

XVII Congreso Internacional de Costos Retos en la gestión post COVID-19

Formación sobre Contabilidad de Gestión en los estudios de grado de las Universidades Públicas Españolas

Autores:

Dionisio Buendía Carrillo (dbuendia@ugr.es). Universidad de Granada (España)

Bernabé Escobar Pérez (bescobar@us.es). Universidad de Sevilla (España)

Tomás Escobar Rodríguez (tescobar@uhu.es). Universidad de Huelva (España)

Categoría:

Nuevos retos en la enseñanza de costos.

Formación sobre Contabilidad de Gestión en los estudios de grado de las Universidades Públicas Españolas

Dionisio Buendía Carrillo. Universidad de Granada

Bernabé Escobar Pérez. Universidad de Sevilla

Tomás Escobar Rodríguez. Universidad de Huelva

Resumen

Este trabajo pretende ser una reflexión sobre los contenidos que se están impartiendo en las asignaturas relacionadas con la contabilidad y el control de gestión en los diferentes títulos existentes en el ámbito universitario español. Además, se trata de poner de manifiesto que los contenidos impartidos no se han adaptado en su totalidad a las nuevas exigencias que demandan los nuevos perfiles profesionales especializados en contabilidad de gestión.

Palabras clave:

Contabilidad de costes, contabilidad de gestión, formación, brecha de contenidos.

1. Introducción

El Plan Bolonia de 1999 ha supuesto la base de la reforma del sistema universitario europeo y el desarrollo del Espacio Europeo de Educación Superior. Dicho plan ha ocasionado una reestructuración del panorama universitario europeo, tanto en el diseño de las titulaciones universitarias como en la configuración de contenidos y competencias, para en línea con la tercera misión de la universidad (Etzkowitz *et al.*, 2000), responder a los problemas que van surgiendo en la sociedad.

Entre los grandes objetivos contemplados en el Plan Bolonia se incluían mejorar la empleabilidad de los futuros egresados, fomentar la movilidad y el reconocimiento de los títulos universitarios en Europa. Mejorar la empleabilidad conlleva, entre otros aspectos, que la formación que se imparte en las aulas debe adecuarse a las características del entorno en el que, una vez egresados, los estudiantes desarrollarán su actividad profesional. Esta cuestión es especialmente significativa en disciplinas que se encuentran dentro de lo que se conocen como Ciencias Sociales en general, y en las Ciencias Económicas y Empresariales en particular, en las que el comportamiento y relaciones de las personas y organizaciones están íntimamente relacionados con las peculiaridades del entorno en el que se desenvuelven.

Esta necesaria correspondencia entre contenidos formativos y demandas del mercado debe constituir el punto de partida a la hora de definir la oferta formativa del sistema universitario, establecer las asignaturas que conforman los planes de estudios y, en último lugar, que los docentes en el ejercicio de su libertad de cátedra definan qué cuestiones incluir y qué enfoques adoptar en su impartición. En definitiva, ha de ser un necesario proceso de ajuste de los conocimientos, competencias y destrezas que adquiere el alumnado a las exigencias del cada vez más cambiante entorno.

La finalidad de este proceso de ajuste es minimizar la brecha existente entre los requerimientos del mercado laboral y la formación recibida en el ámbito universitario, así como la investigación que se lleva a cabo en Contabilidad de Gestión. Y es quizás, la rapidez a la que el entorno empresarial ha evolucionado durante las últimas décadas, la que está poniendo sobre la mesa de forma cada vez más acuciante la necesidad de detectar posibles brechas de formación cuando se lleva a cabo el diseño curricular de las distintas asignaturas.

En periodos en los que el entorno evoluciona lentamente, las brechas de formación se producen de forma lenta, casi inapreciable, por lo que los ajustes curriculares se realizan con poca frecuencia. No obstante, cuando las organizaciones desarrollan su actividad en entornos que cambian rápidamente, desde el ámbito académico hay que estar especialmente vigilantes para evitar que pudiera llegar a producirse una falta de adecuación entre lo que se trasmite en el aula y los conocimientos y competencias que el estudiante va a requerir para su desarrollo profesional (Chaffer y Webb, 2017). En este sentido, Tatikonda y Savchenk (2010) señalaban que como consecuencia de los rápidos cambios que se están produciendo en el entorno, el “gap” entre las necesidades de las empresas y la formación que se está proporcionando sobre Contabilidad de Gestión, puede estar aumentando.

Durante los últimos años el sistema universitario ha llevado a cabo un importante esfuerzo en este sentido en el ámbito español. El Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, establecía una nueva ordenación de las enseñanzas universitarias en España que implicó tanto una reforma y reestructuración de buena parte del mapa de titulaciones universitarias, como un cambio de enfoque en lo que al modelo de enseñanza hace referencia. Dentro del marco de las Ciencias Económicas y Empresariales, el proceso de reestructuración del mapa de titulaciones ha dado lugar a la aparición de distintos grados, siendo los Grados en Administración y Dirección de Empresas (ADE) y en Finanzas y Contabilidad –también denominado en ocasiones en Contabilidad y Finanzas- (FICO), los que cuentan con una mayor presencia de asignaturas del ámbito contable dentro de sus planes de estudio. Además de estos, el mapa de titulaciones de grado en España incluye otros títulos dentro del marco de las Ciencias Económicas y Empresariales en los que también están presentes asignaturas del ámbito contable. Se trata, por un lado, de títulos que podrían entenderse como relativamente próximos a los grados en ADE y FICO y, por otro lado, títulos de grado con un perfil más diferenciado en los que las materias contables podrían formar también parte importante de su estructura curricular.

