurando que los distintos managers se coordinen y se dirijan a cumplir la estrategia de la compañía a través de sistemas de medición del resultado.

Boer (2000) vincula este salto al desarrollo de la tecnología, advirtiendo que los datos que hace años el *management accountant* tenía que calcular, ahora son directamente accesibles para el manager. Otros estudios también han relacionado el aumento del protagonismo de los profesionales de contabilidad en la jerarquía de las organizaciones con el progreso tecnológico (Ezzamel y Burns, 2005; Hopper y Armstrong, 1991).

Este nuevo perfil del *controller*, también ha sido el origen de diversas investigaciones dirigidas a analizar si las capacidades y habilidades del *controller* actual se corresponden con las desarrolladas en las aulas de la Universidad y las escuelas de negocios (Dabey y France, Boer, 2000; Lowry y Yap, 1997; Villiers, 2010, entre otros). En otro capítulo de esta Tesis Doctoral se abordará este tema.

El potencial de esta figura radica en el valor que aporta a la gerencia (Järvenpää, 2007) y, consecuentemente, en transmitir una imagen sofisticada y fundamental del *controller* dentro de la organización, esto es, en mejorar su posición y su status (Ezzamel y Burns, 2005). Múltiples estudios han analizado el proceso de cambio desde distintas perspectivas promocionando esta visión. No obstante, diversas voces, especialmente procedentes de Europa Continental, han cuestionado el nivel de implantación de la figura del “moderno”

controller. Así, han planteado la necesidad de verificar el proceso de cambio en entornos no anglosajones y de seguir avanzando en los factores y variables que dentro de la organización influyen en el éxito del proceso. Tal es el caso de trabajos recientes como el de Goretzki *et al.*, 2013, que reflejan los conflictos derivados de la falta de correspondencia entre las aspiraciones de “identidad” del *controller* y las tareas ingratas (“*dirty*”) que le son encomendadas en una empresa francesa del sector aeronáutico. También el de Morales y Lambert, 2013, al presentar un estudio de caso sobre cómo se gesta el cambio de rol con motivo de la entrada de un nuevo CFO en una empresa manufacturera alemana; o la Tesis Doctoral de Laetia Legalais, “*La construction de l’identité professionnell des contrôleurs de gestion*”, de 2014. También es reseñable la revisión bibliográfica que incorpora el trabajo de Viavio, 2014, sobre las barreras al cambio: por diferentes culturas dentro de la organización (Lambert y Sponem, 2012); por falta de proximidad al business partner (Burns y Baldvinsdottir, 2005); por conflictos internos en la organización (Byrne y Pierce, 2007; Herbert y Seal, 2012), entre otras.

6.2 El nuevo *controller*. Definiciones y estudios de las asociaciones de profesionales

Salvo en el contexto anglosajón, en general existe una indeterminación del profesional dedicado a la CG. Entre los motivos que se arguyen, el principal radica en la falta de instituciones y asociaciones de profesionales que concreten el perfil del *controller* o en la carencia de colegios que reglen la profesión.

Con relación a los colegios, y al margen de encontrar ejemplos en otras profesiones en España como los abogados y su respectivo colegio, es paradigmático el estudio de caso presentado por Greenwood, Suddaby y Hinings (2002) sobre el papel de los colegios y las asociaciones profesionales como agentes de cambio en los roles de una profesión. En concreto, cómo el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) y el Institute of Chartered Accountants of Alberta (ICAA), cuya su colegialización es obligatoria, impulsaron un nuevo rol en la profesión contable canadiense: la consultoría sobre negocios.

Ante esta situación, consideramos de interés presentar las instituciones que en Estados Unidos y Reino Unido preservan la identidad del profesional especializado en Contabilidad de Gestión junto a las asociaciones que en España han promovido el desarrollo de las prácticas contables y la investigación, tales como la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) o el reciente *Global Chartered Controller Institute* (GCCCI).

Desde estas asociaciones e instituciones que promocionan la figura del *controller* se ha venido elaborando periódicamente diversos informes que reflejan su perfil desde las herramientas y técnicas que utilizan, las capacidades y habilidades que requieren, el uso de los sistemas de información contable, entre otros puntos. Fruto de estos estudios, instituciones como el IMA y el CIMA, han defendido un nuevo rol del *controller* como “*business partner*”, tal y como se ha desarrollado anteriormente. Por la influencia que ejercen sus estudios y declaraciones sobre la comunidad contable, y en sí, por el valor de la información que incorporan, a continuación nos detendremos en los mismos.

Chartered Institute of Management Accountants y su perfil de Controller

Tras reconocerse el potencial de las prácticas contables de gestión en Reino Unido en 1919 se fundó el *Institute of Cost and Works Accountants* (ICWA), el actual CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*). En palabras de Loft (1986, 1995) sus funciones principales se dirigían a finalizar con la exclusión que los contables de costes sufrían por parte del resto de la profesión contable reglada y, por otra lado, a la transmisión y divulgación de las técnicas científicas de costes. Prueba del primer objetivo, es la solicitud en 1923 por el ICWA de un privilegio real que facilitaría su incorporación al cuerpo contable oficial, pero que fue rechazado por la oposición del resto de la profesión contable reglada. Otro momento histórico, con interés por la discusión semántica que encierra, tuvo lugar en 1972 al cambiar su nombre por el de *Institute of Cost and Management Accountants* (ICMA). Se produjo como respuesta a las voces que consideraban que el término “*accountants*” era del pasado, y que debían introducir una palabra que englobase el nuevo rol del especialista en CG. Hasta acordar el nombre definitivo (ICMA), hubo dudas

sobre incluir el término propuesto en 1959, “*industrial management*”, o el que finalmente se adoptó, “*management accountants*”, dado que a partir de los 50 era la denominación más habitual. Para finalizar con su historia, ICWA obtuvo un derecho real en 1972, y en 1986 cambió su nombre al actual, CIMA, fruto de entrar en una *joint-venture* con el AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) (Boyns y Edwards, 2007).

El CIMA caracteriza a los “*managements accountants*” por desarrollar tareas financieras y no financieras en la organización. Así, con relación a sus profesionales certificados:

- Explican las consecuencias financieras de las decisiones de negocio
- Formulan la estrategia de negocio
- Monitorizan el control de gastos y financiero
- Realizan las auditorías internas del negocio
- Explican el impacto del entorno competitivo
- Dan un alto nivel de profesionalidad e integridad al negocio.

Respecto al conjunto de habilidades que requieren, indica que sus miembros están cualificados para trabajar en toda la organización, no solamente en el campo de las finanzas. Además de fuertes fundamentos en contabilidad, la formación de CIMA enseña las siguientes habilidades:

- Analítica. Consiste en analizar la información y utilizarla para tomar las decisiones de negocio
- Estratégica. Reside en formular estrategias de negocios para crear riqueza y valor al accionista
- Gestión del riesgo. Se asienta en identificar y gestionar el riesgo
- Planificación. Se usan técnicas contables para la planificación y los presupuestos

- Comunicación. Se es capaz de determinar las necesidades informativas del manager y de explicar los números a los managers sin formación financiera.

Además, dentro de los principios generales para la CG que elabora, en su documento “*Global Management Principles: Effective Management Accounting: improving decisions and building successful organisations*”, refleja gráficamente las principales funciones del *Management Accounting* (ver figura 6.1) y determina sus principales áreas de actuación: *cost transformation y management, external reporting, financial strategy, internal control, investment appraisal, management y budgetary control, price, discount y product decisions, project management, regulatory adherence and compliance, resource management, risk management, strategic tax management, treasury and cash management, internal audit*.

Asimismo, también elaboró en 2009 el documento “*Management Accounting tools for today and tomorrow*”, fruto de una encuesta que fue respondida por 439 profesionales, y que recoge las principales herramientas utilizadas por los “*managements accountants*” para el desarrollo de su profesión. En este sentido, aclara que cada organización debe elegir la que mejor se adapte a sus necesidades, y no se debe generalizar. El trabajo evidenció una amplia variedad de herramientas tradicionales y modernas. Respecto a este hecho, admiten que la disciplina tiene una sólida base, y que el cuerpo de su conocimiento está continuamente expandiéndose. Sin embargo, sugieren que los académicos y los consultores se equivocan cuando esgrimen que las herramientas tradicionales están en desuso. Por ejemplo, aludiendo a los libros de texto, lamenta que sea habitual la consideración del *payback* como un medio inadecuado, cuando el estudio manifiesta que es la segunda herramienta más utilizada para las decisiones de inversión tras el valor actual neto. Por otra parte, centrándose en los presupuestos, manifiesta la necesidad de ofrecer a los profesionales verdaderas innovaciones en estas herramientas al detectar que, a pesar de la idea de que son técnicas desfasadas, gran parte de los profesionales siguen utilizándolas. Por último, dentro de las herramientas de gestión de resultados, hacia la que más interés se demuestra es hacia el *Balanced Scorecard*, seguido de la gestión basada en actividades (ABM) y la

reingeniería de los procesos de negocios. Entre las menos aplicadas se hallan el *Six Sigma*, los mapas de valor y el *prism performance*. Finalmente, entre las herramientas estratégicas más populares señalaron en primer lugar la planificación estratégica y el *risk management*, alcanzando la valoración del impacto medioambiental una situación intermedia.

DIRECTOR DEL DPTO. FINANCIERO				
FUNCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN				
Otras áreas. Por ejemplo: Recursos Humanos, Informática, Operaciones	Otra experiencia técnica Impuestos, Tesorería, fusiones y adquisiciones	Reporting Externo Informes financieros integrados, cuentas obligatorias, rentabilidad	Gestión de la Información Análisis, predicciones, análisis de datos	Gestión del Rendimiento Estrategia y planificación, costes, gestión de riesgos y proyectos, gobierno y auditoría interna
	Sistemas de Información Captura de datos, integridad y acceso, business intelligence	Contabilidad Financiera y Operaciones: Proceso de transacciones, reporting básico (incluye ordenes a caja, proceso integral de compras...), mejora de procesos		

Figura 6.1. Las actividades clave en la Contabilidad de Gestión. Fuente: CIMA.

Institute of Management Accountants y su perfil de Controller

Durante un encuentro del *American Institute of Accountants* (AIA), en 1919, se presentó la propuesta de crear una comisión específica para la Contabilidad de Costes que fue rechazada, lo que provocó la fundación inmediata de la *National Association of Cost Accountants* (NACA) en Buffalo –actual IMA–, cuyos directivos al inicio eran CPAs (Certified Public Accountants). En 1957 se convirtió en la NAA (*National Association of Accountants*), si bien en 1991 cambió su nombre al de *Institute of Management Accountants* (IMA). Recientemente, en su página web aclara que su denominación actual es simplemente IMA, y junto a lo que antes constituía su acrónimo aparecen las

siguientes palabras: “*The Association of Accountants and Financial Professionals in Business*”. En 1972 y 1996, aprueban los programas formativos dirigidos al título de *Certified Management Accountants* (CMA) y el programa para *Certificied Financial Manager* (Boyns y Edwards (2007).

Este organismo, en 2009, elaboró el Statement on Management Accounting (SMA) “*Definition of Management Accounting*” dirigido a aclarar el perfil del *management accountant* actual, al entender que sus anteriores funciones actualmente han sido absorbidas por la tecnología; por ejemplo, por los sistemas ERP integrados.

Para explicar el “rol moderno” del *management accountant* se remite a la cadena de valor, tal y como aparece en la figura 6.2. Señala que la “tradicional” figura como proveedor de información a menudo se situaba en el extremo inferior de la cadena de valor. No obstante, considera que las tareas desarrolladas actualmente por los profesionales enfocadas hacia la estrategia expresan que sus funciones se van a desarrollar a lo largo de toda la cadena de valor, y que incluso deben incluirse al más alto nivel, esto es, participando en las decisiones estratégicas clave para la toma de decisiones por el equipo de gestión.

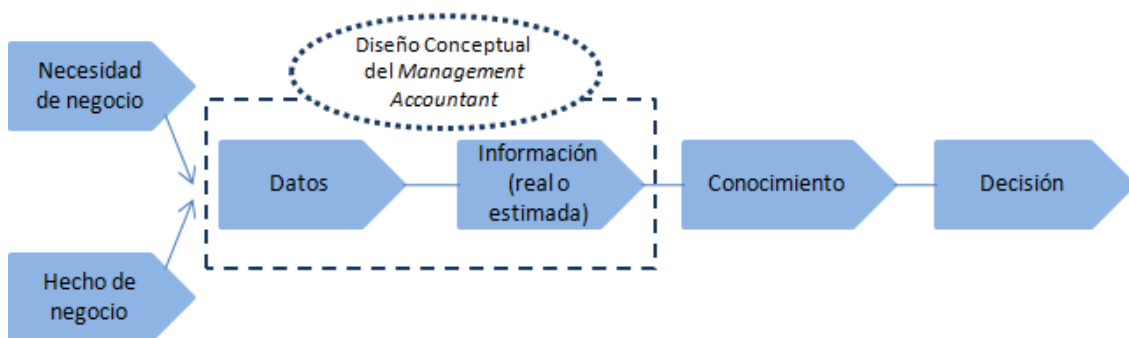


Figura 6.2. La posición del *controller* en la cadena de valor. Fuente: IMA-SMA.

Por otra parte, dentro de las tareas de investigación que desarrolla el IMA como canal para potenciar y apoyar al *management accountant*, en la última década ha destacado su estudio, en colaboración con Ernst y Young, “*2003 Survey of Management Accounting*”, como continuación de los desarrollados en 1993, 1996 y 2001. Con un tamaño de la muestra muy elevado (casi 2.000 personas), considera que el campo de “*Management Accounting*” se encuentra en una

coyuntura crítica ante el desplazamiento de sus roles y prácticas, la recesión de la economía y el surgimiento de un amplio abanico de nuevas técnicas de MA. Tras analizar los datos llega a las siguientes conclusiones. En primer lugar, la gestión del coste (*cost management*) se considera como un factor clave en la consecución de los objetivos estratégicos, con un 80 % de la muestra que compartía esta consideración. Respecto a la adopción de nuevas herramientas, los profesionales no manifestaron demasiado interés, siendo todavía muy frecuentes las herramientas tradicionales como las técnicas cuantitativas (tales como hojas de cálculo, con un 76%); métodos de coste tradicionales (por ejemplo, el full cost, con un 76%); las técnicas de presupuesto operativo (75%); imputación de gastos generales, por ejemplo, según la mano de obra directa. En cuanto a técnicas innovadoras, como el *target costing* (26%), la gestión del valor añadido (25%), y la teoría del análisis de las limitaciones (22%), en la encuesta reflejan un nivel de implantación moderado.

El trabajo anterior constituyó un referente en el estado de la profesión del *management accountant*. Sin embargo, posteriormente la periodicidad de esta encuesta se redujo, hasta que en 2012 se desarrollaron dos estudios basados en la misma: el de Lawson en colaboración con el IMA, "*Rising to the Challenge: Productivity in Accounting and Finance organizations*"; y el de Douglas Clinton y Larry R. White, replicando las preguntas del cuestionario inicial. En este último, la muestra alcanzó un tamaño de 238 individuos, todos profesionales senior del IMA. A pesar del periodo que había transcurrido, sus resultados coincidieron en gran medida con los de 2003, al no detectar un alto grado de implantación de las denominadas nuevas herramientas de gestión. Ligeros cambios se dieron en las tareas consideradas prioritarias, pasando de la de generar información sobre costes y reducir costes, a reducir costes y mejorar los procesos.

Para finalizar los estudios elaborados o apoyados por el IMA, destaca el documento publicado en enero de 2015 "*The skills gap in entry-level Management Accounting and finance. The Problem, its consequences, and Promising Interventions*", desarrollado por la American Productivity y Quality Center (APCC) en colaboración con esta organización. Dentro de sus

aportaciones, debe subrayarse el gran nivel de acuerdo sobre el gap existente en el desarrollo de la mayoría de las capacidades personales y en algunas competencias técnicas. Particularmente, las mayores deficiencias se detectaron en: (1) liderazgo; (2) planificación y presupuestos; (3) pensamiento estratégico y ejecución; (4) gestión de costes; reporting financiero interno / gestión de resultados; y (5) gestión del cambio. Además, como gran contribución del trabajo, atisba la exigencia de nuevas competencias para los profesionales de reciente ingreso (“*entry-level*”), hasta ahora sólo demandadas a perfiles con más experiencia.

***Global Chartered Institute Controllers* y su perfil de Controller**

En marzo de 2015 el Global Chartered Institute Controllers publicó a sus miembros el documento “*Radiografía del Controller de la Empresa Española*”, resultado de la encuesta que meses antes había enviado a sus socios y que se basaba en la realizada en 2013. Ante la falta de estudios empíricos sobre el perfil del *controller* en España, consideramos de gran valor este trabajo, analizando a continuación sus resultados.

En cuanto al perfil demográfico, se trata de profesionales jóvenes, la mayoría tienen entre 36 y 45 años, son hombres, y cuentan con una experiencia superior a 10 años. Entre sus conclusiones, detectan que contra mayor es el tamaño de la empresa o la complejidad del proceso presupuestario, mayores posibilidades hay de encontrar un departamento de control de gestión y, por tanto, de desligarse de las áreas financieras u operativas. Por otro lado, en consonancia con la imprecisión sobre el puesto del *controller* aludida anteriormente, concluyen que no encuentran un patrón común sobre la dependencia jerárquica del *controller* en la organización, dependiendo de la Dirección Financiera o de la Dirección General de la Dirección de Operaciones.

Dentro del bloque de preguntas relativo a las “Tareas y Responsabilidades del *controller* dentro de la organización”, sus encuestados manifestaron que se relacionan con diversos departamentos de la organización, si bien los departamentos de administración y finanzas, la dirección general y el departamento de operaciones son con los que tienen mayor comunicación. Por este motivo, el estudio explica por qué más de la mitad del los *controllers*

estiman que las habilidades personales son más importantes para su trabajo que los propios conocimientos técnicos.

Además, tras preguntarles qué tareas de su labor profesional aportaban más valor subrayaron, como apreciamos en la figura 6.3, las siguientes: (1) la definición, análisis y coordinación de las estrategias de mejora de la empresa (por ejemplo, análisis de desviaciones, análisis de rentabilidad por producto / cliente...); (2) cálculo y seguimiento de los costes analíticos; y (3) gestión, preparación y coordinación de los presupuestos de la empresa y la preparación de informes de dirección o para otros departamentos.



Figura 6.3. Tareas que más valor aportan a la organización por tipo de *controller*. Fuente: GCIC.

Por otra parte, con relación a las capacidades y habilidades que consideran necesarias para ser un buen *controller*, los encuestados alcanzaron mayor grado de acuerdo en las siguientes: (1) analítico y metódico; (2) fiable y riguroso; en el resto, incluida la relativa a negociador y buen comunicador, no alcanzaron la mitad de la muestra (véase figura 6.4). Al respecto, cuando les preguntaron sobre las competencias y habilidades que necesitaban desarrollar para su labor profesional, como se aprecia en la figura 6.5, señalaron que poseían lagunas en negociación y comunicación, mediación y sociabilidad dentro de la organización.



Figura 6.4. Características personales que debe disponer un buen *controller*. Fuente GCIC.



Figura 6.5. Habilidades personales del buen *controller*. Fuente: GCIC.

AECA y la Comisión de Contabilidad de Gestión

En enero de 1986 se funda la comisión de Principios de Contabilidad de Gestión de AECA con el objetivo de conseguir cierto grado de normalización en el área de Contabilidad de Gestión. Como aparece en su página web, buscan alcanzar cierta armonización en materias de costes, en base a las normas emitidas por organismos contables y profesionales, mediante la emisión de pronunciamientos o principios que guíen el actuar y las decisiones de las empresas y, además, que puedan tratarse como material de apoyo en el ámbito docente. Desde 1989 y hasta el día de hoy, ha publicado 39 Documentos de carácter muy variado que abarcan un amplio espectro de temas y sectores públicos y privados tales como “El marco de la Contabilidad de Gestión” (Documento 1), “La contabilidad e gestión en organismos públicos”

(Documento 16) o el “El control económico de riesgos ambientales y naturales en la empresa” (documento 39, enero 2015).

6.3 Las capacidades y habilidades del *controller* español desde la perspectiva de la docencia

Con la entrada en vigor del Espacio Europeo de Educación Superior se observa una especial inquietud en la literatura contable por conocer las competencias y habilidades que demandan las empresas y verificar su correspondencia con los planes de estudio y programas docentes. La preparación que ofrecen las Universidades y las escuelas de negocios debe capacitar a los profesionales para competir en un convulso y dinámico escenario económico. En este contexto, han emergido las habilidades personales (“*soft skills*”) como un requisito imprescindible en la profesión contable, y particularmente en el perfil del *management accountant*. El hecho de que la naturaleza y funciones del último parezcan no estar definidas, y en todo caso, la globalización, los avances tecnológicos y la alta competitividad internacional, ha conducido a las organizaciones a demandar profesionales que posean tanto capacidades técnicas como habilidades personales (De Villiers, 2010). Al respecto, se debe diferenciar entre ambas. Las capacidades técnicas (“*hard skills*”) se refieren a las competencias técnicas, vinculadas al tratamiento de datos en el caso del contable. Las segundas, “*soft skills*” se pueden considerar como “*las habilidades interpersonales, humanas y de comportamiento necesarias para aplicar las competencias técnicas y el conocimiento en el lugar del trabajo*” (Weber et al. 2009).

Entre los trabajos dirigidos a determinar el perfil y las competencias del contable, o del *management accountant*, en España destacan los estudios de Arquero (2000), García y Vico (2005), Arquero et al. (2009), Hassall et al (2005), Ripoll y Rosa (2010), y Ripoll y Garrigós (2014). Para tener una perspectiva más amplia de esta línea de investigación, se complementa este apartado en el capítulo 7.1. Hassall et al. recogieron la opinión de los *management accountants* de Reino Unido y España sobre las “*soft skills*” que requería su puesto profesional. Para ello, dividieron en tres bloques el cuestionario, diferenciando en la sección dedicada a las “*soft skills*” seis

categorías: comunicación, interpersonales, resolución de problemas, gestión de la presión y el tiempo, tecnología de la información y otras. Entre sus conclusiones, destaca el hecho de que ambos grupos consideran que todas las habilidades propuestas son necesarias para su desempeño profesional, así como que deben ser desarrolladas durante su etapa de formación universitaria. Por otra parte, se detectaron diferencias en el orden de importancia otorgado a las habilidades. Para los profesionales británicos, las más importantes son las habilidades de comunicación (oral, escrita y capacidad para escuchar de manera eficaz). En el caso de los españoles, son la capacidad de aprendizaje permanente y la visión global de la organización. Por otro lado, estos últimos reflejan mayor grado de descontento con el nivel de habilidades personales adquiridas que los británicos. Por último, ambos grupos revelan un gran grado de acuerdo sobre las competencias que necesitan desarrollar más, lo que viene a reflejar en qué capacidades la formación académica es deficiente. En concreto, la primera es tener una visión general de la organización; otras son: gestión del tiempo, habilidades de comunicación interpersonal, el trabajo en equipo (organización y delegación de tareas). En último lugar, llamativamente, se encuentran el desarrollo de las capacidades tecnológicas. Para un análisis más pormenorizado, la tabla 6.2 se recogen los resultados del estudio.

COMPETENCIAS MANAGEMENT ACCOUNTANT	TOTAL	ESPAÑA		REINO UNIDO	
	Importancia	Importancia	Necesidad	Importancia	Necesidad
Competencias en comunicación					
Presentar y defender puntos de vista y resultados de su propio trabajo, a colegas, clientes y superiores, por escrito	13	19	11	2	7
Presentar y defender puntos de vista y resultados de su propio trabajo, a colegas, clientes y superiores, por escrito, oralmente	4	15	2	1**	6
Uso de apoyo visual en las presentaciones	22	22	9	22	16
Escuchar eficientemente para ganar información y entender puntos de vista opuestos	6	11	15	5	11
Lectura crítica de trabajos escritos, haciendo juicio de su relevancia y valor	20	21	20	16	18
Competencias para trabajar en equipo					
Trabajar con otros en equipo	1**	6	18	6	15
Organizar y delegar tareas	9	5	6	10	5
Asumir situaciones de liderazgo cuando se precise	17	18	13	13	10
Competencia para resolver problemas					
Identificar y resolver problemas no estructurados	7	4	7	9	12
Encontrar soluciones creativas	14	7	3	15	14
Integrar conocimiento multidisciplinar para resolver problemas	12	10	5	11	8
Análisis crítico del desempeño	15	13	12	14	13
Gestión de la presión y el tiempo					
Organizar la carga de trabajo para manejar el conflicto entre las distintas tareas y solicitudes inesperadas	11	14	8	7	3
Organizar la carga de trabajo para cumplir los plazos de entrega	2	8	10	4	2
Seleccionar y fijar las prioridades cuando coinciden diversas tareas	5	12	4	3	4
Tecnología de la información					
Uso de relevante software	3	3	22	8	19
Conocimiento de fuentes de información	19	17	17	20	22
Otras competencias, valores y conocimientos					
Compromiso de formación permanente	10	1**	19	17	20
Habilidad para desarrollar métodos efectivos de aprendizaje	21	20	21	21	21
Conciencia de la responsabilidad social y ética	16	9	16	18	17
Conocimiento de la profesión contable	18	16	14	19	9
Visión global de la organización	8	2	1**	12	1**

Tabla 6.2 Capacidades requeridas para el management accountant. Fuente: Hassall *et al.* (2005).

Además del trabajo anterior, cabe destacar el estudio de Arquero (2009). Basándose en la opinión de 167 egresados de la Universidad de Sevilla recogida a través de un cuestionario y complementada mediante entrevista, presenta los conocimientos y capacidades demandados por los licenciados en ADE, particularmente lo que trabajan en áreas contables, y determina en cuáles el sistema universitario es deficiente.

Los encuestados manifestaron como materias más importantes la contabilidad, idiomas, herramientas informáticas, fiscalidad y finanzas, siendo la segunda, tercera y cuarta en las que se detecta un mayor nivel de carencias formativas. Profundizando en las áreas de contabilidad, los profesionales revelaron como áreas prioritarias los conceptos básicos de contabilidad, la normativa y la elaboración de cuentas anuales y el análisis contable.

Asimismo, aunque consideran que existe una laguna formativa en las siguientes áreas: sistemas integrados ERP, auditoría interna, presupuestación y contabilidad fiscal, estiman que debe complementarse a través de materias optativas en las Universidades. Con relación a esta última conclusión, entendemos sugerentes las consecuencias que puede tener para el *management accountant*.

En primer lugar, la muestra no refleja interés, al menos directamente, por la CG. Por otra parte, en áreas tan importantes para el *controller* como presupuestación o control de gestión, se defiende que se impartan como optativas, a pesar de su insuficiente formación. Para terminar, deteniéndonos en las capacidades personales, se ratifican los resultados de los estudios previos. Los egresados muestran una alta valoración de estas habilidades, a la vez que manifiestan un nivel inferior al deseado, salvo en trabajo en equipo.

A continuación se refleja el orden de prioridad señalado por los profesionales: (1) trabajo en equipo; (2) resolución de problemas; (3) comunicación oral; (4) aprendizaje autónomo; (5) búsqueda, análisis y síntesis de información; (6) organización y planificación de tiempos y tareas; (7) comunicación escrita; (8) liderazgo; (9) visión de conjunto de las organizaciones; (10) razonamiento ético. Al respecto, cabe añadir una última matización. Si comparamos estos resultados con los de Hassall *et al.* (2005) para el *management accountant*, se

aprecia que la capacidad que figura en noveno lugar para la profesión contable en general, para los especialistas en CG se sitúa en primer lugar de importancia.

CAPÍTULO 7. DISTANCIAMIENTO ENTRE MUNDO ACADÉMICO Y MUNDO PROFESIONAL EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

7.1 La relación de dependencia entre docencia, investigación y práctica profesional.

La relación entre el mundo académico y el profesional ha sido una preocupación común en gran parte de las disciplinas, acuñándose términos como *gap*, brecha o distanciamiento para referirse al alejamiento o enfrentamiento de intereses entre ambos colectivos. Así, la literatura científica recoge de manera recurrente estudios sobre la separación entre la agenda investigadora y docente de las Universidades y la práctica profesional (por ejemplo: Green, *et al.* 2009, en salud pública; Resmini y Instone, 2010, en ingeniería informática; Rynes *et al.*, en recursos humanos, 2007; en *management*, Romme *et al.*, 2015).

Respecto a la disciplina contable, los primeros trabajos internacionales sobre esta separación datan de inicios de la década de los 70, momento en el que se consolida su rango universitario en Estados Unidos. Los primeros estudios vinieron de Sterling (1973), al contemplar discrepancias entre los resultados de las investigaciones (por ejemplo, las publicaciones de las revistas de investigación), la educación (a través del contenido de los manuales) y la práctica profesional [fijándose en los pronunciamientos del *Accounting Principles Board* (APB) actualmente el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), y en la publicación anual "*Accounting Trends and Techniques*", ambos del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA)]. En particular, reivindica una función

normativa de la investigación en la educación contable, tal y como ocurre en otros campos como la medicina, donde los avances derivados de la investigación se incorporan al programa docente y, finalmente, se implantan en la práctica profesional. Sin embargo, en contabilidad, considera que la investigación se encuentra aislada de la relación entre docencia y práctica profesional, y que existe un inmovilismo en la docencia. Respecto a esto último, afirma que los docentes sólo enseñan las prácticas contables aceptadas, a pesar de resultar en ocasiones incongruentes, y que existe una resistencia por parte de los profesionales (estudiantes formados) y los *managers* por modificar la práctica contable asentada.

Posteriormente, Beaver (1984) conceptualizó la vinculación entre la investigación, la docencia y la práctica a través de una estructura triangular, modelo teórico que fue asumido por los participantes del encuentro anual de la *American Accounting Association* (AAA) en 1989, y del que surgieron importantes publicaciones sobre las relaciones causales que se dan entre los tres vértices del triángulo (Kaplan, 1989; Kinney, 1989; Sprouse, 1989; Wyatt, 1989; Dyckman, 1989).

En la figura 7.1. aparece el *triángulo investigación-docencia-práctica* profesional con los seis arcos que describió Kaplan. El *arco 1*, que conecta *docencia con práctica*, es considerado como la actividad académica más obvia y que consiste en transferir el conocimiento acumulado a las nuevas generaciones de contables y directivos. El *arco 2*, que relaciona *investigación con docencia*, también se concibe como una responsabilidad fundamental de los académicos contables, aunque menos conocida que la del arco 1, y que tiene su justificación en aumentar y perfeccionar el conocimiento que se transfiere a las generaciones actuales y futuras a través, por ejemplo, de actualizar el material docente y los manuales de texto.

El *arco 3* vincula *práctica con docencia*, aunque se advierte del peligro de reducir a las Universidades a meros institutos profesionales reflejando la práctica tradicional y desatendiendo las prácticas innovadoras. En este sentido, como se vio en el

capítulo 3, “El paralelismo entre el marco de la Contabilidad de Gestión y la evolución empresarial a lo largo del tiempo”, aboga por una academia contable próxima a los profesionales para poder detectar y aprender de sus nuevos enfoques y aplicaciones. De esta forma, se puede debatir o transmitir a los estudiantes estas innovaciones y, en todo caso, trasladar la idea de la contabilidad como un proceso dinámico que evoluciona continuamente de la mano de los cambios tecnológicos y la competitividad del entorno.

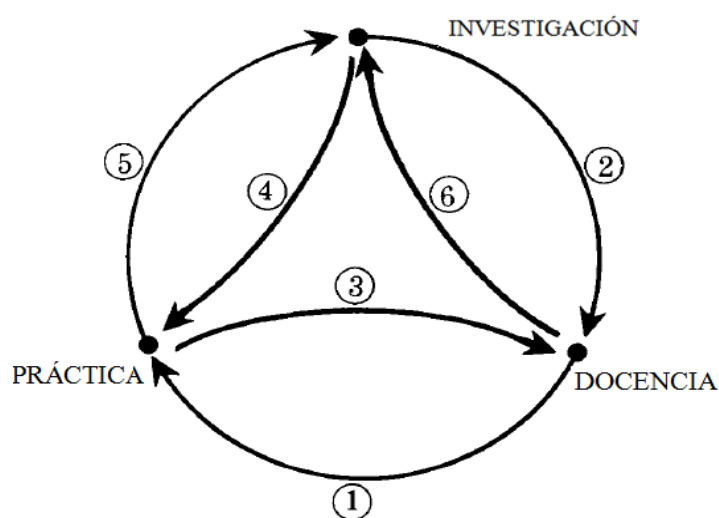


Figura 7.1. Triángulo investigación-docencia-práctica y sus seis arcos. Fuente: Kaplan, 1989.

El *arco 4* asocia *investigación a práctica*, y reclama unas actividades investigadoras que afecten a la práctica profesional. Entre las barreras se encuentran el bajo seguimiento de los profesionales de las revistas académicas y el desarrollo de investigaciones cuyos temas no preocupan a los profesionales, al desconocerlos por no estar en contacto con las organizaciones. Además, se proponen mecanismos alternativos de transferencia del conocimiento generado como las actividades de consultoría. Complementariamente, se aprecia el *arco 5*, que en sentido contrario al anterior, relaciona *práctica con investigación*, y representa a las actividades investigadoras que se nutren de las innovaciones prácticas. Finalmente, el *arco 6*, que conecta *docencia con investigación*, y que puede resultar la conexión más peculiar, y que se basa en aprovechar el contacto

con los estudiantes, sobre todo si son profesionales, y en profundizar en los temas a impartir para detectar nuevos problemas y retos en la práctica profesional.

Posteriormente, proliferaron los trabajos que reflexionan sobre la aproximación del mundo académico y el mundo profesional, con escasos estudios empíricos que pudieran corroborar o medir el distanciamiento. Es el caso de Zambon (1992), en Italia; el *American Institute of Certificated Public Accountants*, AICPA (1989), en Estados Unidos; o los estudios de mercado emprendidos por revistas como *Accounting, Organization and Society*; *Journal of Business, Finance y Accountancy*, y *Accounting and Business Research* (García, 1997).

En España, destacaron los trabajos de García-Ayuso y Sierra (1994), que promovieron la inclusión de esta temática a través del primer estudio empírico al respecto. Mediante un cuestionario enviado a los miembros de ASEPUC y a los miembros del Colegio de Economistas de Sevilla, con muestras finales de 126 y 198 individuos, respectivamente, analizaron la correlación entre los temas de investigación de la última década y los intereses de los profesionales. Adelantaron que, si bien entonces no se diagnosticaban divergencias entre el colectivo académico y el colectivo profesional, en el futuro, como prueba de la madurez de la disciplina contable, sí que aparecerían. Por otra parte, García (1996) comparó las opiniones que tenían los dos colectivos sobre su relación durante 1994 y 1995 a través de un cuestionario y entrevistas personales a 42 académicos de distintas Universidades españolas y a 45 profesionales. Entre sus conclusiones, se podía apreciar un limitado contacto entre ambos mundos.

En relación con el distanciamiento en *Contabilidad de Gestión* (CG, en adelante), la literatura recoge escasos trabajos centrados en esta especialidad. Sin perjuicio de las publicaciones de los últimos años, internacionalmente destaca la aportación teórica de Kaplan (1986), defendiendo el estudio de casos como método científico a incorporar en las investigaciones de CG. De modo semejante, las investigaciones empíricas han sido mínimas, distinguiéndose el reciente estudio a través de cuestionarios y entrevistas de Tucker y Parker (2013), dirigido a

académicos de cuatro continentes, y Tucker y Lowe (2014a), sobre la opinión de profesionales australianos. Estos estudios muestran que este carácter de disciplina aplicada de nuestra especialidad no siempre se ve reflejado pues aprecian un distanciamiento entre académicos y profesionales que, en parte, se explica por el proceso de generación, difusión y aplicación de la investigación. Imitando a otras disciplinas (por ejemplo, en Salud pública, Green *et al.*, 2009) emplean la Teoría de la Difusión como marco para presentar una base teórica sólida sobre el *gap*.

La figura 7.2. refleja las fases de dicha teoría como un proceso escalonado y progresivo que comienza con el *Descubrimiento* del conocimiento a través de la investigación y continua con la *Traslación* o interpretación de los resultados descubiertos para que pueden ser aprovechados por las organizaciones y la *Difusión* de los descubrimientos a los usuarios finales para generar un *cambio* de las prácticas organizacionales en base a la evidencia de la investigación científica.

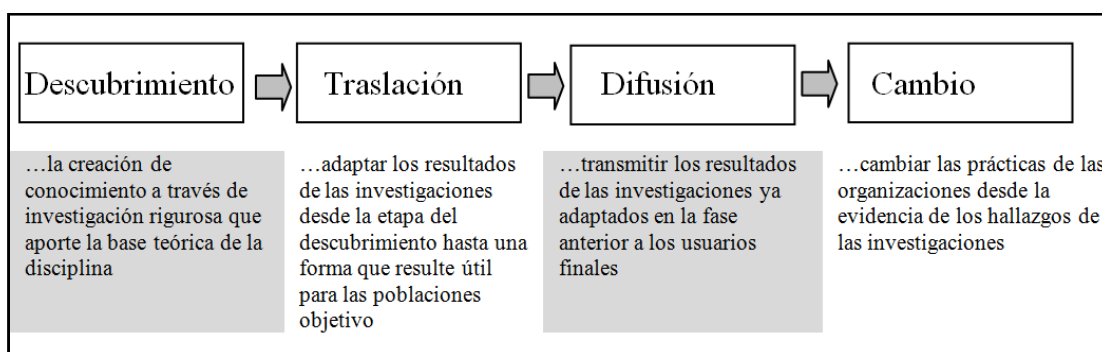


Figura 7.2. Proceso de difusión del conocimiento. Fuente: Tucker y Lowe (2013) y Tucker y Parker (2014).

Tras someter a un cuestionario a 64 académicos de todo el mundo, la mayoría opinaba que la investigación estaba divorciada de la práctica, y que dicha distancia, en lugar de disminuir, había aumentado con el paso del tiempo. En cualquier caso, los argumentos dados para defender el acortamiento del *gap*, se encontraban en el carácter de ciencia aplicada de la CG y la necesidad de correspondencia de la Universidad con aquellos que la financian.

7.1.1 Distanciamiento entre investigación y práctica profesional

Después de un periodo de tiempo en el que el tópico “relación entre investigación y práctica en contabilidad” parecía olvidado, distintas publicaciones de reputados académicos (Baldvinsdottir *et al.*, 2010; Kaplan, 2011; Parker *et al.*, 2011) han originado un resurgir de esta línea de investigación, tal y como se aprecia en la temática abordada por el *The Institute of Chartered Accountants* in Australia en su obra “*Brinding the Gap between Academics Accounting Research and Professional Practice*” (2011), el encuentro anual de 2012 de la American Association Accounting (AAA), “*Seeds of Innovation*”, sobre el grado de innovación experimentado por la investigación contable, o más recientemente en septiembre de 2015 en el segundo workshop “*Link between research and teaching in Management Accounting*” organizado por *ESCP Europe Business School* en París. En ellas, instan a la academia contable a reconsiderar la escasa innovación de sus investigaciones y su cuestionable contribución a la práctica profesional. Siendo conscientes del riesgo de una polarización excesiva, a continuación presentamos las opiniones de la literatura reciente diferenciando dos grandes posturas. Una primera, que considera el *gap* como una situación no deseable para la CG, y que debe reducirse para no perder su “legitimidad”; y una segunda, que acepta el *gap*, y lo considera un rasgo intrínseco a las disciplinas científicas o, en todo caso, no preocupante.

a) *Gap como situación no deseable.*

Baldvinsdottir, Mitchell y Norreklit (2010), han reabierto el debate señalando que durante las últimas décadas, conforme ha ido estableciéndose la CG, como ciencia social y aumentando la credibilidad de sus académicos, se han ido descuidando las técnicas básicas de esta disciplina, y los problemas directamente relacionados con la práctica. Achacan esta situación a dos factores: la intensificación del empirismo y el carácter multidisciplinar de la CG. Estos autores, aluden a la función social de la investigación en los siguientes términos: si se acepta que la finalidad de la CG, como ciencia social, es mejorar la vida, los resultados de sus investigaciones y los conocimientos teóricos deberían aplicarse

en beneficio de la práctica profesional. Lamentan la disposición de las revistas por publicar investigaciones de tipo descriptivo, y su escaso interés hacia investigaciones de carácter aplicado, por su conexión con la consultoría. En esta línea, alarman sobre el peligro de no transferir los resultados de las investigaciones a las organizaciones, por ser el medio que realmente debe validar la producción científica.

Merchant (2010, 2012) señala que las investigaciones en CG carecen de utilidad por: a) falta de contacto con los profesionales que lleva a no conocer sus verdaderas preocupaciones y problemas; b) el empeño de los investigadores por forzar estudios con muestras significativamente representativas; c) el carácter histórico de la mayoría de los estudios, sin trabajos que se adelanten a los problemas o necesidades; d) problemas para comunicar los resultados a los profesionales, con escasos reconocimientos hacia el académico que desarrolle este tipo de acciones. Asimismo, critica que importantes temas de investigación de relevancia social actual (por ejemplo, Sarbanes Oxley, ERP, XBRL, *balanced scorecard*, sistemas de incentivos y medición en China...), no se estén atendiendo por carencia de base de datos, y advierte a las revistas europeas del peligro de emular el modelo norteamericano basado en el dominio de la corriente de investigación conocida como “*mainstream*”, caracterizada por el uso de modelos económicos, su carácter cuantitativo y su hegemonía dentro de la “élite contable” (Modell, 2010; Carmona, 2010).

Kaplan, en el encuentro anual de la AAA de 2010, alertó de la situación actual entre académicos y profesionales, comparándola con la de 1980, cuando manifestaron la necesidad de un nuevo sistema de Contabilidad de Costes y medición del desempeño (Kaplan, 1983; Johnson y Kaplan, 1986). Duda que la sociedad considere a los profesores universitarios de contabilidad como los mayores expertos en su disciplina, como ocurre en medicina, y considera que las nuevas generaciones han aumentado sus conocimientos en técnicas estadísticas en menoscabo de la contabilidad. También, advierte del desequilibrio patente en la metodología de la investigación actual, que infravalora las técnicas basadas en el

análisis y la clasificación de las actividades pioneras de las empresas, y que precisamente emplearon para el ABC y el CMI (Kaplan, 2011).