En lo que a la definición del contenido de las materias de Contabilidad hace referencia, es posible establecer ciertas diferencias entre las que se encuadran dentro de los límites de la Contabilidad Financiera y aquellas cuyo perfil encaja dentro del área de la Contabilidad de Gestión. Los contenidos de las asignaturas de Contabilidad Financiera suelen estar determinados o condicionados por el plan contable y el marco jurídico existente, siendo necesarios ajustes importantes en los programas de las asignaturas cuando se producen cambios en la regulación vigente. En estos casos, los docentes pueden identificar de forma clara el riesgo de brecha de formación en el momento en el que se actualizan las normas y realizar los ajustes necesarios en los contenidos de las asignaturas para que se produzcan. Por contra, los contenidos de las asignaturas de Contabilidad de Gestión carecen de este marco normativo y suelen establecerse casi en exclusiva en función de los paradigmas o enfoques predominantes en el mundo empresarial. Esta particularidad ocasiona una mayor probabilidad de que se produzcan brechas de formación al no poderse identificar de forma tan clara los cambios del entorno para ajustar los contenidos formativos.

Este trabajo se centra en el análisis de la formación sobre Contabilidad de Gestión que se imparte en los Grados de las Universidades Públicas Españolas. El objeto es identificar posibles brechas de formación mediante el estudio de los programas de las asignaturas que encajan con el perfil de Contabilidad de Gestión, con respecto a los temas que un contable de gestión debería conocer en el desarrollo de su profesión.

En concreto, se han analizado los contenidos recogidos en las guías docentes de las asignaturas ofertadas por las universidades públicas españolas en 2020-21 en los grados de ADE y FICO, principalmente, así como otros afines con menor contenido en Contabilidad en general y en Contabilidad de Gestión en particular.

La estructura del trabajo es la siguiente. En el segundo apartado se repasa sintéticamente la evolución de la Contabilidad de Gestión a la vez que se evidencian los principales retos presentes en la actualidad desde el punto de vista formativo. El tercero aborda la muestra analizada y la metodología de investigación empleada. En el cuarto apartado se identifican los contenidos que se imparten en las diferentes materias que conforman las asignaturas relacionadas con la Contabilidad de Gestión para identificar si existe un tronco común y valorar su adecuación a la situación actual. En el quinto y último se presentan las consideraciones finales y posibles futuras líneas de investigación.

2. Evolución Histórica de la Contabilidad de Gestión y su reflejo en los programas formativos

Para encuadrar la cuestión a estudiar, aun no siendo el propósito principal de este trabajo analizar el origen y la evolución de la Contabilidad de Gestión, es preciso tener presentes los avances que se han ido produciendo y que teóricamente deben haberse incorporado paulatinamente a los programas de las asignaturas que se imparten en ámbito universitario.

La evolución de la Contabilidad de Gestión ha sido objeto de un intenso estudio por parte de reputados autores, como por ejemplo Kaplan (1984). En un trabajo más reciente, Gutiérrez-Hidalgo (2005) la analizó de forma detallada durante el período 1885-2005, señalando un conjunto de hechos significativos que han marcado su desarrollo durante ese intervalo de tiempo y que se resumen en la Tabla 1.

Tabla 1. Evolución de la Contabilidad de Gestión hasta el año 2005.

PERÍODO	DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN	EVENTOS
Antes del siglo XIX	Control de costes de producción. Primeras asignaciones de costes indirectos a los productos. Primeras decisiones basadas en cálculos de costes. Aparición de costes previsionales.	Desarrollo industrial en fábricas estatales. Primeras fábricas multietapas. Surge la máquina de vapor.
Siglo XIX	Registros contables de materiales y mano de obra directa. Asignación de costes indirectos en función de la mano de obra directa. Indicadores operativos.	Revolución industrial. Aparición de una burguesía dedicada a la industrial. Ferrocarriles.
1900-1950	Desarrollo del coste estándar. Indicadores de gestión en empresas multidivisionales. Costes completos (<i>full cost</i>).	Movimiento de la dirección científica del trabajo. Multinacionales. Objetivo del coste verdadero.
1960-1980	Modelo de costes variables (<i>direct costing</i>). Contabilidad Interna y modelos de decisión.	Objetivo coste verdadero. Objetivo del usuario.
1980-1990	Costes de calidad. Sistemas de mejora continua. ABC/ABM.	Nuevo entorno de la producción: calidad, gestión de inventarios, organización, etc.
1990-2005	Perspectiva externa y a largo plazo. Indicadores no financieros. Cuadro de mando integral.	Nuevo optimismo.

Fuente: Gutiérrez-Hidalgo (2005, p. 119).

En trabajos posteriores (Abdel-Kader y Luther, 2006; Gliubic, 2012; Karmal, 2015) se añadieron otras cuestiones de interés adicionales como la creación de valor, el análisis DAFO o el análisis PEST (Político, Económico, Social y Tecnológico), ya contempladas por IFAC (1998), dentro de la última etapa de evolución de la Contabilidad de Gestión.

Si bien se han constatado prácticas incipientes de Contabilidad de Gestión¹ que se remontan algunos siglos en el tiempo (Solomons, 1968; Edwards y Newell, 1991), el nacimiento de esta disciplina se suele situar a finales del siglo XIX o principios del XX (Fleishman y Parker, 1991), asociándose su principal desarrollo con la Segunda Revolución Industrial, que tuvo lugar desde la segunda mitad del siglo XIX hasta el inicio de la Primera Guerra Mundial en 1914 (Garner, 1947). Tanto es así que en 1919 se creó en Estados Unidos la *National Association of Cost Accountants* (germen del actual *Institute of Management Accountants* -IMA-) para promover el conocimiento entre los encargados de la Contabilidad de Costes y fomentar su uso en la gestión empresarial. Algunos autores consideran que ya en los años veinte del siglo XX se habían desarrollado la mayor parte de las técnicas de Contabilidad de Gestión que se conocían en los ochenta (Johnson y Kaplan, 1987).

Las prácticas de Contabilidad de Gestión desarrolladas hasta esa época se incorporaron a los planes de estudio de las titulaciones universitarias relacionadas con el ámbito de la administración de empresas y se plasmaron en los primeros libros de texto que ayudaron a homogeneizar los temarios de las distintas asignaturas, siendo determinantes en la transmisión de dichas prácticas.

Figura 1. Contenidos del libro *Cost accounting: principles and practices* (Neuner, 1938).