En esta línea, Moser (2012) advierte que las publicaciones buscan simplemente “ampliar la literatura” o justificar su interés por aplicar avanzadas técnicas de investigación, independientemente de sus limitadas aplicaciones prácticas. A su vez, menciona que el estancamiento de la investigación contable se debe al sistema de incentivos de los investigadores, supeditados al status quo de los editores o revisores, y a la excesiva formación en los programas de doctorado en técnicas cuantitativas y cualitativas.

Basu (2012) critica el intento surgido en USA de aplicar la metodología de las ciencias físicas para un objeto de estudio distinto. También aboga por evaluar la calidad de las investigaciones por su importancia práctica, y depender menos de la estadística.

Por último, Waymire (2012) refiriéndose a USA, señala como causas directas de la falta de innovación en Contabilidad la aparición en 1988 de los rankings sobre MBA por *BusinessWeek* y la evaluación de las investigaciones a través de medidas cuantitativas, como son el número de citaciones a corto plazo. Asimismo, advierte del feroz decremento que ha experimentado la investigación en Contabilidad No Financiera, por las dificultades para acceder a las bases de datos y a publicar con mayor rapidez.

b) Gap como situación normal

También existe un conjunto de voces que consideran inevitable y normal el distanciamiento entre el mundo académico y la práctica contable cuando se alcanza la madurez en las disciplinas científicas. Entre ellas, hemos querido destacar las siguientes:

Moehrle *et al.* (2009) defienden que la investigación en CG tiene tres aportaciones a la práctica profesional: a) *puente para transmitir la investigación desarrollada por profesionales a otros profesionales* (ejemplo, ABC/ABM); b) *creador de*

conocimiento dirigido a desarrollar métodos y sistemas específicos (entre otros, el CMI y la gestión estratégica de costes); y c) *base conceptual para pensar en los problemas* (inclusión en las empresas del marco de la Teoría de la Agencia, el rol de la información en la toma de decisiones o la interacción entre CG y la psicología).

Ter Bogt y van Helden (2012) recogen la opinión de los editores de las revistas contables con mayor impacto; la mayoría señalan la elaboración de teoría como el medio para avanzar en el conocimiento contable y como la gran aportación de los académicos (Carmona, 2012; Chapman y Kern, 2012). En general, no se aprecia una preocupación por la existencia de un problema de relevancia práctica en las publicaciones académicas de CG y se niega que ésta sea incompatible con el rigor académico.

Asimismo, Parker, Guthrie y Linacre (2011) califican de controvertido e históricamente debatido el tema del impacto de la investigación contable, apuestan por la variedad de metodologías y paradigmas y consideran que se han producido mejoras puntuales para minorar el *gap* (inclusión de trabajos académicos en publicaciones de profesionales; investigaciones financiadas por la profesión contable...). En esta línea, advierten del peligro de obsesionarse por una investigación centrada en la tecnología y en las prácticas contables, arriesgando la amplia contribución de la Universidad a la sociedad que es “criticar, debatir y cuestionar el status quo”. No obstante, en sus últimas publicaciones se está apreciando un cambio de opinión al alertar sobre el excesivo peso de la teoría en las revistas académicas, la posibilidad de reducir a los académicos a máquinas de publicar y las nocivas consecuencias de los rankings en la calidad de las investigaciones contables (Parker y Guthrie, 2013; Guthrie y Parker, 2014).

Por otra parte, debemos detenernos en los resultados de los trabajos empíricos más recientes, que consideramos de especial relevancia en atención a su escasez.

Tucker y Parker (2013) revelan que para el 75 por ciento de los académicos que encuestaron existe el *gap* y debe reducirse; sugiriendo que la opinión sobre el *gap* depende de la corriente doctrinal a la que se adscriba el académico, considerando positivo y enriquecedor que existan distintos paradigmas de investigación en CG. Además, detectaron que las principales causas del *gap* se hallaban en la fase de “traslación o interpretación” de los resultados, en la fase de “difusión” por los obstáculos de los profesionales para acceder a las investigaciones y en la falta de incentivos para establecer un compromiso entre académicos y profesionales.

Posteriormente, Tucker y Lowe (2014a), replicaron el estudio a través de entrevistas a 19 profesionales con cargos directivos en los principales colegios de contables de Australia. Sus resultados mostraron una escasa preocupación de los profesionales por el tema del distanciamiento investigación-práctica, aunque confirmaron mayoritariamente la existencia del mismo y la conveniencia de reducirlo, aún incluso en mayor medida que los académicos. Asimismo, las barreras más significativas que señalaron fueron: las dificultades para entender las publicaciones académicas y el limitado acceso a las base de datos. Por último, también Tucker y Vesty (2014b) entrevistaron a 21 profesionales del sector de la enfermería con puestos de responsabilidad, concluyendo que, a pesar de percibir un incremento del *gap* investigación-práctica, el colectivo académico y el profesional estaban más próximos que en CG a consecuencia de la formación investigadora que requerían los puestos profesionales de mayor categoría.

Para finalizar, y dado el limitado número de estudios empíricos en CG, nos remitimos a la investigación de Ratnatunga (2012) que analiza el distanciamiento para toda la disciplina contable mediante un cuestionario enviado a 1.200 profesores universitarios de Australia, Estados Unidos y Reino Unido. De los 163 académicos que completaron la encuesta, un 72,4 % admitía la existencia de un *gap* entre investigación y práctica profesional, y un 74,6 % de estos la necesidad de minorarlo. En cuanto a las principales causas de la brecha, un 91,5 % de la muestra señaló que premiar a los académicos por publicar en revistas de impacto y no dirigidas a la práctica fomentaba el *gap*; posteriormente, un 89 %, estimó que

los editores de las revistas contables no impulsaban las publicaciones vinculadas a la práctica, y un 86,3 % que los académicos escribían para otros académicos, pero no para los profesionales.

Además, el trabajo anterior se extendió a la comunidad internacional de profesionales contables (donde el tamaño final de la muestra ascendió a 2.988 individuos) y, a efectos comparativos, a los de medicina (con 258 sujetos). Los resultados arrojaron un escaso conocimiento de los profesionales sobre las revistas académicas propuestas. En concreto, la publicación académica más conocida resultó ser *Management Accounting Research* (un 20 % había oído hablar de ella), aunque un 91,56 % reveló que no la leían. Comparando estos resultados con los especialistas del sector sanitario, detectaron que los últimos estaban más en contacto con la investigación académica (el 100 % de la muestra manifestó conocer la mitad de las revistas presentadas por el cuestionario). Por último, Ratnatunga interpretó que la práctica profesional en CG era la especialidad en la que más había impactado la investigación académica contable y que la revista más conocida entre los profesionales contables era Harvard Business Review (un 99 % había oído hablar de ella y un 70 % la leía).

7.1.2 Distanciamiento entre docencia y práctica profesional

El debate sobre el distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional debe afrontarse tanto desde la perspectiva investigadora como desde la docente, si bien la mayoría de los estudios se han centrado en analizar la primera (MacDonald y Richardson, 2011), al menos de manera directa. Se suele considerar que las primeras investigaciones sobre el estado de la docencia provienen de Estados Unidos, en concreto, del conocido como Informe Bedford. En 1984, la American Accounting Association (AAA) formó un comité de sabios para abordar el futuro de la educación contable, publicando el 1986 el citado informe, "Future Accounting education: Preparing for the Expanding Profession". Entre sus conclusiones, advertían que todas las profesiones cambiaban con el tiempo, si bien sus asociaciones de profesionales solían ir por detrás de estos

cambios. Centrándose en la profesión contable, que estaba cambiando y extendiéndose, admiten que la formación que reciben está desfasada y no se ajusta a las necesidades que demandan los profesionales. Al respecto, afirman que en los últimos cincuenta años no ha variado prácticamente el programa docente. Años más tarde, en 1989, la AAA creó la Accounting Education Change Commission (AECC), que ha emitido diferentes Statements como Position Statement No 1. "Objectives of Education for Accountants" (1990) y el No 4 "Improving the early employment experience of accountants: position and issues". A su vez, las organizaciones de profesionales, en ocasiones con la colaboración de auditoras, desde entonces periódicamente han ido publicando diversos trabajos. Así, el denominado "White Paper" en 1989, que recogía de manera conjunta la valoración de las ocho grandes auditoras sobre el tema que le da título "Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession" (Arthur Andersen). También los posicionamientos del Comité Ejecutivo en Educación del American Institute of Certified Public Accountants: "Accounting Education: An AICPA Position Statement" (1990) y "Academic preparation to become a Certified Public Accountant" (1992), entre otros (véase la tabla 7.1).

Published statements
American Accounting Association (1986) Bedford report (future accounting education: preparing for the expanding profession)
American Institute of Certified Public Accountants (1987) Future issues paper
American Institute of Certified Public Accountants (1988) Education requirements for entry into the accounting profession (review of the Albers report)
Arthur Andersen y Co. (1989) Perspectives on education: capabilities for success in the accounting profession
Accounting Education Change Commission (1990) Position statement no. 1. Objectives of education for accountants
American Institute of Certified Public Accountants (1992) Academic preparation to become a certified public accountant
International Federation of Accountants (1994) 2000 and beyond. A strategic framework for prequalification education for the accountancy profession
International Federation of Accountants (1996) I.E.G. 9: Prequalification education, Assessment of professional competence and experience requirements of professional accountants
United Nations Conference on Trade and Development (1998) Guideline for a global accounting curriculum
American Institute of Certified Public Accountants (1999) The AICPA Core Competency Framework for entry into the accounting profession
International Federation of Accountants (2003) International education standard

Tabla 7.1 Trabajos y pronunciamientos de organizaciones. Fuente: Arquero *et al.* (2005).

En la literatura continental, este interés por la calidad de la docencia experimenta un gran impulso con la creación del Espacio Europeo de Educación Superior. Dado que sus líneas prioritarias se dirigen a ofrecer una educación universitaria acorde a las necesidades y retos de la sociedad y con una alta inserción laboral, surgieron diversos estudios sobre las capacidades que requerían los profesionales para su desempeño profesional. Así, la declaración de Bolonia, concibe que antes de elaborar los nuevos planes de estudio, es preciso conocer el perfil y las competencias que demandan la profesión en cuestión. Además, y extrapolando las conclusiones del informe Bedford para el caso europeo y español, los continuos cambios socio-económicos, culturales y técnicos han ido dando forma a un nuevo perfil profesional del contable, y particularmente para esta Tesis Doctoral, del contable de gestión.

Como se puede extraer del párrafo anterior, los estudios sobre el distanciamiento entre la formación académica y las necesidades de la práctica profesional, en general, se han abordado analizando el perfil del contable, particularmente sus capacidades, herramientas y áreas prioritarias de trabajo. En este sentido, nos encontramos con dos tipos de investigaciones. Las primeras serían aquellas cuyo único objetivo es caracterizar al contable, sin referencia a las instituciones universitarias (por ejemplo, IMA, 2003); las segundas, cuyo objetivo es coincidente con el anterior pero vinculándolo a la educación universitaria de calidad. Los resultados de ambas se han desarrollado en el capítulo 6.

A pesar de lo anterior, no cabe olvidar otra metodología de investigación dirigida a detectar el gap entre educación y práctica basada en el análisis de los manuales que son utilizados en las Universidades. Al respecto, mencionar a MacDonald y Richardson (2011) que compararon las fechas de introducción de las innovaciones o nuevos conceptos de CG en la educación contable y en las asociaciones de profesionales.

Para el caso español, destacamos el trabajo de García y Vico (2004), que posteriormente fue añadido al Libro Blanco de ANECA para el Grado de Economía y Administración y Dirección de Empresas (2005). Su finalidad es determinar el perfil profesional del licenciado en ADE, concretando sus funciones, responsabilidades y habilidades y, complementariamente, ofrecer una propuesta de plan de estudios de grado. Para ello, tras analizar 400 anuncios de distintos puestos de trabajo y 47 planes de estudio de Universidades, recoge la opinión de académicos (3 profesores por área de conocimiento) y profesionales (110, siendo 32 del campo de las finanzas y la contabilidad) sobre la adecuación de los estudios en ADE para la inserción laboral. Asimismo, son reseñables los estudios de Arquero y otros (2000 y 2009) y Hassall, Arquero y otros (2005) sobre las competencias y el perfil del contable. Por ejemplo, en *“Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective”* (2005), compara las competencias y habilidades de los contables españoles con las requeridas por los profesionales del Reino Unido a través de un

cuestionario a miembros de la Asociación Española de Contabilidad Directiva-ACODI (55 profesionales) y del CIMA (214 profesionales).

7.2 Opinión de los académicos

Con la finalidad de corroborar el estado de la cuestión se ha procedido a elaborar dos encuestas dirigidas al colectivo académico y al colectivo profesional que forman parte del trabajo empírico de la presente Tesis Doctoral. Además, sus resultados se complementan con un estudio sobre líneas de investigación en contabilidad (véase el capítulo 4) desarrollado en el subapartado 7.4., y con el contenido habitual de la asignatura obligatoria de CG en los estudios de Grado en ADE (véase el capítulo 5) en el subapartado 7.5.

En el presente subapartado presentamos la metodología empleada y los resultados del estudio realizado a los profesores universitarios.

7.2.1 Metodología y muestra

Tal y como concretamos, el primer objetivo de la Tesis Doctoral se fijó en conocer la percepción de los profesores universitarios sobre si existe un gap entre la academia contable y la práctica en CG, su opinión sobre las causas que lo producen, las medidas para minorarlo y, de manera complementaria, averiguar si se dan diferencias significativas en virtud del perfil académico.

Basándonos en la literatura previa, y para alcanzar el objetivo anterior, formulamos las siguientes preguntas de investigación:

1.- *A ¿Existe un gap entre la investigación académica y la práctica profesional en CG?*

B ¿La percepción sobre la existencia del gap difiere en virtud del perfil del académico?

2.- *¿Las características de la investigación en CG motiva que haya un gap?*

3.- *¿El perfil del personal docente e investigador en CG contribuye a que exista un gap?*

4.- A *¿El sistema de evaluación de la carrera académica en CG induce a aumentar el gap?*

B *¿La percepción sobre esta causa del gap difiere en virtud del perfil del académico?*

5.- *¿Qué otras barreras impiden que se aproxime el mundo académico y el mundo profesional en CG?*

6.- *¿Potenciar la transferencia de conocimiento reduciría el gap?*

Siguiendo la metodología empleada por los trabajos anteriores que han intentado medir el distanciamiento entre la investigación contable y la práctica profesional (García-Ayuso y Sierra Molina, 1994; García, 1996; Ratnatunga, 2012; Tucker y Parker, 2013; Tucker y Lowe, 2014a), elaboramos un cuestionario dirigido a los profesores universitarios de CG dividido en cuatro bloques (Anexo 1): (1) *¿Existe gap en Contabilidad de Gestión?*, (2) *¿Qué causas motivan el gap?*; (3) *¿Cómo disminuir el gap?*; (4) Perfil Profesional. Además, incluimos dos preguntas abiertas para un posterior análisis cualitativo.

Para el **análisis de datos**, se ha empleado la estadística descriptiva, complementándose con un análisis de diferencias de medias. En concreto, como las preguntas de los tres primeros bloques se formulan en escala Likert (1= totalmente en desacuerdo, hasta 5 = totalmente de acuerdo), presentamos un estudio de distribución de frecuencias y contrastamos si existían diferencias significativas en la opinión de los académicos en virtud de su perfil profesional. Para esto último, acudimos a las técnicas paramétricas tras comprobar para todas las variables analizadas que se cumplían los supuestos de normalidad y homocedasticidad (véase en el anexo 3 un ejemplo de las pruebas de Kolmogorov-Smirnov y Shapiro Wilks, gráficos Q-Q y test de Levene). En

concreto, aplicamos el contraste T de Student para el caso de dos grupos independientes, y el contraste ANOVA para tres o más grupos independientes.

El **cuestionario** se elaboró durante los meses de octubre de 2013 a enero de 2014. Un primer borrador se presentó por separado a un estadístico y a una psicometrista a finales de noviembre. Siguiendo sus consejos, eliminamos tres preguntas por considerarlas repetidas, y optamos por clasificar la lista de ítems referidos a causas del *gap* a través de la técnica Diagrama de Ishikawa. Dicha técnica, aplicada en la gestión del conocimiento, permite analizar un problema o efecto a través de sus previsible causas, por esta razón también se le conoce como diagrama causa y efecto o diagrama en espina de pescado, debido a que su forma es similar al esqueleto de un pez (Bravo *et al.*, 2012). Este diagrama está compuesto por un rectángulo (cabeza donde se representa el efecto), una línea principal (columna vertebral), cuatro o más líneas que apuntan a la línea principal formando un ángulo aproximado de 70° (espinas principales que representan las causas principales) y dos o tres líneas inclinadas (causas secundarias) sobre las espinas principales. En la figura 7.3 se puede observar el diagrama de Ishikawa para el *gap* en GC. En éste están representadas las cuatro posibles causas principales de este problema: características de la investigación, perfil del profesional, perfil del personal docente investigador y sistema de evaluación de la investigación. A diferencia de los cuestionarios anteriores sobre el *gap* entre investigación y práctica profesional, que sólo reflejan una lista de motivos, en esta encuesta las causas están agrupadas en los cuatro grandes bloques anteriores. Por ejemplo, en la causa principal "Investigación" se pone de manifiesto que su subcausa "Resultados de investigación" está categorizado en tres posibles factores. Dicho de otro modo, los resultados de investigación pueden carecer de utilidad práctica, no se transfieren a las organizaciones y sociedad, y no son a corto plazo

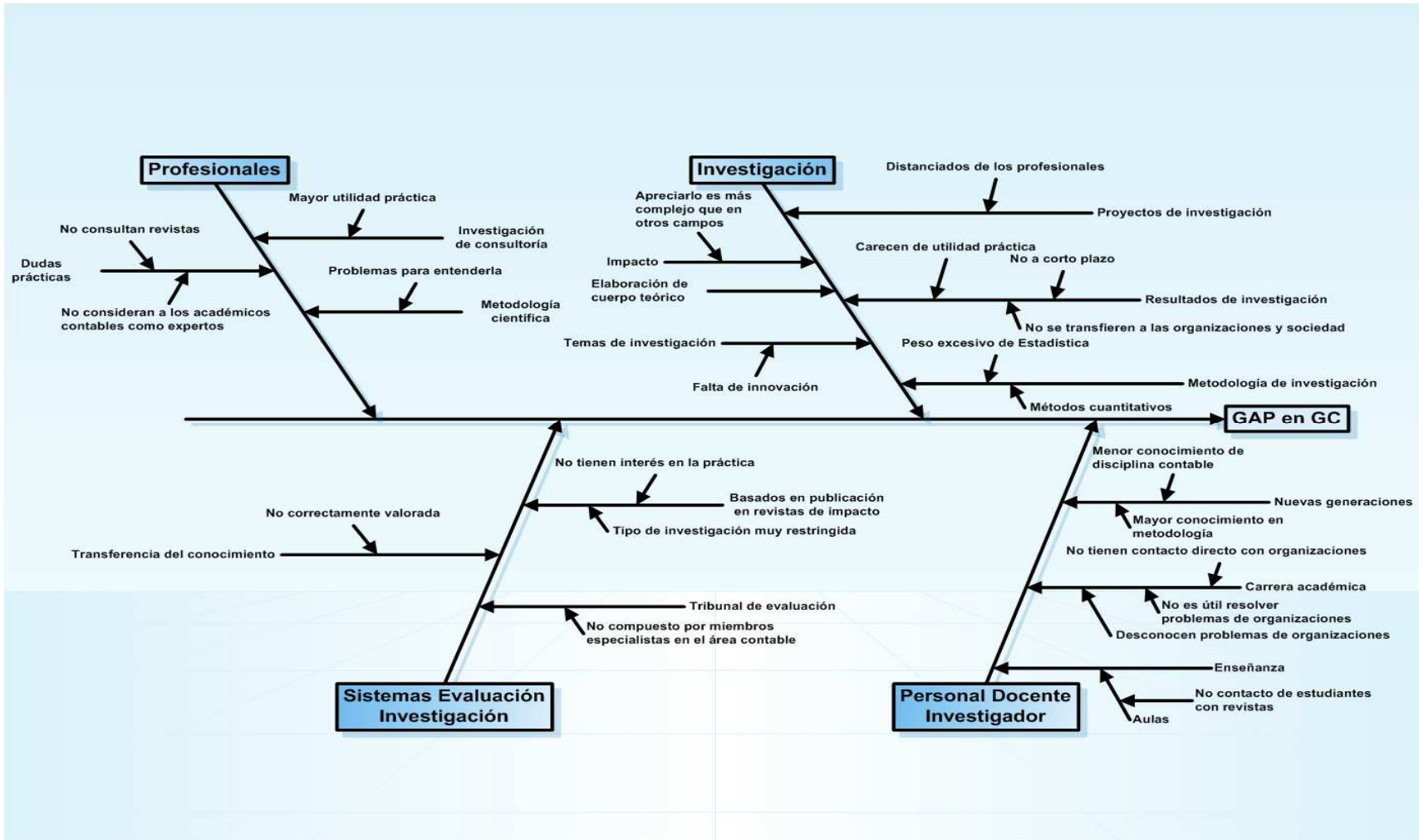


Figura 7.3. Diagrama de Ishikawa para el gap investigación-práctica en Contabilidad de Gestión. Fuente: elaboración propia.

Más tarde, tras entregar la segunda versión a inicios de enero, mostraron su conformidad. Posteriormente, a finales de enero, se hizo una primera prueba con siete académicos de distintas categorías -desde Catedrático a Ayudante Doctor- pertenecientes a diversas disciplinas (únicamente uno de Contabilidad Financiera y otro de CG), tanto de Ciencias Puras como de Ciencias Sociales. Tras leer el cuestionario se les entrevistó y se les preguntó si excluirían alguna pregunta y cuáles no entendían. Después de confirmarnos que sólo habían tenido dificultades para comprender las preguntas asociadas a la CG, se procedió a finales de enero a realizar otra prueba piloto con 10 académicos de la disciplina contable con la finalidad de garantizar la *validez* del cuestionario. Tras no detectar problemas de lectura ni de interpretación en esta fase pre-test, el cuestionario se envió por e-mail a los académicos de la muestra, manteniéndose abierta su plataforma on-line durante 40 días, entre febrero y marzo de 2014, con una prórroga de dos semanas.

En cuanto a la *fiabilidad* del cuestionario diseñado, se determinó mediante el coeficiente de Spearman-Brown para cada uno de los bloques. Los resultados aparecen en la tabla 7.2. Los coeficientes obtenidos oscilaron de 0,54 a 0,836. Para los bloques “características de la investigación”, “evaluación de la actividad investigadora” y “Disminuir el gap” los resultados fueron superiores a los valores mínimos recomendados para aceptar la fiabilidad en ciencias sociales (de 0,7 a 0,8) . Respecto a los tres bloques restantes, “existencia del gap”, “profesionales” y “PDI”, el escaso número de ítems que los componen (2 o 3 preguntas) justifican que el coeficiente sea más bajo. En todo caso, están por encima del límite de 0,50 establecido para estudios exploratorios (Nunnally, 1978).

Coefficiente de Spearman – Brown	R
Bloque I “Existencia Gap”	0,604
Bloque II. A “Características Investigación”	0,802
BloqueII. B “Profesionales”	0,548
Bloque II. C “PDI”	0,551
Bloque II. “Evaluación Actividad Investigadora”	0,826
Bloque III “Disminuir gap”	0,836

Tabla 7.2. Prueba de Fiabilidad. Fuente: elaboración propia.

La elaboración de la muestra se diseñó recopilando las asignaturas vinculadas a la Contabilidad de Gestión impartidas en el sistema universitario español, tomando como referencia el estudio de Buendía (2011). Posteriormente, se revisaron las páginas webs de todas las Universidades españolas, públicas y privadas, localizando a los profesores que investigan e imparten docencia en Grados y Posgrados en dichas asignaturas. Por último, se añadieron académicos que, sin figurar en dichas webs, pertenecen a Comisiones de CG en asociaciones relacionadas con la contabilidad y/o que han publicado sobre CG. Es importante destacar que el tiempo invertido en la recopilación de esta información aproximadamente fue de tres meses. Aunque a simple vista puede resultar un procedimiento automático, tuvimos que acudir a expertos en tecnologías de la comunicación y de la información para que nos asesorasen en técnicas de búsqueda avanzada de contenido en internet, tales como buscar un site dentro de un dominio.

Con relación al tamaño de la muestra, ascendió a 298 académicos. Respecto a su representatividad, aunque no disponemos de datos oficiales, se elaboró intentando aproximarse al tamaño real de la población.

Tras enviar el cuestionario, 150 profesores contestaron la encuesta, alcanzando una tasa de respuesta del 50,33 % de la muestra inicial. En la fase de limpieza de datos, se eliminaron 21 cuestionarios por incorporar datos perdidos o incongruentes. De este modo, la muestra final ascendió a 129 individuos, esto es, una tasa de respuesta del 43,29 %.

Por otra parte, en los siguientes párrafos nos detendremos en describir las principales características de la muestra.

Los académicos que respondieron la encuesta se encuentran distribuidos en 47 Universidades públicas y privadas. Las Universidades situadas en las comunidades autónomas de Madrid, Andalucía y Cataluña fueron las que alcanzaron el mayor grado de respuestas (véase figura 7.4).

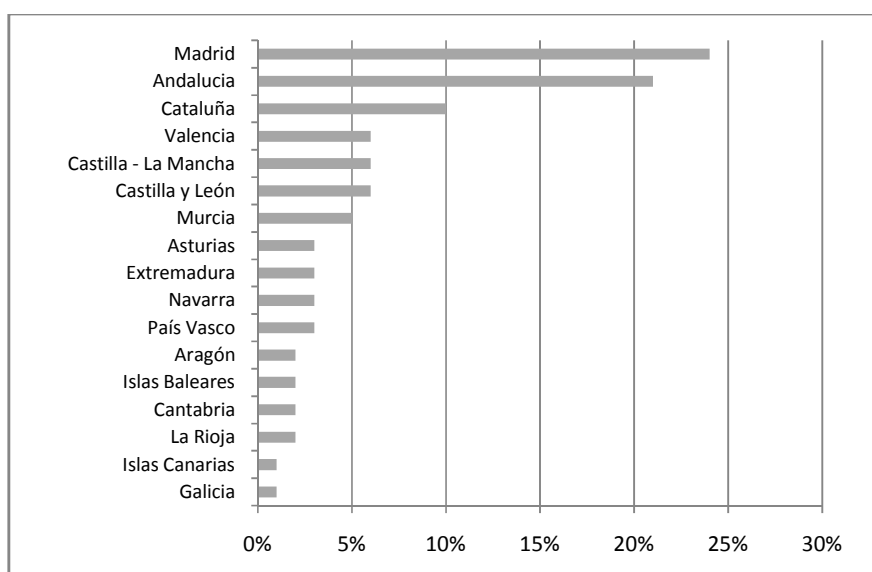


Figura 7.4. Distribución de los académicos según Comunidad Autónoma de su Universidad. Fuente: elaboración propia.

En cuanto a la posición académica de los individuos de la muestra, se analizó agrupando en cuatro niveles las categorías de los profesores a través de los siguientes criterios: carácter permanente de la relación contractual, posesión del doctorado y ejercicio de la actividad profesional por el docente. Como se aprecia en la figura 7.5., el mayor porcentaje de encuestados posee la posición de profesorado *Permanente Doctor* (plaza de Catedrático/Titular de Universidad; Catedrático/Titular de Escuela Universitaria y Contratado Doctor). El 31,8 % restante de la muestra se reparte entre los otros tres niveles: 14,7 % corresponde al profesorado *Asociado* (su perfil profesional justificaba un análisis independiente, a pesar de su carácter no permanente); 8,6 % al profesorado *No Permanente* (se compone de la plaza de Ayudante Doctor/Adjunto; Ayudante y Laboral Interino); y

8,5 % al profesorado *Permanente No Doctor* (Colaboradores y otras figuras docentes que no requieren el título de doctor).

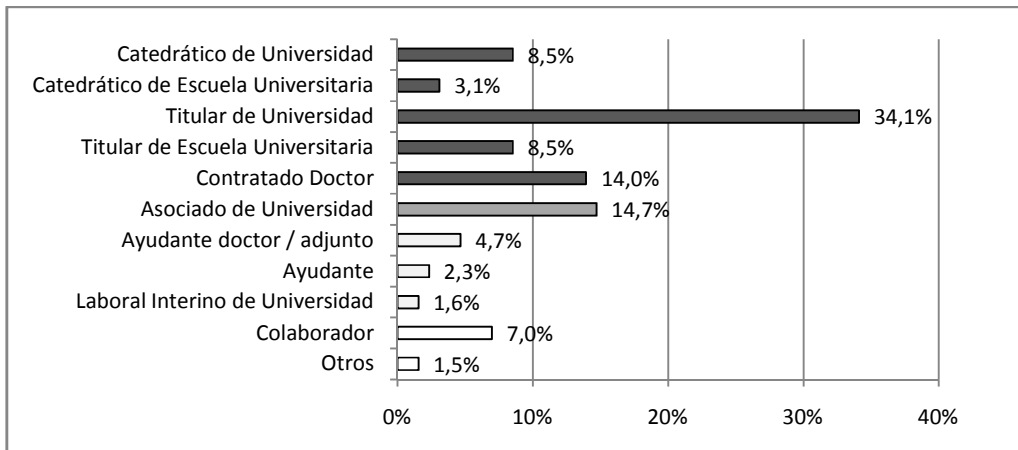


Figura 7.5 Distribución de los académicos por categoría profesional. Fuente: elaboración propia.

En cuanto a la distribución según el sexo, un 56 % de la muestra eran hombres, y un 44 % mujeres (Figura 7.6).

También se analizó el número de sexenios conseguidos por los individuos de la muestra. Al respecto, el número de respuestas fue bajo (78 sujetos), ya que parte del profesorado está excluido de optar a sexenios (asociados, profesores de Universidades privadas y aquellos otros que lleven en la Universidad menos de 6 años como personal docente investigador). En la figura 7.7 aparecen los resultados obtenidos, donde más de la mitad de la muestra no poseía ningún sexenio.

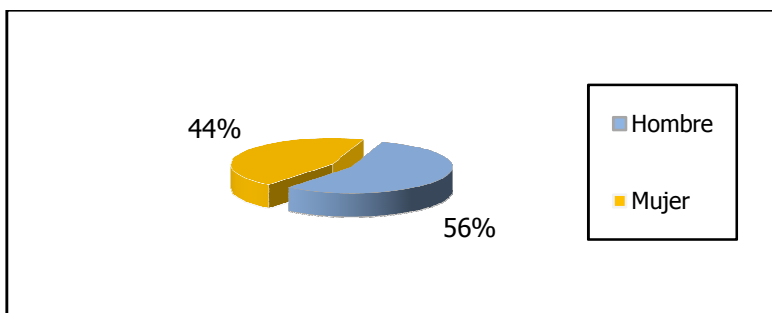


Figura 7.6. Distribución por sexo. Fuente: elaboración propia.

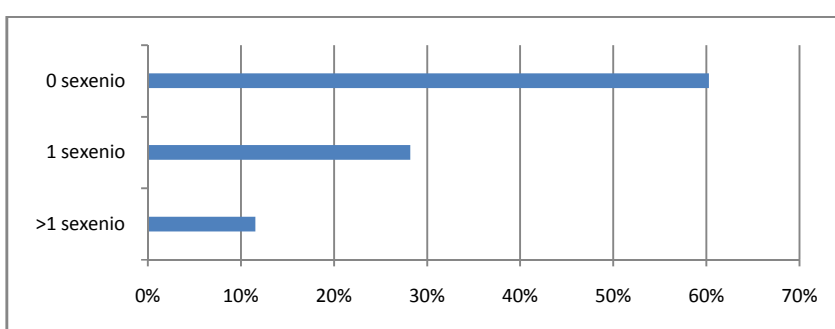


Figura 7.7. Distribución por sexenios conseguidos. Fuente: elaboración propia.

Además, se analizó el porcentaje de la muestra que había desarrollado actividades reguladas por el Art. 83 de la LOU en los últimos diez años. Como se aprecia en la figura 7.8, casi la mitad de la muestra reflejó que sí había realizado actividades de investigación o consultoría. Al respecto, un 17,8 % señaló que no, y un porcentaje del 34,9 % optó por no responder a esta pregunta. De todas formas, cabe recordar que, como en el caso de los sexenios, los profesores de las Universidades privadas no están sujetos a esta normativa.

Finalmente, dividimos la muestra en virtud de los años de experiencia profesional. Como se aprecia en la figura 7.9., el porcentaje de profesores con experiencia inferior a 10 años representa un porcentaje reducido de la muestra (un 15 %). Esto contrasta con el elevado peso de los que llevan entre 10 y 20 años como docentes (casi la mitad de la muestra) y aquellos que llevan más de 20 años en las aulas universitarias (un 39 %).

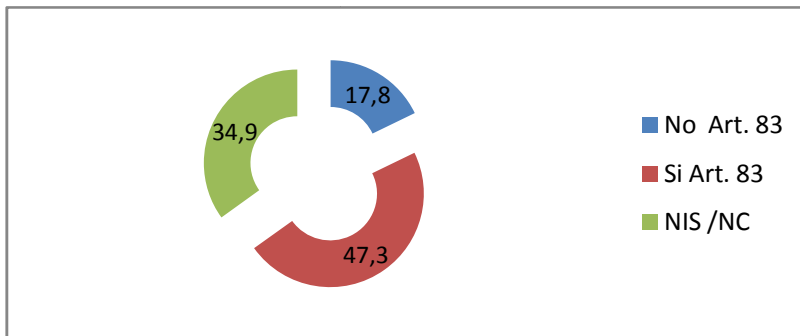


Figura 7.8. Distribución por participación en Art. 83 LOU. Fuente: elaboración propia.

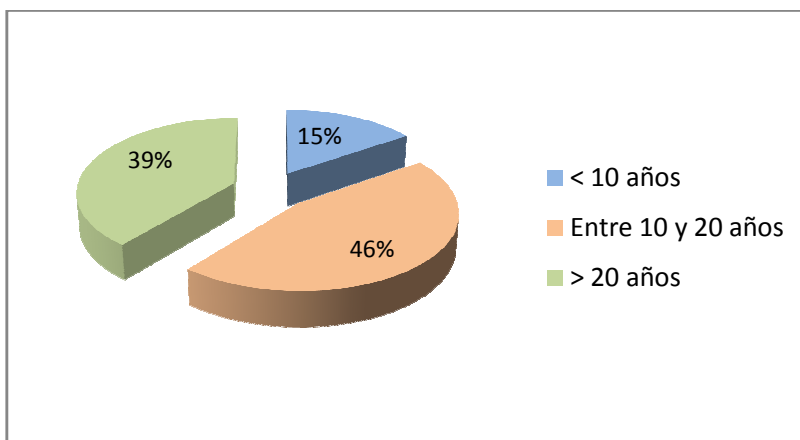


Figura 7.9. Distribución según los años de experiencia profesional. Fuente: elaboración propia.

7.2.2 Resultados

A continuación recogemos las respuestas obtenidas en el cuestionario de acuerdo a las preguntas de investigación:

1.- A ¿Existe un gap entre la investigación académica y la práctica profesional en CG?

Una amplia mayoría de los profesores, un 83,6 % de la muestra, considera que existe un distanciamiento entre la investigación desarrollada por los académicos de CG y la práctica profesional. Dentro de dicho colectivo, debe recalcar el llamativo porcentaje (96,3 %) que estima conveniente un acercamiento entre la

comunidad académica y las organizaciones; el resto, no sabe si debe reducirse el *gap* (véase figura 7.10).

Además, en el intento de clasificar el sentir de los profesores, delimitamos una corriente de opinión minoritaria (19,5% de la muestra total) conformada por los académicos que: a) niegan la existencia del alejamiento (7,8%); b) admiten la brecha, pero desconocen si es conveniente reducirla (3,1%); y c) no manifiestan interés, disconformidad u opinión sobre el *gap* (8,6%).

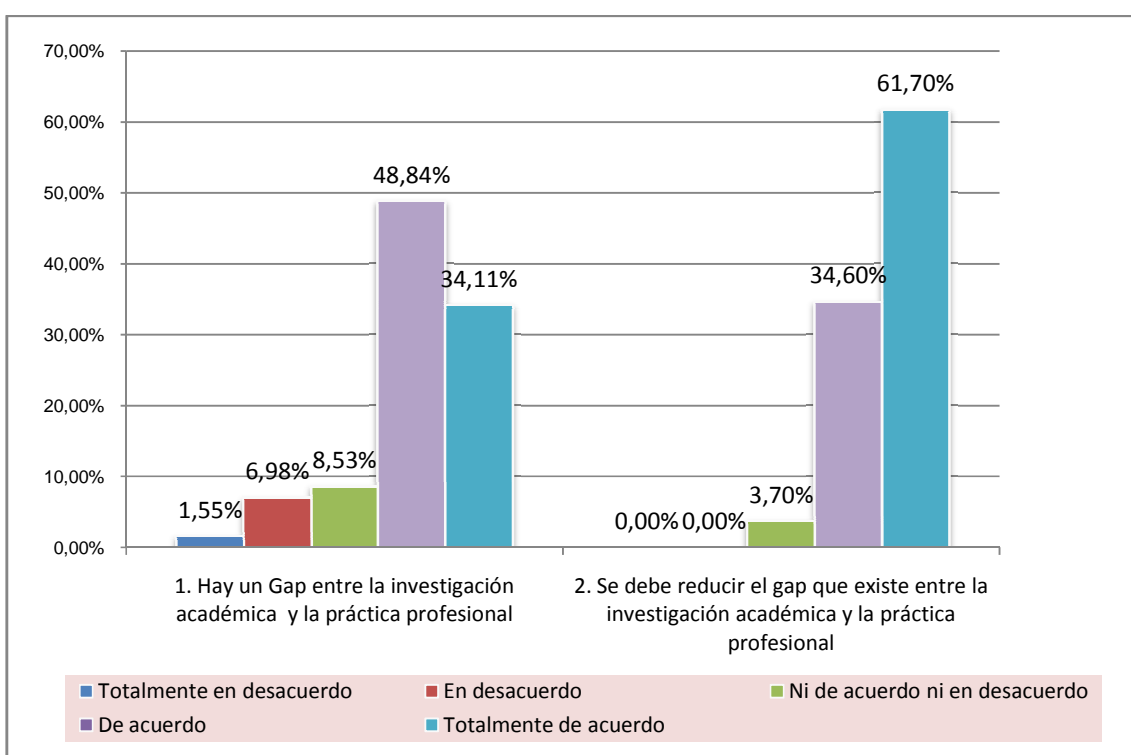


Figura 7.10. Existencia del gap. Fuente: elaboración propia.

1.- B ¿La percepción sobre la existencia del gap difiere en virtud del perfil académico?

Asimismo, para conocer si la postura manifestada por los profesores sobre la existencia del *gap* difiere en virtud de su perfil profesional, analizamos la muestra por grupos a partir de la información suministrada por el bloque 4 del cuestionario. Como se aprecia en las tablas 7.3. y 7.5., se han tenido en cuenta las siguientes

variables: *sexenios conseguidos*, *categoría profesional*, *participación en contratos de investigación* (regulados por el Art. 83 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades), *años como profesor universitario* y *participación en contratos regulados por el Art. 83 de la LOU*. Para dar respuesta a esta pregunta de investigación acudimos al contraste ANOVA, para más de dos grupos independientes, y al contraste t-student, para el caso de dos grupos independientes.

Al respecto, se utilizaron como variables independientes las vinculadas a datos demográficos de la muestra, y como variables dependientes la percepción sobre la existencia del *gap*. Para llevar a cabo el análisis en SPSS se tomo como hipótesis nula la existencia de igualdad de medias entre las distintas categorías de las variables independientes.

Tras aplicar las pruebas ANOVA con comparaciones post hoc (ajuste de Bonferroni), a un nivel de significatividad $p < 0,05$, no se detectaron diferencias estadísticamente significativas para las variables sexenios ($F = 1,10$, $p = 0,34$) y años como profesor universitario ($F = 1,16$, $p = 0,32$), aunque sí para la variable categoría profesional ($F = 4,71$, $p = 0,004$), donde rechazamos la H_0 de igualdad de medias al ser la significatividad inferior a 0,05.

Variables del Perfil Profesional	Grupos	Media	Estadístico	Sig	Eta parcial al cuadrado
Sexenios	Sexenios 0	4,12	F = 1,103	,337	-
	Sexenios 1	4,17			
	Sexenios > 1	3,67			
Categoría Profesional	Permanente Doctor	4,14	F= 4,713	,004*	,170
	Asociado	4,42			
	No Permanente	3,27			
Años Universidad	Permanente No Doctor	3,73	F =1,158	,318	-
	< 10 años	3,84			
	10 – 20 años	4,09			
	> 20 años	4,21			
ANOVA * Diferencia significativa ($p < 0,05$). Cuando la prueba de significación es superior al umbral = 0,05, la hipótesis nula (no diferencias de medias) no puede rechazarse.					

Tabla 7.3. Comparación de medias ANOVA en Bloque 1. Fuente: elaboración propia.

Examinando las medias de los cuatro grupos de la variable categoría profesional, distinguimos que el profesorado No Permanente tiende a mostrar una posición menos crítica sobre la presencia del *gap* que el resto. En este sentido, las comparaciones múltiples desarrolladas a través del ajuste de Bonferroni (tabla 7.5) determinaron que la opinión media del profesorado No Permanente sobre la existencia de la brecha (3,27) es significativamente menor que la opinión media del profesorado Permanente Doctor (4,14) y del Asociado (4,42). Resumiendo, la apreciación sobre el *gap* que poseen los profesores varía en función de su categoría profesional, siendo los profesores No Permanentes los que manifiestan una opinión menos de acuerdo con la existencia del *gap*.