<p style="text-align: center;">TABLE OF CONTENTS MECHANICS OF COST ACCOUNTING</p> <p style="text-align: center;">PART I</p> <p>I. INTRODUCTION 1</p> <p>II. BASIC COST ACCOUNTING TERMINOLOGY 20</p> <p>III. DETAILED COST RECORDS 35</p> <p>IV. COST ACCOUNTS ON THE GENERAL ACCOUNTING RECORDS 52</p> <p>V. FACTORY LEDGER 73</p> <p>VI. THE VOUCHER REGISTER IN COST ACCOUNTING 91</p> <p>VII. CHART OF ACCOUNTS IN A MANUFACTURING CONCERN 108</p> <p>VIII. MATERIALS CONTROL AND ACCOUNTING 125</p> <p>IX. INVENTORY RECORDS 151</p> <p>X. ACCOUNTING FOR LABOR IN COST ACCOUNTING 181</p> <p>XI. FACTORY WAGE SYSTEMS 209</p> <p>XII. MANUFACTURING EXPENSES 229</p> <p>XIII. DEPARTMENTALIZATION OF FACTORY EXPENSES 251</p> <p>XIV. COST SUMMARIES AND STATEMENTS 289</p> <p>XV. JOB ORDER COST SET 316</p> <p style="text-align: center;">v</p>	<p style="text-align: center;">vi TABLE OF CONTENTS</p> <p style="text-align: center;">SPECIALIZED AND ADVANCED COST ACCOUNTING</p> <p style="text-align: center;">PART II</p> <p>XVI. PROCESS COSTS 349</p> <p>XVII. JOINT PRODUCTS AND BY-PRODUCTS 384</p> <p>XVIII. BUDGETARY CONTROL AND COST ACCOUNTING 401</p> <p>XIX. PROCESS COST SET 428</p> <p>XX. STANDARD COSTS 438</p> <p>XXI. STANDARD COST ACCOUNTING PROCEDURES 470</p> <p>XXII. STANDARD COST SET 506</p> <p>XXIII. ESTIMATED COSTS 518</p> <p>XXIV. COST ACCOUNTING REPORTS FOR MANAGEMENT USE 540</p> <p>XXV. GRAPHIC PRESENTATION OF COST DATA 571</p> <p>XXVI. DISTRIBUTION COSTS 591</p> <p>XXVII. UNIFORM COST ACCOUNTING SYSTEM 618</p> <p>XXVIII. UNIFORM COST ACCOUNTING SYSTEM (Continued) 636</p> <p>XXIX. A RE-EXAMINATION OF COST ACCOUNTING FROM THE MANAGERIAL VIEWPOINT 674</p>
--	---

¹ Dada la amplia variedad de términos empleados a lo largo del tiempo para hacer referencia a esta materia, consideraremos sinónimos los términos Contabilidad de Gestión, Contabilidad de Costes, Contabilidad Analítica, Contabilidad Interna y Contabilidad Estratégica, aunque desde un punto de vista epistemológico es posible establecer diferencias entre ellos.

Estos manuales pueden considerarse como un subrogado válido de los contenidos impartidos en las aulas. A título de ejemplo, en 1938 Neuner publicó el libro *Cost accounting: principles and practices*, en el que según su prólogo se recoge su experiencia en el ámbito empresarial, junto a la adquirida durante sus siete años de experiencia en la enseñanza de la Contabilidad de Costes. Sus contenidos se muestran en la Figura 1. En ellos ya se daba respuesta a buena parte de las limitaciones que se habían detectado en los primeros sistemas de Contabilidad de Costes en la práctica. En esta línea, cuatro años antes a la publicación de su libro, Neuner (1934) ya destacaba en un artículo publicado en *The Accounting Review* la gran influencia que tenían los libros de texto en el diseño del contenido de las asignaturas de Contabilidad de Gestión, a la vez que señalaba los siguientes retos curriculares:

- Incidir menos en la parte técnica y resaltar más la orientación a la gestión.
- Dar más relevancia a los sistemas de coste estándar.
- Hacer más hincapié en los métodos de costes conjuntos, costes de fabricación y costes de comercialización.
- Enfatizar las relaciones existentes entre los costes y otras divisiones del negocio.
- Resaltar aplicaciones de los costes en sectores distintos al industrial.
- Tratamiento específico de los costes de distribución.

Este tratamiento de la Contabilidad de Gestión fue generalizado en los libros de texto de la época y, por tanto, en los programas de las asignaturas impartidas en el ámbito universitario. Al observar los contenidos incluidos en el citado manual (Figura 1), se aprecia que buena parte de los desarrollos de la Contabilidad de Gestión que mayoritariamente se siguen considerando como eje central de la materia, ya estaban vigentes. Así pues, ya se contemplaban temas tales como el tratamiento de los costes de materias primas, mano de obra y de costes indirectos; costes de fabricación y distribución; relación entre Contabilidad de Gestión y Contabilidad Financiera; uso de departamentos para la distribución de costes; sistemas de costes por órdenes de trabajo y por procesos; costes conjuntos; presupuestos y costes estándar; uso de información de costes para la gestión; sistemas de costes normalizados; entre otros contenidos.

Vollmers (1996) llevó a cabo un estudio para determinar el alcance de los principales manuales de Contabilidad de Gestión publicados entre 1920 y 1950, constatando que hasta 1950, los autores defendieron sistemas de costes sofisticados basados en departamentos cuidadosamente definidos y capaces de generar gran parte de la información necesaria en los procesos de planificación y control. Además, y en relación con el papel desempeñado por el contable de gestión, señalaba que cuando la información en los libros contables era inadecuada, los manuales de la época ya apuntaban que el encargado de la Contabilidad de Gestión debía ser capaz de incluir información de otras fuentes y preparar análisis externos.

Los resultados de este estudio de Vollmers (1996) son especialmente interesantes, ya que permiten tener una idea bastante aproximada del contenido formativo que se estaba trasladando en las aulas universitarias a los estudiantes de las titulaciones relacionadas con la Administración y Dirección de Empresas. Estos manuales constituían la base sobre la que se cimentaban los programas formativos sobre Contabilidad de Gestión y, con carácter general, encajaban con la formación requerida en el ámbito laboral.