Para complementar la diferencia anterior, posteriormente valoramos a través del índice de eta -cuadrado parcial la medida del tamaño del efecto, esto es, lo fuerte o intensa que es la relación que delata una diferencia significativa. Como se aprecia en la tabla 7.5, el valor es 0,170, reflejando un tamaño bajo- moderado.

(I) Categoría profesional (4 categorías)	(J) Categoría profesional (4 categorías)	Diferencia de medias (I-J)	Error típico	Sig.
Permanente Doctor	Asociado	-,285	,223	1,000
	No Permanente	,864	,282	,016
	Permanente No Doctor	,409	,282	,898
Asociado	Permanente Doctor	,285	,223	1,000
	No Permanente	1,148	,334	,005
	Permanente No Doctor	,694	,334	,240
No Permanente	Permanente Doctor	-,864	,282	,016
	Asociado	-1,148	,334	,005
	Permanente No Doctor	-,455	,376	1,000
Permanente No Doctor	Permanente Doctor	-,409	,282	,898
	Asociado	-,694	,334	,240
	No Permanente	,455	,376	1,000

Tabla 7.4. Ajuste de Bonferroni en Bloque 1. Fuente: elaboración propia.

Por otra parte, aplicamos la prueba t-Student para conocer si existían diferencias estadísticamente significativas según los profesores hubieran participado o no en contratos regulados por el Art. 83 LOU durante los últimos diez años. Como se

aprecia en la tabla, no se reflejaron diferencias de opinión entre los dos grupos, ya que no se pudo rechazar la hipótesis nula de igualdad de medias.

Variables del Perfil Profesional	Grupos	Media	Estadístico	Sig
Contratos Art.83 LOU	No	4,17	t =0,289	,774
	Sí	4,11		
t - Student * Diferencia significativa (p < 0,05). Cuando la prueba de significación es superior al umbral = 0,05, la hipótesis nula (no diferencias de medias) no puede rechazarse.				

Tabla 7.5. Comparación de medias en Bloque 1. Pruebas t-Student. Fuente: elaboración propia.

2.- ¿Las características de la investigación en CG motivan que haya un gap?

La figura 7.11 y el anexo 10.12. revelan la opinión de la muestra sobre si las características de la investigación en CG motivan la existencia del *gap*. Tras proponer el bloque 2.A. del cuestionario 10 posibles causas, un considerable porcentaje, un 81,7%, señala como motivo del distanciamiento que los resultados de las investigaciones no se ajustan a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales. En segundo lugar, también una llamativa mayoría (77,8 %) manifiesta que la producción científica en CG no se transfiere a las organizaciones y, en general, a la sociedad. Posicionada como tercera causa del *gap*, un 77,2 % aduce a las dificultades mayores para apreciar el impacto de la investigación en CG en comparación con otras disciplinas. Como cuarto motivo, una amplia proporción, un 74,6 %, achaca el alejamiento entre la academia y las organizaciones al excesivo peso de la estadística y los métodos empíricos cuantitativos. En quinto lugar, también una gran parte de los profesores (69,5 %), manifiesta que la investigación derivada de consultoría tiene mayor utilidad práctica que la investigación académica.

También, aunque con un menor consenso, otros rasgos de la investigación considerados como una barrera entre el mundo académico y el profesional son: distanciamiento entre los proyectos de investigación de los académicos y las necesidades/problemas de las organizaciones (59,4%); auge del carácter multidisciplinar de la CG (56,4%); falta de innovación en los temas de

investigación en CG (55,1%); excesiva teoría (47,2 %) y falta de utilidad práctica de los resultados de las investigaciones (46,1 %). Además, dentro de las preguntas abiertas, los encuestados añadieron varios comentarios sobre las dificultades de los investigadores en CG para acceder a las bases de datos de las empresas.

A la luz de las respuestas obtenidas, podemos decir que los profesores universitarios de CG en España coinciden con Tucker y Parker (2013), y consideran que el distanciamiento se produce durante el proceso de transferencia del conocimiento, pero no durante el proceso de generación de la investigación o la fase de resultados.



Figura 7.11. Características de la Investigación. Fuente: elaboración propia.

3.- ¿El perfil del personal docente e investigador en CG contribuye a que exista un gap?

Como se aprecia en la figura 7.12, los encuestados expresaron como principales rasgos en el perfil del actual Personal Docente Investigador (PDI) que inducen el *gap*, los siguientes: a) las nuevas generaciones de PDI poseen más conocimiento estadístico pero menos en CG (65,3%); b) la falta de contacto de los profesores

con las empresas (66,6%); c) resolver los problemas de las organizaciones no es útil para la carrera profesional universitaria (62,2%); d) la falta de interés por promover el contacto de los estudiantes con las publicaciones de los académicos (59,4%).

Aunque el bloque 2.C. de preguntas alcanzó unos porcentajes inferiores al resto de ítems del cuestionario, numerosos encuestados reflejaron interés por añadir comentarios vinculados al perfil del PDI y su relación con el entorno empresarial como causas del *gap*. Por ejemplo: “falta de mayor interacción entre el mundo empresarial y la Universidad”; “miedo, inseguridad a trabajar con empresas y conocer sus necesidades reales”; “los profesores universitarios se les prohíbe formar parte del mundo profesional debido a la Ley de Incompatibilidades, lo que limita el conocimiento de las necesidades reales”; “muchos profesores hemos leído muchos libros y revistas, pero hemos visto pocas empresas”; “funcionarización del profesorado”.

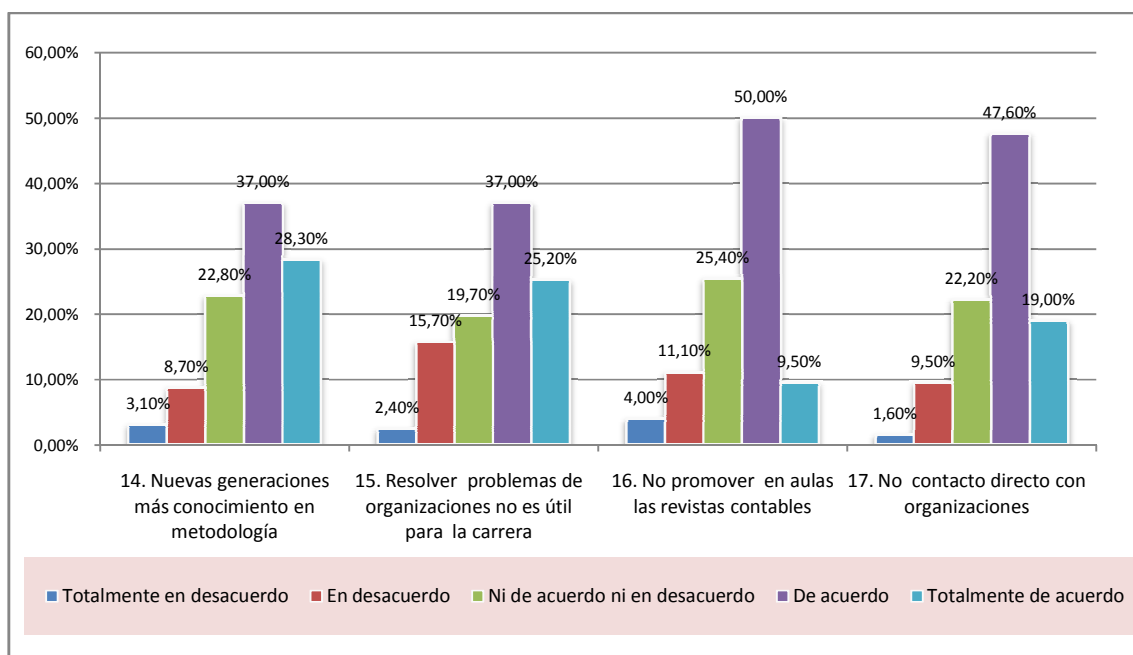


Figura 7.12. Personal Docente Investigador. Fuente: elaboración propia.

4.- A ¿El sistema de evaluación de la carrera académica en CG induce a aumentar el gap?

La literatura previa de los últimos años ha planteado dudas sobre la relevancia y utilidad práctica de los trabajos publicados en las revistas científicas contables más prestigiosas, lo que se ha entendido como un motivo del distanciamiento entre el mundo académico y profesional. En España, recientemente, diversas publicaciones han cuestionado el sistema de evaluación de la carrera académica en Contabilidad (Escobar-Pérez *et al.*, 2014; Larrán-Jorge *et al* 2013; Cavero y Ferrández 2013; Arquero y Donoso, 2013; Lizcano, 2012).

Deteniéndonos en la figura 7.13., se aprecia que el bloque de ítems 2.D., “Evaluación de la Actividad Investigadora”, es el que mayor grado de acuerdo ha alcanzado en el estudio. En concreto, un 93,7 %, el porcentaje más alto de la encuesta, coincide en señalar como causa del *gap*, que la investigación debe estar enfocada al tipo de publicaciones académicas que se exigen para obtener la acreditación o tramos de investigación. Complementariamente, un 83,2 % expone como causa, que los profesores universitarios sean premiados por publicar en revistas sin interés práctico; además, un 82,7% opina que no se valora en la acreditación la investigación dirigida a la transferencia de conocimiento. Por último, un 81,7 % se refiere a las dificultades de las comisiones de las agencias de acreditación para evaluar la investigación en CG.

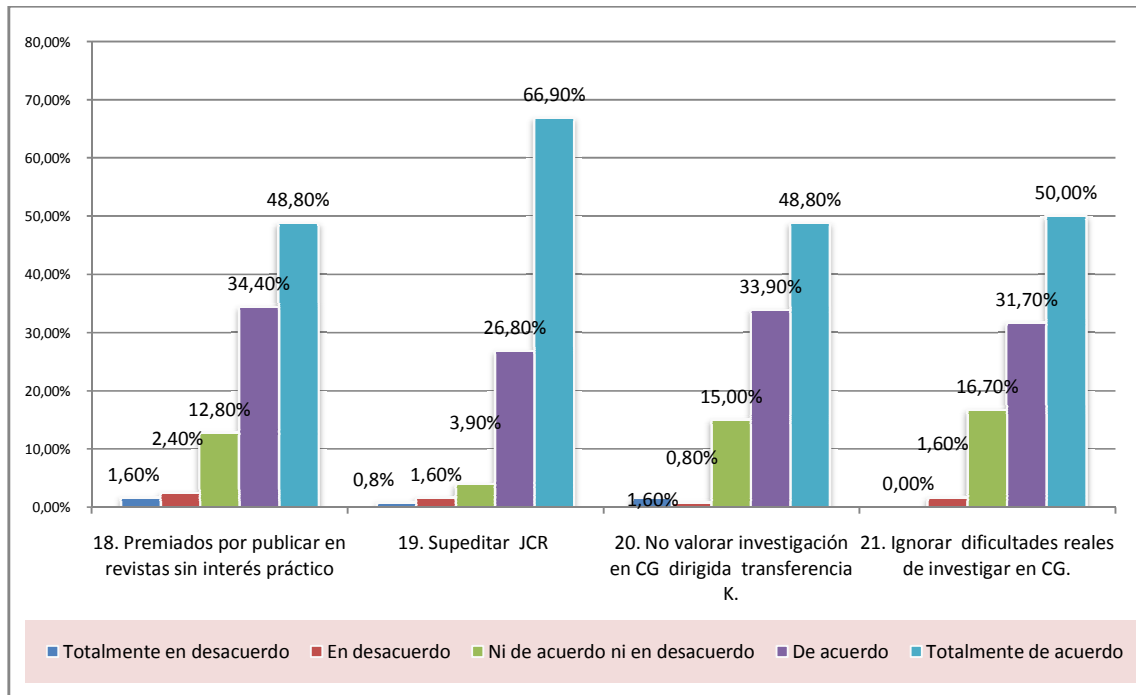


Figura 7.13. Evaluación de la actividad investigadora. Fuente: elaboración propia.

4.- B ¿La percepción sobre esta causa del gap difiere en virtud del perfil del académico?

Adicionalmente, se decidió contrastar si hay diferencias de opinión en virtud del perfil profesional del académico, para lo cual se replican los contrastes del bloque 1 del cuestionario, “Existe un *gap* en CG”, a través de las pruebas ANOVA y t-student, a un nivel de significatividad de $p < 0,05$.

Como se aprecia en la tabla 7.6., salvo en el ítem 19 ($F = 2,52$, $p = 0,09$), se encontraron diferencias estadísticamente significativas en la variable sexenios obtenidos (para el ítem 18, $F = 6,30$, $p = 0,00$; para el ítem 20, $F = 3,69$, $p = 0,03$; para el ítem 21, $F = 4,15$, $p = 0,02$).

Sin embargo, para las demás variables contrastadas no se pudo rechazar la H_0 de igualdad de medias, dado que la significatividad obtenida fue superior a 0,05 en todos los ítems. En resumen, no podemos confirmar que se den diferencias en la percepción del sistema de evaluación de la carrera académica como inductor del

gap dentro de los grupos que componen las siguientes variables: categoría profesional, realización de contratos vías Art. 83 y años en la Universidad.

Variables del Perfil Profesional	Grupos	Item 18	Item 19		Item 20		Item 21		
		X	Estadístico (Sig)	X	Estadístico (Sig)	X	Estadístico (Sig)	X	Estadístico (Sig)
Sexenios	Sexenios 0	4,45	F = 6,299 (0,003*)	4,67	F = 2,521 (0,087)	4,46	F = 3,691 (0,03*)	4,47	F = 4,150 (0,02*)
	Sexenios 1	4,35		4,56		4,28		4,33	
	Sexenios >1	3,33		4,11		3,67		3,67	
Categoría Profesional			F = 1,213 (0,308)		1,130 (0,340)		1,048 (0,374)		1,495 (0,219)
Años Universidad			F = 2,614 (0,77)		F = 2,224 (0,113)		F = 2,990 (0,054)		F = 2,374 (0,97)
ANOVA * Diferencia significativa (p < 0,05).									
Contratos Art.83 LOU			t = 0,804 (0,424)		t = 1,137 (0,259)		t = 1,032 (0,305)		t = 0,348 (0,729)
t - Student * Diferencia significativa (p < 0,05).									

Tabla 7.6. Comparación de medias en Bloque 2D. Fuente: elaboración propia.

Tras aplicar las pruebas anteriores, efectuamos un análisis a posteriori para detectar entre qué grupos de la variable sexenios se producían las divergencias de opinión. Así, las comparaciones múltiples (ajuste de Bonferroni) indicaron que el grupo con más de un sexenio tiene un promedio de valoración significativamente menor que el grupo cero sexenios en los ítems 20 (sig = 0,26) y 21 (sig = 0,16); y significativamente inferior que el resto de grupos comparados (cero sexenios y un sexenio) en el ítem 18 (sig = 0,00 y sig = 0,18).

Variable dependiente	(I) Sexenios	(J) Sexenios	Diferencia de medias (I-J)	Error típico	Sig.
Ítem 18	Ninguno	1 sexenio	,098	,245	1,000
		> 1 sexenio	1,118	,316	,002
	1 sexenio	Ninguno	-,098	,245	1,000
		> 1 sexenio	1,020	,360	,018
	> 1 sexenio	Ninguno	-1,118	,316	,002
		1 sexenio	-1,020	,360	,018
Ítem 20	Ninguno	1 sexenio	,184	,223	1,000
		> 1 sexenio	,795	,294	,026
	1 sexenio	Ninguno	-,184	,223	1,000
		> 1 sexenio	,611	,333	,211
	> 1 sexenio	Ninguno	-,795	,294	,026
		1 sexenio	-,611	,333	,211
Ítem 21	Ninguno	1 sexenio	,137	,212	1,000
		> 1 sexenio	,804	,279	,016
	1 sexenio	Ninguno	-,137	,212	1,000
		> 1 sexenio	,667	,315	,113
	> 1 sexenio	Ninguno	-,804	,279	,016
		1 sexenio	-,667	,315	,113

Tabla 7.7. Ajuste de Bonferroni en Bloque 2D. Fuente: elaboración propia.

Posteriormente calculamos el índice eta-cuadrado parcial para fijar el tamaño del efecto en las anteriores relaciones. Como se aprecia en la tabla 7.8., los valores obtenidos manifiestan un tamaño bajo.

	Item 18	Item 20	Item 21
η^2	,145	,089	,100

Tabla 7.8. Tamaño del efecto. Fuente: elaboración propia.

5.- ¿Qué otras barreras impiden que aproximen el mundo académico y el mundo profesional en CG?

Además de los motivos mencionados anteriormente, los trabajos publicados sobre el *gap* han recogido como causas algunos aspectos asociados al perfil de los profesionales. En nuestro trabajo, los resultados del cuestionario muestran también un elevado grado de consenso al respecto (véase figura 7.14); en concreto, un 89 % achaca el distanciamiento a la falta de interés de los

profesionales por acudir a las revistas académicas; un 81,8 % a sus dificultades para entender la metodología científica, y un 75,6 % por la infravaloración del conocimiento de los académicos.

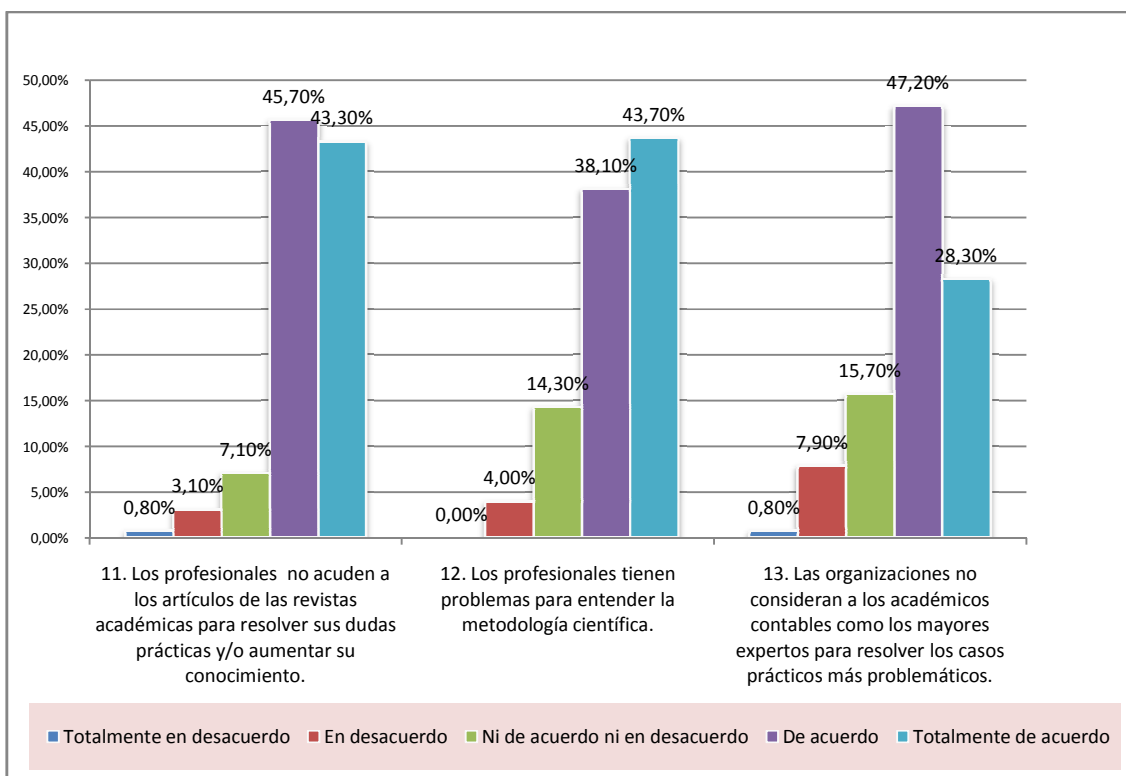


Figura 7.14. Profesionales. Fuente: elaboración propia.

Por otra parte, las preguntas abiertas del cuestionario nos han permitido conocer la opinión de los profesores sobre nuevas barreras que dificultan el acercamiento de los dos colectivos, en su mayoría relativas a la relación Universidad - Empresa: (1) Falta de mayor interacción entre mundo empresarial y Universidad; (2) Falta de transferencia de profesionales de la empresa a la Universidad y viceversa (por ejemplo, en Estados Unidos un profesional tras una dilatada carrera en la empresa puede hacer carrera universitaria al reconocerse su experiencia previa); y (3) Falta de recursos. Para un análisis más exhaustivo, en el anexo se recogen los comentarios que nos enviaron los profesores.

6.- ¿Potenciar la transferencia de conocimiento reduciría el gap?

No existe un criterio unánime sobre los canales o actividades que engloban el término “transferencia de conocimiento” en Ciencias Sociales, a diferencia de las Ciencias Experimentales. Siguiendo el criterio de Hewitt-Dundas (2012) y Castro *et al.* (2010), planteamos a los profesores cuatro iniciativas vinculadas a la transferencia de conocimiento como forma de reducir el gap en el bloque 3 del cuestionario. Como se aprecia en la tabla 7.9., los resultados arrojan que existe un gran porcentaje de académicos que considera que se podrían aproximar los dos colectivos a través de: promover un papel más activo de las asociaciones profesionales (91,2 %); mejorar la valoración de la investigación aplicada (91,2%); impulsar los contratos de investigación (87,9 %) y valorar positivamente a los académicos que publiquen en revistas académicas y profesionales (82,4%).

¿CÓMO DISMINUIR EL GAP? (%)	1	2	3	4	5
1 Valorar positivamente en las acreditaciones y tramos de investigación (sexenios) la investigación de carácter aplicado.	2,4	1,6	4,8	38,4	52,8
2 Impulsar el contacto de los académicos con los profesionales a través de un mayor peso de las actividades reguladas por el Art. 83 de Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), “Colaboración con otras entidades o personas físicas”.	0,8	0,8	10,5	41,1	46,8
3 Valorar de manera más positiva a los profesores universitarios que publican tanto en revistas científicas como en revistas dirigidas a los profesionales.	1,6	5,6	10,4	29,6	52,8
4 Promover un papel más activo de las asociaciones profesionales para unir a académicos y profesionales.	1,6	0,8	6,4	43,2	48,0

Tabla 7.9. Propuestas para minorar el gap. Fuente: elaboración propia.

Complementariamente, la pregunta abierta sobre iniciativas para minorar el gap recogió un gran número de ideas vinculadas a la transferencia de conocimiento, destacando las siguientes: (1) Favorecer la actividad de consultoría del PDI, por ejemplo, con la creación de *spin-offs* a partir del resultado de investigaciones (véase, el desarrollo de software específico en CG); (2) Llegar a acuerdos locales entre Universidades y oficinas de auditoría/consultoría de costes; (3) Cambiar la Ley 53/1984 de Incompatibilidades de los Funcionarios Públicos, como ocurre en medicina, y aumentar los profesores a tiempo parcial por desarrollo de actividad profesional para integrarlos tanto en el equipo docente como en el investigador.

De todas formas, en el anexo incorporamos el resto de comentarios que nos mandaron los encuestados.

7.2.3 Discusión de resultados

Los resultados de este estudio coinciden con el escenario vaticinado por García-Ayuso y Sierra (1994), cuando adelantaron que la estrecha relación que mantenían en España los colectivos académico y profesional en la década de los ochenta desaparecería con el paso del tiempo.

Los resultados manifiestan que una amplísima mayoría de académicos de CG opina que en España existe este distanciamiento, y casi por unanimidad (96,3%) que debería eliminarse para no perder su legitimidad social, lo que es coincidente con la corriente internacional esgrimida en la literatura previa que considera el *gap* como una situación no deseable. De igual manera, también en España, hay una corriente minoritaria de opinión (19,5%) que observa el *gap* como una situación normal, y que no estima oportuno un acercamiento entre la academia y los profesionales. En este sentido, los contrastes realizados revelaron que los académicos con posición No Permanente muestran significativamente estar menos de acuerdo sobre la existencia del *gap* que los profesores Asociados o con posición Permanente Doctor. No obstante, no se detectaron diferencias de opinión sobre la presencia del *gap* en virtud de la participación en contratos de investigación (Art. 83 LOU), el número de sexenios conseguidos y los años como profesor universitario.

En cuanto a los factores que motivan el distanciamiento entre ambos mundos, la muestra subraya que el vigente sistema para acreditar la carrera académica induce a aumentar el *gap* al supeditar el éxito de las investigaciones a los cánones de las revistas JCR (93,7%), premiar por publicar en revistas sin interés práctico (83%), y valorar de forma insuficiente las investigaciones dirigidas a la transferencia de conocimiento (83%). Respecto a las dos últimas causas, se detectó que el profesorado con más de un sexenio de investigación manifiesta un promedio de valoración significativamente menor que los demás grupos,

De igual manera, los encuestados consideran como causas de esta situación el escaso interés de los profesionales por acudir a las revistas contables (89%) y, posteriormente, las características propias de la investigación académica, que no se ajustan a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales (82%).

También, es reseñable entre los resultados, el considerable consenso dentro de la comunidad académica de CG sobre la falta de transferencia de los resultados de sus investigaciones a las organizaciones (78%), máxime en una disciplina como CG, de carácter aplicado, y en un contexto institucional preocupado por impulsar una Universidad cercana a la empresa.

Si comparamos las opiniones de los académicos contables españoles con las de otros estudios internacionales, no se aprecian diferencias geográficas en la apreciación de que existe una brecha y la necesidad de reducirla, si bien para el caso español parece que hay una opinión ligeramente más homogénea en torno a estas consideraciones. En cuanto a los motivos que producen el *gap*, tampoco se observan discrepancias al comparar esta investigación con las desarrolladas a nivel internacional. En Tucker y Parker (2013), la mayoría de los académicos considera el *gap* como algo negativo; y señalan que las principales barreras son los problemas en la difusión y transferencia de los resultados de las investigaciones a los profesionales y la falta de incentivos de los académicos para dirigir sus investigaciones hacia la práctica. También son extrapolables los resultados de Ratnatunga (2010) al presente estudio, tanto en la percepción de un distanciamiento y la conveniencia de reducirlo, como en las causas del mismo: premiar a los académicos por publicar en revistas de impacto y no dirigidas a la práctica (con un porcentaje prácticamente idéntico al español) y la falta de promoción por parte de los editores de las revistas de publicaciones dirigidas a la práctica.

Además, entre las aportaciones de este trabajo, se encuentran diversas propuestas para minorar el distanciamiento entre ambos colectivos, la mayor parte vinculadas al fomento de verdaderos canales de transferencia de conocimiento

entre la Universidad y las empresas como, por ejemplo, promover un papel más activo de las asociaciones profesionales y potenciar los contratos de investigación regulados por el Art. 83 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

7.3 Opinión de los profesionales

Para verificar la existencia del gap y presentar un diagnóstico del mismo, entre los objetivos concretos de esta Tesis Doctoral recordamos que fijamos los siguientes: conocer la percepción de los profesionales sobre la existencia de un distanciamiento entre el mundo académico y el profesional así como sus opiniones sobre las causas que lo motivan y propuestas para minorarlo; detectar si las necesidades de los profesionales se ajustan a la agenda docente e investigadora de los académicos; analizar el nivel de divulgación y transferencia del conocimiento generado en la Universidad; y, por último, averiguar si se dan diferencias significativas en la opinión del profesional en virtud de su perfil profesional.

Para cumplir estos objetivos, se procedió a recabar la opinión de los profesionales en CG a través de una encuesta. En los siguientes apartados se presentan la metodología y los resultados de este trabajo empírico.

7.3.1 Metodología y muestra

Tras realizar una revisión de la literatura, y con el fin de alcanzar los objetivos señalados, planteamos las siguientes preguntas de investigación:

1. *A ¿Existe un gap entre el mundo académico y el mundo profesional en Contabilidad de Gestión?*

B ¿La percepción sobre la existencia del gap difiere en virtud del perfil del profesional?

2. *¿Qué causas motivan el gap entre el mundo académico y el mundo profesional y qué medidas pueden reducirlo?*

3. A *¿Qué temas de la agenda docente e investigadora consideran los profesionales más importantes y útiles para su labor profesional?*

B *¿La importancia y utilidad percibida de los temas propuestos difiere según el perfil profesional?*

4. A *¿Qué fuentes utilizan los profesionales para incrementar su conocimiento / resolver sus problemas empresariales y qué relevancia tienen las vinculadas a la Universidad?*

B *¿El uso de las fuentes de conocimiento difiere según el perfil profesional?*

Para responder a las anteriores preguntas de investigación elaboramos un cuestionario basándonos en los estudios previos, tanto a nivel internacional como nacional, si bien adaptándolo a las peculiaridades del caso español e incorporando algunas novedades fruto de los cambios experimentados por la CG en los tiempos actuales.

Para el análisis de los datos, en primer lugar se ha acudido a la estadística descriptiva a través de un estudio de distribución de frecuencias y se han examinado estadísticos descriptivos como la media.

Posteriormente, como se pretende conocer si existen diferencias significativas en la opinión e información suministrada por los profesionales en virtud de determinados factores, se han realizado análisis de contraste no paramétricos a través de la U de Mann-Whitney, para el caso de dos grupos independientes a comparar, y la prueba de Kruskal-Wallis, para el caso de tres o más grupos independientes. Estas pruebas se desarrollaron tras ser rechazada la hipótesis de normalidad a través de las pruebas de normalidad de Kolmogorov-Smirnov y Shapiro-Wilk (remisión al anexo).

El cuestionario se elaboró durante los meses de enero a abril de 2015. En marzo se contactó con tres profesores de escuela de negocios especialistas en control de gestión para recabar su opinión sobre la encuesta y seis *controllers* para que realizaran la prueba piloto. En concreto, les pedimos que completasen el cuestionario y que posteriormente nos concedieran una entrevista para abordar las siguientes preguntas; a) ¿no ha entendido alguna pregunta?, b) ¿observa alguna pregunta repetida?, c) ¿eliminaría alguna pregunta?, d) ¿le ha parecido demasiado largo?, e) ¿qué mejoras propondría? El panel de expertos y de profesionales nos sugirió diversas propuestas de mejora que detallaremos a continuación. Después de incorporarlas, en abril se presentó el cuestionario a un estadístico y a una psicometrista. Tras asegurarnos con los pasos mencionados la validez de la encuesta, se subió a una plataforma on-line, y posteriormente se lanzó el cuestionario a los profesionales de la muestra durante el mes de mayo, fijando un plazo de dos semanas para su realización, aunque estuvo abierto hasta mediados de junio.

La encuesta se divide en cuatro bloques. El primero de ellos se refiere al perfil profesional del encuestado, y recoge preguntas relativas al nombre de su puesto, su formación académica, su experiencia profesional, tamaño de su organización, su pertenencia a alguna asociación profesional, si participa en blogs vinculados a su área profesional y si ha publicado algún artículo sobre su campo profesional, entre otras. Tras el pre-test efectuado a los *controllers*, se incorporó una nota aclaratoria a modo de ejemplo en la pregunta sobre el puesto profesional, que fue sugerida por los profesionales durante la prueba piloto, y que buscaba conocer qué tipo de *controller* era el encuestado (*financiamiento, business o internal*, básicamente).

El segundo bloque se centra en la brecha entre el mundo académico y el mundo profesional en el área del Control de Gestión, y está basado en estudios anteriores sobre este tema (García-Ayuso y Sierra, 1994; García, 1996; Ratnatunga, 2012; Tucker y Parker, 2013; Tucker y Lowe, 2014a). En concreto, se solicita a los profesionales que manifiesten su grado de acuerdo a través de una escala Likert

(1 = totalmente en desacuerdo, hasta 5 = totalmente de acuerdo) sobre si existe un distanciamiento entre la investigación y la docencia de las Universidades y la práctica profesional, los motivos de dicho *gap* y las formas de reducirlo. También se incluye una pregunta abierta para que los encuestados pueden alegar otros motivos y propuestas para minorarlo. Por otro lado, sobre las cuestiones de este bloque, cabe aclarar que se intentó que coincidieran con las preguntas del cuestionario lanzado a los académicos a efectos de un posterior análisis comparativo. En este sentido, se insertaron diez preguntas, optando por no incorporar las restantes al considerar que los profesionales son ajenos a la problemática investigadora que recogían. Por último, con relación a las mejoras propuestas por el panel de expertos, nos aconsejaron formular algunas preguntas de una manera más atractiva, e incluso uno de ellos eliminar este bloque totalmente, al advertir que el distanciamiento Universidad-empresa es, en general, un tema irrelevante para los profesionales y que podría afectar negativamente a la tasa de respuestas. De esta forma, para agilizar la lectura del cuestionario, eliminamos la siguiente pregunta: ¿Qué faceta de los académicos considera que presta mejor servicio a la sociedad, y en concreto a las empresas? a) la docencia; b) la investigación; c) ambas. Asimismo, para facilitar una rápida comprensión de las preguntas, en el apartado 4.1, sustituimos su enunciado original “Indique las causas del distanciamiento (...)” por el actual “Indique las carencias que tiene la Universidad (...)”.

El tercer bloque presenta una lista de temas que componen la agenda investigadora y docente de los profesores de Universidad y se pide a los profesionales que señalen el nivel de utilidad que les aporta para su trabajo a través de una escala Likert (de muy baja = 1, hasta muy alta= 5). Esta sección replica la metodología de otros cuestionarios previos (García-Ayuso 2005, Ratnatunga, 2010), si bien los temas propuestos se basaron en la revisión bibliográfica de Hesford *et al.* (2007). Asimismo, se introdujeron nuevos tópicos a la luz de las opiniones vertidas por los profesionales y profesores durante el proceso de prueba del cuestionario sobre las nuevas tendencias en Control de Gestión, tales como Business Analytics, Big Data y Risk Management. Para

compensar las limitaciones de las preguntas cerradas, también se añadió una pregunta abierta sobre “Otros temas” para que pudieran completarla los profesionales.

El cuarto bloque se divide en cuatro apartados, y para su elaboración se han tomado como referencia los trabajos de Olmos-Peñuela (2014a y b) y Mollas-Galart (2003), para los apartados primero (Fuentes de generación y transmisión del conocimiento para un *controller*), tercero (frecuencia de las organizaciones con la que acuden a terceros para resolver problemas) y cuarto (satisfacción con las actividades de consultoría e investigación desarrolladas por académicos). Al respecto, se empleo la escala de Likert para recoger las prácticas de los profesionales (de nunca: 1, hasta 5: muy frecuentemente). Con relación al segundo apartado, que contiene preguntas sobre si conoce y/o lee las revistas propuestas, se basa en el cuestionario de Ratnatunga, 2010 y García, 1997. Por último, también se incorporaron preguntas abiertas para que los profesionales pudieran reflejar otras prácticas y otras revistas no recogidas por el cuestionario.

Para determinar la fiabilidad del cuestionario se utilizó el coeficiente de Spearman-Brown para los diversos bloques. Los resultados vienen reflejados en la siguiente tabla. La mayoría de las secciones del cuestionario son superiores a los valores mínimos recomendados para aceptar la fiabilidad en ciencias sociales (de 0,7 a 0,8). Por otra parte, hay dos bloques con valores superiores a 0,6, que también estarían por encima del límite de 0,50 para estudios exploratorios (Nunnally, 1978). La sección con una fiabilidad moderada es “terceros” ($R= 0,415$); sin embargo, se puede justificar este valor por el bajo número de ítems que lo componen.

Bloques Cuestionario	R
2 Existencia Gap	,796
2.1 Causas	,759
2.3 Medidas	,612
3 Tópicos	,874
4 Fuentes	,605
5 Revistas	,716
6 Terceros	,415

Tabla 7.10. Prueba de fiabilidad. Profesionales. Fuente: elaboración propia.

Respecto a la muestra, debemos decir, que se ha dirigido a los profesionales especializados en Contabilidad de Gestión y control de gestión, esto es, a puestos equiparables al *“management accountant”* o *“controller”* del ámbito anglosajón. En párrafos posteriores nos detendremos en describir la muestra, pero adelantamos dos apreciaciones.

En primer lugar, el porqué de referencias en el cuestionario al área de control de gestión y a su especialista. En el ámbito anglosajón la práctica profesional en *Management Accounting* se caracteriza por ser una profesión reglada a través de las certificaciones del IMA y CIMA, y por comprender un amplio perímetro, que incluye indiscutiblemente las tareas vinculadas al control de gestión. En España el concepto del profesional especialista en Contabilidad de Gestión no tiene arraigo (no existe la figura del *“management accountant”*), y para evocar dicho puesto es necesario recurrir a los campos profesionales que lo abarcan, es decir, a la Contabilidad de Gestión en sentido estricto y al control de gestión. Para personalizar la encuesta, explícitamente la dirigimos al *“controller”*, término utilizado en las empresas españolas, aunque sin el nivel de normalización de países como Alemania, y por supuesto de los anglosajones. Esto se hizo aun a sabiendas de que sus funciones podían ser absorbidas por otros puestos vinculados a las finanzas y a otras ramas del campo económico-financiero, y que los nombres de los puestos pueden variar en virtud del tamaño de la empresa y su actividad. De todas formas, parte de esta disyuntiva se presentó en capítulos anteriores, a los que nos remitimos.

En segundo lugar, a diferencia del ámbito anglosajón con el IMA o CIMA, no existe en España una asociación profesional que haya normalizado la figura del especialista en CG ni tampoco un colegio en los términos de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales. Estas dificultades para encontrar una muestra de especialistas en MA se suplió acudiendo a las siguientes instituciones: el Centro de Estudios Financieros (CEF.-) y el Global Chartered Controller Institute (GCIC), vinculado a la Asociación Española de Controllers (AECcontrollers).

En concreto, a inicios de mayo de 2015, el CEF mandó la encuesta on-line a través de correo electrónico a antiguos estudiantes de su curso de actualización en Control de Gestión, ascendiendo la muestra inicial a 2.000 personas. Con relación al GCIC, a finales de mayo, difundieron el enlace de la encuesta on-line a través de un anuncio en su página web y uno de sus grupos en la red profesional LinkedIn, estimando que pudo dirigirse a una muestra de 1.000 individuos. Por último, a inicios de mayo, también se envió directamente el enlace del cuestionario a través de mensaje privado por LinkedIn a 30 contactos españoles de las investigadoras, siempre que cumplieran estos requisitos: ser miembros de grupos internacionales en *business and Management Accounting* en LinkedIn, y no tener vinculación con las dos instituciones anteriores. En los tres envíos, se advirtió que el cuestionario estaría abierto durante dos semanas. A falta de datos exactos, estimamos que el tamaño de la muestra inicial ascendió a aproximadamente a 3.000 personas.

El número de cuestionarios recibidos se elevó a 215, lo que supone un 7,1 % de la muestra inicial. Tras la limpieza de datos, se descartaron 56 cuestionarios por los datos perdidos que recogían o por incongruencias, lo que implicó que la tasa válida de respuesta se redujera al 5,3 %.

En cuanto a la representatividad de la muestra, en principio, su porcentaje de respuesta no es excesivamente alto y la falta de una base de datos sobre *controllers* dificulta que los resultados obtenidos se puedan extrapolar a la población española. No obstante, cabe destacar que este problema es coincidente con el resto de investigaciones que a nivel internacional han desarrollado esta

línea de investigación, y que el presente trabajo ocupa uno de los primeros puestos en número de cuestionarios completados en Contabilidad de Gestión

Por último, antes de entrar a analizar los resultados de la encuesta, en los siguientes párrafos describimos las principales características de la muestra final que completó el cuestionario en virtud de las respuestas del bloque I del cuestionario (perfil profesional), y que se resumen en la tabla 7.11 (Composición de la muestra) y tabla 7.12 (Formación académica y prácticas divulgativas de la muestra).

. *Nombre del puesto profesional y área de especialización.* Se recibieron decenas de nombres diferentes, que se clasificaron en seis grandes grupos en virtud de los términos de las ofertas de empleo y las redes sociales de profesionales, y atendiendo a la similitud de tareas. Las categorías fueron: *controller*, *controller financiero*, *business controller*, director financiero y otros. En los casos de duda, optamos por incluir a los profesionales en la categoría otros. En la figura 7.15. se aprecia el porcentaje que representa cada grupo en la muestra del estudio. El puesto más representativo es el *controller*, con un 35 por ciento; seguido del *controller financiero*, con un 24,2 por ciento y del director financiero, con un 14 por ciento. Los otros dos tipos de *controller*, *business controller* e *internal controller* tienen un peso reducido, con un 5,7 por ciento y un 4,5 por ciento, respectivamente. Finalmente, la categoría otros aglutina al 16,6 por ciento restante de la muestra.

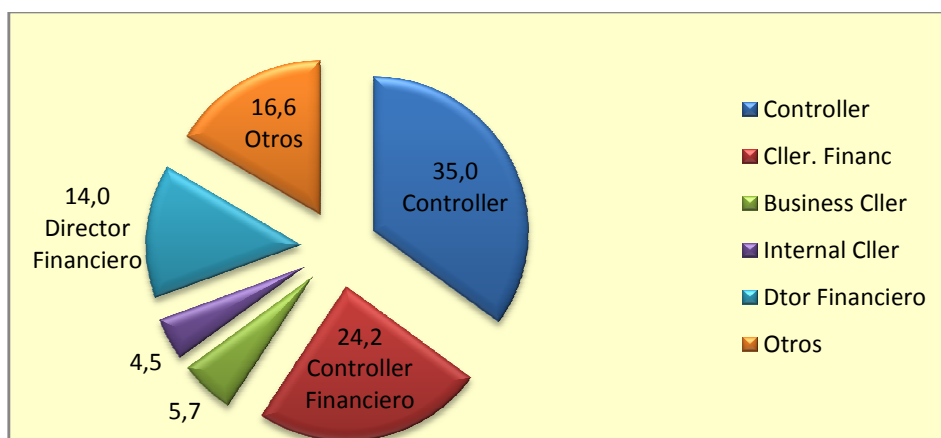


Figura 7.15. Puesto Profesional. Fuente: elaboración propia.

- *Años de experiencia profesional, edad y sexo.* Como se aprecia en las figuras 7.16 y 7.17, más de la mitad de los individuos del presente estudio cuentan con una experiencia profesional en el campo económico-financiero de más de 15 años. Además, un 47,1 % posee una edad comprendida entre los 30 y 39 años; seguidos por los que tienen entre 40 y 49 años, que abarcan el 40,1 %. Asimismo, se observa que el porcentaje de hombres, un 58,2 %, supera al de mujeres en un 16,4 %.