Esta situación evolucionó hasta la década de los 80 de forma distinta. Aunque los desarrollos de la Contabilidad de Gestión siguieron produciéndose (Gutiérrez-Hidalgo, 2005) e incorporándose paulatinamente a los manuales -a título de ejemplo, Schneider (1957) o Anthony *et al.* (1965)-, se empezó a constatar una falta de adecuación entre los contenidos que se imparten en Contabilidad de Gestión y las necesidades de las

empresas, entre las que destacan la falta de información adecuada para la toma de decisiones (Drury, 1993). En esta línea, Kaplan (1984) señalaba que a pesar del cambio en la naturaleza de las organizaciones y en el nivel de competencia, durante los años 80 no había habido innovación en el diseño e implantación de la Contabilidad de Gestión. Son varios los factores que explican esta falta de adecuación, siendo la presión competitiva y la aparición de nuevas tecnologías de producción dos de los principales (Bhimani y Bromwich, 1992).

A partir de los años 80, autores como Ketz *et al.* (1991) demandan una mayor conexión entre los procesos de gestión empresarial y la Contabilidad de Gestión para que esta última pueda constituir una verdadera herramienta en los entornos de fabricación actuales. Entre los aspectos sobre los que hacen un mayor hincapié se encuentran la aplicación de técnicas *Activity Based Costing/Activity Based Management*, el impacto de los sistemas de fabricación flexible, fabricación integrada por ordenadores o de técnicas de producción como el JIT (*Just-in-Time*) en los sistemas de información y los efectos de los cambios en el sector servicios sobre la Contabilidad de Gestión. Estos nuevos enfoques también fueron incorporados a los manuales de Contabilidad de Gestión, junto al Cuadro de Mando Integral, las perspectivas a largo plazo o los indicadores no financieros, por ejemplo, en Kaplan y Atkinson (1989) o Kaplan y Norton (1997).

Sin embargo, el vertiginoso ritmo al que durante los últimos años evolucionan tanto las organizaciones, como el entorno en el que desarrollan su actividad, están sometiendo a la Contabilidad de Gestión a requerimientos adicionales. Algunas líneas por las que debería progresar la Contabilidad de Gestión para satisfacer las nuevas demandas han surgido desde el ámbito profesional. Entre ellas destacan siguiendo a Cokins (2013, 2014):

- Valorar no solo el rendimiento de los productos, sino también de los canales de distribución y de los clientes.
- Desarrollar la Contabilidad predictiva.
- Reforzar el papel de la Contabilidad de Gestión en los sistemas de evaluación del rendimiento.
- Integrar herramientas de *business analytics* y *big data* en los sistemas de evaluación del rendimiento.
- Usar conjuntamente diversos métodos de costes para mejorar la información disponible.
- Gestionar adecuadamente las tecnologías de la información.
- Mejorar las habilidades y competencias para la correcta gestión de costes.

Gran parte de estas nuevas demandas surgen de la necesidad de adaptar la Contabilidad de Gestión a los procesos de digitalización que están llevando a cabo las organizaciones. En este sentido, Möller *et al.* (2020) señalan que actualmente hay una gran distancia entre la teoría y la práctica en Contabilidad de Gestión, de forma que aunque en la teoría apenas se discute los efectos de la digitalización en Contabilidad de Gestión, en los encuentros empresariales es normalmente el único punto de la agenda. La relación entre el ámbito universitario y la práctica empresarial tiene un carácter bidireccional, ya que mediante el avance del conocimiento que se produce en el ámbito universitario se ofrece la posibilidad tanto de dar respuesta a problemas prácticos específicos como para reducir la brecha existente entre teoría y práctica (Pieter, 2018). La investigación en cuestiones actuales como el impacto del *big data* en Contabilidad de Gestión o el uso de *business intelligence & analytics* en Contabilidad de Gestión sigue siendo muy escasa (Rikhardsson y Yigitbasioğlu, 2018). En este sentido, autores como Bhimani (2020) señalan la necesidad de profundizar desde el ámbito académico, mediante la actualización de los métodos de investigación, en el conocimiento del impacto en la Contabilidad de Gestión de los procesos de digitalización que están llevando a cabo las empresas.

Ante este panorama no hay constancia del grado en el que las asignaturas de Contabilidad de Gestión han incorporado los desarrollos que se han producido durante las últimas décadas, ni cuáles son los que han tenido un mayor grado de aceptación entre el profesorado responsable de definir los temarios de Contabilidad de Gestión a impartir en los estudios universitarios relacionados con la administración y dirección de empresas. Este grado de incorporación de contenidos más actuales reflejarían la posible brecha de formación existente.

3. Objetivo y planteamiento

Como se ha comentado anteriormente, el propósito de este trabajo es analizar la formación sobre Contabilidad de Gestión que se imparte en los estudios de Grado en las Universidades Públicas Españolas, al objeto de identificar posibles brechas de formación. Una vez realizado este análisis, se reflexionará sobre la adecuación de los contenidos de los programas de Contabilidad de Gestión en función de los desarrollos que ha tenido la disciplina durante las últimas décadas y las tendencias actuales.

Para ello, en primer lugar, se han identificado las universidades públicas que incluyen en su oferta formativa los grados en ADE y/o FICO, los dos con mayor contenido en Contabilidad. En este sentido, en España hay 47 universidades públicas que ofrecen el grado en ADE, de ellas son 19 las que además ofrecen el grado en FICO. No se ha encontrado ninguna universidad pública que oferte el grado en FICO y no el grado en ADE. Para disponer de una panorámica más completa, se han incluido también en el análisis los títulos de que podrían entenderse como relativamente próximos a los grados en ADE y FICO tales como el Grado en Ciencias Empresariales; Grado en Comercio; Grado en Finanzas; Grado en Finanzas y Seguros; Grado en Finanzas, Banca y Seguros; y Grado en Gestión de PyMEs. También se han considerado otros títulos de grado con un perfil más diferenciado, pero en los que las materias contables podrían formar también parte importante de su estructura curricular, tales como Grado en Economía; Grado en Estadística y Empresa; Grado en Fiscalidad y Administración Pública; Grado en *International Business Economics*; Grado en Marketing e Investigación de Mercados; Grado en Negocios Internacionales; y Grado en Turismo.

A continuación, durante el mes de febrero de 2021 se obtuvieron, accediendo a través de las páginas web de las respectivas Facultades, las guías docentes de las asignaturas ofertadas en los planes de estudio de estas titulaciones en cada universidad para el curso 2020-21, con el objeto de seleccionar aquellas que encajan con el perfil de Contabilidad de Gestión, diferenciando entre asignaturas obligatorias² y optativas. Finalmente se han revisado los contenidos formativos incluidos en las guías docentes, procediendo a su tabulación.

² Esta categoría incluye las asignaturas de carácter obligatorio, así como aquellas que, por la definición de los planes de estudio, están catalogadas como asignaturas básicas.

4. Resultados

Con carácter previo al análisis de los contenidos de los programas de las distintas asignaturas, es preciso comentar el distinto peso que tienen las asignaturas con perfil de Contabilidad de Gestión en los planes de estudios de las universidades públicas incluidas en el estudio. La Tabla 2 resume los créditos ofertados en el grado en ADE.

Tabla 2. ECTS de Contabilidad de Gestión incluidos en el grado en ADE.

Número de créditos (ECTS) ADE	Frecuencia – N° Universidades	%
6 obligatorios + 6 optativos	17	36,17%
6 obligatorios + 0 optativos	13	27,66%
12 obligatorios + 0 optativos	7	14,89%
9 obligatorios + 0 optativos	2	4,26%
9 obligatorios + 6 optativos	2	4,26%
6 obligatorios + 4,5 optativos	2	4,26%
12 obligatorios + 6 optativos	1	2,13%
7,5 obligatorios + 6 optativos	1	2,13%
5 obligatorios + 15 optativos	1	2,13%
4,5 obligatorios + 0 optativos	1	2,13%
TOTAL	47	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

De las 47 universidades públicas que ofrecen el grado en ADE, 17 optan por el formato de 6 ECTS obligatorios más 6 ECTS optativos. El formato que incluye 6 ECTS obligatorios es empleado en casi el 28% de los casos (13), seguido de los esquemas en los que los estudiantes reciben 12 ECTS obligatorios, empleados por casi el 15% de los planes de estudio (7). Se han identificado otras estructuras de carácter más particular, que se encuentran en uno o dos casos (Tabla 2). Así pues, se pueden observar grandes diferencias entre los créditos de Contabilidad de Gestión que se imparten en los grados en ADE de las distintas universidades, lo cual puede influir, como se comprobará posteriormente, en la variedad y profundidad de contenidos impartidos.

Tabla 3. ECTS de Contabilidad de Gestión incluidos en el grado en FICO.

Número de créditos (ECTS) FICO	Frecuencia – N° Universidades	%
12 obligatorios + 6 optativos	7	36,84%
12 obligatorios + 0 optativos	5	26,32%
6 obligatorios + 0 optativos	3	15,79%
6 obligatorios + 6 optativos	2	10,53%
9 obligatorios + 6 optativos	1	5,26%

Número de créditos (ECTS) FICO	Frecuencia – Nº Universidades	%
12 obligatorios + 12 optativos	1	5,26%
TOTAL	19	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

El número de ECTS con perfil de Contabilidad de Gestión incluidos en los planes de estudio del grado en FICO aumentan, pero muy ligeramente, respecto a los del grado en ADE (Tabla 3). El carácter más específico de este grado debería reflejarse en el peso de estas asignaturas del ámbito contable. En concreto, en más del 35% de los casos (7) se ofertan 12 ECTS obligatorios más 6 ECTS optativos, siendo esta la opción más frecuente. Casi el 27% (5) optan por 12 ECTS obligatorios. El formato que incluye 6 ECTS obligatorios es empleado en 5 casos, de los que en 2 además se ofrecen 6 ECTS optativos. Al igual que en el grado en ADE, se aprecian diferencias significativas entre los créditos de Contabilidad de Gestión impartidos en el grado en FICO.

Por su parte, en las tablas 4 y 5 se muestra de forma agregada la estructura curricular que tienen las asignaturas con perfil de Contabilidad de Gestión tanto en los títulos de grado similares a ADE/FICO (Tabla 4), como en otros títulos de grado con un perfil más diferenciado (Tabla 5).

Tabla 4. ECTS de Contabilidad de Gestión incluidos en grados similares a ADE/FICO³.

Número de créditos (ECTS)	Frecuencia - Nº Universidades	%
6 obligatorios + 0 optativos	3	42,86%
12 obligatorios + 0 optativos	1	14,29%
4,5 obligatorios + 6 optativos	1	14,29%
6 obligatorios + 6 optativos	1	14,29%
10 obligatorios + 10 optativos	1	14,29%
TOTAL	7	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

³ Grado en Ciencias Empresariales, Grado en Comercio, Grado en Finanzas, Grado en Finanzas y Seguros, Grado en Finanzas, Banca y Seguros, Grado en Gestión de PyMEs.

Tabla 5. ECTS de Contabilidad de Gestión incluidos en otras titulaciones⁴.

Número de créditos (ECTS)	Frecuencia - Nº Universidades	%
6 obligatorios + 0 optativos	17	56,67%
0 obligatorios + 6 optativos	5	16,67%
6 obligatorios + 6 optativos	2	6,67%
0 obligatorios + 5 optativos	1	3,33%
0 obligatorios + 12 optativos	1	3,33%
0 obligatorios + 20 optativos	1	3,33%
12 obligatorios + 0 optativos	1	3,33%
4,5 obligatorios + 0 optativos	1	3,33%
5 obligatorios + 15 optativos	1	3,33%
TOTAL	30	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

De estos resultados se deduce que, con carácter general, la mayor presencia de asignaturas de Contabilidad de Gestión se produce, por este orden, en los grados de FICO y ADE. Por ello, y al objeto de profundizar en los contenidos concretos impartidos en las asignaturas, centraremos nuestro estudio en estos dos grados universitarios.

Otro aspecto que puede tener relevancia para determinar el carácter más o menos básico otorgado a esta formación, es el curso en el que los estudiantes tienen el primer contacto con asignaturas del perfil de Contabilidad de Gestión. La Tabla 6 resume la situación en los distintos planes de estudio analizados.