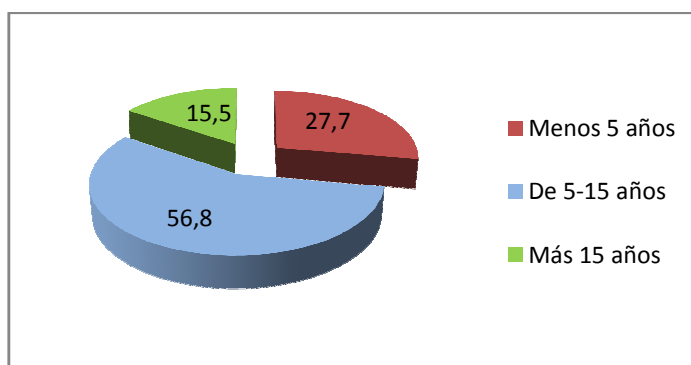


Figura 7.16. Años de experiencia laboral. Fuente: elaboración propia.

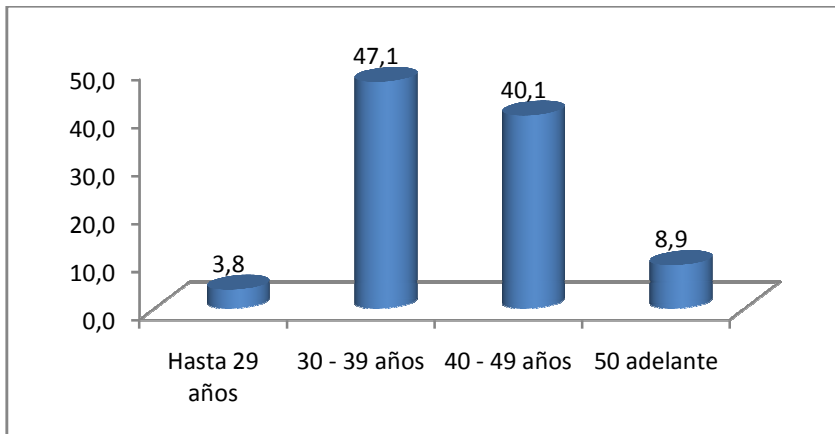


Figura 7.17. Edad de los profesionales. Fuente: elaboración propia.

- *Características de la organización* en la que prestan sus servicios profesionales. Las multinacionales abarcan un 43,4 % de la muestra, siendo la representación de las empresas grandes (nacionales) y las Pymes ligeramente inferior, con un 22 % y 34,5 %, respectivamente. Por otra parte, las actividades que desarrollan son de distinta naturaleza, comprendiendo la mayoría de los grupos del código CNAE 2009. Para facilitar la interpretación de los datos, se redujeron a cinco grupos las veintiuna actividades que se propusieron en el cuestionario. De este modo, el sector con más peso es el manufacturero con un 27,8 %, seguido por el sector de las telecomunicaciones con un 9,5 %, los servicios profesionales, con un 7,6 %, y el sector de finanzas y seguros, con un 4,4 %. Las actividades restantes se recogen en la categoría "Otro sector".

Variable	Categoría	Frecuencia	Porcentaje
EXPERIENCIA PROFESIONAL	< 5 años	43	27,7
	(5 - 15)	88	56,8
	> 15 años	24	15,5
	Total	155	100
EDAD	>; 29	6	3,8
	30 - 39	74	47,1
	40 - 49	63	40,1
	<- 50	14	9,1
	Total	157	100
SEXO	Mujer	64	41,8
	Hombre	89	58,2
	Total	153	100
TAMAÑO EMPRESA	Multinacional	69	43,4
	Grande (nacional)	35	22
	Pyme	55	34,6
	Total	159	100
SECTOR	Manufacturero	44	27,8
	Telecomunicaciones	15	9,5
	Servicios Profesionales	12	7,6
	Finanzas y seguros	7	4,4
	Otros	80	50,6
	Total	158	100
PUESTO PROFESIONAL	Controller	55	35
	C. Financiero	38	24,2
	Business Controller	9	5,7
	Internal Controller	7	4,5
	Dir. Financiero	22	14
	Otros	26	16,6
	Total	157	100

Tabla 7.11. Composición de la muestra. Fuente: elaboración propia.

- *Perfil académico.* Casi la totalidad de la muestra posee un título superior universitario (licenciatura, ingeniería, grado o diplomatura), en concreto un 97 %. Además, como se distingue en la figura 7.18, un 45,9 % ostenta un máster profesional, y un 3,1 % cuenta con el título de Doctor o ha realizado el curso de doctorado o un máster universitario de investigación.

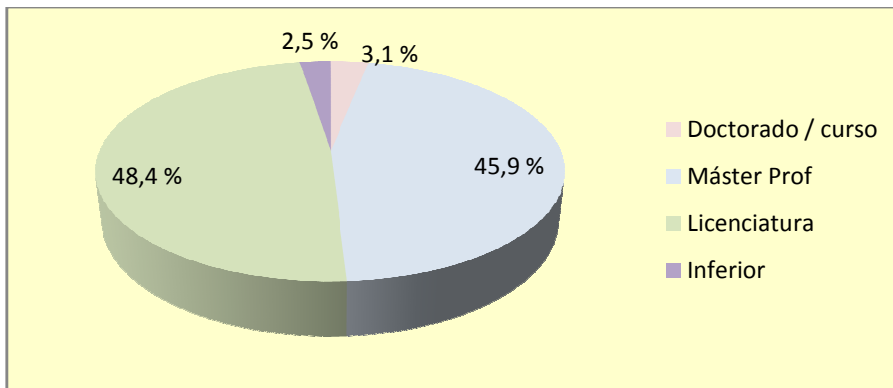


Figura 7.18. Formación académica del profesional. Fuente: elaboración propia.

- *Pertenencia a asociaciones de profesionales y asociaciones alumnis.* El 71,1 % de los profesionales de la muestra no son miembros de ninguna asociación de profesionales, mientras que un 1,9 % son de más de una (véase figura 7.19). El porcentaje restante, un 27 %, pertenece a alguna asociación. En cuanto a la vinculación que siguen teniendo los profesionales con la Universidad o las escuelas de negocios, un 40% de la muestra forma parte de las asociaciones "alumnis". No obstante, dado que la encuesta se lanzó a través de la escuela de negocios CEF-, este resultado puede adolecer de algún sesgo.

Profundizando en cuáles son las asociaciones, y teniendo en cuenta que hay sujetos que pertenecen a varias simultáneamente, el 20,1 % de la muestra está vinculado a la Asociación Española de Controllers (AEControllers); un 4,4 % a AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas); con este último porcentaje también a Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID) ; un 8,8 % a otras asociaciones nacionales distintas a las anteriores y un 5,03 % a asociaciones internacionales.

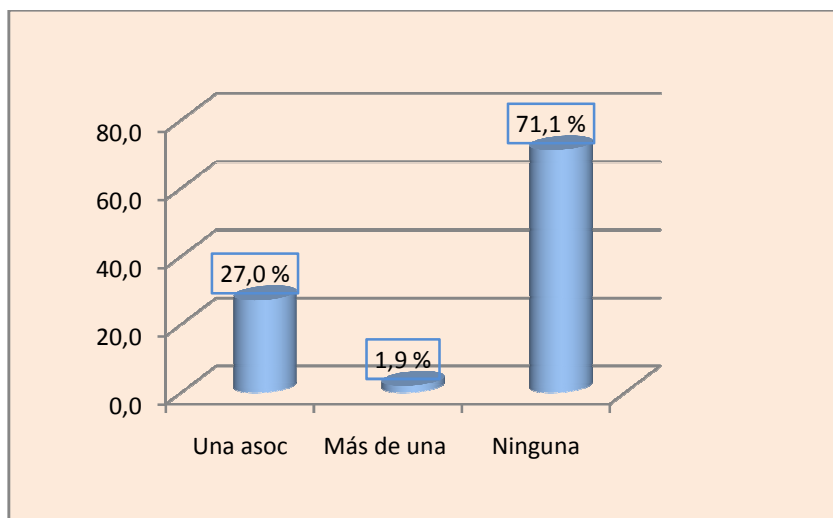


Figura 7.19. Pertenencia a asociación profesional. Fuente: elaboración propia.

- *Desarrollo de prácticas divulgativas por el profesional.* Los profesionales que participan en blogs relacionados con su área profesional tienen un peso discreto en la muestra, un 23,4 %. Un porcentaje similar, un 26 %, manifiesta que ha impartido clases o ponencias en cursos o jornadas organizados por una Universidad, escuela de negocios o asociación profesional (véase tabal 7.19). En cuanto a otras prácticas divulgativas, se observa en las imágenes 13 y 14, que un 7,7 % de los profesionales han publicado algún artículo vinculado a su campo profesional en revistas, y un porcentaje similar, un 6,5 %, ha contribuido en la elaboración de algún manual, monográfico, libro u otro documento vinculado a su labor profesional con ISBN.

Variable	Categoría	Frecuencia	Porcentaje
FORMACIÓN ACADÉMICA	Doctorado	5	3,1
	Máster Prof	73	45,9
	Licenciatura	77	48,4
	Inferior	4	2,5
	Total	159	100
ASOCIACIÓN PROFESIONAL	Una	43	27
	> Una	3	1,9
	Ninguna	113	71,1
	Total	159	100
ALUMNI	Si	62	40
	No	93	60
	Total	155	100
BLOG	Si	36	23,6
	No	118	76,6
	Total	154	100
IMPARTIR CLASES	Si	40	26
	No	114	74
	Total	259	100
PUBLICAR ARTÍCULO	Si	12	7,7
	No	143	92,3
	Total	155	100
PUBLICAR MANUAL	Si	10	6,5
	No	145	93,5
	Total	155	100

Tabla 7.12. Formación académica y prácticas divulgativas de la muestra. Fuente: elaboración propia.

7.3.2 Resultados

Los resultados obtenidos a las preguntas de investigación fueron:

1. A ¿Existe un gap entre el mundo académico y el mundo profesional en Contabilidad de Gestión?

La gran mayoría de profesionales consideran que existe un distanciamiento entre la Universidad y la empresa, tanto en el ámbito de la docencia como en el de la

investigación. Dentro de esta opinión generalizada, cabe destacar que la percepción del *gap* alcanza una mayor tasa de acuerdo en el campo docente, con un 88,7 % de individuos que confirman la existencia del *gap* frente al investigador, con un 80,5 % que admiten su existencia.

En cuanto a la opinión sobre el *gap* en investigación, para evitar la existencia de sesgo, filtramos los resultados y analizamos por separado la percepción de los *controllers* que manifestaron conocer las tareas investigadoras desarrolladas por los académicos vinculadas a su área profesional, y que ascendía a un 55,5 % de la muestra. Como se aprecia en el anexo 10.12. y en la figura 7.20, la opinión de este grupo es bastante similar a la de la muestra en general, con un 81,5 % que cree que existe la brecha. Para cerciorarnos de ello, efectuamos una prueba de contraste, la U de Mann-Whitney, para determinar si se daban diferencias significativas de percepción entre los dos grupos, no hallándolas (desglose del análisis en el anexo 10.6).

Sobre los primeros resultados (mayor percepción del *gap* en docencia que en investigación) cabe preguntarse si esta diferencia se debe simplemente al sentir de la muestra o a una falta de conocimiento y/o interés hacia la investigación académica, situación que sería razonable si comparamos el 15,1 % y el 12,7% de la muestra que refleja una posición neutral (ni de acuerdo ni en desacuerdo) sobre la brecha en investigación frente al 6,9 % en docencia.

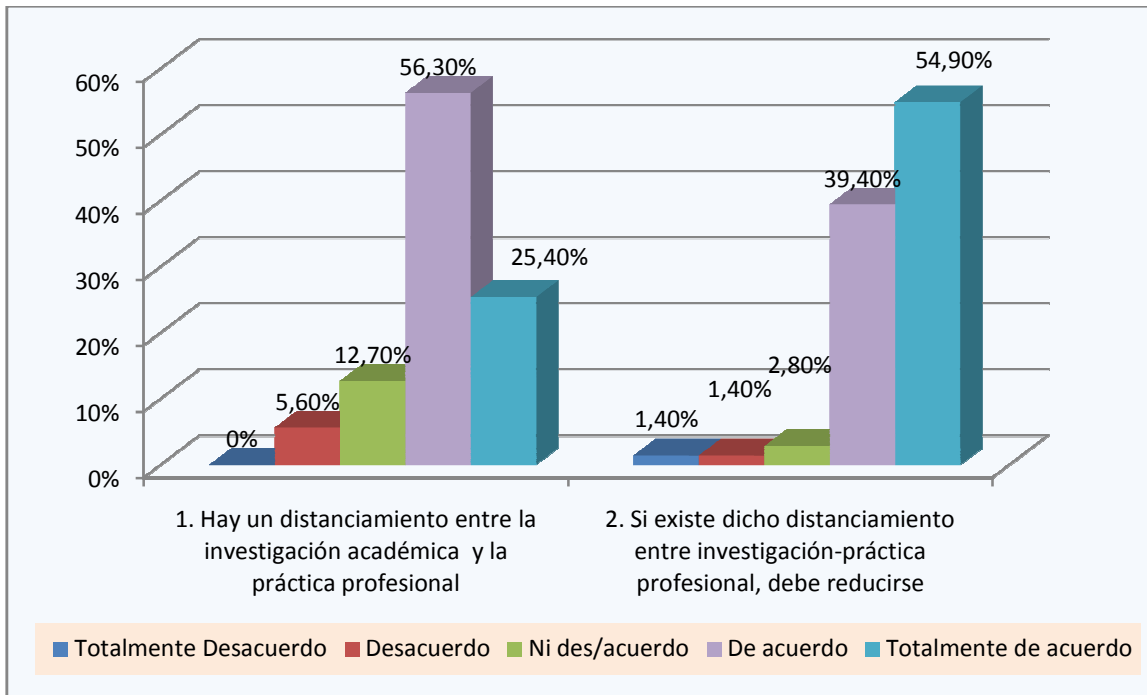


Figura 7.20. Existencia del gap investigación-práctica (según profesionales que conocen las actividades investigadoras de los profesores universitarios). Fuente: elaboración propia.

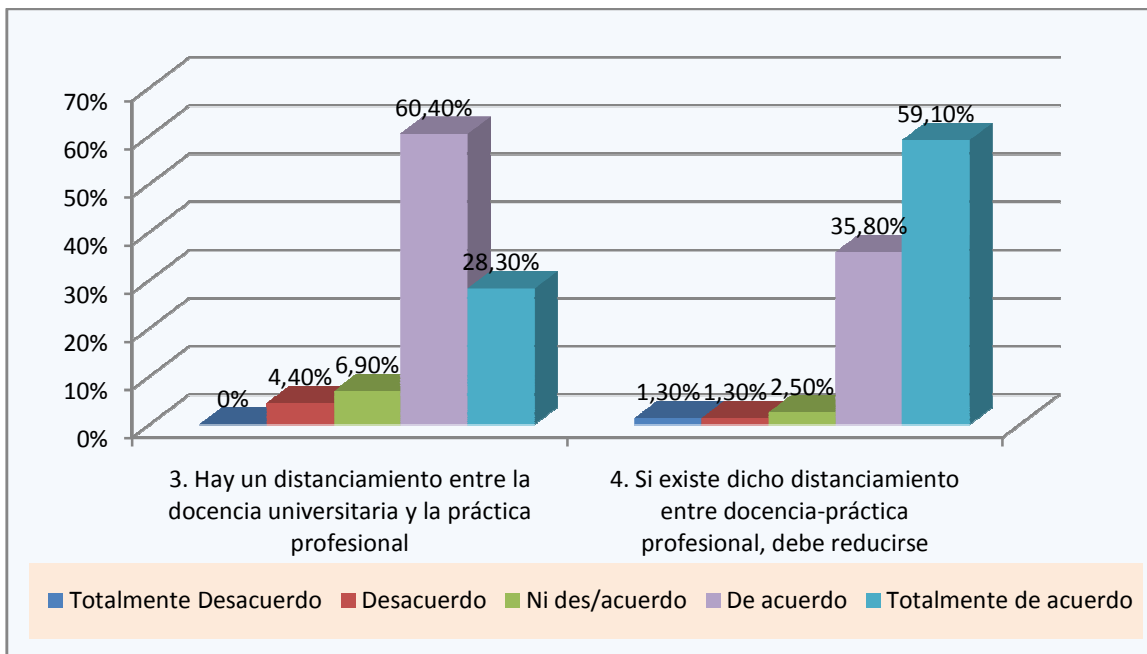


Figura 7.21. Existencia del gap docencia-práctica. Fuente: elaboración propia.

Una vez confirmada la percepción de un distanciamiento, preguntamos a los profesionales si consideraban deseable reducir el gap entre la investigación y la docencia que se imparte en las Universidades y el mundo empresarial. Los resultados vienen recogidos en las figuras 7.20 y 7.21. Un porcentaje superior al anterior estimó la deseabilidad de una Universidad cercana a la empresa, tanto en docencia (94,9%) como en investigación (92,4%, muestra total, y 94,3%, muestra con profesionales que conocen la investigación de los profesionales). En este sentido, es conveniente detenernos en el bajo porcentaje de respuestas neutras obtenido (5 % en investigación, 3 % en docencia) y en la mediana de ambos ítems, 5 (totalmente de acuerdo), lo que confirman con más fuerza la unanimidad en este parecer. Para completar esta información, examinamos por separado la percepción del colectivo que confirmó la existencia del gap; al respecto llamó la atención que el deseo de minorar el gap rozase la unanimidad (un 97,8 % para la investigación; un 97,36 para docencia).

Con estos resultados, y tras filtrar las opiniones, se detecta un grupo de opinión minoritario que representa a un 9,43 % de la muestra caracterizado por no detectar el distanciamiento o no considerar conveniente la aproximación del mundo académico y profesional. En concreto, estaría compuesto por las siguientes opiniones: (a) un 1,3 % (2 sujetos) que confirma el gap en investigación y en docencia, pero que considera que no se debe reducir; (b) un 0,63 % (1 individuo) que niega el gap en investigación y en docencia así como la conveniencia de que se aproximen la Universidad y la empresa; (c) un 1,88 % (3 sujetos) que rechaza que exista una brecha en investigación, aunque sí en docencia, pero que valora positivamente que el mundo académico y empresarial se acerquen; (d) un 1,88 % (3 sujetos) que no considera que haya un gap en docencia, pero sí en investigación, aunque desea que el colectivo académico y el profesional estén próximos; (e) un 1,88 % (3 sujetos) que no distingue la existencia de un distanciamiento, tanto en investigación como en docencia, pero que encuentra positivo que se redujera el gap si existiera; (f) un 1,88 % (3 sujetos) que no están ni de acuerdo ni en desacuerdo sobre que haya un gap en docencia y si es conveniente mitigarlo brecha.

Finalmente, aclarar que se intentó averiguar si la muestra percibía que en los últimos años el distanciamiento había ido aumentando. No obstante, interpretamos que una posición neutral en un 45 % y un grado de desacuerdo de un 24 % determinan que no podamos sacar conclusiones claras al respecto

1. B ¿La percepción sobre la existencia del gap difiere en virtud del perfil del profesional

Para conocer si la postura manifestada por los profesionales sobre la existencia del *gap* difiere en virtud de su perfil profesional, analizamos la muestra por grupos a partir de la información suministrada por el bloque 1 del cuestionario. En concreto, tuvimos en cuenta las siguientes variables: *nivel de formación académica, área de especialidad, publicación de un artículo, participación en la elaboración de un manual y pertenencia a asociación profesional o alumni.*

Para el análisis de los datos, acudimos a las pruebas no paramétricas de *U de Mann-Whitney*, para el caso dos grupos independientes, y las de *Kruskal-Wallis*, para tres o más, basadas en los rangos de distribución de la variable. Las pruebas no paramétricas son menos potentes, esto es, son más exigentes al rechazar la hipótesis nula de igualdad, lo que aumenta la posibilidad de cometer errores de tipo Beta, es decir, hay menos posibilidades de acertar cuando no se rechaza la hipótesis nula. Previamente a utilizar estas técnicas, realizamos las pruebas de normalidad a través de los test de *Kolmogorov-Smirnov* y *Shapiro-Wilk* y los *gráficos Q-Q normales* en todos los supuestos. En el anexo recogemos algunas de las pruebas de normalidad, a modo de ejemplo.

Con relación a los contrastes, se tomaron como variables independientes (factores) las vinculadas al perfil profesional, y como variable dependiente la opinión sobre la existencia del distanciamiento. Además, para el desarrollo de las pruebas en el paquete estadístico, se asumió como hipótesis nula la igualdad en la distribución de la muestra entre los distintos grupos de las variables independientes. A continuación detallamos los resultados obtenidos

- *Nivel de formación académica.* Tal y como reflejan las siguientes tablas, se confirma que la percepción del distanciamiento difiere en función de la formación académica del profesional.

La prueba de Kruskal-Wallis a un nivel de significación para el contraste de $\alpha \leq 0,05$, mostró diferencias estadísticamente significativas entre los grupos de formación académica tanto para la opinión sobre la existencia del gap investigación-práctica, $\chi^2(3, n = 157) = 10,408$, $p = 0,015$, como para la percepción sobre el gap docencia-práctica, $\chi^2(3, n = 157) = 8,791$, $p = 0,032$. En la tabla 7.13 se aprecia que la significatividad obtenida ($p = 0,01$ y $p = 0,03$) es inferior a 0,05.

Estadísticos de prueba ^{a,b}		
	Existencia gap investigación - práctica	Existencia gap docencia - práctica
Chi-cuadrado	10,408	8,791
gl	3	3
Sig. asintótica	,015*	,032*
a. Prueba de Kruskal Wallis		
b. Variable de agrupación: Formación Académica		

Tabla 7.13. Prueba de Kruskal-Wallis para formación académica. Fuente: elaboración propia.

Posteriormente, procedimos a determinar entre qué grupos de la variable formación académica se producían las divergencias. A priori, a través de la estadística descriptiva, se aprecia en la tabla 7.14 que los que tienen más formación tienden a tener un promedio y mediana superior que el resto, y especialmente respecto al grupo formación inferior. Tras efectuar una comparación por parejas basándonos en la prueba U de Mann-Whitney, a un nivel de significación de 0,05, se detectan diferencias estadísticamente significativas para la pareja formación inferior y doctorado (o máster de investigación), pero no para el resto, tal y como recoge la tabla 7.15.

FORAC	Gap Inv – Prac		Gap Doc –P	
	\bar{x}	Med	\bar{x}	Med
1 Doctorado	4,6	5	4,4	4
2 Máster Prof	3,97	4	4,12	4
3 Licenciatura	3,96	4	4,17	4
4 Inferior	3	3	3	3

Tabla 7.14. Promedios y medianas de la percepción de existencia del gap según formación académica. Fuente: elaboración propia.

Resumiendo, se confirma una tendencia a que los profesionales con estudios universitarios de tercer ciclo estén más de acuerdo sobre la existencia del distanciamiento que los que no tienen formación superior universitaria, tanto en las actividades docentes como en las investigadoras.

Muestra 1-Muestra 2	Estadístico de prueba	Estándar Error	Desv. Estadístico de prueba	Sig.	Sig. ajust.
inferior-licenciatura	49,102	20,696	2,373	,018	,106
inferior-máster profesional	49,772	20,724	2,402	,016	,098
inferior-doctor/máster investigación	87,275	27,072	3,224	,001	,008
licenciatura-máster profesional	,670	6,593	,102	,919	1,000
licenciatura-doctor/máster investigación	38,173	18,625	2,050	,040	,242
máster profesional-doctor/máster investigación	37,503	18,656	2,010	,044	,266

Cada fila prueba la hipótesis nula hipótesis nula de que las distribuciones de la muestra 1 y la muestra 2 son iguales.
Se muestran las significaciones asintóticas (pruebas bilaterales). El nivel de significancia es ,05.

Tabla 7.15. Comparaciones múltiples para formación académica. Fuente: elaboración propia.

- *Especialidad del profesional.* No se detectaron diferencias significativas en la prueba de Kruskal-Wallis a un nivel de significación del 0,05. Como se aprecia en la tabla 7.16., en ninguna de las variables analizadas $p < 0,05$.

Estadísticos de prueba ^{a,b}			
	Gap investigación – práctica		Gap docencia - práctica
Chi-cuadrado	1,832		3,372
gl	4		4
Sig. asintótica	0,767		0,498
a. Prueba de Kruskal Wallis			
b. Variable de agrupación: puesto profesional			

Tabla 7.16. Prueba Kruskal-Wallis para especialidad del profesional. Fuente: elaboración propia.

- Publicación de un artículo, participación en un manual, impartir clase o pertenecer a una asociación profesional.

Tras realizar la prueba de U de Mann-Whitney a un nivel de significación de $\alpha \leq 0,05$, no se detectan diferencias de opinión sobre la existencia del gap en virtud de que se haya escrito o no un artículo ($z = -0,38$ y $p = 0,7$; $z = -0,9$ y $p = 0,37$); participado en la elaboración de un manual ($z = -0,62$ y $p = 0,54$; $z = -0,34$ y $p = 0,97$); impartido clases o ponencias en la Universidad, escuela de negocios o jornadas de la asociación profesional ($z = -0,27$ y $p = 0,79$; $z = -0,31$ y $p = 0,76$) o se pertenezca o no a una asociación profesional ($z = -0,07$ y $p = 0,94$; $z = -1,05$ y $p = 0,3$). Estos resultados se pueden complementar con la siguiente tabla 7.17.

Estadísticos de prueba ^a								
	Gap investigación - práctica	Gap docencia - práctica	Gap investigación - práctica	Gap docencia - práctica	Gap investigación - práctica	Gap docencia - práctica	Gap investigación - práctica	Gap docencia - práctica
U de Mann-Whitney	808,000	742,000	651,000	721,000	2223,500	2216,000	2865,500	2636,500
W de Wilcoxon	11104,000	11038,000	706,000	11306,000	3043,500	8771,000	4818,500	4589,500
Z	-,384	-,902	-,619	-,034	-,267	-,306	-,073	-1,046
Sig. asintótica (bilateral)	,701	,367	,536	,973	,790	,760	,942	,296
a. Variable de agrupación: Publicado artículo, Publicado manual, Impartir clases / ponencias, pertenencia a asociación profesional								

Tabla 7.17. Prueba U de Mann-Whitney sobre existencia del gap. Fuente: elaboración propia.

2. ¿Qué causas motivan el gap entre el mundo académico y el mundo profesional y qué medidas pueden reducirlo?

A continuación se presentan los resultados de las causas esgrimidas por los profesionales encuestados como motivos del distanciamiento entre la comunidad académica y la profesional así como sus propuestas para disminuirlo.

- **Motivos del distanciamiento.** A la vista de los datos presentados en la figura 7.22., la carencia que más achacan a la *docencia universitaria* es la falta de casos prácticos, siendo un 85,9 % de los encuestados los que manifiestan esta opinión, con sólo un 3,8 % de la muestra disconforme con este planteamiento. Posteriormente, se sitúan con unos porcentajes similares del 84,7 % y 84,1 %, el escaso desarrollo durante la etapa universitaria de las capacidades requeridas en los puestos profesionales y el excesivo peso de la teoría. En último lugar, sólo la mitad de la población encuestada, un 51,6 %, considera que los contenidos de las asignaturas están desfasados, siendo el ítem con media más baja del bloque de la encuesta dedicado a la existencia del gap. Se trata de un dato significativo que vendría a señalar que las carencias docentes que perciben los profesionales están relacionadas con la falta de un enfoque más práctico en las clases, pero no vinculadas a un contenido no actualizado.

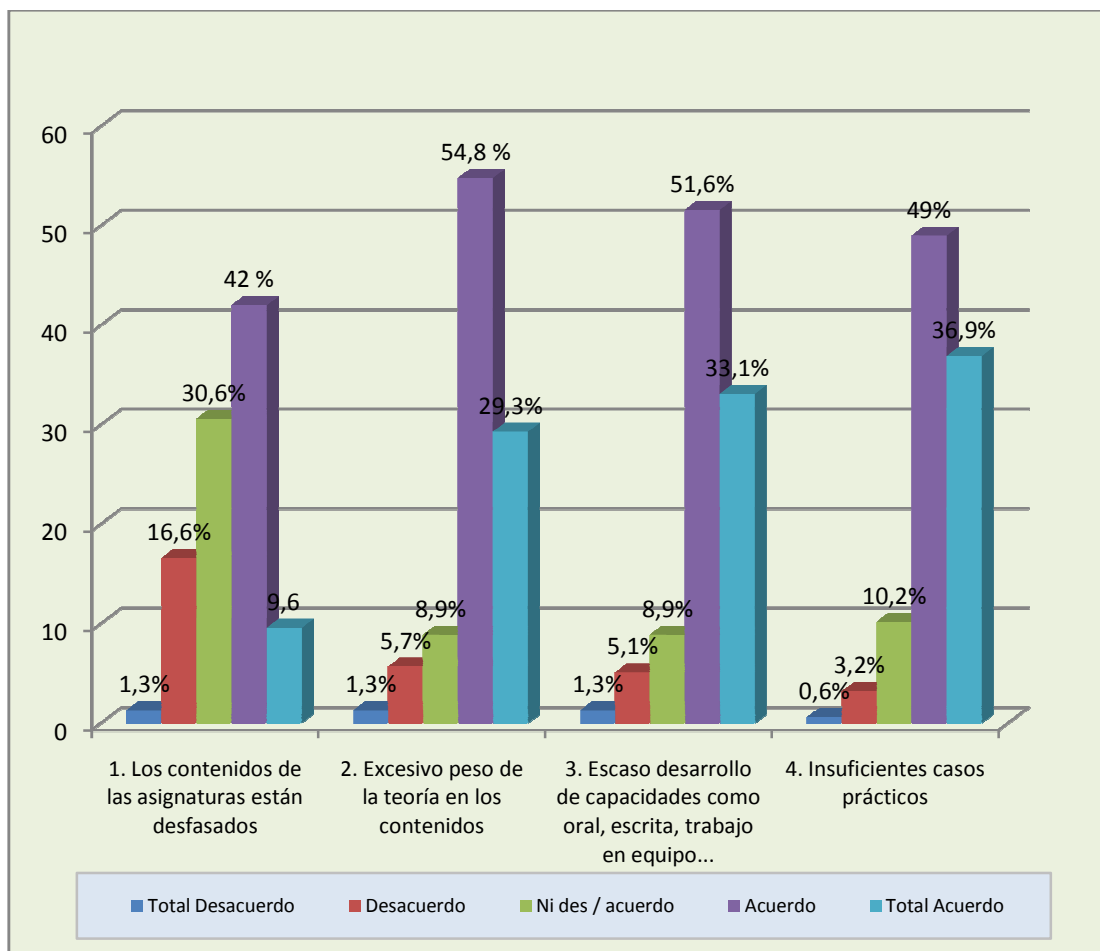


Figura 7.22. Carencias en docencia. Fuente: elaboración propia.

En la figura 7.23 se recogen las opiniones de los profesionales sobre las *carencias en investigación*. En primer lugar, nos detenemos en la baja tasa de respuesta de este bloque del cuestionario, ya que aclaramos que debía completarse sólo si el encuestado conocía las tareas investigadoras desarrolladas en la Universidad. De los 159 sujetos que conforman la muestra válida, alrededor del 60 % dejaron en blanco esta sección, lo que manifiesta que gran parte del mundo profesional cualificado en gestión económica-financiera desconoce las actividades investigadoras de los académicos.

Centrándonos en su valoración sobre los motivos del gap, y en la línea de las carencias esgrimidas en docencia, un 66,2 % de la muestra manifiesta que el excesivo enfoque teórico de las investigaciones es un factor que motiva el gap.

Por otra parte, con un peso mínimamente inferior, un 65,2 % achaca la brecha tanto a la falta de innovación en los temas de investigación como al excesivo peso de la estadística y los métodos cuantitativos en las investigaciones. Además, otras razones aducidas son la mayor utilidad práctica de la investigación derivada de consultoría (60 %), el alejamiento de los proyectos de investigación de las necesidades de las organizaciones (56,3 %) y, en último lugar, la falta de correspondencia entre las necesidades a corto plazo de los profesionales y los tiempos de las publicaciones (53,2 %).

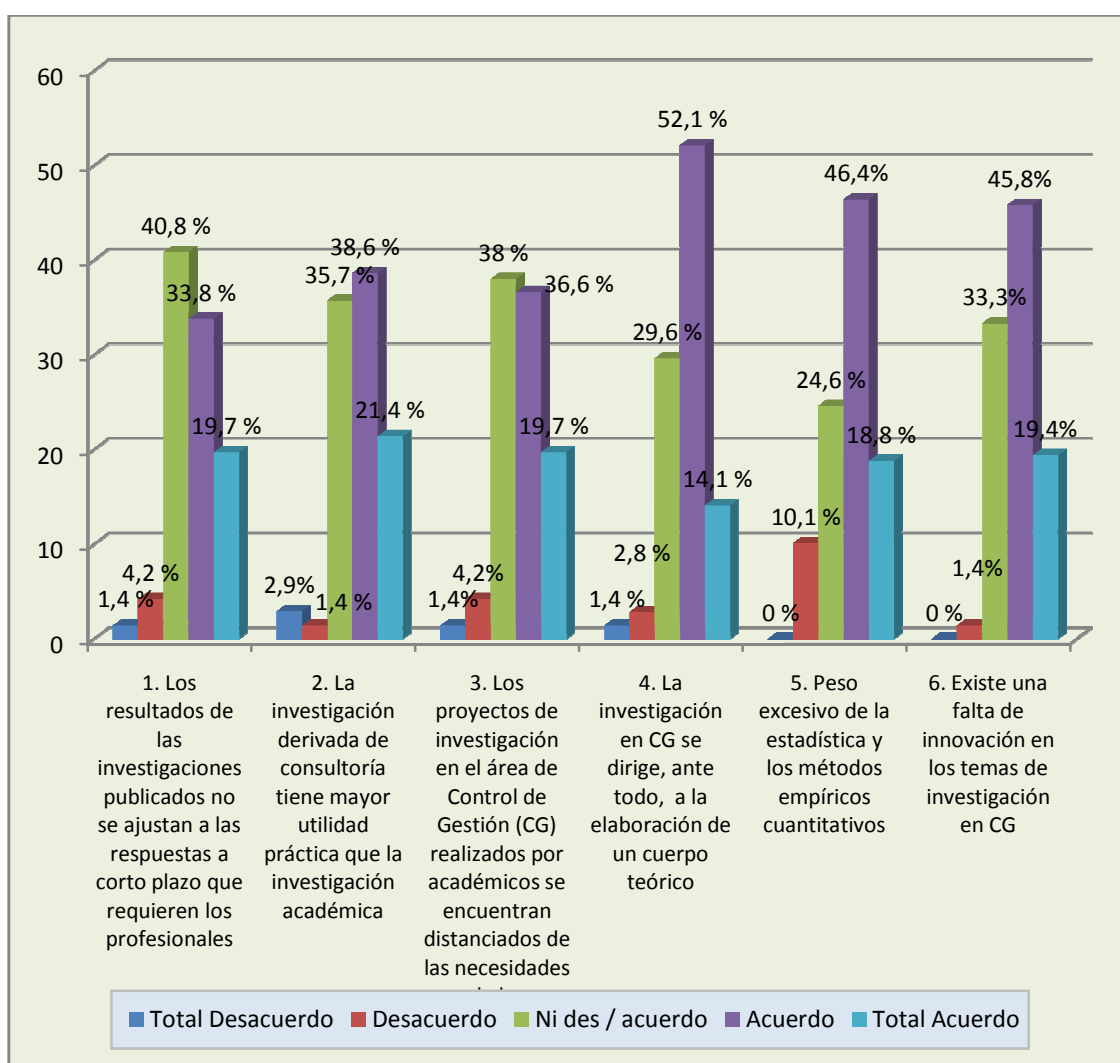


Figura 7.23. Carencias en investigación. Fuente: elaboración propia.

- **Propuestas para disminuir el gap.** Tras analizar los motivos del distanciamiento, se considera preciso proponer una serie de medidas que acerquen la Universidad y la empresa, y que sean juzgadas por los propios actores. Para reducir la extensión del cuestionario, en este caso se optó por recoger en un mismo bloque de preguntas las distintas propuestas; por otra parte, aunque las medidas acabarían repercutiendo tanto en el campo docente como en el investigador, en el diseño del cuestionario asumimos que el último ítem, 3.5, se relacionaba con la docencia, y el resto con la investigación.

Tal y como se aprecia en la siguiente figura 7.24., el mayor acuerdo, un 96%, se alcanza en la iniciativa de fomentar otros canales de comunicación entre la Universidad y la empresa. Esta consideración es especialmente relevante para la estructura elegida en esta Tesis, ya que precisamente el último bloque del cuestionario profundiza en los canales de comunicación entre la Universidad y la empresa con el objetivo de ofrecer un primer diagnóstico de la situación actual y emprender acciones futuras.

Con un porcentaje prácticamente idéntico, un 95,9 %, pero con una media superior a consecuencia de los individuos que mostraron estar totalmente de acuerdo, los profesionales creen conveniente invitar a profesionales a las clases como vía para reducir el distanciamiento. Las otras medidas de la encuesta gozaron de un acuerdo mayoritario, pero sin alcanzar los niveles de los ítems anteriormente mencionados: incrementar la divulgación de los resultados de las investigaciones entre las empresas, con un 83,1%; promover un papel más activo de las asociaciones de profesionales, con un 81,9 %; e impulsar los servicios académicos de investigación y consultoría a las empresa, con un 81,3 %.

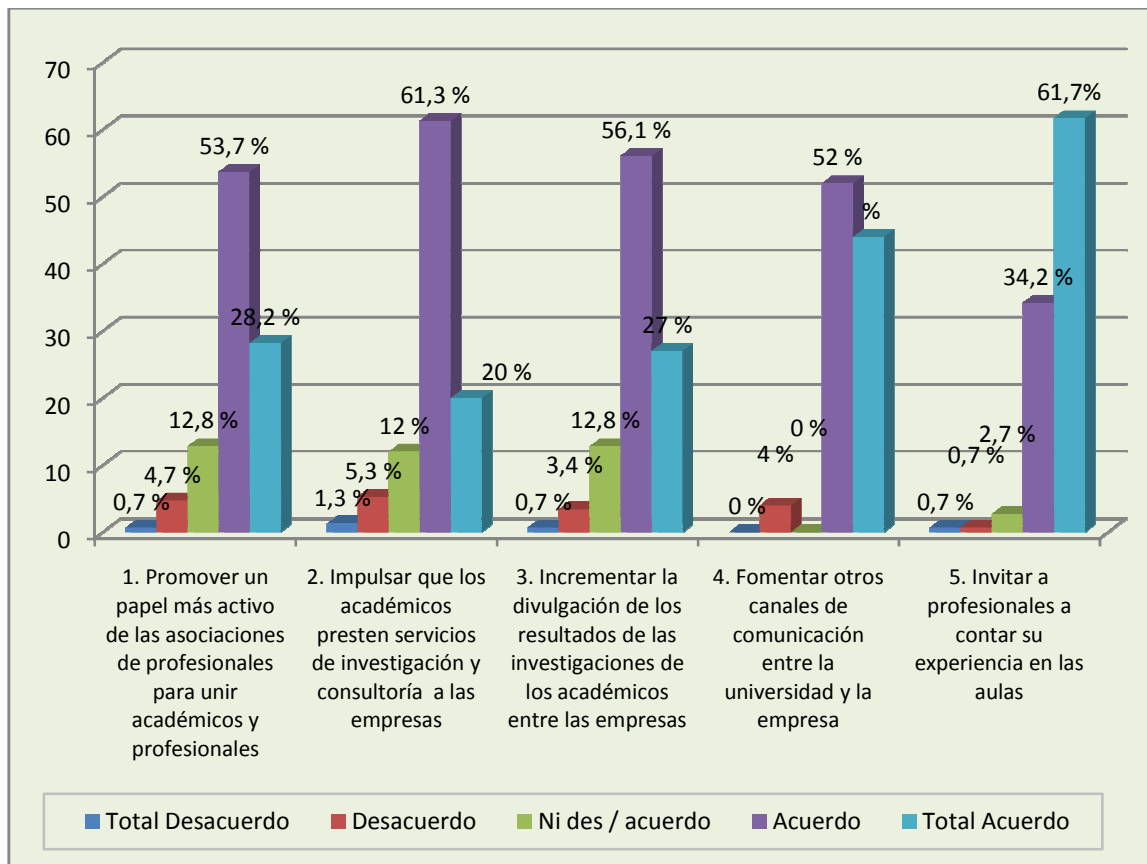


Figura 7.24. Medidas para reducir el distanciamiento. Fuente: elaboración propia.

Tras analizar los resultados, en el anexo 10.9 y 10.10 se presentan los comentarios que nos hicieron llegar los profesionales en las preguntas abiertas “Otras causas que motivan el distanciamiento” y “Otras medidas para reducir el distanciamiento”, y que han sido de utilidad para comprender su percepción sobre el distanciamiento. Gran parte de los comentarios se centraron en la docencia, y entre los motivos no mencionados en el cuestionario hay referencias a una mayor formación en tecnología de la información en las aulas universitarias y al uso del método del caso. En cuanto a la investigación, señalan que los temas de investigación en CG no han acompañado a la evolución de este campo y la falta de acceso a las revistas de pago.

3. A ¿Qué temas de la agenda docente e investigadora consideran los profesionales más importantes y útiles para su labor profesional?

Para dar respuesta a esta pregunta de investigación, siguiendo el criterio de clasificación de estudios previos (Hesford *et al.* 2007), dividimos el bloque 3 del cuestionario en tres secciones: (I) costes, (II) planificación y control y (III) otros.

Atendiendo a la figura 7.25., que recoge las tareas vinculadas a la *Contabilidad de Costes*, se aprecia que el tema más valorado por los profesionales es la Contabilidad Analítica ($\bar{x} = 3,7$), seguida en importancia por la gestión de costes (3,66) y la gestión estratégica de costes (3,48).