Tabla 6. Ubicación en los planes de estudio de los grados en ADE y en FICO de la primera asignatura con perfil Contabilidad de Gestión.

	Grado en ADE		Grado en FICO	
	Frecuencia	%	Frecuencia	%
Primer Curso	0	0,00%	1	5,26%
Segundo Curso	16	34,04%	8	42,11%
Tercer Curso	29	61,70%	9	47,37%
Cuarto Curso	2	4,26%	1	5,26%
	47	100,00%	19	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

Se puede observar que tanto en el grado en ADE como en el grado en FICO, la primera asignatura de Contabilidad de Gestión se encuentra con carácter general en tercer curso, seguido de un importante número de casos en los que los estudiantes reciben los primeros contenidos en segundo curso. En ADE, en dos universidades no es hasta

⁴ Grado en Economía, Grado en Estadística y Empresa, Grado en Fiscalidad y Administración Pública, Grado en *International Business Economics*, Grado en Marketing e Investigación de Mercados, Grado en Negocios Internacionales, Grado en Turismo.

cuarto curso cuando los alumnos se inician en Contabilidad de Gestión. Por su parte, en el grado en FICO, en uno de los planes de estudio la primera asignatura se imparte en primer curso.

Al objeto de analizar los contenidos de los programas, se han revisado las guías docentes de las asignaturas obligatorias y optativas con perfil de Contabilidad de Gestión impartidas en los grados en ADE y en FICO en España, procediendo a su tabulación en la Tabla 7 que resume los resultados obtenidos. Para poder detectar posibles brechas de formación, los contenidos formativos incluidos en esta tabla tienen un doble origen. Por un lado, se han incluido los contenidos que se han identificado en las guías docentes analizadas, lo que permite identificar el núcleo fundamental de los programas de Contabilidad de Gestión. Por otro lado, se han considerado cuestiones actuales identificadas como relevantes en la literatura especializada, ya comentadas en el segundo apartado de este trabajo y que, como se puede constatar, no acaban de reflejarse en los contenidos impartidos en las aulas.

Por tanto, la primera columna recoge los contenidos formativos o herramientas que conformarían la *currícula* de este ámbito contable en España. En cada una de estas filas se señala el porcentaje de universidades que ofrecen estos contenidos formativos en asignaturas obligatorias, junto al porcentaje de planes de estudio que los imparten en asignaturas optativas, para cada uno de los dos grados analizados. Se ha considerado oportuno realizar esta diferenciación para distinguir los contenidos mínimos que adquieren con carácter general todos los egresados de aquellos que sólo cursarán aquellos que se matriculen en las optativas del perfil Contabilidad de Gestión. La columna total agrega los porcentajes incluidos en las dos columnas anteriores y, por tanto, representa el porcentaje de universidades que imparten ese contenido, ya sea en asignatura obligatoria u optativa.

Los resultados obtenidos reflejan la existencia de contenidos que se imparten prácticamente en todas las universidades públicas y de otros que, por el contrario, tienen una presencia testimonial tanto en el grado en ADE como en FICO. Con carácter general y a efectos de síntesis, se pueden clasificar los contenidos en tres grandes grupos en función de la presencia en las guías docentes.

Tabla 7. Contenidos formativos sobre Contabilidad de Gestión en los grados en ADE y FICO.

TEMAS	TOTAL				GADE				FICO			
	Ob	Op	Ob %	Op %	Total %	Ob	Op	Ob %	Op %	Total %		
Marco Contabilidad Gestión	47	0	100,00%	0,00%	100,00%	19	0	100,00%	0,00%	100,00%		
Definición de coste	47	0	100,00%	0,00%	100,00%	19	0	100,00%	0,00%	100,00%		
Clasificaciones de coste	47	0	100,00%	0,00%	100,00%	19	0	100,00%	0,00%	100,00%		
Costes completos (full cost)	44	1	93,62%	2,13%	95,74%	18	1	94,74%	5,26%	100,00%		
Modelo de costes variables (direct costing)	33	2	70,21%	4,26%	74,47%	15	2	78,95%	10,53%	89,47%		
Elaboración de Presupuestos	16	18	34,04%	38,30%	72,34%	8	8	42,11%	42,11%	84,21%		
Control presupuestario: desviaciones	13	17	27,66%	36,17%	63,83%	8	6	42,11%	31,58%	73,68%		
ABC	24	5	51,06%	10,64%	61,70%	8	5	42,11%	26,32%	68,42%		
Coste estándar	21	5	44,68%	10,64%	55,32%	6	2	31,58%	10,53%	42,11%		
Modelos de decisión: Análisis CVB	19	6	40,43%	12,77%	53,19%	9	4	47,37%	21,05%	68,42%		
Modelos de decisión: Costes relevantes	13	9	27,66%	19,15%	46,81%	7	2	36,84%	10,53%	47,37%		
Costes de materiales (tratamiento específico)	21	0	44,68%	0,00%	44,68%	11	0	57,89%	0,00%	57,89%		
Costes de mano de obra (tratamiento específico)	19	0	40,43%	0,00%	40,43%	11	1	57,89%	5,26%	63,16%		
Modelo de costes por procesos y costes por pedido	18	1	38,30%	2,13%	40,43%	9	0	47,37%	0,00%	47,37%		
Producción conjunta / Costes conjuntos	15	1	31,91%	2,13%	34,04%	6	0	31,58%	0,00%	31,58%		
Cuadro de mando integral	1	10	2,13%	21,28%	23,40%	5	6	26,32%	31,58%	57,89%		
Precios de transferencia	3	4	6,38%	8,51%	14,89%	1	3	5,26%	15,79%	21,05%		
Registros contables relacionando C.Fra. y Gestión	5	0	10,64%	0,00%	10,64%	3	0	15,79%	0,00%	15,79%		
ABM	2	3	4,26%	6,38%	10,64%	2	1	10,53%	5,26%	15,79%		
Indicadores de rendimiento (financieros)	0	4	0,00%	8,51%	8,51%	1	3	5,26%	15,79%	21,05%		
Análisis estratégico del coste	2	2	4,26%	4,26%	8,51%	0	2	0,00%	10,53%	10,53%		
Ética en Contabilidad de Gestión	2	1	4,26%	2,13%	6,38%	0	0	0,00%	0,00%	0,00%		
Target costing	2	0	4,26%	0,00%	4,26%	0	3	0,00%	15,79%	15,79%		