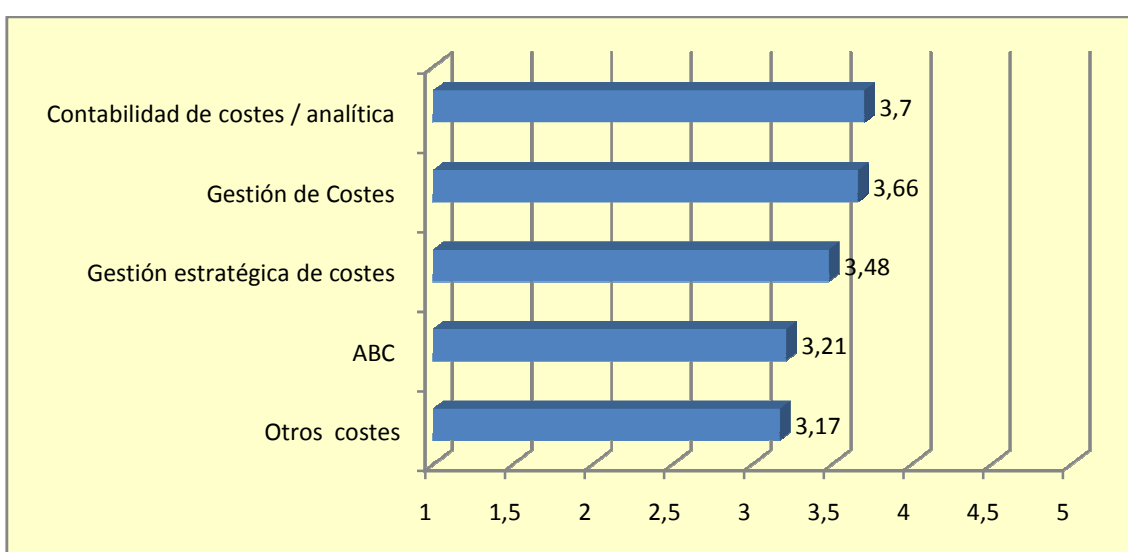


Figura 7.25. Tareas de costes. Fuente: elaboración propia.

Dentro de la sección relativa a la *planificación y control*, y a la vista de los datos de la figura 7.26, de los seis temas propuestos, el que ocupa el primer puesto en importancia es el presupuesto ($\bar{x} = 3,87$). Con una diferencia escasa, los profesionales también estiman que las actividades asociadas a la medición y evaluación de resultados son un tarea que aporta utilidad a su desempeño profesional ($\bar{x} = 3,78$). El tercer puesto en términos de utilidad lo ocupa el tema de control organizacional y control interno ($\bar{x} = 3,56$), situación comprensible dado que en algunos sectores se ve al *controller* como aquel que desarrolla el control interno de la organización.

Posteriormente, le sigue en importancia el presupuesto de capital, con sus tareas de análisis de inversiones y decisiones de inversión ($\bar{x} = 3,48$). Finalmente, los profesionales encuestados han situado la opción de otros temas de planificación y control ($\bar{x} = 3,26$) y con una valoración inferior al resto el control organizacional ($\bar{x} = 2,91$), probablemente por ser una tarea propia de las multinacionales y bastante específica.

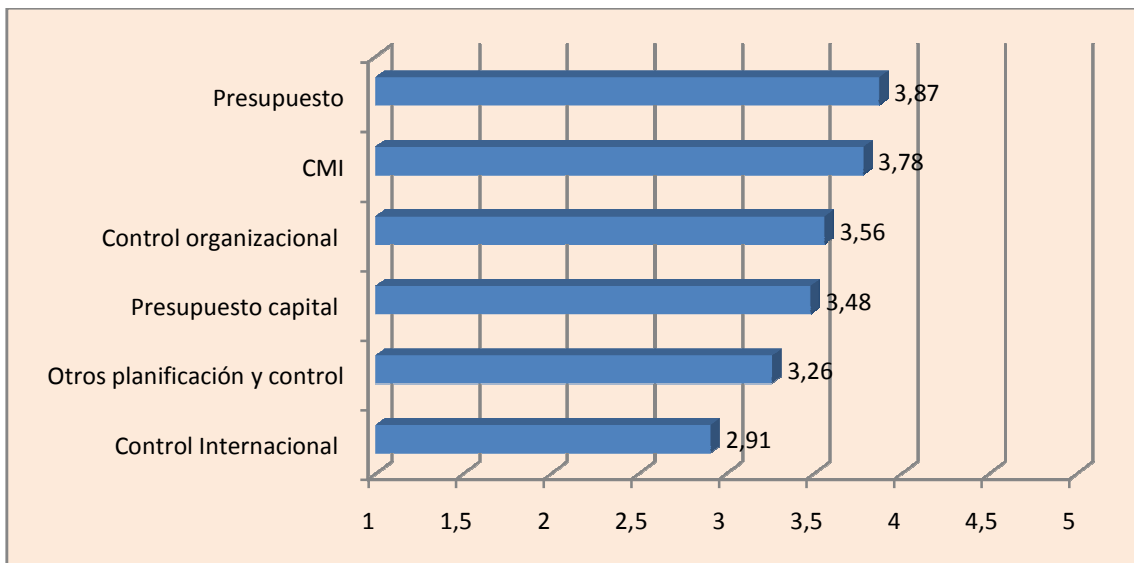


Figura 7.26. Tareas de Planificación y control. Fuente: elaboración propia.

La figura 7.27. recoge los resultados de la última sección, *Otros*. Dentro de esta, los profesionales consideran que el sistema de información contable es el tema más útil para su desempeño profesional ($\bar{x} = 3,62$), opinión coherente con el uso generalizado de ERP y herramientas similares para la gestión de la información en las empresas, especialmente en las grandes.

El segundo lugar en términos de relevancia lo ocupa el análisis de estados financieros ($\bar{x} = 3,59$), posición predecible dado que es fundamental en la evaluación de la situación económico-financiera de la empresa. Además, salvo la opción de otros temas de costes y otros temas, es la variable con desviación típica

más baja (0,986) de las tres secciones, lo que manifiesta que genera menos divergencias de opinión entre los individuos que el resto de ítems.

Posteriormente, con una valoración prácticamente idéntica, le siguen los temas de ofimática ($\bar{x} = 3,58$) y fiscalidad ($\bar{x} = 3,47$). Se tratan de áreas estudiadas fuera del ámbito de la Contabilidad Interna y del *management*, y que no aparecían en los cuestionarios utilizados como base del presente. Esto viene a reflejar la necesidad de los profesionales en control de gestión de formarse en materias generales.

Respecto a la dirección estratégica, tarea a la que la literatura anglosajona otorga un papel primordial por su vinculación a la figura del *controller* como un *business partner*, ocupa el quinto puesto ($\bar{x} = 3,39$).

Adicionalmente a los temas anteriores, mencionamos por orden de importancia el resto: *risk management* y *big data / business analytics* (en ambos, $\bar{x} = 3,23$), campos considerados por la literatura contable como nuevas tendencias en *Management Accounting*; consolidación de estados financieros ($\bar{x} = 3,19$); precios de transferencia y precios de venta ($\bar{x} = 3,16$); benchmarking ($\bar{x} = 3,12$); gestión de calidad ($\bar{x} = 3,1$); optimización de la producción ($\bar{x} = 3,04$) y otros temas ($\bar{x} = 2,89$).

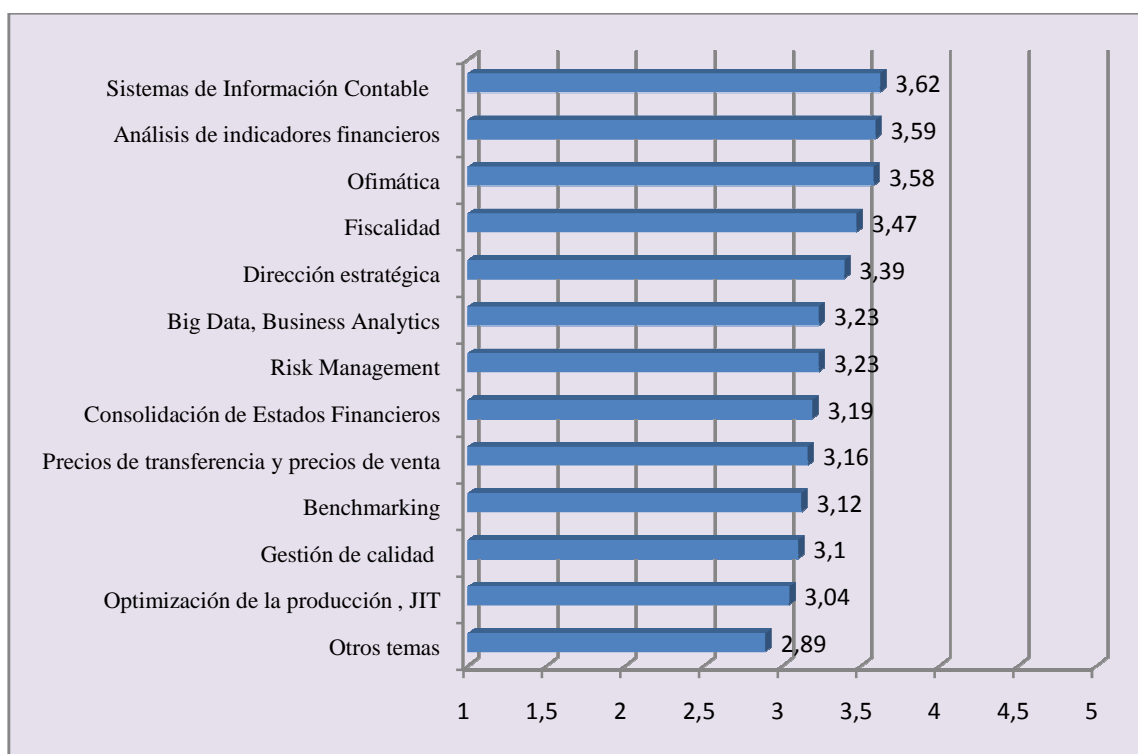


Figura 7.27. Otros temas. Fuente: elaboración propia.

Como resumen, en términos agregados, los temas considerados más útiles por los profesionales son los de Planificación y control, con una media de la sección de 3,48. Precisamente, son el presupuesto junto a la medición y evaluación de resultados los dos temas con más relevancia de los veinticuatro presentados. A continuación se encuentra la sección dedicada a los costes, con una media de 3,44, y que contiene los temas cuarto y quinto por orden de importancia (Contabilidad Analítica y gestión de costes). Por último, la sección otros temas, tiene una media de 3,28, e incorpora el análisis de estados financieros y el sistema de información contable, situados en la posición quinta y sexta, respectivamente

Por último, en el anexo 10.11, recogemos las tareas que nos señalaron los profesionales que eran importantes para su trabajo y que no estaban recogidas en la lista propuesta a través de la pregunta abierta 19.

3. B) ¿La importancia y utilidad percibida de los temas propuestos difiere según el perfil profesional?

Consideramos relevante detectar las áreas de interés de los profesionales según su perfil profesional de cara a fijar una agenda docente coherente con las particularidades de los mismos. En especial, nuestra atención se centró en las siguientes áreas: Contabilidad Analítica, *risk management*, dirección estratégica, y ofimática, preguntándonos las siguientes cuestiones:

- ¿La utilidad percibida de la dirección estratégica, el *risk management* y la ofimática difiere según la formación académica?

Los resultados arrojan diferencias significativas para las dos primeras áreas en los siguientes términos (véase tabla 7.18). Efectuamos un contraste de rangos a través de la prueba de Kruskal-Wallis a un nivel de significación de $\alpha \leq 0,1$. Los valores arrojan que para las variables dirección estratégica y *risk management* se debe rechazar la hipótesis nula de que no hay diferencias en la tendencia central en las valoraciones de los profesores según su formación académica. ($p = 0,081$ y $p = 0,077$), y que para la variable ofimática se debe mantener la H_0 .

Estadísticos de prueba ^{a,b}				
	Dirección estratégica	Risk management	Ofimática	
Chi-cuadrado	6,718	6,832	3,372	
gl	3	3	3	
Sig. asintótica	0,081*	0,077*	0,795	
a. Prueba de Kruskal Wallis				
b. Variable de agrupación: formación académica				

Tabla 7.18. Prueba de Kruskal-Wallis en utilidad de tareas. Fuente: elaboración propia.

Tras detectar las diferencias, procedimos a establecer las correspondientes pruebas a posteriori consistentes en comparaciones por parejas para averiguar qué categorías diferían dentro de formación académica. Así, se revelaron

diferencias entre la categoría licenciatura y la categoría doctorado para la variable *risk management*, y entre las categorías licenciatura y máster profesional con relación a doctorado para la variable dirección estratégica (véase tabla 7.19).

Parejas de muestras	Sig. Ajust.
Risk Management	
Doctor - licenciados	0,065*
Dirección estratégica	
Doctor - licenciados	0,061*
Doctor - máster prof	0,075*
$\alpha \leq 0,1$	

Tabla 7.19. Pruebas post hoc. Fuente: elaboración propia.

En resumen, tras el análisis efectuado, parece que dentro del abanico de actividades que un profesional de control de gestión desarrolla, los que cuentan con estudios de doctorado tienden a valorar más para su trabajo las tareas vinculadas a la dirección estratégica y la gestión de riesgos.

- ¿La utilidad percibida de la dirección estratégica y la Contabilidad Analítica difiere según el área de especialidad?

Esta pregunta la formulamos para averiguar hasta qué punto los puestos profesionales de *controller* o *business controller* dan más importancia a la dirección estratégica que el resto. Por otro lado, también nos planteamos si los profesionales que se denominan *controller* muestran más interés hacia la Contabilidad Analítica que otros puestos más enfocados a las finanzas, por ejemplo, los directores financieros.

Para contrastar esta hipótesis se realizaron los correspondientes contrastes de Kruskal-Wallis no detectando diferencias significativas a $\alpha \leq 0,05$ para las variables dirección estratégica y Contabilidad Analítica ($p = 0,621$; $p = 0,67$; respectivamente). Por tanto, no se detectan diferencias significativas en la utilidad que aporta la dirección estratégica y la Contabilidad Analítica para los grupos contrastados.

- *¿La utilidad percibida de la dirección estratégica difiere según los años de experiencia profesional?*

La prueba de Kruskal-Wallis para $\alpha \leq 0,05$ rechaza la hipótesis de que no existen diferencias estadísticas entre las categorías de la variable años de experiencia profesional, $\chi^2(3, n=140) = 7,842$, $p = 0,20$. Por tanto, el contraste manifiesta que existen diferencias de opinión sobre la utilidad de la dirección estratégica en función de la experiencia profesional. Como se aprecia en la tabla 7.20, la categoría con menos de 5 años de experiencia profesional da menos importancia a la dirección estratégica que los que poseen una carrera profesional más dilatada. Este resultado lo interpretamos en el sentido de que la asunción de tareas estratégicas se da cuando el profesional tiene ha alcanzado cierta experiencia.

Muestra 1-Muestra 2	Estadístico de prueba	Estándar Error	Desv. Estadístico de prueba	Sig.	Sig. ajust.
Menos de 5 años-5 - 15 años	-19,580	7,772	-2,519	,012	,036
Menos de 5 años-Más de 15 años	-24,377	10,358	-2,354	,019	,056
5 - 15 años-Más de 15 años	-4,797	9,168	-,523	,601	1,000

Cada fila prueba la hipótesis nula hipótesis nula de que las distribuciones de la muestra 1 y la muestra 2 son iguales.
Se muestran las significaciones asintóticas (pruebas bilaterales). El nivel de significancia es ,10.

Tabla 7.20. Comparación múltiple Años de Experiencia Laboral. Fuente: elaboración propia.

4. A *¿Qué fuentes utilizan los profesionales para incrementar su conocimiento/resolver sus problemas empresariales y qué relevancia tienen las vinculadas a la Universidad?*

Para dar respuesta a esta cuestión se preguntó a los profesionales por los canales que emplean para incrementar su conocimiento técnico y para resolver los problemas vinculados a su área profesional.

Diversos estudios en política de investigación se han centrado en los canales empleados por los académicos para transferir y divulgar su conocimiento a la

sociedad (Hewit-Dundas, 2012; Olmos-Peñuela *et al.*, 2014a, 2014b, 2014c), lo que podemos denominar, trabajos desde la perspectiva del emisor. Sin embargo, consideramos conveniente emprender estudios que se desarrollen desde la perspectiva del receptor. Esto es, conocer qué instrumentos emplean los distintos grupos sociales para aumentar su conocimiento y resolver sus problemas técnicos, y desde este escenario examinar el papel que juega la Universidad en este proceso de difusión y transferencia del conocimiento.

De esta forma, el bloque IV del cuestionario “Fuentes de generación y transmisión del conocimiento” para un *controller* se dedicó a este tema y se dividió en tres grandes partes:

1 Fuentes de conocimiento que utilizan los profesionales para aumentar su conocimiento o resolver sus problemas profesionales

Basándonos en estudios previos sobre fuentes de actualización y aprendizaje de los profesionales, presentamos en el cuestionario dos grupos de fuentes: las informales y las formales, estas últimas divididas en internas y externas.

Con relación a las **fuentes informales**, tal y como se aprecia en la figura 7.28, el *aprendizaje a través de las experiencias de trabajo* es el medio más empleado por los profesionales para generar nuevo conocimiento, actualizarse o resolver sus dudas y problemas profesionales. Deteniéndonos en la frecuencia de su uso, no sólo llama la atención que el 94,8 % de los individuos frecuentemente acudan a esta fuente, sino también que nadie de la muestra haya señalado que nunca emplea esta canal.

Como segunda fuente, aunque con un uso considerablemente inferior al anterior, se encuentra el *hablar con los compañeros de la propia empresa* (77,7 %), y en tercer lugar, *otras búsquedas por internet* (62,2 %), donde es interesante detenernos en el bajo porcentaje de individuos que manifiestan que nunca o casi nunca acuden a este canal, un 10,3%. Posteriormente, en cuarta posición, con un 57,5 %, se encuentra el *hablar con otros colegas de profesión* (ajenos a la organización del profesional). El conjunto de fuentes informales anteriores se

caracteriza por ser frecuentemente, o muy frecuentemente, utilizadas por más de la mitad de la muestra.

Dentro del otro bloque de fuentes informales, las que no alcanzan ese 50 %, destaca que el 43,7 % de los encuestados manifieste que con frecuencia acude a los *manuales que elaboran o editan su propia empresa o consultoras*. (5). Del mismo modo, un 37,1 % afirma que habitualmente lee las *revistas profesionales*, aunque con un porcentaje idéntico de la muestra que manifiesta que sólo algunas veces atiende a estas revistas, y con un 25,9 % que nunca o casi nunca las lee.

Por orden de frecuencia siguen estas otras fuentes: *búsquedas a través de redes sociales*, con un 36,3 %, y a través de *blogs*, con un 30,3 %. Al respecto, es llamativa la diferencia de porcentajes entre estas dos fuentes y la denominada otras búsquedas a través de internet, del anterior grupo, estimando que se debe indagar en futuras investigaciones en qué fuentes engloban la última. También, la búsqueda a través de *manuales empleados como material en la Universidad* goza de uno de los porcentajes de uso más bajo, un 29,6 %, y del mismo modo contrasta que haya una diferencia porcentual de un 14,1 % con relación a los elaborados por empresas o consultoras.

Por último, las tres fuentes menos empleadas por la muestra son los *newsletters* (25,2 %), los *documentos de la asociación profesional* (22,2 %) y las *revistas académicas* (20%).

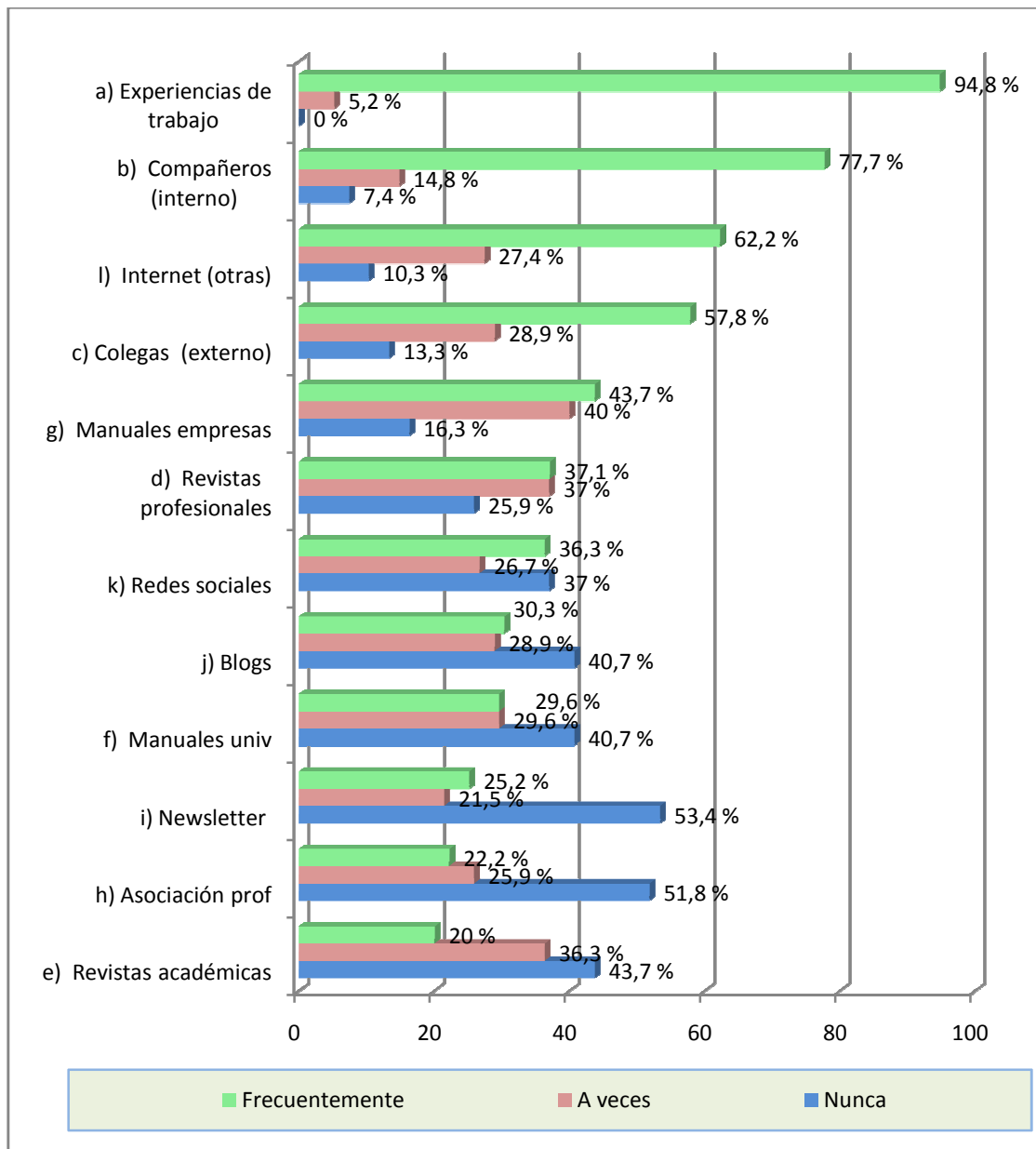


Figura 7.28. Fuentes Informales Generales. Fuente: elaboración propia.

En las figuras siguientes podemos observar los resultados obtenidos tras preguntar a los profesionales por el uso de las **fuentes formales**, tanto internas como externas.

Centrándonos en las **internas**, se propusieron dos tipos de fuentes para conocer quién era la institución encargada de formar y actualizar a los trabajadores; e

implícitamente en qué medida la Universidad, las escuelas de negocios o las asociaciones profesionales intervienen, o podrían, en estos procesos. Se aprecia en la tabla que la fuente más utilizada es *recurrir a personas ajenas a la organización*, con un 34,8 % que frecuentemente recibe la formación de esta forma, a diferencia de un 26,2 % a los que nunca o casi nunca les han facilitado este medio.

Respecto a la opción de *recibir formación por los propios compañeros*, un 26 % aclara que es una vía habitual en su empresa, mientras que un amplio porcentaje, un 51,1 %, revela que nunca o casi nunca ha empleado este tipo de formación.

Fijándonos en los medios que comprenden las *fuentes formales externas*, diferenciamos entre actividades a corto plazo y a largo plazo. Se confirma un hecho predecible y lógico, que los profesionales acuden con más frecuencia a las fuentes de *corta duración* que a las que implican periodos de tiempo más dilatados. Dentro de las actividades a corto plazo, no se manifiestan diferencias apreciables entre los porcentajes referidos a los cursos y jornadas impartidos por profesionales o a los realizados por las Universidades o las escuelas de negocios.

En cuanto a las actividades formativas a *medio y largo plazo*, se detecta una tendencia a utilizar más las procedentes de una escuela de negocios o Universidad (23,7 %) que a las ofertadas por una asociación profesional (13,3 %). De todas formas, estos resultados deben interpretarse teniendo en cuenta el perfil de nuestro encuestado: un 71,1 % no pertenece a ninguna asociación profesional, por lo que no tendrá alcance o estará informado de las actividades formativas que organice; por otra parte, la mitad de la muestra no posee un título de Máster, siendo previsible que no haya acudido a actividades formativas a largo plazo en escuelas de negocios.

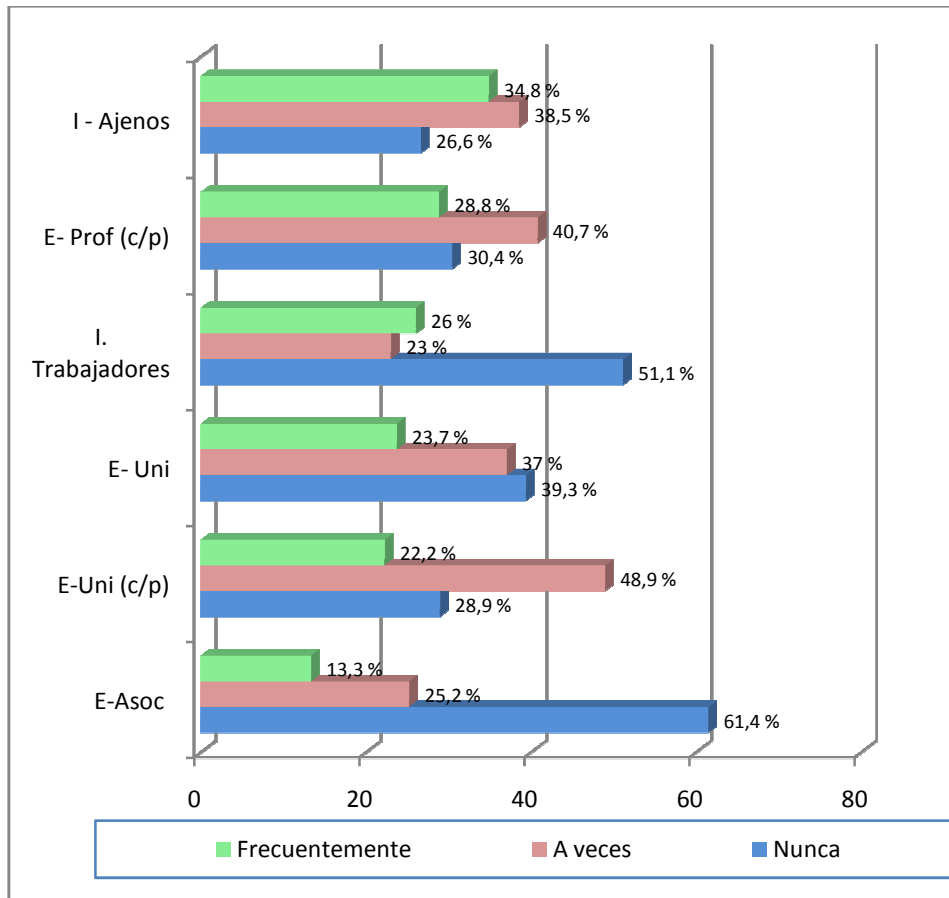


Figura 7.29. Fuentes Externas Formales e Informales. Fuente: elaboración propia.

2 Conocimiento y uso por los profesionales de las revistas especializadas en su área profesional

En la medida en que gran parte de los resultados de la investigación académica se difunden a través de las revistas, consideramos especialmente relevante detenernos en este aspecto.

Las respuestas de los profesionales manifiestan un escaso seguimiento de las revistas, especialmente las académicas, tal y como reflejan la figura 7.30. Al respecto, *Universia Business Review*, *REFC*, *RC-SAR* y *RICG*, que corresponden a esta última categoría, presentan un intervalo de desconocimiento que oscila del 64 % hasta el 83 %.

Con relación a las revistas de los profesionales, que son el resto, este nivel es inferior, comprendiendo desde el 26 % hasta el 49 %. Si nos detenemos en la frecuencia con la que se acude a la revista, el primer puesto es ocupado por *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, con un 12,6%, seguido de *Estrategia Financiera* y *Harvard Business Review*. Al respecto, cabe aclarar que la muestra encuestada principalmente procede del CEF-. Centro de Estudios Financieros y del GCIC, instituciones vinculadas a las dos primeras publicaciones, por lo que podría existir cierto sesgo en los resultados obtenidos.

En todo caso, estos resultados ponen de relieve una brecha entre los medios de difusión empleados por la academia contable para comunicar los resultados de sus investigaciones y las prácticas de los profesionales para actualizarse

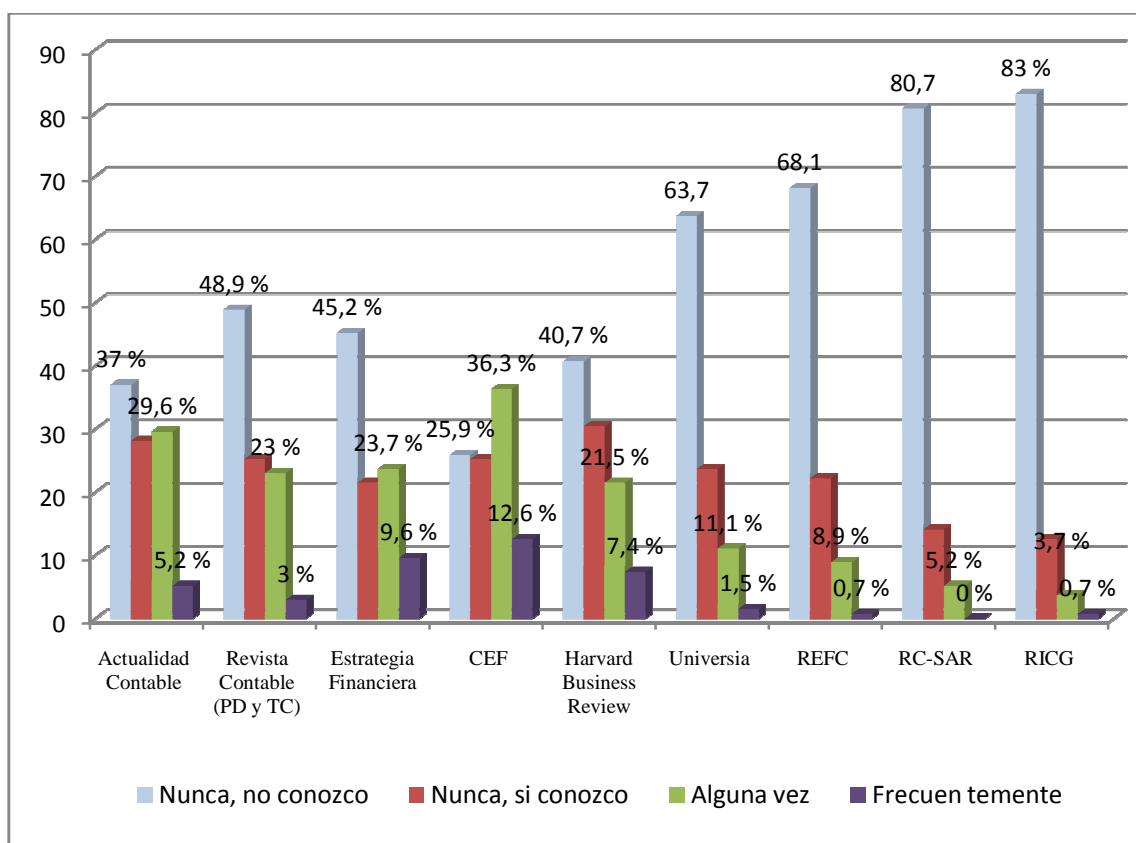


Figura 7.30. Seguimiento de las revistas académicas. Fuente: elaboración propia.

3 Terceros a los que acuden profesionales / organizaciones para solucionar un problema o recibir asesoramiento empresarial

A falta de indicadores generalizados sobre la transferencia de conocimiento en CG, se querían recoger datos concretos sobre el peso que tiene la Universidad dentro de las instituciones y organizaciones dedicadas a prestar servicios de asesoría y consultoría.

Como se aprecia en la figura 7.31, el mecanismo al que más recurren los profesionales o sus departamentos para solucionar sus problemas y recibir asesoramiento es acudir a los despachos de abogados y asesorías (46,9 %). En segundo lugar se encuentran las consultoras (un 13,7%) y posteriormente las empresas de servicios (15,3 %).

Por otro lado, en orden inverso al anterior, los servicios de terceros a los que menos acuden son, los *colegas de trabajo* –con un 60% que revela que nunca o casi nunca acude a esta alternativa–; *las consultas a académicos a título personal* (83,9% que nunca o casi nunca ha optado por esta posibilidad) y *los contratos de investigación o de consultoría con la Universidad*, con un 93,8 % que informa que no ha acudido a esta vía y un 1,6 % de la muestra que manifiesta que sí.

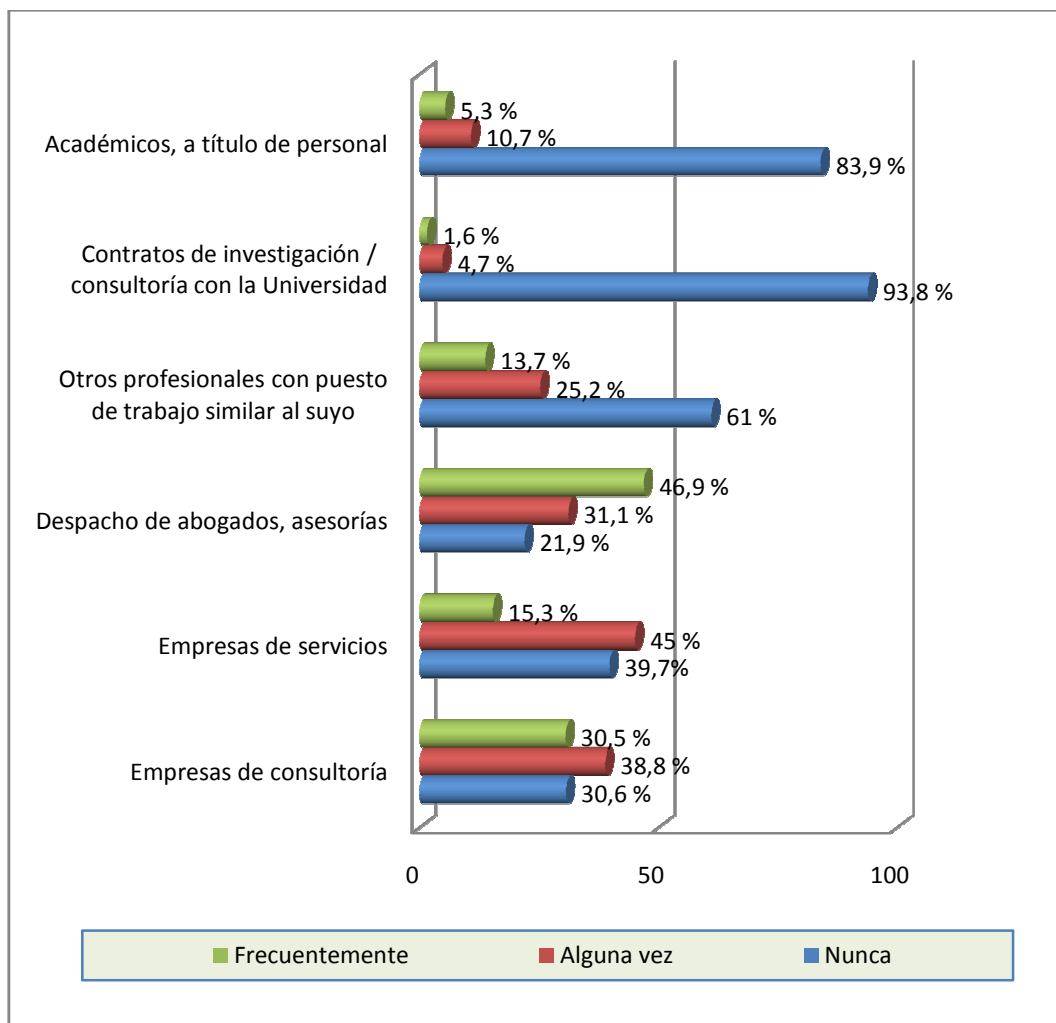


Figura 7.31 Servicios profesionales de terceros ajenos. Fuente: elaboración propia.

Asimismo, al igual que otros trabajos, quisimos averiguar el grado de satisfacción de los profesionales hacia los servicios prestados por la Universidad o sus académicos a título personal. Los porcentajes de la tabla 7.21 manifiestan una opinión neutral en su mayoría (63,6 %), alcanzando las posiciones negativas y positivas en mismo porcentaje (8 sujetos, 18, 2 %).

	Frecuencia	%
Totalmente insatisfecho	4	9,1
Insatisfecho	4	9,1
Ni satisfecho ni insatisfecho	28	63,6
Satisfecho	7	15,9
Totalmente satisfecho	1	2,3

Tabla 7.21. Satisfacción con las actividades de consultoría / investigación de la Universidad. Fuente: elaboración propia.

4. B ¿El uso de las fuentes de conocimiento difiere según el perfil profesional?

Adicionalmente al estudio anterior, analizamos si la elección del medio o la fuente diferían en virtud del perfil profesional. Estimamos de interés esta información para acometer un diagnóstico de los canales de transmisión del conocimiento que emplean los profesionales del ámbito económico - financiero, y en particular los vinculados a la Universidad.

Se examinó la muestra por grupos acudiendo a la prueba U de Mann-Whitney y al contraste de Kruskal-Wallis, y tomando como variables independientes: la *formación académica del profesional*, los *años de experiencia profesional*, la *pertenencia a una asociación profesional o de alumnis*, la *publicación de un artículo o manual y haber impartido clases o ponencias*.

Con relación a **formación académica**, se aplicó la prueba de Kruskal-Wallis, a un nivel de significación de $\alpha \leq 0,05$. Los resultados no detectaron diferencias en el uso de las revistas, profesionales y académicas, en virtud del nivel de educación del profesional (ítems 19, d y e).

Sin embargo, y más bien con carácter anecdótico, como se aprecia en la tabla 7.22, las pruebas manifestaron divergencias en el conocimiento y lectura de las revistas profesionales Técnica Contable ($\chi^2 = 9,933$; $p = 0,019$) y Harvard Business Review. ($\chi^2 = 17.836$; $p = 0,00$) según el nivel de formación. En concreto, para la primera publicación, las comparaciones por parejas de rangos revelaron

que los profesionales con doctorado (o curso) tienden a tener mayor conocimiento sobre la revista que los que no poseen formación universitaria ($p = 0,043$). De igual forma, para la segunda, las comparaciones revelaron que los profesionales con doctorado o máster profesional tienden a conocer o a seguir más a *Harvard Business Review* que los que son licenciados ($p = 0,011$; $p = 0,017$) o no poseen formación universitaria ($p = 0,35$).

Estadísticos de prueba ^{a,b}		
	Revista Contable	Harvard Business Review
Chi-cuadrado	9,933	17.836
gl	3	3
Sig. asintótica	0,019*	0,00*
a. Prueba de Kruskal Wallis		
b. Variable de agrupación: formación académica		

Tabla 7.22. Prueba de Kruskal-Wallis de revistas con relación formación académica.
Fuente: elaboración propia.

Por último, aunque fuera del objetivo principal del presente trabajo de investigación, las pruebas evidenciaron diferencias significativas en el ítem 20, b, “formación interna impartida por los trabajadores de la empresa” ($p = 0,01$). En concreto, los profesionales sin formación universitaria y los licenciados reciben de manera significativa más formación interna por sus compañeros de empresa que los profesionales que poseen máster profesional.

Respecto a la ***pertenencia a asociación de antiguos estudiantes de la Universidad o escuela de negocios (alumni)***, la prueba U de Mann-Whitney a un nivel de significación de $\alpha \leq 0,05$ no manifestó diferencias para el caso de las fuentes informales, aunque sí en la lectura de Harvard Business Review.

Por otra parte, cuando estudiamos si la realización de contratos de investigación y consultoría con la Universidad (ítem 26 e) o el contactar a título personal con académicos (ítem 26 f) difiere según se esté vinculado a una asociación *alumni*, la prueba de contraste confirma la existencia de diferencias significativas a $\alpha \leq 0,1$. En concreto, los profesionales *alumni* acuden con más frecuencia a los servicios de la Universidad y de académicos que los que no. Tal y como reflejan la figura 7.32, para el caso de *consultoría*, $p = 0,071$ (bilateral), y los rangos promedios de

los grupos son 61,33 para los que no tienen vinculación, y 73,10 para los que sí. Si nos detenemos en la variable *académicos*, $p = 0,051$ (bilateral), y los rangos promedios de los grupos son 60,04 para los no vinculados y 71,24 para los que siguen vinculados.



Figura 7.32. Prueba U de Mann-Whitney para alumni (vinculación Universidad). Fuente: elaboración propia.

Para analizar si la elección de la fuente difiere según se pertenezca o no a una **asociación de profesionales**, realizamos la prueba de U de Kruskal-Wallis a un nivel de significación $\alpha \leq 0,05$. Los resultados arrojan diferencias significativas en las fuentes de formación externa relacionadas con las asociaciones de profesionales, resultado bastante esperable.

Deteniéndonos en el uso de las revistas, no se aprecian diferencias para el caso de las revistas académicas, pero sí en las profesionales ($p = 0,002$). En concreto, los profesionales que pertenecen a una asociación tienden a acudir más a las revistas profesionales que los que no. En la tabla 7.23 se puede apreciar la significatividad ajustada superior a 0,05 cuando se comparan los contables catalogados dentro de “ninguna asociación” con los de “una asociación”.

Muestra 1-Muestra 2	Estadístico de prueba	Estándar Error	Desv. Estadístico de prueba	Sig.	Sig. ajust.
Ninguna asociación-Una asociación	21,169	7,216	2,934	,003	,010
Ninguna asociación-Más de una asociación	50,924	22,015	2,313	,021	,062
Una asociación-Más de una asociación	-29,754	22,512	-1,322	,186	,559

Cada fila prueba la hipótesis nula hipótesis nula de que las distribuciones de la muestra 1 y la muestra 2 son iguales.

Se muestran las significaciones asintóticas (pruebas bilaterales). El nivel de significancia es ,05.

Tabla 7.23. Comparación por parejas según asociación profesional. Fuente: elaboración propia.

Además, los profesionales que pertenecen a alguna asociación leen con más frecuencia las publicaciones con formato newsletter como el de AECA, Deloitte ($\chi^2 = 18.329$; $p = 0,00$) y la revista de Estrategia Financiera ($\chi^2 = 19.791$; $p = 0,00$). En cuanto a esta última revista, puede adolecer la muestra de cierto sesgo, ya que esta publicación se encuentra vinculada a la AECControllers y el GCIC.

Por último, no se mostraron diferencias estadísticamente significativas en el uso de los servicios académicos según se perteneciera a una asociación profesional o no ($p = 0,507$ y $p = 0,149$).

Centrándonos en las variables **años de experiencia profesional, participación en un manual y publicación de artículos**, los resultados del contraste de Kruskal-Wallis y la prueba U de Mann-Whitney a un nivel de significación de $\alpha \leq 0,05$ son bastantes similares. No se manifiestan divergencias en la frecuencia de uso de las fuentes, más allá de las relativas a la formación externa, donde los que han escrito un manual o un artículo reflejan que han acudido con más frecuencia que los que no. Al entender que es un hecho obvio, consideramos que no merece mayor análisis esta divergencia.

De todas formas, llamamos la atención sobre los anteriores resultados, particularmente para las dos últimas variables o grupos de profesionales. Suponiendo que para elaborar un manual o escribir un artículo se consultan

fuentes académicas, y que esto provoca una aptitud más receptiva hacia las investigaciones académicas, es llamativa la ausencia de diferencias.

Por otro lado, de nuevo se detectan diferencias significativas en el conocimiento de la revista Harvard Business Review. Precisamente, los profesionales que reúnen un perfil más completo tienden a seguir más esta publicación que los demás.

En concreto, en años de experiencia profesional ($\chi^2 = 8.062$; $p = 0,018$), las pruebas post hoc mostraron que los que tienen más de 15 años de vida profesional conocen o leen en mayor medida esta revista que los que poseen menos de 5 años ($\text{sig, ajust} = 0,020$). Para el caso de escribir un manual ($z = -2,551$, $p = 0,011$), los profesionales que han participado en estas obras tienden a seguir más a Harvard Business Review que los que no. Igualmente, los que han publicado un manual muestran mayor interés por la revista que los que no ($p = 0,00$).

Pasando a examinar la variable ***impartir clases o ponencias***, el contraste U de Mann-Whitney mostró diferencias significativas en diversas fuentes. Sin perjuicio de acudir con más frecuencia a fuentes formales externas los que han impartido clases, llama la atención que de los grupos hasta ahora estudiados, es el único en el que se encuentran divergencias en fuentes informales tales como búsqueda a través de blogs, estando suscrito a newsletters y, sobre todo, búsqueda en revistas académicas. En concreto, la prueba manifestó que los que han impartido ponencias/clases tienden a utilizar más las fuentes mencionadas que el resto. Por último, también en este caso, los que han impartido clases o ponencias declaran un mayor seguimiento de Harvard Business Review.

7.3.3 Discusión de resultados

Los profesionales manifiestan un elevado acuerdo sobre la existencia de un distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional, si bien esta percepción es ligeramente superior para las actividades docentes (88,7%) que

para las investigadoras (81,5%). Además, con relación a estas últimas, se aprecia un mayor porcentaje de respuestas neutras (12,7 % frente a un 6,9% en docencia) lo que puede sugerir cierto desconocimiento o falta de interés por parte de los profesionales hacia las tareas investigadoras de los académicos. Asimismo, los *controllers* estimaron deseable reducir la brecha entre la Universidad y la práctica profesional, tanto en el ámbito docente (94,9 %) como en el investigador (94,3 %). Complementariamente, se detectó que había un grupo de opinión minoritario que representa al 9,43 % de la muestra y que recoge a los que no aprecian el gap o no estiman conveniente la aproximación.

Por otra parte, las pruebas de contraste revelaron que los profesionales con estudios universitarios de tercer ciclo tienden a estar más de acuerdo sobre la existencia del gap que los que no tienen formación superior universitaria. Sin embargo, no se hallaron diferencias de opinión sobre si hay un gap en virtud de la especialidad profesional, la edad, la pertenencia a una asociación profesional o haber escrito un artículo, manual o impartido clase.

En cuanto a las causas que estima el colectivo profesional como inductoras del distanciamiento, en el plano docente destacan la insuficiencia de casos prácticos (86 %) y las carencias en el desarrollo de capacidades (85 %). En el plano investigador, los motivos más señalados fueron: el enfoque teórico (66 %), el peso excesivo de la estadística (65 %) y la falta de innovación en los temas investigados (65 %). Respecto a las medidas para minorarlo, destaca que un 96 % apostase por fomentar otros canales de comunicación entre la Universidad y la empresa.

Al comparar estos resultados con los estudios realizados a nivel internacional, se aprecian coincidencias. En este sentido, Tucker y Lowe (2014a) confirman que los profesionales también perciben la existencia de un distanciamiento entre la investigación y la práctica profesional así como la conveniencia de reducirlo, aunque a diferencia de nuestro estudio, los profesionales manifiestan un mayor nivel de acuerdo en estas preguntas que los académicos. Con relación a las causas, sus profesionales achacan esta situación a las dificultades para entender

las publicaciones académicas, lo que podemos entender que está vinculado al enfoque teórico y al nivel de sofisticación estadístico señalado anteriormente, y a las dificultades para acceder a las investigaciones, circunstancia que hallamos en las preguntas abiertas de nuestro estudio.

Centrándonos en el ámbito docente, numerosos estudios (Hasall *et al.* 2005, García y Vico, 2005) han detectado carencias en la formación de competencias y habilidades personales de los egresados en Administración y Dirección de Empresas, lo que es coincidente con la principal causa que esgrimen los profesionales como motivo del distanciamiento docencia-práctica y que consideramos que motivó que la Declaración de Bolonia instituyera un enfoque de aprendizaje basado en las competencias. Además, también los profesionales achacaron el gap a la necesidad de más casos prácticos y de contacto con la realidad empresarial. Asimismo, entendemos que estas opiniones formar parte del debate tradicional sobre el tipo de formación proveniente de la Universidad, y que desde el ámbito universitario algunas voces han respondido aludiendo a que el principal objetivo de la formación universitaria es desarrollar un espíritu crítico en los estudiantes, más que formales técnicamente (López, 2015) o, en el mismo sentido, que el alumno adquiriera una formación teórica que le capacite para resolver innumerables casos prácticos en la empresa (idea impulsada en las universidades europeas por Schmalenbach y Schneider, 1935).

Por otra parte, diversos estudios sobre prácticas actuales en CG han verificado que las herramientas tradicionales siguen teniendo un alto grado de implantación. Así, el CIMA (2009) concluye que el área de presupuestos es uno de los campos que más aplicación práctica posee en las organizaciones. Además, dentro de las herramientas de gestión del desempeño y resultados, el Cuadro de Mando Integral es hacia la que más interés muestran los profesionales. En el estudio del IMA (2003), la gestión del coste se consideraba un factor clave en la consecución de los objetivos estratégicos y también señalaron que herramientas como las hojas de cálculo, el *full cost* y el presupuesto operativo se encontraban entre las más

empleadas. También en esta línea, el IMA (2015) advierte de un gap en la formación de los contables de gestión en planificación y presupuestos.

Contrastando los trabajos previos con los resultados de nuestro trabajo, se observan coincidencias en los principales resultados. En términos agregados, el área considerada más útil por los profesionales es la relativa a Planificación y Control, y es seguida de Costes y de la denominada Otros temas. En concreto, el primer tema por orden de importancia es presupuestos ($\bar{x} = 3,87$), seguido ligeramente de medición y evaluación de resultados –cuadro de mando integral–, ($\bar{x} = 3,78$), Contabilidad de Costes ($\bar{x} = 3,7$) y gestión de costes ($\bar{x} = 3,66$), tópicos que también eran prioritarios en los estudios mencionados. En quinta, sexta y séptima posición se hallan sistemas de información contable ($\bar{x} = 3,62$), análisis de estados financieros ($\bar{x} = 3,59$), y ofimática ($\bar{x} = 3,58$), campos que manifiestan la multidisciplinariedad de la CG expresada por la literatura (Chapman et al. 2007). Posteriormente, entre los más valorados, también señalaron presupuestos de capital ($\bar{x} = 3,59$), fiscalidad ($\bar{x} = 3,59$) y dirección estratégica ($\bar{x} = 3,59$).

Con relación a los resultados anteriores, a la luz de las publicaciones académicas que vienen impulsando la figura del “*business partner*”, sobre todo en el contexto anglosajón (Burns y Balvinsdottir, 2005; Järvinen, 2009), no podemos confirmar que este rol se haya consolidado en la práctica profesional de las empresas españolas. Si bien es cierto que dirección estratégica es uno de los temas que más utilidad aporta a los profesionales de nuestra encuesta, y que en las preguntas abiertas existen alusiones a la necesidad de poseer una visión completa de la organización, los aspectos vinculados a la CG en sentido estricto siguen primando. Así, consideramos que en el futuro es necesario seguir profundizando en este punto.

Por último, los resultados del tercer bloque del cuestionario, fuentes de generación y transmisión del conocimiento, revelan que los profesionales no suelen acudir a las publicaciones elaboradas por académicos para actualizarse o resolver sus problemas técnicos ni a otros canales de asesoramiento o investigación

desarrollados por los académicos. Esta conclusión es coincidente con los estudios previos, tanto en contabilidad como en otras disciplinas, que manifiestan que los profesionales no sienten preocupación por la existencia de un alejamiento entre la Universidad y las necesidades de su profesión, y que no acuden a las revistas académicas por la compleja interpretación de sus resultados y por dificultades de acceso (Tucker y Lowe, 2014b, Keefer, 2007). Al respecto, por ejemplo, Ratnatunga (2012) muestra que la publicación académica más conocida por los profesionales de su estudio es *Management Accounting Review*, si bien más del 90 % no la leía. Comparando las revistas académicas y las profesionales, la más leída, con un 70 % de la muestra, era *Harvard Business Review*, publicación conocida por difundir entre el mundo profesional prácticas como el ABC [*Activity Based Costing*, (Cooper y Kaplan, 1988)], el *Balanced Scorecard* (Kaplan y Norton, 1992) y el *Beyond Budgeting* (Hope y Fraser, 2003), a pesar de gozar de poca reputación entre el mundo académico.

Profundizando en los resultados, en primer lugar, llama la atención que un 55,5 % de los profesionales de nuestra encuesta señale que desconoce las actividades investigadoras desarrolladas por los académicos. Por otra parte, dentro de las diversas fuentes informales que utilizan los profesionales para incrementar su conocimiento, las revistas académicas son las menos utilizadas. Así, un gran porcentaje de la muestra, del 64 % al 83%, según la revista, declaró desconocer las revistas académicas que se propusieron. Para las revistas de carácter profesional o mixto, también se evidencia una falta de relación, pero con un porcentaje algo inferior, del 26 % al 49%.

Fijándonos en los manuales de contabilidad universitarios, se aprecia que su uso es inferior a los editados por consultoras o empresas (un 29,6% de los encuestados frente a un 43,7 %).

Asimismo, se puede apreciar el nivel de transferencia y divulgación del conocimiento proveniente de la Universidad a las organizaciones comparándolo con la frecuencia de uso de otras fuentes.

Omitiendo las denominadas fuentes “formales” (los medios de formación), y centrándonos en las informales, los resultados revelaron que los canales utilizados por menos de la mitad de la muestra eran los siguientes: manuales de empresas/consultoras; revistas de profesionales; búsquedas a través de redes sociales y blogs; documentos de la asociación profesional, newsletter y, en último lugar, revistas académicas. En cuanto a las fuentes informales más empleadas, ocupan los primeros puestos las vinculadas al aprendizaje a través de las experiencias de trabajo, las consultas a compañeros de la misma empresa y otras búsquedas a través de internet.

Por otra parte, si examinamos los terceros a los que acuden los profesionales o sus organizaciones para solucionar un problema o recibir servicios de consultoría o asesoramiento empresarial, también se observa que un porcentaje mínimo de profesionales han acudido a los medios facilitados por la Universidad (participación en contratos de investigación/consultoría regulados por el Art. 83 de la LOU o consultas a académicos a título personal).

Además, el análisis de los resultados de la encuesta se complementaron una prueba de contraste, detectando que los profesionales que pertenecen a una asociación profesional muestran un mayor seguimiento de las revistas profesionales que el resto, y que los que son miembros de una asociación de antiguos estudiantes de una universidad o de una escuela de negocios, (*alumni*), acuden más a los servicios académicos regulados por el Art. 83 de la LOU. Al respecto, estos resultados aportan indicios del papel que pueden jugar las asociaciones profesionales en la tarea de aproximar el mundo académico y el profesional, y que han adelantado trabajos como los de Hughes (2007) y Parker y Lowe (2014).

A falta de más estudios empíricos y de indicadores sobre el nivel de transferencia y divulgación del conocimiento generado en la universidad en la disciplina de CG en el presente estudio se pone de manifiesto que es escaso. Entre las limitaciones de este trabajo, se encuentra la de cotejar si el impacto y transferencia de la

investigación en CG es inferior al de otras disciplinas, tal y como advirtieron Ratnatunga (2012) y Tucker y Vesty (2014b) con relación al campo sanitario.

7.4 Comparación de la opinión de académicos y profesionales

Tras realizar los cuestionarios a los dos colectivos afectados por el debate sobre el distanciamiento entre el mundo universitario y el mundo profesional, procedemos a comparar sus opiniones y, en su caso, a contrastar si existen diferencias significativas.

La metodología empleada por la mayoría de los estudios previos ha consistido en presentar a las dos comunidades el mismo cuestionario, a efectos de confrontar sus opiniones. En el presente trabajo de investigación sopesamos su conveniencia, optando finalmente por enviar encuestas distintas, si bien con un bloque de preguntas (once) coincidentes centradas en la relación entre la investigación y la práctica. Se eligió esta opción por diversos motivos. En primer lugar, el cuestionario a los académicos omitió preguntas sobre el gap entre docencia y práctica para evitar una mayor extensión del cuestionario, lo que hubiera afectado negativamente a la tasa de respuestas. Por otra parte, al ser la comunidad profesional ajena a gran parte de la problemática investigadora que encerraban algunas preguntas –sobre todo las relativas a evaluación de la actividad investigadora–, entendimos que podría generarse falta de interés en la encuesta junto a un incremento considerable de datos perdidos o respuestas incongruentes. Por último, diseñamos métodos alternativos para valorar la brecha entre la docencia y la práctica, como por ejemplo contraponer los temas impartidos en las aulas con la importancia que tienen para los profesionales.

La tabla 7.24 contiene las puntuaciones medias obtenidas por los dos colectivos en las preguntas comunes.

EXISTENCIA DEL GAP		\bar{x}	n
1. Hay un distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional	Profesional	3,96	159
	Académico	4,07	129
2. Si existe dicho distanciamiento entre investigación - práctica profesional, debe reducirse	Profesional	4,44	159
	Académico	4,47	129
CAUSAS DEL GAP		\bar{x}	n
1. Los resultados de las investigaciones publicados no se ajustan a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales	Profesional	3,66	71
	Académico	4,08	126
2. La investigación derivada de consultoría tiene mayor utilidad práctica que la investigación académica	Profesional	3,74	70
	Académico	3,74	128
3. Los proyectos de investigación en el área de Control de Gestión (CG) realizados por académicos se encuentran distanciados de las necesidades de las organizaciones	Profesional	3,69	71
	Académico	3,55	128
4. La investigación en CG se dirige, ante todo, a la elaboración de un cuerpo teórico	Profesional	3,75	71
	Académico	3,31	127
5. Peso excesivo de la estadística y los métodos empíricos cuantitativos	Profesional	3,74	69
	Académico	3,93	126
6. Existe una falta de innovación en los temas de investigación en CG	Profesional	3,83	72
	Académico	3,46	127
MEDIDAS PARA MINORAR EL GAP		\bar{x}	n
1. Promover un papel más activo de las asociaciones de profesionales para unir académicos y profesionales	Profesional	4,04	149
	Académico	4,35	125
2. Impulsar que los académicos presten servicios de investigación y consultoría a las empresas	Profesional	3,93	150
	Académico	4,32	124

Tabla 7.24. Comparación opinión profesores y académicos. Fuente: elaboración propia.

Asimismo, decidimos realizar una prueba de contraste para detectar si se daban diferencias significativas entre las opiniones de los dos colectivos. Tras rechazarse a través de la prueba de Kolmogorov-Smirnov la normalidad de la muestra (veáse el anexo 10.5), se aplicó la prueba de U de Mann-Whitney a un nivel de significatividad de 0,05, localizándose discrepancias en las siguientes preguntas.

En cuanto a la existencia del distanciamiento entre investigación y práctica (pregunta 1, bloque 1 del cuestionario a académicos; pregunta 1, bloque 2 del cuestionario a profesionales), los académicos tienden a mostrar un mayor grado de acuerdo sobre el mismo que los profesionales [$p(0,048) < 0,05$], divergencia que no se da en la pregunta relativa a la conveniencia de reducir la brecha, donde

ambos manifiestan una opinión uniforme a favor de un mayor acercamiento. En este sentido, interpretamos que esta diferencia se puede deber más al desconocimiento de las tareas investigadoras por parte de los profesionales que a una opinión constructiva sobre la misma. En concreto, dicha circunstancia puede haberles inducido a no elegir puntuaciones extremas como 5 (totalmente de acuerdo) y a mostrar posiciones más neutrales (3 = ni de acuerdo ni en desacuerdo).

Por otra parte, una tendencia similar –un mayor nivel de acuerdo en los académicos- puede encontrarse en la pregunta 1 de la tabla, que fija como una causa del gap que los resultados de las investigaciones de los académicos no se ajusten a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales [$p(0,01) < 0,05$], donde el rango promedio de los académicos es 108,92 y el de los profesionales 81,40.

Dentro de las causas que provocan la brecha, también se localizan diferencias significativas de opinión en la pregunta 4 –la investigación en CG se dirige, ante todo, a la elaboración de un cuerpo teórico– [$p(0,03) < 0,05$], aunque en este caso son los profesionales los que se inclinan más a considerarla como motivo del gap que los académicos. Presumimos que esta discrepancia puede deberse a dos motivos. El primero, al extrapolar los profesionales al campo de la investigación la tradicional crítica a la Universidad sobre su exceso de teoría; el segundo, porque dentro de la lista de razones del gap, precisamente esta es la que menos apoyo recibe por parte de los académicos (véase la media, 3,31).

Para finalizar, tras las pruebas de contraste sobre las dos únicas preguntas del bloque sobre medidas para reducir la brecha, llegamos a estas conclusiones. Existe un gran y mayor deseo de los académicos de otorgar un papel protagonista a sus asociaciones en la tarea de aproximar comunidad académica y comunidad profesional [$p(0,01) < 0,05$; ítem 1]. Este dato es importante, puesto que interpretamos que los profesionales contemplan a sus asociaciones más como entidades para salvaguardar su profesión e intereses que como una vía de transmisión del conocimiento proveniente de la Universidad.

Y en el mismo sentido respecto a las actividades reguladas por el Art. 83 de la LOU, los académicos manifiestan una gran y mayor voluntad de incrementar sus actividades de consultoría e investigación a las empresas como vía para acercar su investigación a las necesidades de los profesionales, [$p(0,00) < 0,05$; ítem 2].

7.5 Divergencias entre la agenda investigadora y docente y la práctica profesional en Contabilidad de Gestión

Como paso importante en el diagnóstico del distanciamiento entre el campo académico y el campo profesional se hace preciso comparar las líneas que componen la agenda investigadora y docente de los académicos con el nivel de importancia y utilidad que atribuyen los profesionales a estas. Mediante dicho procedimiento se pretende detectar si existen divergencias, lo que sería un indicador del gap, y, además, averiguar en qué actividades o temas se produce. Para cumplir este objetivo de la presente Tesis Doctoral, efectuamos dos estudios diferentes:

(1) Determinar la *correspondencia entre líneas de investigación contables y temas importantes para los profesionales*, cuyos resultados se recogen en el subapartado **“Relación investigación-práctica profesional”**. En primer lugar ordenamos los tópicos de las revistas en virtud de su frecuencia de aparición. Para ello, acudimos a la revisión bibliográfica desarrollada en este trabajo, junto a las conclusiones de los estudios de Hesford *et al.* (2007), Harris y Durden (2010) y Lunkes *et al.* (2013), todos reflejados en el capítulo 4 de la tesis. Igualmente, el segundo paso consistió en colocar la lista de temas planteada a los profesionales en el cuestionario en virtud del grado de importancia que les concedían estos (véase el bloque 3 del cuestionario a profesionales). Finalmente, se comparan y analizan el orden de preferencias revelado por los profesionales con el plasmado en las revistas. Cabe señalar que la mayoría de los temas propuestos eran coincidentes, ya que el cuestionario de los *controllers* se confeccionó de cara a desarrollar a posteriori el presente análisis comparativo. No obstante, hubo tópicos que consideramos oportunos incluirlos en la encuesta a los profesionales (por

ejemplo, ofimática, fiscalidad, *risk management*, el desglose del ABC, *big data* y consolidación de estados financieros) que por no pertenecer a la especialidad del *management accountant* no pueden ser objeto de un análisis comparativo. En las revisiones bibliográficas sucede lo mismo; temas como métodos de investigación y educación en gestión no se incluyeron en la encuesta a profesionales. En estos casos, se ha optado por omitir esos temas del análisis. Por ejemplo, si acudimos a los resultados del bloque 3 del cuestionario a *controllers*, estos profesionales otorgaron el puesto séptimo en nivel de importancia a las tareas vinculadas a la fiscalidad. Sin embargo, en la siguiente tabla, aparece otra tarea, ya que aquella no se ha considerado en la revisión bibliográfica.

(2) Averiguar la *correspondencia entre el contenido de las materias docentes y necesidades manifestadas por los profesionales, desarrollado en el subapartado “Relación docencia-práctica profesional”*. Para tal fin, esta etapa se ha partido del modelo de *Guía Docente para Contabilidad de Gestión* elaborada por Buendía (2011) y se ha contrastado si los temas recogidos en ella son coincidentes con los considerados importantes por los profesionales. Creemos que esta línea de investigación tiene todavía un amplio campo por examinar y en futuras investigaciones profundizaremos en el ámbito de las competencias.

7.5.1 Relación investigación-práctica profesional

Basándonos en los resultados obtenidos en los apartados o capítulos anteriores y que se condensan en la tabla 7.25, se aprecian divergencias entre los temas que los profesionales consideran más importantes y las líneas de investigación o tópicos que mayor número de publicaciones recogen, tanto a nivel nacional como internacional. En particular, los profesionales consideran las actividades vinculadas al presupuesto –desarrollo y control presupuestario, ciclo presupuestario...– (1º), como las más importantes para su labor profesional, seguidas de las tareas asociadas a la Medición y Evaluación de Resultados - Cuadro de Mando Integral y estratégico...-, (2º), la contabilidad y gestión de costes (3º y 4º), los sistemas de información contable (5º) y el análisis de los

estados financieros (6º). En términos agregados, también se puede observar que el bloque que más relevancia tiene es el planificación y control, seguido de la sección de Costes y Otros temas.

Si comparamos las anteriores opiniones con los temas más prolíficos en las revistas, observamos que el orden de preferencias no es coincidente. Fijándonos en la revisión bibliográfica efectuada en el presente trabajo de investigación para las revistas de contabilidad españolas durante el periodo 2007-2011, se distingue que el tópico que más publicaciones recoge es el relativo a Sistemas de Información Contable (1º), seguido de Análisis de Estados Financieros (2º), Presupuestos (3º), Contabilidad de Costes(4º), Gestión de Costes (5º) y Medición y Evaluación de Resultados (6º), y Precios de transferencia y control organizacional (ambos en 7ª posición). Por tanto, es reseñable que el tema que más utilidad aporta a los profesionales, el presupuesto, ocupe el tercer lugar en las revistas. No obstante, se considera aun más llamativo el hecho de que el tema que más artículos reúne –sistemas de información contable- sea un tópico que aparece en quinto lugar en orden de preferencias para los profesionales. Por otra parte, si considera que en el caso del control organizacional, el interés de los profesionales a nivel agregado es semejante al reflejado por las revistas.

Centrándonos en las demás revisiones bibliográficas, apreciamos situaciones similares. El estudio de Hesford para el periodo 1991-2000 posiciona como tópico más publicado el *control organizacional* (1º); sin embargo, los profesionales encuestados manifiestan interés hacia este tema, pero sin considerarlo entre los más relevantes. No obstante, sí es coincidente el puesto de mediación y evaluación de resultados, en ambos casos en segunda posición. Con relación a *presupuestos* (prioridad de los profesionales), ocupa el tercer lugar en orden de publicaciones.

Pasando al estudio de Lunkes, Ripoll y Da Silva (2013) para las revistas españolas del 2001 al 2010, la medición y evaluación de resultados es el tópico más seguido (1º); posteriormente se sitúan la Contabilidad de Costes(2º) y los presupuestos (3º). Este bloque es coherente con las tres primeras prioridades manifestadas por

los profesionales, aunque recordando que no siguen el mismo orden. No obstante, es destacable la importancia que otorgan las revistas al tema de la calidad y la falta de interés de los profesionales. No obstante, interpretamos que el TQM resultó un tema atractivo para los investigadores de contabilidad, y de ahí su posición, pero que paulatinamente ha ido perdiendo peso, tal y como se aprecia en la disminución porcentual para el periodo 2007-2011.

Para finalizar, debe analizarse el estudio de Harris y Darden. Los temas examinados son distintos de los propuestos en la encuesta a los profesionales (basada en Hesford y Lunkes), lo que dificulta un análisis comparativo. Sin embargo, conviene detenerse ya que es la revisión bibliográfica internacional más reciente (2008-2010), e introduce últimas tendencias en *Management Accounting* como *Risk Management*. Si contrastamos las opiniones de los profesionales con el peso de los temas (véase capítulo 5), llama la atención el escaso peso que tiene el presupuesto (5,07 %) en comparación a otros tópicos como control organizacional (consideramos que lo conforman control intra / inter-organizacional, esto es, un 13,77 %). También es llamativa la escasa relevancia de los costes (ABC, un 5,07 % y gestión de costes un 2,9 %). Por último, la nueva tendencia, *Risk Management*, es atendida por la literatura contable de forma similar al interés del colectivo profesional.

Posición Nivel importancia	Profesionales	Revisión (2007–2011)	Hesford et al. (1991–2000)	Lunkes, Ripoll (2001–2010)	Harris, Durden (2008-2010)
1	Presupuestos (\bar{x} = 3,87)	Sistemas de Información Contable (26,36 %)	Control Organizacional (29,7 %)	Medición y Evaluación de resultados (13 %)	Medición y Evaluación de Resultados (15,94%)
2	Medición y Evaluación de Resultados (\bar{x} = 3,78)	Análisis de Estados Financieros (10 %)	Medición y Evaluación de Resultados (19%)	Contabilidad de Costes (10,5%)	Control Organizacional (13,77%)
3	Contabilidad de Costes (\bar{x} = 3,7)	Presupuestos (9,09 %)	Contabilidad de Costes (17,5 %)	Presupuestos (8%)	***Medición y Evaluación de Resultados – <i>Consecuencias</i> (7,25%)
4	Gestión de costes (\bar{x} = 3,66)	Contabilidad de Costes (8,18%)	Presupuestos (11,7 %)	Análisis Estado Financieros (7,5%)	Gestión Estratégica de Costes (5,80%)
5	Sistemas Información Contable (\bar{x} = 3,62)	Gestión de Costes (7,27%)	Presupuesto de capital (5,5 %)	Sistemas Información Contable (6%)	Control Internacional (5,07%)
6	Análisis de Estados Financieros (\bar{x} = 3,59)	Múltiples costes (múltiples + estudios y prácticas) 7,26%	Precios de transferencia (3,7 %)	Calidad (TQM) (6%)	ABC (5,07%)
7	Control organizacional (\bar{x} = 3,56)	Medición y Evaluación del Resultado (5,45%)	Gestión de Costes (1,9%)	Control organizacional (5%)	Sistemas de Información Contable (5,07%)

Tabla 7.25. Relación investigación y práctica profesional. Fuente: elaboración propia.

7.5.2 Relación docencia-práctica profesional

Para determinar la correspondencia entre los temas que componen la guía docente “estandar” de Contabilidad de Gestión y los conocimientos técnicos que requiere un controller para su labor profesional, hemos analizado en qué medida las tareas que el profesional señala como importantes están atendidas en la guía docente. Dado que esta última sólo contiene variables nominales, hemos optado por hallar el peso porcentual de los temas que la componen.

Tal y como se aprecia en la tabla 7.26, la primera columna recoge los nombres de las unidades didácticas de la guía; la tercera, el nombre de la tarea en la que se encuadra la unidad. Por otra parte, la segunda columna refleja el peso porcentual de las tareas dentro de la guía; por ejemplo, la tarea Contabilidad de Costes representa un 56 % del contenido de la guía (5 unidades/9 unidades totales). Finalmente, la cuarta columna revela el nivel de importancia que otorga el profesional a esa tarea.

Tema (guía docente)	Tema (profesional)	Peso en guía docente	Posición por utilidad
1. Fundamentos de la Contabilidad de Gestión.	Contabilidad de Costes	56 %	3
2. Metodología para el cálculo de costes			
3. El coste de los factores productivos			
4. Modelos de costes por procesos y por órdenes de trabajo	Gestión de Costes	11 %	4
5. La asignación de costes conjuntos	Contabilidad de Costes	-	-
6. Sistemas de coste completos versus sistemas de costes parciales			
7. El sistema de costes basado en las actividades	ABC	11 %	15
8. Modelos de costes predeterminados	Presupuestos	11 %	1
9. Información relevante para la toma de decisiones	Gestión Estratégica de Costes	11 %	9

Tabla 7.26. Relación Docencia y práctica profesional. Fuente: elaboración propia.

Como refleja la tabla, la tarea más desarrollada en la docencia universitaria es la Contabilidad de Costes (56 %), seguida de la gestión de costes, el ABC, los presupuestos y la gestión estratégica de costes, estas cuatro últimas con un peso en la guía del 11 %. Si comparamos estos datos con la importancia atribuida por los profesionales, se observa que los dos temas más importantes se encuentran desatendidos por la docencia: presupuestos y medición y evaluación del desempeño. En presupuestos, sólo alcanza el 11 % del temarium y, además, tanto en esta guía como en las consultadas, se suele impartir al final del cuatrimestre, lo que puede provocar que se afronte este tema aun con más superficialidad. Por otra parte, Cuadro de Mando no suele estudiarse en las asignaturas de Contabilidad de Gestión obligatorias, como manifiesta la guía estandar.

Al discutir los resultados, se ha observado la existencia de un gap entre las tareas que el profesional considera importantes y las que se imparten en la Universidad. Consideramos que la respuesta a este vacío viene por el lado del aumento de la docencia en el ámbito de la Contabilidad de Gestión. Sin embargo, como se reflejó en el capítulo 5, aproximadamente la mitad de las Universidades sólo ofrecen una asignatura de Contabilidad Interna, y entre un 15 y un 18 % ofrecen dos obligatorias. Asimismo, es relevante rescatar el estudio de Arquero *et al* (2005) realizado a profesionales que habían cursado Administración y Dirección de Empresas, en su mayoría del ámbito contable. Los resultados reflejaron que los profesionales percibían que el tema de presupuestos no estaba atendido suficientemente en las clases de la Universidad, pero, sin embargo, consideraban que debía ser cubierto mediante asignaturas optativas, ya que su mayor interés se centraba en las asignaturas de contabilidad financiera.

Por tanto, el presente análisis corrobora los resultados de Arquero confirmando la existencia de un distanciamiento en el área de presupuestación. Al respecto, puede resultar contradictorio la propuesta de aumentar el estudio de presupuestos, pero con carácter opcional. Al respecto, consideramos que es normal dado que la población de la muestra difiere; en este trabajo es el controller; en aquel, el egresado en ADE.

CAPÍTULO 8. CONCLUSIONES

El objetivo de esta Tesis Doctoral consiste en la elaboración de un diagnóstico sobre el distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en la especialidad de Contabilidad de Gestión (CG), analizando tanto la relación que existe entre la investigación académica y la práctica profesional como la que se da entre la docencia universitaria y la práctica profesional. Para tal fin, se ha efectuado una revisión bibliográfica a nivel nacional e internacional de los trabajos relacionados y se ha procedido a desarrollar diversos estudios empíricos.

8.1 Conclusiones

Profundizar en la vinculación de la institución universitaria con el colectivo profesional de una determinada disciplina requiere examinar el marco normativo e institucional en el que se asienta la Universidad y conocer las singularidades de la especialidad académica. Tras esta revisión bibliográfica se han alcanzado las siguientes conclusiones:

La Universidad debe responder a sus tres pilares, docencia, investigación y transferencia del conocimiento como parte de un compromiso social que se ha plasmado en diversos documentos de las instituciones europeas (por ejemplo, en la Comunicación de la Comisión Europea “El papel de las Universidades en la Europa del Conocimiento”, 2003), la legislación española (Art. 39 de la Ley 4/2007, de 12 de abril, Orgánica de Universidades) y en las reflexiones y trabajos de numerosos eruditos y académicos (Bueno y Casani, 2007; Clark, 1998; Ortega y Gasset, 1937; Richardson, 2004). La CG, como disciplina académica, no es ajena a esta reivindicación, aunque existen dificultades para determinar y valorar las actividades dirigidas a la transferencia del conocimiento y medir su impacto (Serrano y Claver, 2012; Hopwood, 2008; Hughes *et al.*, 2011; van Helden *et al.*, 2010).

La CG posee un carácter multidisciplinar y dinámico, y debe ir adaptando sus planteamientos y enfoques conceptuales y de investigación a los requerimientos y al desarrollo de las organizaciones (Chapman, Hopwood y Shields, 2007; Gammie *et al.* 2002), como reflejo de su carácter aplicado (Richardson, 2011; Baldvinsdottir *et. al.* 2010; Ittner y Lacker, 2002; Malmi y Granlund, 2010; Zimmerman, 2001) y de las relaciones causales que deben darse entre docencia, investigación contable y práctica profesional (Beaver, 1984; Kaplan, 1989; Kinney, 1989). Sin embargo, recientemente, numerosas voces del ámbito académico han manifestado que progresivamente su investigación se va alejando de la práctica profesional afirmando la existencia de un *gap* que debe minorarse. Este divorcio entre la academia y la práctica en CG ya fue criticado por autores como Johnson y Kaplan (1987), que consideraron que se produjo a partir de la época de los 20 a consecuencia de la supremacía de la contabilidad financiera sobre la CG en la formación de los futuros contables, puesto que estaba muy enfocada a la auditoría, y por el contenido de las obras de los académicos. A pesar de las críticas que recibieron estos argumentos, el tema del *gap* ha resurgido con preocupación en numerosos foros, debates y publicaciones en la actualidad, y entre las causas esgrimidas se hallan la falta de contacto de los académicos con los problemas de los profesionales, la falta de valoración de la investigación de carácter aplicado y la supeditación a los cánones de determinadas revistas para publicar (Basu, 2012; Cooper y Annisette, 2012; Guthrie y Parker, 2014; Merchant, 2010; 2012; Moser, 2012; ter Bogt y Scapens, 2012).

Asimismo, numerosos estudios han afrontado la calidad de la docencia en CG a través de un análisis de las prácticas contables y de las competencias requeridas por su profesional, el conocido como *management accountant* o *controller*, término consolidado en el ámbito anglosajón, pero con cierta imprecisión para el caso español. Además, a nivel internacional, voces académicas (Burns y Baldvinsdottir, 2008; Järvinen, 2009) y las organizaciones de profesionales contables (IMA, CIMA, por ejemplo) están difundiendo un nuevo perfil de este profesional caracterizado por su rol como *business partner* y su influencia en el proceso estratégico de las organizaciones. En cuanto a las herramientas y prácticas en

CG, en general se observa una convivencia entre las tradicionales (por ejemplo, presupuestos, cash flow, cálculo de costes según *full cost...*) y las modernas (*target costing, six sigma...*) y se niega que las primeras hayan sido relegadas por las segundas (IMA, 2003; 2012; 2015; CIMA, 2009). Respecto a las competencias, los estudios centrados en España revelan carencias en la visión estratégica de la empresa, habilidades de comunicación y negociación (Hassall *et al.* 2005; *Global Chartered Controller Institute*, 2015). Al respecto, el Plan Bolonia se erige para dar respuesta a los requerimientos de una formación universitaria más enfocada hacia las competencias, aunque existen escasas evidencias de su nivel de éxito dada su reciente implantación en las Universidades.

Por otro lado, respecto al trabajo empírico realizado las conclusiones alcanzadas se exponen en las siguientes líneas.

Percepción de los profesores universitarios y los profesionales sobre la existencia del distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en CG.

Una amplia mayoría de los **académicos** percibe que hay una brecha entre la comunidad académica y la comunidad profesional en el ámbito de la investigación en CG. De hecho, este grupo, casi por unanimidad, estima conveniente que se reduzca dicho distanciamiento para no perder su legitimidad social, lo que es coincidente con estudios previos que detectan un gran deseo del profesorado universitario por aproximarse a las empresas (Tucker y Parker, 2013; Ratnatunga, 2012). A su vez, se ha detectado una corriente de opinión “minoritaria” conformada por los que consideran el gap como una situación normal y que no es oportuno un acercamiento entre la Universidad y los profesionales, o aquellos otros que niegan su existencia.

Asimismo, estos resultados confirman el escenario que vaticinó García-Ayuso y Sierra (1994), al afirmar que la estrecha relación que mantenían en España ambos colectivos desaparecería con el paso del tiempo.

La gran mayoría de los **profesionales**, también consideran que existe un distanciamiento entre Universidad y empresa, tanto en el ámbito de la docencia como en el de la investigación, si bien esta percepción es ligeramente superior para las actividades docentes. No obstante, interpretamos que este margen puede deberse a una falta de interés hacia la investigación académica, dado el elevado porcentaje de opiniones neutrales que se obtuvo y los resultados de investigaciones anteriores (Tucker y Lowe, 2014a, Keefer, 2007) que reflejan una indiferencia de los profesionales hacia el tema del divorcio de la investigación académica y la práctica profesional.

Como ocurre con los académicos, unánimemente revelan que es necesario reducir la brecha entre ambos mundos. Complementariamente, también existe una opinión minoritaria que niega el distanciamiento o no manifiesta que debe reducirse.

Para finalizar, se aprecia que los académicos tienden a manifestar que existe un gap entre investigación y práctica en mayor medida que los profesionales, resultado que difiere del estudio de Tucker y Lowe (2014a), donde es al revés, aunque también de forma general los dos colectivos perciben la existencia de la brecha.

Percepción de los profesores universitarios y los profesionales sobre las causas del distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional

Como motivos del distanciamiento entre la investigación y la práctica profesional, los **profesores universitarios** subrayan particularmente las causas vinculadas al vigente sistema de acreditación de méritos en su carrera académica. Así, un muy elevado porcentaje estima que las singularidades de este procedimiento inducen a aumentar el gap al condicionar el éxito de las investigaciones a los cánones de las revistas JCR, premiar por publicar en revistas sin interés práctico y no valorar suficientemente las investigaciones dirigidas a la transferencia de conocimiento. Estos datos verifican los resultados de la literatura reciente al revelar cierto

malestar entre los profesores de contabilidad con el sistema de acreditación español (Larrán-Jorge *et al.* 2013; Escobar-Pérez *et al.*, 2014). Además, se corroboran para el caso español las principales causas del gap aducidas por Moser (2012), Basu (2012) y los académicos anglosajones del estudio de Ratnatunga (2012).

Otros motivos que han reunido un elevado nivel de acuerdo entre los académicos son: el escaso interés de los profesionales por acudir a las revistas contables, las dificultades de los profesionales para entender la metodología científica y las propias características de la investigación académica, al no dirigirse a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales.

También, es reseñable entre los resultados, el alto consenso dentro de la comunidad académica de CG sobre la falta de transferencia de los resultados de sus investigaciones a las organizaciones, máxime en una disciplina como CG, de carácter aplicado, y en un contexto institucional preocupado por impulsar una Universidad cercana a la empresa. A su vez, estas conclusiones coinciden con Tucker y Parker (2013) al señalar que las principales barreras radican en la fase de difusión y transferencia de los resultados de las investigaciones a los profesionales.

Centrándonos en la percepción de los **profesionales**, destacan los siguientes resultados. Con relación a la investigación, en primer lugar, cabe recalcar que el 55,5% de los sujetos manifestaron desconocer las tareas investigadoras de los académicos, lo que es relevante para cuantificar cuán alejada se halla la investigación académica de los profesionales. Respecto a los profesionales que afirmaron conocerlas, los motivos que expresaron como inductores del *gap* fueron: excesivo enfoque teórico, falta de innovación en los temas de investigación y excesivo peso de la estadística y los métodos cuantitativos. En este sentido, entendemos que gran parte de los resultados del estudio de Tucker y Lowe (2014a) a profesionales son extrapolables al caso español, al achacar esta situación a las dificultades para entender las publicaciones académicas (lo que

asociamos al enfoque teórico y a la complejidad estadística) y a las limitaciones para acceder a las investigaciones. Con relación a esta última causa, los profesionales de nuestro estudio hicieron alusiones a la misma en las preguntas abiertas.