TEMAS	GADE				FICO					
	TOTAL		TOTAL %		TOTAL		TOTAL %			
	Ob	Op	Ob %	Op %	Total %	Ob	Op	Ob %	Op %	Total %
Costes de calidad	0	1	0,00%	2,13%	2,13%	1	5	5,26%	26,32%	31,58%
Indicadores no financieros	0	1	0,00%	2,13%	2,13%	0	0	0,00%	0,00%	0,00%
Valoración de canales de distribución y de los clientes	1	0	2,13%	0,00%	2,13%	1	0	5,26%	0,00%	5,26%
Implicaciones de las nuevas tecnologías	0	1	0,00%	2,13%	2,13%	0	0	0,00%	0,00%	0,00%
Herramientas de business analytics y big data	0	0	0,00%	0,00%	0,00%	0	0	0,00%	0,00%	0,00%
Habilidades y competencias para la gestión de costes	0	0	0,00%	0,00%	0,00%	0	0	0,00%	0,00%	0,00%

Fuente: Elaboración propia.

En primer lugar, hay contenidos que se incluyen en todos o prácticamente todos los planes de estudio. Entre ellos se encuentran fundamentalmente aspectos que afectan al marco de la Contabilidad de Gestión, así como los conceptos y clasificaciones de costes. El modelo de costes completos se muestra como modelo de referencia en los programas analizados, seguido del modelo de costes variables y el ABC. También tiene una importante presencia el proceso de elaboración y, en menor medida, control presupuestario. Un segundo grupo de contenidos tienen una presencia desigual en los temarios de las asignaturas, situándose en torno al 30-60% el porcentaje de universidades que los incorporan. El tratamiento específico de los materiales directos y de mano de obra directa, modelos de decisión a corto plazo, coste estándar o producción conjunta, entre otros, se encuentran en esta categoría. Por último, hay un tercer grupo de temas que prácticamente no son abordados en los programas analizados y que podrían identificarse con los avances más recientes de Contabilidad de Gestión. Al comparar los resultados que presentan ambos grados se observa que aunque en el grado en FICO un mayor porcentaje de universidades incluyen contenidos de los catalogados dentro del segundo bloque, tampoco hay una presencia significativa de tendencias más actuales.

En relación al carácter obligatorio u optativo de las asignaturas, se puede observar que en general las asignaturas obligatorias se centran en aspectos conceptuales y en herramientas que podemos denominar *clásicos* y, por tanto, tienen su origen antes de la primera mitad del siglo XX. Por su parte, en las asignaturas optativas es donde se suelen abordar los contenidos más actuales, si bien debido a su carácter y a la amplia oferta, no es seguro que los alumnos las elijan y, por tanto, lleguen a cursar dichos contenidos.

5. Consideraciones finales

A lo largo de este trabajo se ha puesto de manifiesto una brecha de formación que se está produciendo en el ámbito de la Contabilidad de Gestión en los estudios de grado en ADE y FICO en las universidades públicas españolas. Así, con carácter general, los programas de las asignaturas obligatorias no recogen las tendencias más actuales en la materia, dando cabida solamente en las asignaturas optativas a algunos de los avances más recientes, con el riesgo que supone esto para los alumnos de no cursarlas, debido a su naturaleza.

Asimismo, las demandas de formación puestas de manifiesto desde el ámbito profesional para dar respuesta a los nuevos retos y tendencias en esta disciplina, tampoco se están atendiendo, teniendo en cuenta que no se están materializando en modificaciones con respecto a los contenidos impartidos. Entre ellos, destacan los efectos de la digitalización empresarial sobre la Contabilidad de Gestión, así como el papel proactivo que deberían desarrollar los responsables de la Contabilidad de Gestión en estos procesos de digitalización.

Por otra parte, hay un apreciable consenso en que la mayor velocidad de cambio en el entorno organizacional, así como el vertiginoso desarrollo tecnológico que lo acompaña, ocasiona que los paradigmas predominantes en Contabilidad de Gestión tengan cada vez una menor vigencia, siendo sustituidos o complementados por otros que surgen para dar una respuesta más adecuada a dichos cambios. Ahora bien, esta necesidad de modernización continua de contenidos no acaba de encajar bien con el modelo de manuales o libros de texto como fuente principal de conocimiento, ya que estos suelen requerir periodos de elaboración largos y suelen un tanto rígidos a la hora de incluir los nuevos desarrollos de la Contabilidad de Gestión y/o las tendencias más innovadoras. Con ello no se pretende restar importancia a la contribución del uso de manuales docentes, ya que suponen un punto de referencia esencial al abordar la materia, sino evidenciar la necesidad de abrir un proceso de reflexión que nos podría llevar hacia un modelo híbrido en el que dichos manuales se conjuguen con otros materiales (artículos,

documentos, multimedia, ETC-) que si permitan incorporar las nuevas tendencias y reducir los riesgos que conllevan que las brechas de formación se mantengan en el tiempo o incluso vayan en aumento. En este sentido, puede ser de especial interés acudir a foros de discusión específicos o pronunciamientos de asociaciones de carácter académico/profesional de ámbito nacional o internacional, que permitan identificar prematuramente las nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión y trasladarlas a las aulas universitarias. Entre estas asociaciones se encuentran, a título de ejemplo, ASEPUC o AECA a nivel nacional y el IMA o CIMA a nivel internacional.

Este trabajo plantea futuras líneas de investigación para tener una visión más completa de la situación. Por un lado, el análisis de contenidos aquí realizado podría llevarse a cabo en otros países pertenecientes a distintos entornos culturales para comprobar si se obtienen resultados diferentes y se pueden detectar algunas recomendaciones a seguir para mejorar esta situación. Asimismo, podría completarse con el análisis de las competencias profesionales demandadas actualmente por el mercado laboral en el ámbito de la Contabilidad de Gestión y las recogidas en las memorias de verificación de los títulos y guías docentes. Por último, sería también interesante comprobar si las brechas de formación detectadas se reducen al incluir los contenidos de Contabilidad de Gestión impartidos en estudios de posgrado o mediante la actualización que se lleven a cabo en los próximos años en los programas de las asignaturas de grado.

Como todo trabajo de investigación, es necesario señalar algunas limitaciones que podrían modificar ligeramente los resultados. Por un lado, la oferta académica de las facultades suele variar ligeramente cada año académico especialmente en lo referente al perfil de las asignaturas optativas existentes. Por ejemplo, puede que una asignatura optativa con perfil Contabilidad de Gestión no esté activada un determinado curso por el escaso número de estudiantes que la hayan elegido durante los últimos cursos y que después de un periodo en suspenso, vuelva a estar disponible. Por otro lado, en algunas ocasiones dentro de una universidad la misma asignatura puede tener pequeñas diferencias entre los contenidos impartidos en distintos campus o grupos de estudiantes. Se trataría en cualquier caso de pequeñas diferencias o matices que entendemos no alterarían significativamente los resultados obtenidos.

Referencias bibliográficas

Abdel-Kader, M., Luther, R. (2006): "IFAC's conception of the evolution of management accounting: a research note". *Advances in Management Accounting*, 15, 229-247. doi:10.1016/S1474-7871(06)15010-8.

Anthony, R.N., Dearden, J., Vancil, R.F. (1965): *Management Control Systems: Texts, Cases and Readings*. Richard D. Irwin, Inc.

Bhimani, A. (2020): Digital data and management accounting: why we need to rethink research methods. *Journal of Management Control*, 31, 9–23.

Bhimani, A., Bromwich, M. (1992): "Management Accounting evolution in progress", en *Management Accounting Handbook Series*, Butterworth Heinemann, Oxford.

Buendía Carrillo, D. (2011): "La Contabilidad de Costes / Contabilidad de Gestión en los estudios de Grado de la Universidad Pública Española". *Ponencia inaugural de las II Jornadas de Docencia en Contabilidad de Costes y Control de Gestión*. Sevilla, noviembre de 2011.

Chaffer, C., Webb, J. (2017): "An evaluation of competency development in accounting trainees". *Accounting Education*, 26 (5-6), 431–458. doi:10.1080/09639284.2017.1286602.

Cokins, G. (2013): Top 7 trends in management accounting (Part I). *Strategic Finance*, diciembre, pp. 21-29.

- Cokins, G. (2014): Top 7 trends in management accounting (Part II). *Strategic Finance*, enero, pp. 41-47.
- Drury, C. (1993): "Introduction", en *Management Accounting Handbook, Professional Handbook Series*, Butterworth Heinemann, Published in association with CIMA, Oxford, pp. 1-13.
- Edwards, J., Newell, E. (1991): "The development of industrial Cost and Management Accounting before 1850: a survey of the evidence". *Business History*, enero, pp. 35-57.
- Etzkowitz, H., Webster, A., Gebhardt, C., & Terra, B. R. C. (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. doi:[https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(99\)00069-4](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(99)00069-4)
- Fleischman, R., y Parker, L. (1991): "British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management". *The Accounting Review*, abril, pp. 361-375.
- Garner, S. (1968): "High lights in the development of Cost Accounting", en *Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought*, Chatfield, M. (Ed.), University of California, Los Angeles, pp. 210-221.
- Gliaubiccas, D. (2012): "The research of management accounting evolution in the context of economic changes". *Economics and Management*, 17, 1, pp. 22-29. DOI: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.1.2247>.
- Gutiérrez-Hidalgo, F.G. (2005): Evolución histórica de la Contabilidad de Costes y de Gestión (1885-2005). *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, junio, nº 2, pp. 100-122.
- IFAC (1998): *International management accounting practice statement: Management accounting concepts*. International Federation of Accountants. New York.
- Johnson, T.H., Kaplan R.S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. (1984): "The evolution of management accounting". *The Accounting Review*, vol. LIX, nº 3, pp. 390-418.
- Kaplan, R.S., Atkinson, A.A. (1989): *Advanced Management Accounting*. Prentice Hall International.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1997): *El Cuadro de Mando Integral*. Gestión 2000.
- Karmal, S. (2015): "Historical Evolution of Management Accounting". *The Cost & Management*, 43 (4), pp. 12-19.
- Ketz, J.E., Campbell, T.L., Baxendale, S.J. (1991): *Management Accounting*, Harcourt Brace Jovanovich Publishers.
- Ministerio de Educación y Ciencia (2007): Real Decreto de 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales. BOE nº 260 de 31 de octubre de 2007.
- Möller, K., Schäfer, U., Verbeeten, F. (2020): Digitalization in management accounting and control. *Journal of Management Control*, 31, pp. 1–8
- Neuner, J.J.W. (1934): "The status of cost accounting teaching". *The Accounting Review*, vol. IX, 2, pp. 171-175.
- Neuner, J.J.W. (1938): *Cost accounting: principles and practices*. Business Publications, Inc. Chicago.
- Pieter Jansen, E. (2018): Bridging the gap between theory and practice in management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, 5, pp. 1486-1509.

Rikhardssona, P., Yigitbasioglu, O. (2018): Business intelligence & analytics in management accounting research: Status and future focus. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, pp. 37–58

Rodríguez-Ariza, L. -Responsable- (2005): Libro Blanco del título de Grado en Economía y en Empresa. ANECA, Madrid.

Schneider, E. (1957): *Contabilidad Industrial*. Ediciones Aguilar (traducción al español 1972).

Solomons, D. (1968): "The historical development of costing", en *Studies in Cost Analysis*, Solomons, D. (Ed.), London Sweet & Marwell, segunda edición, pp. 3-49.

Tatikonda, L.U. y Savchenk, O.M. (2010): Crisis in accounting: are accounting curricula following the path of general motors? *Management Accounting Quarterly*, 11, 2, pp. 33-45.

Vollmers, G.L. (1996): Academic cost accounting from 1920-1950: Alive and well. *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp. 183-199.