Finalmente, las pruebas de contraste estadístico detectaron diferencias significativas entre la opinión de los académicos y la de los profesionales en los siguientes puntos. Primero, los académicos en mayor medida que los profesionales consideran como causa del *gap* la falta de adecuación de las investigaciones académicas a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales. Segundo, respecto al exceso de teoría en las investigaciones, los profesionales son más proclives que los académicos a considerar este aspecto como inductor del *gap*.

En el ámbito de la docencia, revelan como principal causa del distanciamiento la ausencia de casos prácticos y la falta de desarrollo de las capacidades que demanda el mundo profesional. En suma, esta información es relevante al reivindicar un enfoque más dirigido hacia la realidad de la práctica empresarial. Al respecto, diversos trabajos han detectado carencias en la formación de competencias y habilidades de los egresados en estudios universitarios (Hasall *et al.* 2005; García y Vico, 2005); también la Declaración de Bolonia estableció un nuevo enfoque de aprendizaje basado en las competencias, corroborando las conclusiones anteriores. Asimismo, entendemos que estas opiniones pueden formar parte del debate tradicional sobre las características de la formación universitaria, donde algunas voces académicas han defendido que su principal objetivo es desarrollar un espíritu crítico en los estudiantes y que adquieran una formación teórica que les capacite para resolver innumerables casos prácticos, más que formales técnicamente (López, 2015; Schmalenbach y Schneider, 1935).

Opinión de los profesores universitarios y los profesionales sobre las medidas a adoptar para reducir el distanciamiento

Un porcentaje elevadísimo de **académicos**, manifiesta que se debe promover un papel más activo de las asociaciones de profesionales y mejorar la valoración de la investigación aplicada en los procedimientos para conseguir la acreditación o los sexenios como medidas para aproximar la Universidad y la empresa en CG. También es reseñable el elevado nivel de acuerdo sobre la conveniencia de potenciar los contratos de investigación regulados por el Art.83 de la LOU para minorar el *gap*.

En el caso de los **profesionales**, la propuesta que mayor nivel de acuerdo recogió fue la de fomentar otros canales de comunicación entre la Universidad y la empresa. Esta respuesta es relevante dentro del contexto de esta Tesis Doctoral, puesto que son los propios profesionales los que demandan vías alternativas a las actuales. Con un porcentaje casi idéntico invocaron la conveniencia de que los académicos inviten a los profesionales a las clases.

Para terminar, se detectaron diferencias significativas entre los dos colectivos en las siguientes preguntas. Los profesores son más propensos que los profesionales al considerar como medidas para aproximar ambos mundos el incremento de la figura del académico en las asociaciones de profesionales y en los servicios de asesoría e investigación a las empresas.

De la información anterior se extrae que los profesionales consideran positivo que la Universidad se acerque a la práctica profesional, aunque buscando instrumentos de comunicación alternativos a los actuales, y no tanto mediante la intromisión de la Universidad en su agenda ordinaria.

Diferencias significativas de percepción sobre el gap en virtud del perfil profesional del académico y del profesional.

Dentro del colectivo **académico**, se han detectado diferentes percepciones sobre la existencia del gap y las causas que lo motivan en virtud de la categoría profesional y el número de sexenios conseguidos.

En las preguntas relativas a la existencia del gap, los académicos con posición No Permanente, manifiestan estar menos de acuerdo sobre la existencia del gap que los profesores Asociados o con posición Permanente Doctor.

Por otra parte, los profesores con más de un sexenio reflejan una valoración inferior que el resto sobre el hecho de considerar el sistema actual de evaluación del profesorado como inductor del gap.

Dentro del colectivo **profesional**, se revela que los que poseen mayor formación académica (doctorado o curso de doctorado) tienden a confirmar el *gap* en mayor medida que los de formación inferior (formación inferior a Grado o equivalente).

Divergencias entre las áreas de interés para el profesional y los temas investigados por los académicos

Se detectan divergencias entre ambos colectivos en el orden de prioridad en los siguientes temas de interés:

- *Presupuestos*. Mientras que se trata del área que más utilidad aporta a los profesionales, en la agenda investigadora de los académicos no es la línea más seguida pues según la revisión bibliográfica desarrollada es el tercer tema sobre el interés para publicación.

- *Sistemas de Información Contable*. Esta línea de investigación que ocupa el primer lugar en las publicaciones españolas queda relegada al quinto lugar en el orden de prioridades de los profesionales.

- *Medición y Evaluación de Resultados*. El nivel de utilidad que aporta a los profesionales esta línea de investigación es coincidente con el interés que suscita en la literatura contable pues en ambos casos ocupa la segunda posición.

- *Contabilidad de Costes y Gestión de costes*. Tanto para los profesionales como para los académicos tienen interés similar.

Divergencias entre las áreas de interés para el profesional y el contenido impartido en la docencia de grado

Se observan discrepancias en el orden de prioridad de los siguientes temas:

- *Presupuestos*. La docencia universitaria parece no atender suficientemente al área prioritaria de los profesionales. En la asignatura obligatoria de CG, el tema de presupuestos ocupa un peso aproximadamente del 11 % en el programa docente, en beneficio, sobre todo, de temas de Contabilidad de Costes. Además, en general, la línea de presupuestos sólo es desarrollada en el Grado de Administración y Dirección de Empresas en asignaturas optativas, si bien, ni siquiera en todas las Universidades. Estos resultados son congruentes con los estudios realizados en España sobre los conocimientos requeridos por los profesionales, que detectaban una laguna en el área de presupuestos (Arquero-Montaña *et al*, 2009).

- *Medición y Evaluación de Resultados (Cuadro de Mando Integral)*. Como en el caso anterior, se detecta un vacío en la formación de los futuros egresados en este tema. Como pauta general, el cuadro de mando integral no suele impartirse en la asignatura obligatoria de Contabilidad de Gestión.

De la información anterior se desprende que la docencia universitaria no atiende suficientemente las áreas que los profesionales consideran más importantes para su labor profesional.

Por último, diversos estudios sobre las herramientas de CG implantadas en las empresas en la actualidad, además de aclarar la gran variedad existente, afirman que las herramientas tradicionales como presupuestos siguen siendo uno de los campos con más aplicación (CIMA, 2009). Asimismo, el IMA (2015) advierte de un *gap* en la formación de los contables de gestión en liderazgo, planificación y presupuestos, pensamiento estratégico y de ejecución. Por otra parte, el IMA (2012) considera como tareas prioritarias reducir costes y la gestión de procesos.

Diferencias significativas en las áreas de interés del profesional en virtud de su perfil.

Se detecta que los profesionales con doctorado tienden a otorgar más importancia a los temas de dirección estratégica que el resto de la muestra, y de manera significativa con relación a los licenciados. Respecto a la experiencia laboral, aquellos con menos experiencia tienen un menor interés por la dirección estratégica.

Nivel de divulgación y transferencia del conocimiento generado en la Universidad en CG a las organizaciones, y comparación con otras fuentes de conocimiento.

Los profesionales no suelen acudir a las publicaciones de los profesores universitarios para actualizarse o resolver sus problemas técnicos.

Dentro de las diversas fuentes que emplean los profesionales para incrementar su conocimiento, las revistas académicas son las menos utilizadas. En este sentido, un gran porcentaje de la muestra (del 64 % al 83%) declaró no conocer las revistas académicas de contabilidad. Para el caso de las revistas profesionales, también se revela una falta de conocimiento y seguimiento, pero en menor porcentaje (del 26 % al 49 %).

De igual modo, los manuales de contabilidad universitarios son menos utilizados que los manuales editados por consultoras o empresas (un 29,6 % de la muestra frente a un 43,7 %).

Existe escasa transferencia del conocimiento de la Universidad a las organizaciones a través de las actividades de investigación y consultoría reguladas por el Art. 83 LOU (para las Universidades públicas) o vía consultas a académicos a título personal. Este hecho lo refleja que únicamente un 6,3 % de la muestra tenía conocimiento de que su departamento o empresa hubiera acudido a los servicios de consultoría o investigación de la Universidad. Para el caso de las actividades a título personal, paradójicamente el porcentaje fue superior (un 16%).

Complementariamente, preguntamos el nivel de satisfacción obtenido en los servicios anteriores, aunque la mayoría de los profesionales manifestaron una postura neutral.

En términos comparativos, cuando contrastamos la frecuencia de uso de las fuentes académicas con otras vías de transmisión de conocimiento (Internet, colegas de trabajo...) que emplean los profesionales, resultó que las vinculadas al ámbito universitario ocupaban el último lugar.

Los resultados anteriores constituyen una de las principales aportaciones de esta Tesis Doctoral. Empíricamente se ha demostrado que existe una limitada divulgación y transferencia de conocimiento proveniente de la Universidad a las empresas y, en general, a la sociedad. Estas conclusiones son congruentes con los resultados de estudios mencionados anteriormente, que señalan que las principales barreras en el proceso de difusión del conocimiento académico en CG se encuentran en las fases de transmisión de los resultados de las investigaciones a la sociedad. Así, en Ratnatunga (2012), la publicación académica más conocida no la leía más del 90 % de los encuestados. A su vez, lamenta que la revista más seguida (un 70 % de la muestra), la *Harvard Business Review*, a pesar de su impacto por difundir prácticas como el ABC, el *Balanced Scorecard* o el *Beyond Budgeting*, no goce de reputación académica.

Diferencias significativas en el uso de fuentes de conocimiento por el profesional en virtud de su perfil

Los profesionales que pertenecen a una asociación u organización profesional muestran un mayor seguimiento de las revistas de profesionales que los que no forman parte de dichas entidades.

Para el caso de las asociaciones de antiguos estudiantes *alumni*, no se detectaron diferencias en el uso de las fuentes vinculadas a la academia con relación al resto de la muestra. Sin embargo, para el caso de los servicios de consultoría e investigación prestados por la Universidad u otras consultas a

académicos a título personal, sí que reflejaron que acudían en mayor medida a estos medios que los que no lo son.

Estos resultados, a pesar de requerir estudios posteriores, ponen de relieve que los profesionales que están vinculados a asociaciones de profesionales o a *alumnis* se encuentran más en contacto con las actividades de divulgación y transferencia de conocimiento universitario que el resto de profesionales, corroborando los trabajos de Hughes (2007) y la propuesta de Parker y Lowe (2014a). Dentro de las medidas para reducir el distanciamiento, esta Tesis Doctoral aporta indicios de la efectividad de las asociaciones como puente entre las actividades de la Universidad y su destinatario final.

Por último, por la singularidad de estos resultados, se considera oportuno destacar que se manifestaron diferencias significativas en el perfil del lector de la revista *Harvard Business Review*, en particular por su carácter altamente cualificado. En concreto, los profesionales que reunían alguna de las siguientes características reflejaron que la seguían más que el resto: mayor formación académica, mayor experiencia profesional, pertenencia a una asociación profesional o de “*alumnis*”, participación en la elaboración de un manual o un artículo; o ser ponente en jornadas o impartir clases.

8.2 Limitaciones

Los resultados del presente trabajo de investigación deben interpretarse teniendo en cuenta algunas limitaciones del estudio.

En primer lugar, hubiera sido deseable complementar la encuesta a profesionales con entrevistas personales. Esto hubiera facilitado la interpretación de los resultados y hubiera permitido incorporar percepciones de los profesionales no recogidas en los cuestionarios planteados.

Relacionado con lo anterior, otra limitación es la interpretación de las opiniones neutrales de la muestra. Como ocurre en los cuestionarios, los sujetos que eligen

una puntuación intermedia en la escala de *Likert* pueden manifestar desinterés o falta de conocimiento sobre el tema, más que su verdadera actitud o postura.

Otra limitación, común a todos los estudios desarrollados en España sobre el “*management accountant*” es la población a la que dirigir la muestra. El hecho de que esta profesión no se encuentre normalizada, como ocurre en el ámbito anglosajón, obstaculiza encontrar una muestra que se ajuste totalmente al perfil del *controller*. Por tanto, entre los encuestados encontramos diferentes puestos de trabajo vinculados al área de la CG y el control de gestión, pero no siempre bajo el nombre de *controller*.

Centrándonos en el tamaño de la muestra, convendría que posteriores estudios profundizasen en las tendencias detectadas en la opinión de los profesores, ya que el tamaño en algunas categorías de académicos no es demasiado elevado. Esta limitación también es extrapolable al estudio de los profesionales, donde la representatividad de la muestra no es demasiado elevada en comparación con el universo que conforman los profesionales especialistas en *management accountant*.

Por otra parte, en cuanto al propio contenido de los dos cuestionarios detectamos las siguientes carencias.

El cuestionario a profesores universitarios se limitó a analizar el distanciamiento entre la investigación y la práctica profesional, y no se amplió a la docencia. Dada la extensión del cuestionario, y siendo de máxima actualidad el debate sobre el estado de la investigación académica, optamos por omitir un bloque dedicado a las tareas docentes.

Vinculado a lo anterior, el cuestionario a profesionales no aborda el tema de las competencias. Al igual que en el caso comentado, se decidió no incluir más preguntas para evitar una mayor tasa de abandono del cuestionario.

8.3 Trabajos futuros de investigación

Como trabajos futuros que pensamos emprender tras la presente Tesis Doctoral mencionamos los siguientes:

En primer lugar, se desea ampliar el estudio empírico sobre el distanciamiento entre docencia y práctica profesional al ámbito de las competencias mediante entrevistas a profesionales y a académicos. Además, consideramos especialmente relevante presentar un profundo estudio al respecto para evaluar la eficacia de los cambios emprendidos por la Universidad española a raíz del Plan Bolonia.

En segundo lugar, y vinculado a lo anterior, se pretende seguir avanzando en el conocimiento del distanciamiento entre el mundo académico y el mundo profesional en CG, replicando este estudio a nivel internacional. En esta línea, también se quiere profundizar en el perfil profesional del *controller* y desarrollar un análisis comparativo a nivel internacional. Además, pensamos ampliar la revisión bibliográfica al ámbito internacional y aumentar el periodo de años analizados hasta la actualidad.

Por otra parte, consideramos interesante replicar los cuestionarios a otras disciplinas, en concreto al campo sanitario y a la psicología, y comparar los resultados. De esta forma, podríamos averiguar si el *gap* es mayor en la especialidad de CG.

En quinto lugar, se continuará estudiando posibles medidas para reducir el distanciamiento. Especialmente, se intentará analizar el efecto de las asociaciones de profesionales y el de las asociaciones de antiguos estudiantes.

En último lugar, se desea seguir profundizando en la línea de investigación centrada en los canales de transferencia del conocimiento en ciencias sociales, y en particular en la disciplina contable. En particular, pretendemos desarrollar estudios de caso sobre las actividades de consultoría e investigación realizadas por académicos.

BIBLIOGRAFÍA

- Amara, N., Ouimet, M., y Landry, R. (2004). New evidence on instrumental, conceptual, and symbolic utilization of university research in government agencies. *Science Communication*, 26(1), 75-106.
- Amat, J. (1992). Management Accounting Systems in Spanish firms. *European Accounting Review*. 1(1), 1-25.
- Amat, J.; Carmona, S.; y Roberts, H. (1994). Context and change in Management Accounting Systems: a Spanish case study. *Management Accounting Research*. 5(2), 107-122.
- Armstrong, P. (1985). Changing management control strategies: the role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (2), 129-148.
- Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación. ANECA (2005). Libro Blanco del Título de Grado en Economía y en Empresa.
- Argilés, J.M.y García-Blandon, J. (2011). Accounting Research: A critical view of the present situation and prospects. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 14(2), 9-34.
- Arquero-Montaño, J. L. A. (2000). Capacidades no técnicas en el perfil profesional en contabilidad: las opiniones de docentes y profesionales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 149-172.
- Arquero-Montaño, J. L., Donoso-Anes, J. A., Jiménez-Cardoso, S. M., y González, J. M. G. (2009). Análisis exploratorio del perfil demandado para administración y dirección de empresas: implicaciones para el área contable. *Revista de Contabilidad*, 12(2), 181-213.
- Arquero, J. L., y Donoso, J.A. (2013) Docencia, investigación y burnout: el síndrome del quemado en profesores universitarios de contabilidad. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 16 (2), 94-105.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2013.04.001>

- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørreklit, H., y Scapens, R. W. (2009). The Changing Roles and Changing Discourse of the Management Accountant: 1980-20081. *Management Accountant*, 1980, 20081.
- Baldvinsdottir, G., F. Mitchell, F. y Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in Management Accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79-82.
- Basu, S. (2012). How can Accounting Researchers become more innovative? *Accounting Horizon*, 26, (4), 851-870.
- Beaver, W (1984). Incorporating research into educational process. *Issues in Accounting Education*, 33-38.
- Benneworth, P., y Jongbloed, B. W. (2010). Who matters to universities? A stakeholder perspective on humanities, arts and social sciences valorisation. *Higher Education*, 59(5), 567-588.
- Böer, G. B. (2000). Management accounting education: Yesterday, today, and tomorrow. *Issues in Accounting Education*, 15(2), 313-334.
- Boned J. y Bagur L. (2006). Contabilidad y Control de Gestión: una Perspectiva Histórica. *Nuevas Tendencias en Control y Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Ediciones Deusto, 103-127.
- Bonaccorsi, A. y A. Piccaluga (1994). A theoretical framework for the evaluation of university industry relationships. *R&D Management*, 24(3): 229-247.
- Boyns, T., y Edwards, J. R. (2007). The development of cost and Management Accounting in Britain. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 969-1034.
- Boyns, T., y Edwards, J. R. (2006). The development of cost and Management Accounting in Britain. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 969-1034.
- Bravo, J., Martínez, M.A. & Pamplona, S. (2012). *Tecnología de la Información y Gestión del Conocimiento*. Madrid: UDIMA.
- Buendía Carrillo, D. (2011). La Contabilidad de Costes / Contabilidad de Gestión en los estudios de Grado de la universidad pública española. *II Encuentro de Docentes de Contabilidad de Costes y Control de Gestión ASEPU*. 1- 27.

- Bueno Campos, E. y Casani Fernández de Navarrete, F. (2007). La tercera misión de la universidad. Enfoques e indicadores básicos para su evaluación. *Economía Industrial*, 366, 43-58.
- Byrne, S., y Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498.
- Calvert, J. (2004). The idea of “basic research” in language and practice. *Minerva*, 42(3), 251-268.
- Campos, T. y Azanza, G. (2011). La intención emprendedora en estudiantes universitarios. El caso de la Universidad de Deusto. *Proyecto Ekintzaileak ezagutzen*.
- Carmona, S., y Donoso, R. (1999). Precios, espíritu de beneficios y sistemas de costes. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 403-424.
- Carmona, S., y Gutiérrez, F. (2005). Outsourcing as compassion? The case of cigarette manufacturing by poor Catholic nuns (1817–1819). *Critical Perspectives on Accounting*, 16(7), 875-903.
- Carmona, S. (2007). The history of Management Accounting in France, Italy, Portugal, and Spain. *Handbooks of Management Accounting research*, 2, 905-922.
- Carmona, S. (2010). Anthony G. Hopwood (1944-2010), su influencia en España. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 13(2), 169-174.
- Carmona, S. (2012). Commentary. Is there anything more practical than a good theory? *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 276-278
- Carrasco, D (2009). 20th century publications on Cost Accounting by Spanish authors previous to the standarization acr (1900-1978). *Accounting Historians Journal*, 36(2), 139-151.
- Cassidy, E., y Ang, I. (2006). Humanities–industry partnerships and the ‘knowledge society’: the Australian experience. *Minerva*, 44(1), 47-63.
- Castro Martínez, E., Fernández de Lucio, I., Pérez Marín, M., y Criado Boado, F. (2008). La transferencia de conocimientos desde las Humanidades: posibilidades y características. *Arbor*, 184(732), 619-636.

- Castro Martínez, E.; Mollas-Gallart J.y Olmos Peñuela, J. (2010). Knowledge transfer in the social sciences and the humanities: Informal links in a public research organization. *Working Paper Series 2010 -2012. Ingenio*.
- Castro-Martínez, E., y Sutz, J. (2010). Universidad, conocimiento e innovación. *Ciencia, tecnología y universidad en Iberoamérica. Buenos Aires: EUDEBA*, 103-119.
- Cavero Rubio, J.A. y Ferrández Serrano, V. (2013). El sexenio de investigación en Contabilidad. *Educade*, 4, 5 -21.
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G., y Shields, M. D. (Eds.). (2007). *Handbook of Management Accounting research* (Vol. 1). Oxford: Elsevier.
- Chapman, C. y Kern, A. (2012). Commentary. What do academics do? Understanding the practical relevance of research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 279- 281.
- Chow, C. W., Duh, R. R., y Xiao, J. Z. (2007). Management Accounting practices in the People's Republic of China. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 923-967.
- Martínez Churiaque, J. I. (1992). La educación contable universitaria: presente y futuro. En *Contabilidad en España* (Angulo, J.A.), 477-494.
- CIMA (2009). *Management Accounting tools for today and tomorrow*.
- Clark, Burton. 1998. Creating entrepreneurial universities: Organizational pathways of transformation. New York: Pergamon.
- Comisión Europea (1995). *El libro verde de la innovación*.
- Comisión Europea (2003). *El papel de las universidades en la Europa del Conocimiento*. Comunicación 58, 5 de febrero. Comisión Europea, Bruselas.
- Comisión Europea (2005). *Movilizar el capital intelectual de Europa: crear las condiciones necesarias para que las universidades puedan contribuir plenamente a la estrategia de Lisboa*. Comunicación 152, 20 de abril. Comisión Europea, Bruselas.
- Cooper, R., y Kaplan, R. S. (1988). How Cost Accounting distorts product costs. *Management Accounting*, 69 (10), 20-27.

- Cooper, C. y Annisette, M. (2012). Commentary. Critical Perspectives on Accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9 (3), 282-283.
- Cuéllar, M.C., Serrano, M. D. C. C., y Rodríguez, J. R. (2000). *Los estudios mercantiles y la Escuela de Comercio de Valencia 1787-1975*. Universitat de València.
- De Villiers, R. (2010). The incorporation of soft skills into accounting curricula: preparing accounting graduates for their unpredictable futures. *Meditari Accountancy Research*, 18(2), 1-22.
- D'Este, P. y Patel, P. (2007). University–industry linkages in the UK: What are the factors underlying the variety of interactions with industry? *Research policy*, 36(9), 1295-1313.
- Dyckman, T. R. (1989). Practice to Research-'What Have You Done for Me Lately?'. *Accounting Horizons*, 3(1), 111-116.
- Davey, A., France, A., y Street, T. (2010). Advertised skills and characteristics of management accountants. *Contemporary Research in Cost and Management Accounting Practices: The Twenty First Century Perspective*, 128-137.
- Edwards, J. R., y Boyns, T. (1992). Industrial organization and accounting innovation: charcoal ironmaking in England 1690–1783. *Management Accounting Research*, 3(2), 151-169.
- Edwards, J. R., Boyns, T., y Anderson, M. (1995). British Cost Accounting development: continuity and change. *The Accounting Historians Journal*, 1-41.
- Edwards, J. R. (Ed.). (2000). *The History of Accounting. Vol. 3: Cost and Management Accounting*. Routledge.
- Escobar Perez, B y Lobo Gallardo, A. (2000). Docencia, investigación y práctica de la Contabilidad de Gestión. *Partida Doble*, 113, 58-65.
- Escobar Perez, B y Lobo Gallardo, A. (2001). Tendencias metodológicas en la investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista de Contabilidad*, 4(8), 17-34.
- Escobar-Perez, B, García-Meca, E. y Larrán-Jorge, M. (2014). Factores que influyen sobre la producción científica en Contabilidad en España: la opinión de los profesores universitarios de Contabilidad (II parte). *Revista Española de*

- Documentación Científica*, 37(2):e047. doi: <http://dx.doi.org/10.3989/redc.2014.2.1087>
- Etzkowitz, H. y Leydesdorff, L. (2000). The dynamics of innovation: from National Systems and “Mode 2” to a Triple Helix of university–industry–government relations. *Research policy*, 29(2), 109-123.
- Etzkowitz, H; Webster, A.; Gebhardt, C. y Terra, B. (2000). The future of the University and the university of the future: evolution of ivory tower to entrepreneurial paradigm. *Research Policy*, 29(2), 313-330.
- Evans, E., Burritt, R. y Guthrie, J. (2011). Bridging the gap between academic accounting research and professional practice. Sydney: The Institute of Chartered Accountants in Australia.
- Ezzamel, M., y Burns, J. (2005). Professional competition, economic value added and management control strategies. *Organization Studies*, 26 (5), 755-777.
- Fleischman, R., y Tyson, T. (2007). The history of Management Accounting in the US. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 1071-1089.
- Fleischman, R. K., y Parker, L. D. (1991). British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management. *Accounting Review*, 361-375.
- Funnell, W. (1996). Preserving history in accounting: seeking common ground between “new” and “old” accounting. *Accounting & Finance Working Papers*.
- Gammie, B., Gammie, E., y Cargill, E. (2002). Personal skills development in the accounting curriculum. *Accounting Education*, 11(1), 63-78.
- García, J. A. (2009). La idea de universidad de Wilhelm von Humboldt. *Filosofía para la universidad, filosofía contra la universidad: (de Kant a Nietzsche)*. Instituto Antonio de Nebrija de Estudios sobre la Universidad, 273-296.
- García-Ayuso, M. y Sierra Molina, G. (1994). La relación entre investigación y práctica en contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34 (70), 234-287.
- García Benau, M. A. (1996). *Relación entre Teoría y Práctica Contable: Un análisis de la situación española*. Madrid: AECA.

- García Benau, M. A. (1997) Algunas consideraciones internacionales sobre la controversia entre teoría y práctica contable. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 36(90), 263-279.
- García Benau, M. A. y Vico Martínez, A. (2004). *La formación universitaria en administración y dirección de empresas. Análisis de su adaptación al mercado de trabajo y propuesta de plan de estudios*. Madrid: AECA.
- Gibbons, M., Limoges, C., Nowotny, H., Schwartzman, S., Scott, P., y Trow, M. (1994). *The new production of knowledge: The dynamics of science and research in contemporary societies*. London: Sage.
- Global Chartered Institute Controllers-GCIC (2015) *Radiografía del Controller de la Empresa Española*. Madrid: Sage.
- González, J. M. G., Montaña, J. L. A., y Hassall, T. (2009). Bologna and beyond: A comparative study focused on UK and Spanish accounting education. *Higher Education in Europe*, 34(1), 113-125.
- Goretzki, L., Strauss, E., y Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63.
- Granlund, M., y Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185-211.
- Green, L.W., J.M. Ottoson, C. Garcia, y R.A. Hiatt. (2009). Diffusion Theory and Knowledge Dissemination, Utilization, and Integration in Public Health. *Annual Review of Public Health*, 30, 151-74.
- Greenwood, R., Suddaby, R., y Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of management journal*, 45(1), 58-80.
- Griliches, Z. (1979). Issues in assessing the contribution of research and development to productivity growth. *The Bell Journal of Economics*, 92-116.
- Gulbrandsen, M. y Kyvik, S. (2010). Are the concepts basic research, applied research and experimental development still useful? An empirical investigation among Norwegian academics. *Science and Public Policy*, 37(5), 343-353.

- Guthrie, J. y Parker, L.D. (2014). Editorial. The global accounting academic: what counts! *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 2-14.
- Gutiérrez, F., Larrinaga, C., y Núñez, M. (2005). Pre-industrial revolution evidence of cost and Management Accounting in Spain. *The Accounting Historians Journal*, 32, 111-138.
- Gutiérrez, F. (2005). Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y de gestión (1885-2005). *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, (2), 100-122.
- Harris, J., y Durden, C. (2012). Management Accounting research: An analysis of recent themes and directions for the future. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10(2), 21-41.
- Hassall, T., Joyce, J., Montano, J. L. A. y Anes, J. A. D. (2005). Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective. En *Accounting Forum* 29(4), 379-394.
- Hernández Esteve, E. (2013). *Aproximación al estudio del pensamiento contable español. De la Baja Edad Media a la consolidación como asignatura universitaria*. Madrid: AECA.
- Hewitt-Dundas, N. (2012). Research intensity and knowledge transfer activity in UK universities. *Research Policy*. 4(2), 262-275.
- Herbert, I. P. y Seal, W. B. (2012). Shared services as a new organisational form: Some implications for management accounting. *The British Accounting Review*, 42 (2), 83-97.
- Hesford, J. W., Lee, S. H. S., Van der Stede, W. A. y Young, S. M. (2006). Management Accounting: a bibliographic study. En *Handbooks of Management Accounting research*, 1, 3-26.
- Howard, A. y Warwick, J. (2013). Exploring the curriculum gap: Some thoughts on Management Accounting education and curriculum design. *MSOR Connections*, 1 (2), 51-60.
- Hopper, T., y Armstrong, P. (1991). Cost Accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. *Accounting, organizations and Society*, 16(5), 405-438.

- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society*, 12(3), 207-234.
- Hopwood, A. (2007). Whither accounting research? *The Accounting Review* 82(5), 1365-1374.
- Hopwood, A. (2008). Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age When Curiosity is Not Enough. *European Accounting Review* 17(1), 87-96.
- Hoskin, K. W., y Macve, R. H. (1988). The genesis of accountability: the West Point connections. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 37-73.
- Hughes, T., Bence, D., Grisoni, L., O'regan, N., y Wornham, D. (2011). Scholarship that matters: academic-practitioner engagement in business and management. *Academy of Management Learning & Education*, 1 (1), 40-57.
- Ibarra, A., Barrenechea, J., y Castro, J. (2006). Indicadores para evaluar las actividades de investigación en Ciencias Sociales y Humanidades en la UPV/EHU. Hacia la construcción de un índice de actividad científica. *Documento de trabajo*, (4).
- Institute of Management Accountants (IMA) y Ernst & Young (2003). *Survey of Management Accounting*.
- Institute of Management Accountants (IMA) y American Productivity & Quality Centre (APQC) (2015). *The skills gap in entry-level Management Accounting and finance*.
- Ittner, C. y Larcker, D. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?. *European Accounting Review*, 11(4), 787-794.
- Järvenpää, M. (2007). Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99-142.
- Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187-1210.

- Johnson, H.T. y Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T., y Kaplan, R. S. (1988). *La Contabilidad de Costes: auge y caída de la Contabilidad de Gestión*. Barcelona: Plaza y Janés.
- Kaplan, R.S. (1983). Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58 (4), 686-705.
- Kaplan, R.S. (1984). The evolution of Management Accounting. *The accounting review*, 49(3), 390-418.
- Kaplan, R.S.(1986). The role for empirical research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4), 429-452.
- Kaplan, R.S. (1989). Commentary on connecting the research-practice-practice triangle. *Accounting Horizons*, March, 129-132.
- Kaplan, R.S.(2011). Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review*, 86(2), 367-383.
- Keefer, J. M. and Stone, S. (2007), 'Do practitioners use HRD research (and why or why not?). HRD 2007 International Conference Indianapolis.
- Kinney Jr, W. R. (1989). The relation of accounting research to teaching and practice: A "positive" view. *Accounting Horizons*, 3(1), 119-124.
- Knott, J. y Wildavsky, A. (1980). If Dissemination Is the Solution, What Is the Problem?. *Knowledge: creation, diffusion, utilization*, 1(4), 537-78.
- Lambert, C. y Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565-589.
- Landry, R., N. Amara y M. Lamari (2001). Utilization of social science research knowledge in Canada. *Research Policy*, 30(2): 333-349.
- Landry, R.; Amara, N. y Ouimet, M. (2007). Determinants of knowledge transfer: evidence from Canadian university researchers in natural sciences and engineering. *The Journal of Technology Transfer*, 32(6): 561-592.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Documentos de Trabajo 99-09. Serie de Economía de la Empresa 04.*, junio, 1-31.

- Larrán-Jorge, M.; Escobar-Pérez, B. y García-Meca, E. (2013). El sistema de acreditación nacional: la opinión de los profesores universitarios de Contabilidad. *Revista Española de Documentación Científica*, 36(3):e015.<http://dx.doi.org/10.3989/redc.2013.3.947>
- Lawson, R. (2012). *Rising to the challenge: Productivity in accounting and finance organizations*. Montvale: Institute of Management Accountants-IMA.
- Legalais, L. (2014). *La construction de l'identité professionnelle des contrôleurs de gestion* (Doctoral dissertation, Université Paris-Dauphine).
- Ley 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, modificada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, modificada por el Real Decreto Ley 14/2012, de 20 de abril.
- Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.
- Lizcano, J. (1992) El contexto actual y la normalización de la Contabilidad de Costes en España. En Gonzalo Angulo, J.A. (Ed.), *Contabilidad en España*, (355- 377), Madrid: ICAC.
- Lizcano, J. (2012). La necesaria orientación social de la investigación universitaria. *El Imparcial*. Tribuna. 28 de abril de 2012.
- López, M. (2015). La Universidad no te coloca en un trabajo. *El País*. Consulta el 19 octubre de 2015 http://economia.elpais.com/economia/2015/10/19/actualidad/1445247761_397664.html
- Loft, A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: the case of Cost Accounting in the UK, 1914–1925. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 137-169.
- Lowry, J., y Yap, C. (1997). Management accounting: what skills?. *Australian Accountant*, 67, 50-51.
- Lukka, K., y Granlund, M. (2002). The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 165-190.

- Lunkes, R. J., Feliu, V. M. R., y da Rosa, F. S. (2013). Estudio de las Publicaciones sobre Contabilidad de Gestión en Brasil y España. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 24(61), 11-26.
- MacDonald, L. D. y Richardson, A. J. (2011). Does academic Management Accounting lag practice? A cliometric study. *Accounting History*, 16(4), 365-388.
- Mallo, C. y Roquefort, A. (2014). *Contabilidad de Dirección para la toma de decisiones*. Barcelona: Profit.
- Malmi, T., y Granlund, M. (2009). In search of Management Accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
- Manjarres, L. y Carrión, A. (2010). Relaciones universidad – empresa y producción científica de los académicos. CSIC. 66- 93.
- Marquette, R. P., y Fleischman, R. K. (1992). Government/business synergy: early American innovations in budgeting and Cost Accounting. *The Accounting Historians Journal*, 123-145.
- Márquez, K.; Pineda, M.A. y Ortiz, M. C. (2011) Modelos y mecanismos de interacción universidad-empresa-Estado: retos para las universidades colombianas. *Equidad y Desarrollo* 15, 41-67.
- Martin, B. R., y Etzkowitz, H. (2000). The origin and evolution of the university species. *VEST: Swedish Journal for Science and Technology Studies*, 13(3-4), 9-34.
- Mcdowell, G. R. (2003). Engaged universities: Lessons from the land-grant universities and extension. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 585(1), 31-50.
- Meagher, L., Lyall, C., y Nutley, S. (2008). Flows of knowledge, expertise and influence: a method for assessing policy and practice impacts from social science research. *Research Evaluation*, 17(3), 163-171.
- Merton, R. K. (1963). Basic research and potentials of relevance. *The American Behavioral Scientist*, 6(9), 86-92.
- Merchant, K (2010). Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research*, 21 (2), 116 – 120.

- Merchant, K (2012). Making management research accounting research more useful. *Pacific Accounting Review*, 24 (3), 334-356.
- Ministerio de Economía y Competitividad (2013). Estrategia española de ciencia y tecnología y de innovación 2013-2020.
- Mir Estruch, F. (1996). Elementos e instrumentos básicos de la contabilidad interna. *Publicación nº 44. Universidad de Barcelona. Barcelona*, 9-18.
- Moed, H. F. (2002). The impact-factors debate: the ISI's uses and limits. *Nature*, 415 (6873), 731-732.
- Moehrle, S., Anderson, K., Ayres F., Bolt-Lee, C., Debreceeny, R., Dugan, M., Hogan, C.; Maher, M. y Plummer, E. (2009). The impact of academic accounting research on professional practice: An analysis by the AAA Research Impact Task Force. *Accounting Horizons*, 23 (4), 411-456.
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in Management Accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*. 21, 214-129.
- Molas-Gallart, J., Salter, A., Patel, P., Scott, A., y Duran, X. (2002). Measuring third stream activities. *Final report to the Russell Group of Universities. Brighton: SPRU, University of Sussex*.
- Molas-Gallart, J. y Pang, T, (2011). Tracing 'productive interactions' to identify social impacts. *Research Evaluation*. 20(3), 219-226. DOI: 10.3152/095820211X12941371876706
- Mora, J. G., y Vidal, J. (2000). Cambios en la educación superior en España: avances y nuevos conflictos. *Revista de Educación Superior*, 114, 111-122.
- Morales, J., y Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 38(3), 228-244.
- Moser, D. (2012). Is Accounting Research Stagnant? *Accounting Horizon*, 26(4), 845-850.
- Morton, S. (2015). Progressing research impact assessment: A 'contributions' approach *Research Evaluation first published online August 14, 2015 doi:10.1093/reseval/rvv016*

- Muñoz C, C.I; Zornoza B, J y Veuthey M.E; (2008). Introducción a la Contabilidad de Costes para la gestión. Madrid: Thomson Civitas.
- Neimark, M., y Tinker, T. (1986). The social construction of management control systems. *Accounting, organizations and society*, 11(4), 369-395.
- Nunnally, J.C. (1978), *Psychometric Theory*, New York: McGraw-Hill.
- Fernández M.M. y Muñoz Colomina C. (2009) *La Contabilidad de Gestión en organismos públicos*. Documento 16. Madrid: AECA.
- Nelson, R. R. (1971). Simple Economics of Basic Scientific Research, *The Journal of Political Economy*, 67 (3), 297-306.
- OCDE. Manual de Frascati. Propuesta de Norma Práctica para Encuestas de Investigación y Desarrollo Experimental. Sexta edición, 2002. Manual de Frascati.
- Olmos-Peñuela, J. y Castro-Martínez, E. (2013): "Informal collaborations between social sciences and humanities researchers and non-academic partners", *Science and Public Policy*. Disponible en: 10.1093/scipol/sct075.
- Olmos-Peñuela, J.; Benneworth, P. y Castro-Martínez, E. (2014a). Are 'STEM from Mars and SSH from Venus'?-Challenging disciplinary stereotypes of research's social value, *Science and Public Policy*, 41(3), 384-400.
- Olmos-Peñuela, J.; Castro-Martínez, E. y D'Este, P. (2014b). Knowledge transfer activities in social sciences and humanities: Explaining the interactions of research groups with non-academic agents, *Research Policy*, 43, (4), 696-706.
- Olmos-Peñuela, J.; Castro-Martínez, E. y Fernández-Esquinas, M. (2014c). Diferencias entre áreas científicas en las prácticas de divulgación de la investigación: un estudio empírico en el CSIC. *Revista Española de Documentación Científica*, 37(2), 1-15.
- Okano, H., y Suzuki, T. (2006). A history of Japanese Management Accounting. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 1119-1137.
- Ortega y Gasset, J. (1996). *La rebelión de las masas*. Chile: Andres Bello.
- Parker, R. H. (1995). David Solomons and British Accounting. *Accounting and Business Research*, 25(100), 311-314.

- Parker, L. D. y Guthrie, J. (2013). Editorial: Accounting scholars and journals rating and benchmarking. Risking academic research quality. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 26 (1), 4-15.
- Parker, L. D. y S. Linacre (2011). Editorial: The relationship between academic accounting research and professional practice. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24 (1), 5-14
- Parlamento Europeo (2010). El diálogo de las Universidades y las empresas: una nueva asociación para la modernización de las Universidades europeas. Resolución del Parlamento Europeo, 0187, 20 de mayo.
- Periañez, I. P., Valderrey, M. J. L., García, J. P., de la Peña García, J. I., y Merlo, F. J. V. (2010). Competencias demandas en los nuevos economistas. *Educade: revista de educación en contabilidad, finanzas y administración de empresas*, (1), 59-77.
- Perkmann, M., y Walsh, K. (2008). Engaging the scholar: Three types of academic consulting and their impact on universities and industry. *Research Policy*, 37(10), 1884-1891.
- Ratnatunga, J. (2012). Ivory Towers and Legal Powers: Attitudes and behaviour of town and gown to the accounting research-gap. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10 (2), 1-20.
- Real Decreto 43/2015, de 2 de febrero, por el que se modifica el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales.
- RedOTRI. (2010). Contratos según artículo 83 de la LOU. Cuadernos técnicos 3. Madrid: RedOtri (CRUE).
- Rentocchini, F., Manjarrés-Henríquez, L., D'Este, P., y Grimaldi, R. (2011). The effect of academic consulting on research performance: evidence from five Spanish Universities. *Ingenio – CSIC-UPV*. Working Paper 2011/03, 1 -34.
- Requena Rodríguez, JM (1998). De la contabilidad de empresas a la Contabilidad de Gestión. Una personal retrospectiva de los últimos 50 años. En *La contabilidad en el siglo XXI. Volumen extraordinario de Técnica Contable*, (291-308). Madrid: Técnica Contable.

- Resmini, A. y Instone, K. (2010), Research and practice in IA. *Bulletin of the American Society for Information Science and Technology*, 36 (6), 19-24.
- Richardson, A. J. (2004). Applied Research in Accounting: A Commentary*. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(2), 149-168.
- Ribaya, F.J. (2002). Costes. Madrid: Encuentro.
- Ripoll, V.M. y Luciano, R. (2010). La formación del profesional de contabilidad frente a las necesidades del mercado: comparación del caso brasileño, español y portugués. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (7), 71-114.
- Ripoll, V.M. y Garrigós, L. G. (2014). Formación del controller: un análisis de los conocimientos y requisitos que demandan las empresas. *Revista iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, (24), 44-62.
- Rodríguez, J. M. R. (1989). La Filosofía de la Ciencia y la Contabilidad: reflexiones. En *La contabilidad en España en la segunda mitad del s. XX* (pp. 243-254).
- Rodríguez-Pose, A., y Crescenzi, R. (2008). Research and development, spillovers, innovation systems, and the genesis of regional growth in Europe. *Regional studies*, 42(1), 51-67.
- Romme, A. G., Avenier, M. J., Denyer, D., Hodgkinson, G. P., Pandza, K., Starkey, K. y Worren, N. (2015), Towards Common Ground and Trading Zones in Management Research and Practice. *British Journal of Management*, 26 (3), 544–559. doi: 10.1111/1467-8551.12110
- Roquefort, A.N. (2009). *Evolución reciente de la Contabilidad de Costes: enfoques y programas de investigación científica: acto de Investidura oficial del Excmo. Sr. Dr. D. Alfredo Rocafort Nicolau como Doctor Honoris Causa por la Universidad Autónoma de Coahuila*. México. Furtwangen.
- Ryan, B.; Scapens, R. y Theobald, M. (2004). Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad. Barcelona: Deusto.
- Rynes, S.L.; Giluk, T.I. y Brown, K.G. (2007). The very separate worlds of academic and practitioners periodicals in human resource management:

- implications for evidence-based management. *Academy of Management Journal*. 50(5), 987-1008.
- Saavedra M. y Villa-Cellino, R (2014). La imprescindible colaboración universidad-empresa en el ámbito de la comunicación: el caso de la universidad de Nebrija. En *Investigación, cultura emprendedora y empresa*. Fundación CYD. Cuadernos de Investigación, 204-205.
- Saez deTorrecilla, A., Fernández Fernández, A., y Gutierrez Diaz, G. (2009). *Contabilidad de Costes y de Gestión*. Madrid: McGrawHill
- Sanz Menéndez, L. (2005). Universidad e investigación: la financiación competitiva de los proyectos de I+ D, con especial referencia a las Ciencias Sociales y Económicas. *Reis*, 181-218.
- Schartinger, D., C. Rammer, M. M. Fischer, M.M., y J. Fröhlich, J. (2002). Knowledge interactions between universities and industry in Austria: sectoral patterns and determinants. *Research Policy*, 31(3): 303-328.
- Seal, W., y Herbert, I. (2011). Organizational Change and the Transformation of the Management Accounting Function. En Abdel-Kader, M.G. (Eds), *Review of Management Accounting Research*, (3-22). London: Palgrave Macmillan.
- Serrano Ferigle, A. y Claver López, N. (2012). Retos de la transferencia de conocimiento en ciencias sociales y humanidades. En Testar Ymbert, X., *La transferencia de tecnología y conocimiento en Universidad-empresa en España: estado actual, retos y oportunidades* (28-30). Documentos CYD 17/2012.
- Shotter, M. (1999). The origin and development of Management Accounting. *Meditari Accountancy Research*, 7, 209-235.
- Siegel, G., Sorensen, J. E., Klammer, T., y Richtermeyer, S. B. (2010). The ongoing preparation gap in Management Accounting education: a guide for change. *Management Accounting Quarterly*, 11(4), 29.
- Slaughter, S., y Leslie, L. L. (1997). *Academic capitalism: Politics, policies, and the entrepreneurial university*. Baltimore: The Johns Hopkins University Press.
- Solomons, D. (1952). The historical development of costing. *Studies in costing*, 1-52.

- Sorensen, J. E. (2008). Management accountants in the United States: Practitioner and academic views of recent developments. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3, 1271-1296.
- Speklé, R., y Kruis, A. M. (2014). Management Control Research: A Review of Current Developments. *Management Control and Uncertainty*, 30-43.
- Sprouse, R. T. (1989). The synergism of accountancy and accounting education. *Accounting Horizons*, 3(1), 102-107.
- Sterling, R.R. (1973). Accounting Research, Education and Practice. *Journal of Accountancy*, September, 44-52.
- Stokes, D. E. (1997). *Pasteur's quadrant: Basic science and technological innovation*. Washington: Brookings Institution Press.
- Tua Pereda, J. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En *XXV años de Contabilidad Universitaria en España*, homenaje a Mario Pifarré Riera, Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Planificación Contable.
- Tua Pereda, J. (2013). Prólogo. En Hernández Esteve, E. *Aproximación al estudio del pensamiento contable español. De la Baja Edad Media a la consolidación como asignatura universitaria (4-24)*. Madrid: AECA.
- ter Bogt, H. J., y van Helden, G. J. (2011). The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. *Management Accounting Research*, 22(1), 56-64.
- ter Bogt, J.H. y Scapens, R. (2012). Performance Management in Universities: Effects of the Transition to more quantitative measurement systems. *European Accounting Review*, 21(3), 451- 497.
- ter Bogt, J.H. y van Helden, J. (2012). The practical relevance of Management Accounting research and the role of qualitative methods therein: The debate continues. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 265-273.
- Testar Ymbert, X. (2012). La transferencia de tecnología y conocimiento universidad empresa en España: estado actual, retos y oportunidades. En Testar Ymbert, X (Ed), *La transferencia de tecnología y conocimiento en*

- Universidad-empresa en España: estado actual, retos y oportunidades. (4-8),* Documentos CYD 17/2012.
- Tucker, B y Parker, L. (2013). In our ivory towers? The research-practice gap in Management Accounting. *Accounting and Business Research*. DOI: 10.1080/00014788.2013.798234
- Tucker, B y Lowe, A. (2014a). Practitioners are from Mars; academics are from Venus? An investigation of the research-practice gap in Management Accounting. *Accounting, auditing & accountability journal*, 27 (3), 394-425.
- Tucker, B y Vesty, G. (2014b). Building a Better Mousetrap? The Research-Practice Gap in Management Accounting-What Can We Learn from Nursing? (June 16, 2014). *Social Science Research Network*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2480246>
- Unerman, J. y O'Dwyer, B. (2010). *The Relevance and Utility of Leading Accounting Research*, Research Report 120, London: The Association of Chartered Certified Accountants, 1-21.
- Vaivio, J., (2004). Mobilizing local knowledge with provocative non financial measures. *European Accounting Review*, 13 (1), 39-71.
- Vaivio, J. (2014). *Management Accountant's Modern Role and Barriers to Role Change-Case Tech*. Aalto University School of Business.
- Van Helden, G. J., Aardema, H., ter Bogt, H. J., y Groot, T. L. (2010). Knowledge creation for practice in public sector Management Accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21(2), 83-94.
- Van Helden, J. V., Grönlund, A., Mussari, R. y Ruggiero, P. (2012). Exploring public sector managers' preferences for attracting consultants or academics as external experts. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(3), 205-227.
- Veuthey Martínez, E. (1993) Desarrollo formal de la contabilidad analítica. (Monismo y Dualismo). *Documentos de Trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 14.

- Weber, M. R., Finley, D. A., Crawford, A., & Rivera, D. (2009). An exploratory study identifying soft skill competencies in entry-level managers. *Tourism and Hospitality Research*, 9(4), 353-361.
- Waymire, G. (2012). Seeds of Innovation in Accounting Scholarship. *Issues in Accounting Education*, 27 (4), 1077-1093
- Wyatt, A. (1989). Interface between teaching/research and teaching/practice. *Accounting Horizons*, 3(1), 125-128.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 411-427.

ANEXO

10.1 Encuesta a los académicos

1 ¿EXISTE UN GAP EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN?						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones		De 1, totalmente en desacuerdo a 5, totalmente de acuerdo.				
		1	2	3	4	5
1	Hay un <i>gap</i> entre la investigación académica y la práctica profesional.					
2	Se debe reducir el <i>gap</i> que existe entre la investigación académica y la práctica profesional.					
2 ¿QUÉ CAUSAS MOTIVAN EL GAP?						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones relativas a las causas que motivan la existencia de un <i>gap</i> entre investigación académica y práctica profesional		De 1, totalmente en desacuerdo a 5, totalmente de acuerdo				
		1	2	3	4	5
A) CARACTERÍSTICAS DE LA INVESTIGACIÓN						
1	Los proyectos de investigación en el área de Contabilidad de Gestión realizada por académicos se encuentran distanciados de las necesidades y/o problemas que plantean las organizaciones.					
2	Los resultados de las investigaciones en CG carecen de utilidad práctica para los profesionales.					
3	La investigación derivada de consultoría tiene mayor utilidad práctica que la investigación académica.					
4	Apreciar el impacto de la investigación en CG es más complejo que en otros campos como la medicina, la ingeniería...					
5	La investigación en CG se dirige, ante todo, a la elaboración de un cuerpo teórico.					
6	Existe una falta de innovación en los temas de las investigaciones de CG.					
7	En la metodología de la investigación tiene un peso excesivo la estadística y los métodos empíricos cuantitativos.					
8	Los resultados de las investigaciones publicadas no se ajustan a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales.					
9	El auge del carácter multidisciplinar de la CG le ha llevado a olvidarse de los problemas directamente relacionados con la práctica contable.					
10	Los resultados de las investigaciones en CG no se transfieren a las organizaciones y, en general, a la sociedad.					
B) PROFESIONALES		1	2	3	4	5
11	Los profesionales no acuden a los artículos de las revistas académicas para resolver sus dudas prácticas y/o aumentar su conocimiento.					
12	Los profesionales tienen problemas para entender la metodología científica.					

13	Las organizaciones no consideran a los académicos contables como los mayores expertos para resolver los casos prácticos más problemáticos.					
C) PERSONAL DOCENTE INVESTIGADOR (PDI)		1	2	3	4	5
14	Las nuevas generaciones de profesores universitarios de contabilidad poseen más conocimiento en metodología y técnicas de investigación, pero un menor conocimiento de la disciplina contable.					
15	Los profesores universitarios consideran que resolver los problemas de las organizaciones no es útil para su carrera académica.					
16	Los profesores no promueven en sus aulas de Grado o Máster Profesional el contacto de sus estudiantes con las revistas contables, tanto divulgativas como científicas.					
17	Los profesores universitarios no tienen contacto directo con las organizaciones y desconocen sus necesidades.					
D) EVALUACIÓN DE LA ACTIVIDAD INVESTIGADORA		1	2	3	4	5
18	Los profesores universitarios son premiados por publicar en revistas que no tienen interés en la práctica.					
19	Los profesores universitarios de CG se tienen que supeditar al tipo de investigación que publican las revistas de JCR del SSCI para obtener la acreditación y/o tramos de investigación.					
20	En los sistemas de acreditación del profesor universitario no se valora la investigación en CG dirigida a la transferencia del conocimiento.					
21	Como entre los miembros de las agencias de acreditación del profesorado apenas hay especialistas del área contable, la comisión ignora las dificultades reales de investigar en CG.					
OTRAS CAUSAS						
22	Otras causas que motivan el <i>gap</i> (por favor, especifique cuáles)					
3 ¿CÓMO DISMINUIR EL GAP?						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones relativas a medidas para disminuir el <i>gap</i> entre investigación académica y práctica profesional.				De 1, totalmente en desacuerdo a 5, totalmente de acuerdo		
				1	2	3
1	Valorar positivamente en las acreditaciones y tramos de investigación (sexenios) la investigación de carácter aplicado.					
2	Impulsar el contacto de los académicos con los profesionales a través de un mayor peso de las actividades reguladas por el Art. 83 de Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), "Colaboración con otras entidades o personas físicas".					
3	Valorar de manera más positiva a los profesores universitarios que publican tanto en revistas científicas como en revistas dirigidas a los profesionales.					
4	Promover un papel más activo de las asociaciones profesionales para unir a académicos y profesionales.					
5	Otras iniciativas para minorar el <i>gap</i> (por favor, especifique cuáles)					

4 PERFIL PROFESIONAL	
	Por favor, complete las siguientes preguntas relativas a su perfil profesional:
1	Edad
2	Sexo
3	Indique la Universidad a la que pertenece
4	Indique su categoría profesional (o equivalente)
5	¿Cuántos años lleva trabajando en la Universidad como docente y/o investigador?
6	¿Cuántos tramos de investigación ha conseguido?
7	Por favor, señale el número de contratos regulados por el Art. 83 de la LOU que ha realizado en los últimos 10 años

10.2 Encuesta a los profesionales

BLOQUE 1 PERFIL PROFESIONAL			
	Por favor, complete las siguientes preguntas relativas a su perfil profesional:		
1	Indique el nombre de su puesto profesional (Ejemplo, Business Controller, Financial Controller, Internal Controller, Controller...)		
2	Sector de su Empresa		
3	Tamaño y ámbito de su Empresa: PYME Grande (nacional) Multinacional		
4	Grado más alto de Formación académica: Doctor Máster Profesional Curso de Doctorado / Máster de investigación Licenciatura / Ingeniería / Diplomatura / Grado Otra (formación inferior)		
5	Años de experiencia profesional como controller / puestos con perfil profesional similar		
6	Edad		
7	Sexo		
8	¿Pertenece a alguna asociación profesional? Seleccione cuál: AECA Asociación Española de Controllers ACCID Otra asociación internacional Otra asociación nacional		
9	OTROS DATOS DE INTERÉS		
	1 ¿Sigue vinculado a su Universidad / escuela de negocio al ser miembro de su asociación de antiguos estudiantes (Alumni)?	Sí	No
	2 ¿Participa en algún blog contable o relacionado con su área profesional	Sí	No
	3 ¿Ha impartido clases o ponencias en cursos (jornadas, seminarios..) organizados por una Universidad / escuela de negocios/ asociación profesional?	Sí	No
	4 ¿Ha publicado algún artículo vinculado a su área profesional en alguna revista?	Sí	No
	5 ¿Ha participado en la elaboración de algún manual, monográfico, libro u otro documento vinculado a su área profesional con ISBN?	Sí	No

BLOQUE 2. DISTANCIAMIENTO UNIVERSIDAD – EMPRESA EN CONTROL DE GESTIÓN: OPINIÓN, CAUSAS Y MEDIDAS PARA DISMINUIRLO						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones.					De 1, totalmente en desacuerdo a 5, totalmente de acuerdo.	
					1	2
10. Existencia del distanciamiento entre la Universidad y la empresa						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones.						
1	Hay un distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional	1	2	3	4	5
2	Si existe dicho distanciamiento entre investigación – práctica profesional, debe reducirse	1	2	3	4	5
3	Hay un distanciamiento entre la docencia universitaria y la práctica profesional	1	2	3	4	5
4	Si existe dicho distanciamiento entre docencia – práctica profesional, debe reducirse	1	2	3	4	5
5	El distanciamiento entre la docencia universitaria y la práctica profesional ha ido aumentando en los últimos tiempos.	1	2	3	4	5
Causas que motivan el distanciamiento						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones.						
11. Carencias en docencia (formación de estudiantes por la Universidad)						
1	Los contenidos de las asignaturas están desfasados	1	2	3	4	5
2	Excesivo peso de la teoría en los contenidos	1	2	3	4	5
3	Escaso desarrollo de capacidades como oral, escrita, trabajo en equipo...	1	2	3	4	5
4	Insuficientes casos prácticos	1	2	3	4	5
12. Carencias en investigación (sólo responda si conoce las tareas investigadoras desarrolladas por la Universidad)						
1	Los resultados de las investigaciones publicados no se ajustan a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales	1	2	3	4	5
2	La investigación derivada de consultoría tiene mayor utilidad práctica que la investigación académica	1	2	3	4	5
3	Los proyectos de investigación en CIG realizada por académicos se encuentran distanciados de las necesidades de las organizaciones	1	2	3	4	5
4	La investigación en CG se dirige, ante todo, a la elaboración de un cuerpo teórico	1	2	3	4	5
5	Peso excesivo de la estadística y los métodos empíricos cuantitativos	1	2	3	4	5
6	Existe una falta de innovación en los temas de investigación en CIG	1	2	3	4	5
13 Otras causas que motivan el distanciamiento (especifique cuáles, por favor)						
14 Medidas para reducir el distanciamiento entre Universidad y empresa						
Expresar su grado de acuerdo o desacuerdo respecto a las siguientes afirmaciones						
1	Promover un papel más activo de las asociaciones de profesionales para unir académicos y profesionales	1	2	3	4	5
2	Impulsar que los académicos presten servicios de investigación y consultoría a las empresas	1	2	3	4	5
3	Incrementar la divulgación de los resultados de las investigaciones de los académicos entre las empresas	1	2	3	4	5
4	Fomentar otros canales de comunicación entre la Universidad y la empresa	1	2	3	4	5
5	Invitar a profesionales a contar su experiencia en las aulas	1	2	3	4	5
15 Otras medidas para reducir el distanciamiento (por favor, especifique cuáles)						

BLOQUE 3. ¿SE AJUSTAN LA DOCENCIA Y LA INVESTIGACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES A LAS NECESIDADES DEL CONTROLLER?					
A continuación se exponen varios temas que componen la agenda investigadora y docente de los profesores de Universidad.				1 = Muy Baja, 2 = Baja, 3 = Media, 4 = Alta, 5 = Muy Alta	
Por favor, señale de 1 a 5 la utilidad de estos temas para su trabajo:					
16. Costes					
Contabilidad de Costes/ analítica (Ej: asignación de costes, sistemas de cálculo de costes, costes de subactividad, identificación de factores de costes...)	1	2	3	4	5
ABC (Activity based Costing)	1	2	3	4	5
Gestión de Costes (Ej: análisis de coste-volumen-beneficios – CVB...)	1	2	3	4	5
Gestión estratégica de costes (Ej: gestión por procesos y gestión por actividades- ABM...)	1	2	3	4	5
Otros temas de costes	1	2	3	4	5
17. Planificación y Control					
Presupuesto (Ej: diferentes procesos de presupuestos, ciclo presupuestario, desarrollo, control presupuestario...)	1	2	3	4	5
Presupuesto de capital (Ej: decisiones de inversión, análisis de inversiones –VAN, TIR...-, coste de oportunidad)	1	2	3	4	5
Medición y evaluación del desempeño (Ej: Cuadro de Mando Integral / Estratégico...).	1	2	3	4	5
Control organizacional (desarrollo control interno...)	1	2	3	4	5
Control Internacional (control en diferentes países y culturas)	1	2	3	4	5
Otros temas de Planificación y control	1	2	3	4	5
18. Otros temas					
Gestión de Riesgos (Risk Management)	1	2	3	4	5
Análisis de indicadores financieros	1	2	3	4	5
Sistemas de Información Contable (Ej: ERP...)	1	2	3	4	5
Big Data, Business Analytics	1	2	3	4	5
Dirección estratégica	1	2	3	4	5
Optimización de la producción (Ej: Just in time, JIT,...)	1	2	3	4	5
Gestión de Calidad (Ej: TQM)	1	2	3	4	5
Benchmarking	1	2	3	4	5
Precios de transferencia y precios de venta	1	2	3	4	5
Consolidación de Estados Financieros	1	2	3	4	5
Fiscalidad	1	2	3	4	5
Ofimática	1	2	3	4	5
Otros temas	1	2	3	4	5
19. Otros temas (Por favor, indique otros temas relevantes para su trabajo no mencionados en los tres puntos anteriores)					

BLOQUE 4. FUENTES DE GENERACIÓN Y TRANSMISIÓN DEL CONOCIMIENTO PARA UN CONTROLLER						
<p>¿Acude a las siguientes fuentes para aumentar sus conocimientos, mantenerse al día o resolver sus problemas profesionales?</p> <p>Por favor, de las siguientes fuentes, señale de 1 a 5 la frecuencia con la que acude a ellas:</p>		<p>1 = Nunca 2 = Casi Nunca 3 = Algunas veces 4 = Frecuentemente 5 = Muy frecuentemente</p>				
A) Fuentes Informales						
19. Fuentes Informales Generales						
	a) Aprendizaje a través de las experiencias de trabajo	1	2	3	4	5
	b) Hablando con otros compañeros de mi empresa (interno)	1	2	3	4	5
	c) Hablando con otros colegas de profesión, ajenos a mi empresa (externo)	1	2	3	4	5
	d) Buscando información en revistas profesionales	1	2	3	4	5
	e) Buscando información en revistas académicas	1	2	3	4	5
	f) Buscando información a través de los manuales de contabilidad / control de gestión empleados como material en la Universidad.	1	2	3	4	5
	g) Buscando información a través de manuales de contabilidad / control de gestión editados por empresas / consultoras	1	2	3	4	5
	h) Buscando información a través de los documentos publicados por su asociación profesional	1	2	3	4	5
	i) Estando suscrito a Newsletter como el de AECA, Deloitte,....	1	2	3	4	5
	j) Participando y buscando en blogs	1	2	3	4	5
	k) Participando y buscando en redes sociales	1	2	3	4	5
	l) Otras búsquedas a través de internet	1	2	3	4	5
B) Fuentes Formales						
20. Fuentes Formales Internas						
	a) Programas de formación interna desarrollados en mi empresa, impartido por sus trabajadores	1	2	3	4	5
	b) Programas de formación interna desarrollados en mi empresa, impartidos por terceros ajenos a ella	1	2	3	4	5
21. Fuentes Formales Externas						
	a) Actividades corta duración (conferencias, seminarios...) organizados por profesionales	1	2	3	4	5
	b) Actividades corta duración (conferencias, seminarios...) organizados por escuelas de negocios / Universidad	1	2	3	4	5
	c) Actividades media / larga duración (cursos...) de mi asociación profesional	1	2	3	4	5
	d) Actividades media / larga duración (cursos..) en escuela de negocios / Universidad	1	2	3	4	5
23. Otras fuentes (por favor, indique otros canales que emplea, tanto informales como formales)						
<p>24 ¿Lee y/o conoce las siguientes revistas para aumentar sus conocimientos, mantenerse al día o resolver sus problemas profesionales?</p> <p>Por favor, de las siguientes opciones, señale su situación</p>		<p>(1) Nunca, no la conozco (2) Nunca, pero la conozco (3) Alguna vez; (4) Con frecuencia</p>				

	Actualidad Contable – Newsletter AECA	1	2	3	4		
	Revista Contable (Partida Doble y Técnica Contable)	1	2	3	4		
	Estrategia Financiera	1	2	3	4		
	Revista de Contabilidad y Tributación – CEF	1	2	3	4		
	Harvard Business Review	1	2	3	4		
	Universia Business Review	1	2	3	4		
	Revista Española de Financiación y Contabilidad	1	2	3	4		
	RC – SAR (Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review)	1	2	3	4		
	Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión	1	2	3	4		
25 Otras (por favor, especifique otras revistas que lee)							
Por favor, de las siguientes preguntas relativas a la intervención de terceros, señale su situación:							
26. Si usted / su departamento recurre a servicios de terceros ajenos a su empresa para solucionar un problema o para recibir asesoramiento empresarial, por favor, indique con qué frecuencia acude a estas fuentes:						1 = Nunca 2 = Casi Nunca 3 = Algunas veces 4 = Frecuentemente 5= Siempre NS /NC = No sabe / No contesta	
	a Empresas de consultoría	1	2	3	4	5	NS /NC
	b Empresas de servicios	1	2	3	4	5	NS /NC
	c Despachos de abogados, asesorías	1	2	3	4	5	NS /NC
	d Otros profesionales con puesto de trabajo similar al suyo	1	2	3	4	5	NS /NC
	e Contratos de investigación / consultoría con la Universidad	1	2	3	4	5	NS /NC
	f Académicos, a título personal	1	2	3	4	5	NS /NC
27. Si su departamento o usted han acudido a los servicios de asesoramiento de la Universidad o a la de académicos, por favor, valore de 1 a 5 su grado de satisfacción con el trabajo realizado							
1=Totalmente Insatisfecho 2 = Insatisfecho 3= Ni satisfecho ni insatisfecho 4 = Satisfecho 5= Totalmente satisfecho							

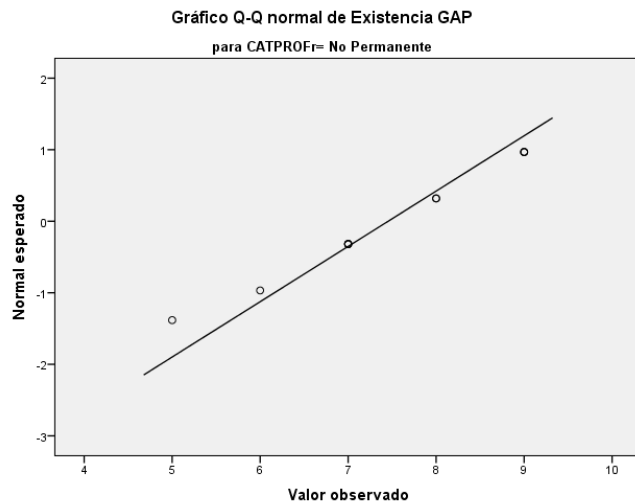
10.3 Pruebas de normalidad y homocedasticidad (ejemplos de análisis realizados). Cuestionario a académicos

Pruebas de normalidad para la variable “Percepción de la existencia del gap”

	Categoría profesional	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estadístico	gl	Sig.	Estadístico	gl	Sig.
Existencia GAP	No Permanente	,183	11	,200*	,909	11	,238

*. Esto es un límite inferior de la significación verdadera.

a. Corrección de significación de Lilliefors



Pruebas de homocedasticidad para la variable “Percepción de la existencia del gap”

BLOQUE1:EXISTENCIA GAP1. ¿Gap?

Estadístico de Levene	df1	df2	Sig.
1,687	3	125	,173

10.4 Pruebas de normalidad (ejemplo de análisis realizado). Cuestionario a profesionales

Pruebas de normalidad para la variable “Percepción de la existencia del gap investigación-práctica”

	Forac	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estadístico	gl	Sig.	Estadístico	gl	Sig.
Distlp	1	,367	5	,026	,684	5	,006
	2	,352	73	,000	,766	73	,000
	3	,313	77	,000	,815	77	,000
	4	,250	4	.	,945	4	,683

a. Corrección de significación de Lilliefors

10.5 Pruebas de normalidad (ejemplo de análisis realizado). Comparación de opinión de académicos y de profesionales.

Pruebas de normalidad para la variable “Percepción de la existencia del gap investigación-práctica”

	profesional vs académico	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estadístico	gl	Sig.	Estadístico	gl	Sig.
ID	profesional	,124	158	,010	,912	158	,000
	académico	,061	128	,200*	,959	128	,001

*. Esto es un límite inferior de la significación verdadera.

a. Corrección de significación de Lilliefors

10.6 Pruebas de contraste en virtud del conocimiento de los profesionales sobre las tareas investigadoras desarrolladas por los académicos.

Resumen de contrastes de hipótesis

	Hipótesis nula	Prueba	Sig.	Decisión
1	La distribución de BLOQUE1, A, EXISTE, Gap Inves-práctica? es la misma entre las categorías de ConocerInvestAca.	Prueba U de Mann-Whitney para muestras independientes	,278	Conserve la hipótesis nula.
2	La distribución de Bloq1:, A,Reducir gap l-p? es la misma entre las categorías de ConocerInvestAca.	Prueba U de Mann-Whitney para muestras independientes	,930	Conserve la hipótesis nula.

Se muestran significaciones asintóticas. El nivel de significancia es ,05.

10.7 Preguntas abiertas. Otros motivos del gap, según profesores universitarios.

ID	OTROS MOTIVOS DEL GAP (preguntas abiertas)
1	Los métodos estadísticos, por parte de los profesores, sólo se conocen muy superficialmente y se usan masivamente
2	La falta de formación de los doctores que se dedican a investigar en Contabilidad de Gestión. Generalmente vienen con nociones básicas sobre metodología científica.
3	La dificultad de acceso a la información contable de gestión de las entidades
4	Falta de mayor interacción entre el mundo empresarial y la Universidad
5	Las empresas necesitan simplicidad en la solución de problemas, JCR implica complejidad.
6	Nos están obligando a publicar en revistas JCR y en nuestra área, estas revistas se suelen caracterizar por ser muy exigentes en la contribución teórica y la aplicación de una metodología de investigación rigurosa, aunque los resultados obtenidos sean prácticamente irrelevantes para los profesionales.
7	Miedo, Inseguridad a trabajar con empresas para conocer sus necesidades reales
8	No hay ninguna facilidad para tener datos reales en lo que se refiere a Contabilidad Interna, eso dificulta la investigación.
9	Falta de transferencia de profesionales de la empresa a la Universidad y viceversa. en USA por ejemplo, un profesional tras una dilatada carrera en la empresa puede hacer carrera universitaria en la que le reconozcan el valor de su experiencia previa
10	La dificultad al acceso de los datos a la Contabilidad de Gestión; no existencia de base de datos como en contabilidad financiera; valoración o existencia de convocatorias a proyectos competitivos de forma separada a la investigación fundamental
11	Esto sucede en la tendencia actual, debido que ahora los académicos para su promoción, sus trabajos de alejan mundo de los problema de los profesionales contables. actualmente, gran separación entre académicos y profesionales (comentario al ítem 13)
12	¿Se realizan estudios de impacto en la práctica empresarial del desarrollo teórico obtenido de la investigación?, ¿Los cambios introducidos en la práctica empresarial son impulsores de nuevas investigación en CG?
13	Los proyectos de investigación financiadas por entidades públicas no exigen que se realicen asociados con empresas privadas, lo que limita su utilidad. Los profesores universitarios se les prohíbe formar parte del mundo profesional debido a la ley d incompatibilidades lo que limita el conocimiento de las necesidades reales
14	Falta de recursos
15	No se valora para la publicación las experiencias reales
16	Muchos profesores hemos leído muchos libros y revistas, pero hemos visto pocas empresas.
17	En la investigación científica se pierde de vista el pragmatismo de la vida real en las empresas
18	En mi opinión debe valorarse o exigirse experiencia práctica profesional en la gestión de organizaciones en la configuración del currículo de los profesores de CG
19	Las empresas españolas no creen prioritario preocuparse por temas relacionados con la CG
20	Cierto inmovilismo entre los académicos para ampliar la transferencia de conocimiento
21	Cultura académica enfrentada con la cultura económica real
22	Funcionarización del profesorado
23	Viniendo del mundo profesional, cuando leo investigaciones académicas de control de gestión me parece que están siempre muy alejadas de la práctica profesional y no se valora en absoluto los proyectos que podrían estar relacionados con consultoría

24	Me parece, además, un trabajo muy interesante ya que soy de la corriente de opinión de aquellos que pensamos que difícilmente se puede enseñar de aquello sobre lo que no se trabaja habitualmente fuera de la Universidad
25	Creo que el verdadero problema está dentro de los propios académicos contables. Por un lado, muchos de ellos se dedican más actividades profesionales que a investigar. Por otro lado, los que se dedican a investigar tienen un complejo de cientifidad. Son muy arbitrarios en las revisiones de artículos. Las revistas académicas tienen tasas de aceptación excepcionalmente bajas. Trabajos aplicados y descriptivos que en otras disciplinas se considerarían aceptables para publicación (por ejemplo ensayos estadísticos de medicamentos en medicina) en contabilidad nunca son aceptados.

10.8 Preguntas abiertas. Otras formas de reducir del gap, según profesores universitarios.

ID	OTRAS FORMAS DE REDUCIR EL GAP (preguntas abiertas)
1	Promover los profesores Universitarios a tiempo parcial, procedentes de la actividad profesional en empresas, frente a profesores a dedicación completa universitaria con un fuerte componente teórico, buscando el equilibrio necesario entre ambos perfiles.
2	Favorecer desde la Universidad la actividad de consultoría por parte del PDI, con la creación de spin-offs a partir de los resultados de las investigaciones (por ejemplo, el desarrollo de software específico en el campo de la CG).
3	Que para la evaluación de la investigación, se consideren también otras bases además de las revistas JCR.
4	Promover la actividad de consultoría por académicos, premiar el impacto de la investigación en el mundo real
5	Llegar a acuerdos locales entre Universidades y oficinas de auditoría/consultoría de costes
6	Concienciar a las Comisiones de Acreditación de la importancia y utilidad de las investigaciones aplicadas al mundo empresarial
7	Promover sistemas de incentivos y de medición de resultados más elaborados.
8	Ofrecer los servicios de consultoría como un activo mas
9	Cambiar la ley de incompatibilidades, en línea con lo que se aplica a los profesionales de la medicina
10	Abrir canales de colaboración entre el ámbito académico y profesional tanto en la docencia como en la búsqueda de soluciones y herramientas para mejorar la práctica contable profesional a nivel empresarial
11	En las acreditaciones y tramos de investigación ponderar con mayor valor la actividad profesional externa realizada por los profesores universitarios de contabilidad
12	Contar con profesionales en activo en los Dptos universitarios, tanto para tareas de docencia como de investigación
13	Intensificar prácticas profesionales y emprendimiento en el aula; vinculación I+ D +i con empresas; patentes registradas...
14	La acreditación debe exigir experiencia y práctica profesional.

10.9 Preguntas abiertas. Otros motivos del gap, según profesionales

ID	OTROS MOTIVOS DEL GAP (preguntas abiertas)
1	En la docencia se va muchas veces a las hormigas y se pierden elefantes, falta de visión global, entender las consecuencias de los actos; hoy en día casi cada usuario de SAP es contable, los empleados no son conscientes
2	Falta de conocimiento por parte del profesorado de lo que realmente se hace/necesita en la empresa privada
3	Cuando los profesores si han conocido el mundo de la empresa, es más fácil que se ajusten a las necesidades de las empresas, también cuando son consultores para empresas... Es un poco como un monasterio, si no abre sus puertas para entender el mundo real, que va a aportar a los problemas que la gente tiene en su realidad. No los deben vivir al 100% pero un conocimiento es necesario, empírico o a través de consultorías.
4	Por lo que veo en los alumnos de ADE que hacen prácticas en mi despacho, apenas han estudiado contabilidad, no saben analizar un balance, no tienen ni idea de lo que es un ERP o un cuadro de mandos, y prácticamente no les han enseñado a utilizar las principales herramientas informáticas de gestión. El inglés, tan necesario hoy en día, sigue totalmente ausente.
5	La práctica profesional suele ser más compleja que lo que se suele exponer en la docencia
6	Las nuevas tecnologías sólo se han introducido para la creación de campus virtuales, pero se usan poco en la docencia
7	Faltan prácticas en empresas
8	Poca implicación de la Universidad en el seguimiento.
9	Deficiente formación de los docentes, programas académicos excesivamente extensos, etc.
10	El profesorado tiene escasa experiencia como controllers
11	Ratio de profesores a tiempo parcial, es decir profesionales, ha disminuido
12	En la Universidad, eché en falta contactos más numerosos con profesionales que nos aclararan a qué se dedican ; qué funciones realizan en un empresa.
13	No se conocen las funciones del controller, ni se tiene visión global de una empresa
14	Mi conocimiento de la investigación académica es escaso porque depende de las suscripciones de la empresa para la que trabajo
15	Falta de convenios de prácticas entre Universidades y empresas
16	Desconocimiento de las actividades desarrolladas en el mundo laboral por parte de la Universidad
17	La obsolescencia de los docentes y de los medios técnicos
18	Las Universidades suelen se públicas plagadas de funcionarios-profesores que no han visto la realidad
19	Los docentes que no son profesionales
20	No se investiga ,ni se forman en las escuelas de negocio en España con el objetivo de dar valor añadido a la realidad empresarial en materia de control de gestión .El caso práctico en el modelo anglosajón es lo que se medita para canalizar buenos profesionales teóricos a la practica.la formación en Alemania en materia de control de gestión también está muy enfocada en este sentido
21	Falta de investigadores jóvenes
22	El desconocimiento de los docentes de la realidad de la empresa
23	Falta de contenidos específicos
24	Plan Bolonia
25	La investigación no ha acompañado a la evolución del rol del Control de Gestión

26	Aprender herramientas que demanda el mercado como SAP, tablas dinámicas, <i>power pivot</i> , y más casos prácticos reales
----	--

10.10 Preguntas abiertas. Otras formas de reducir del gap según profesionales

ID	OTRAS FORMAS DE REDUCIR EL GAP (preguntas abiertas)
1	Jornadas de visitas en las empresas de grupos pequeños de estudiantes, colaboraciones, desayunos de brainstormings entre estudiantes y profesionales,
2	Que los académicos trabajen un mínimo de 5 años en empresa privada antes de impartir clase
3	En caso de que no se haga el ejercicio todavía, estaría bien que el alumno pudiera tener un primer contacto y prácticas en un sistema ERP (SAP, Oracle, etc)
4	Formación práctica en las aulas
5	Una formación más práctica, especializada y, sobre todo, informatizada con las herramientas habituales en las empresas (SAP, Navision, Oracle, Qlikview, Cognos... al menos el Contaplús)
6	Asignaturas reales no teóricas sin aplicación.
7	Promover la participación de las empresas en la creación y mejora de titulaciones más adaptadas a las necesidades reales de las empresas
8	Facilitar las prácticas de estudiantes
9	Poca implicación de la Universidad en el seguimiento.
10	Estimular a los alumnos, incrementar la participación de los mismos, etc.
11	Entre las capacidades del profesorado menos investigación y mas practica en el día a día
12	Prácticas en empresas obligatorias como asignatura. Exámenes de Cambridge obligatorios
13	Experiencia en empresas por parte de los docentes
14	Fundamental que los profesionales cuenten sus experiencias en las aulas
15	Explicar realmente cómo se utiliza la teoría de la Universidad en la empresa. Muchas veces, se sabe la teoría, pero no cuál es su aplicación. Por otro lado, es necesario tener conocimientos o estar familiarizado con determinados programas claves para un controller. Y eso en la Universidad no se da.
16	Mas prácticas en empresas
17	Profesores con experiencia laboral y no solo docente
18	Mayor formación orientada al CG. Implementación de formación en ERPs, BI, Big Data, etc en la Universidad
19	Simplemente que lo que se enseña en las aulas corresponda con lo que se utiliza en las empresas
20	Más prácticas
21	Tener una conexión directa entre la demanda de las empresas y la oferta de formación para formar de acuerdo a la oferta esperada.
22	Unir las necesidades en las empresas ,la demanda de empleo con la Universidad que es donde debería estar la oferta .Motivar el método del caso usado en el mundo anglosajón y la formación profesional desarrollada en alemania para el campo de control de gestión
23	Permitir a profesionales impartir clases sin necesidad de doctorado
24	Darle oportunidad al alumno que resuelva un problema real de una empresa como si fuera su empleado

10.11 Preguntas abiertas. Otras tareas importantes en el ejercicio profesional.

ID	OTRAS TAREAS IMPORTANTES EN EL EJERCICIO PROFESIONAL
1	Tiempo empleado por el departamento o empresa a temas administrativos vs aportación del valor añadido (viendo eficiencia y eficacia), estandarización de procesos (a donde van las empresas), outsourcing de finanzas
2	Alto manejo de hojas de cálculo
3	Ética
4	Diferencia entre sectores
5	Ninguno
6	Técnicas de negociación, habilidades directivas, uso del paquete Office...
7	Sistemas de reporting adecuados, automatización de informes analíticos, etc.
8	Sistemas de consolidación y reporting
9	Organización
10	Gestión del inventario
11	presentaciones
12	Indicadores no financieros
13	Relación entre contabilidad financiera y analítica. Análisis de Balances. Tesorería. Interpretación y manejo de gráficos. Estructura organizativa de la empresa (CeCo's)
14	Herramientas informáticas para el desarrollo de la profesión: excel, dashboard,...
15	Presentaciones, Reporting, negociación proveedores / clientes, auditores

10.12 Resultados encuesta a profesores universitarios (desglose de algunos bloques)

CARACTERÍSTICAS DE LA INVESTIGACIÓN (%)	1	2	3	4	5
1 Los proyectos de investigación en el área de Contabilidad de Gestión realizada por académicos se encuentran distanciados de las necesidades y/o problemas que plantean las organizaciones.	4,7	13,3	22,6	41,4	18
2 Los resultados de las investigaciones en CG carecen de utilidad práctica para los profesionales.	4,7	28,1	21,1	32,0	14,1
3 La investigación derivada de consultoría tiene mayor utilidad práctica que la investigación académica.	3,9	11,8	14,8	45,3	24,2
4 Aprender el impacto de la investigación en CG es más complejo que en otros campos como la medicina, la ingeniería...	0,8	11,0	11,0	51,2	26,0
5 La investigación en CG se dirige, ante todo, a la elaboración de un cuerpo teórico.	3,1	22,1	27,6	35,4	11,8
6 Existe una falta de innovación en los temas de las investigaciones de CG.	4,7	13,3	22,6	41,4	18
7 En la metodología de la investigación tiene un peso excesivo la estadística y los métodos empíricos cuantitativos.	4,7	28,1	21,1	32,0	14,1
8 Los resultados de las investigaciones publicadas no se ajustan a las respuestas a corto plazo que requieren los profesionales.	0,8	4,0	13,5	50,0	31,7
9 El auge del carácter multidisciplinar de la CG le ha llevado a olvidarse de los problemas directamente relacionados con la práctica contable.	4,8	17,4	21,4	42,1	14,3
10 Los resultados de las investigaciones en CG no se transfieren a las organizaciones y, en general, a la sociedad.	0,8	5,5	15,9	54,8	23,0

Tabla a. Bloque Características de la investigación

10.13 Resultado de encuesta a profesionales (desglose de algunos bloques)

EXISTENCIA DISTANCIAMIENTO	1	2	3	4	5	n	\bar{x}	Med
1. Hay un distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional	0	4,4	15,1	60,4	20,1	159	3,96	4
2. Si existe dicho distanciamiento entre investigación - práctica profesional, debe reducirse	1,3	1,3	5,0	37,1	55,3	159	4,44	5
3. Hay un distanciamiento entre la docencia universitaria y la práctica profesional	0	4,4	6,9	60,4	28,3	159	4,13	4
4. Si existe dicho distanciamiento entre docencia - práctica profesional, debe reducirse	1,3	1,3	2,5	35,8	59,1	159	4,5	5
5. El distanciamiento entre la docencia y la práctica profesional ha ido aumentando en los últimos años	0,6	23,3	44,7	18,9	12,6	159	3,19	3

Tabla a. Existencia del gap (sin filtro). Fuente: elaboración propia

EXISTENCIA DISTANCIAMIENTO	1	2	3	4	5	n	\bar{x}	Med
1. Hay un distanciamiento entre la investigación académica y la práctica profesional	0	5,6	12,7	56,3	25,4	71	4,01	4
2. Si existe dicho distanciamiento entre investigación - práctica profesional, debe reducirse	1,4	1,4	2,8	39,4	54,9	71	4,45	5

Tabla b. Existencia del gap (profesionales que afirman conocer las tareas investigadoras de los académicos). Fuente: elaboración propia.