

# ALGUNAS CONSIDERACIONES INTERNACIONALES SOBRE LA CONTROVERSIA ENTRE TEORIA Y PRACTICA CONTABLE (\*)

María Antonia García Benau  
Universidad de Valencia

## 1. INTRODUCCION

Los primeros estudios que se realizaron sobre la relación entre teoría y práctica contable se sitúan a finales de la década de los sesenta, cuando la contabilidad consolidó su rango universitario en EE.UU. Este hecho provocó la aparición en las revistas académicas y profesionales de los primeros estudios sobre la importancia de mantener estrechas relaciones entre la investigación contable y la práctica profesio-

nal. El deseo de avanzar en correcta sincronización fue una de las ideas más importantes que latía en los trabajos aparecidos al principio de la década de los setenta. Desde entonces, y hasta nuestros días, se han dedicado algunos esfuerzos a esta cuestión, especialmente en los países del ámbito anglosajón. Sin embargo, y a pesar de que existen posiciones que reclaman con insistencia que la investigación debería prestar más atención a las áreas problemáticas de la práctica contable (Flint y Shaw, 1981), los esfuerzos realizados no son suficientes y, por tanto, la polémica aún sigue abierta.

En muchas ocasiones parece que la existencia de posibles discrepancias entre dos colectivos es algo coyuntural y que la propia evolución, e incluso el paso del tiempo, llevará a que se produzca una aproximación de posiciones. En el tema que nos ocupa, la propia necesidad de que exista una estrecha relación entre teoría y

---

(\*) Ponencia presentada en el Seminario Carlos Cubillo sobre *Nuevas Tendencias en Contabilidad*, Universidad Autónoma de Madrid, mayo 1994.

Como consecuencia de esta presentación, su autora recibió el encargo de realizar un estudio sobre la situación española, que ha sido recientemente publicado en 1996 por AECA bajo el título *Relación entre Teoría y Práctica Contable: Un Análisis de la Situación en España* (N. del E.)

práctica contable, parece que debería haber llevado a acelerar el proceso de unión entre ambas. De hecho, inicialmente existía la impresión de que el tiempo necesario para lograrlo no sería excesivo. Evidentemente, una vez lograda dicha aproximación, ésta contribuiría a que nuestra disciplina alcanzara un desarrollo más estable. Sin embargo, los hechos ponen de manifiesto que esta inercia no funciona por sí misma.

Ahora bien, es difícil conocer, en una primera etapa de investigación, los problemas potenciales que existen y mucho más difícil encontrar soluciones a los mismos. Los temas más complejos son los más difíciles de solucionar y sobre los que se requiere un debate más importante que, en ocasiones, se prolonga, de forma dilatada, en el tiempo. Así ocurre con esta cuestión. Al principio el debate se situaba planteando, en forma de reflexión, cuáles podían ser los problemas. Faltaba la realización de estudios empíricos que constataran cuál era la situación «de hecho», que permitiera sostener o rechazar las posturas más teóricas. Dichos estudios no se hicieron esperar y pronto empiezan a aparecer los primeros trabajos empíricos. Los resultados de dichos trabajos muestran, en términos generales, la existencia de un «distanciamiento» (lo que en la literatura anglosajona se ha denominado *gap*) entre académicos y profesionales. Estas conclusiones parece que están siendo la pista que va a permitir avanzar en la aproximación de posiciones. Sin embargo, aún no podemos ser muy optimistas, pues los resultados alcanzados no son muy satisfactorios, detectándose diferencias significativas en temas importantes. De hecho, los puntos conflictivos siguen manteniéndose a lo largo del tiempo y algunos hablan de la inevitabilidad del distanciamiento. Quizá el tema sea más complejo de lo que parece a simple vista, ya que cerrar la brecha supo-

ne realizar importantes cambios en la metodología de investigación que utilizamos, así como realizar modificaciones sobre las prácticas de educación. Por otra parte, tampoco habría que olvidar el importante papel que tienen que desempeñar los profesionales.

El objetivo perseguido con este trabajo es poner de manifiesto cuáles han sido las cuestiones más debatidas en el estudio de la interrelación entre teoría contable y práctica contable en el ámbito internacional. La estructura que va a seguirse en este trabajo es la siguiente. Tras esta presentación, el apartado segundo expone los tres pilares básicos que sustentan el debate entre teoría y práctica contable, es decir, educación, investigación y práctica profesional. La exposición de la metodología seguida en cada uno de ellos será un aspecto de relevante interés que ayudará a explicar algunas circunstancias encontradas. Realizaremos también algunas consideraciones sobre los principales antecedentes históricos de este tema, ofreciendo una visión de la literatura relevante publicada sobre el mismo. No nos centraremos en hacer un «inventario» de todo lo publicado, sino que intentaremos señalar las principales aportaciones realizadas por los autores. La Sección tercera se centra en conectar las tres cuestiones anteriores, como piezas que componen la profesión contable, mostrando las causas que están provocando un cierto distanciamiento entre ellos. Nos basaremos en algunos estudios empíricos realizados recientemente y debatiremos sobre la conveniencia o no de «cerrar el vacío», planteando algunas sugerencias que permitan aproximar posiciones. Las soluciones no son fáciles, ni mucho menos universales, pero nos gustaría proponer algunas cuestiones que podrían abordarse a corto plazo, ya que se está requiriendo la búsqueda de soluciones de forma inmediata. Y para terminar,

la Sección cuarta ofrece algunas reflexiones finales.

## 2. RELACION INVESTIGACION-PRACTICA-DOCENCIA

Antes de empezar a abordar cuestiones concretas queremos señalar que, tal y como indica Beaver (1987, pág. 4), la educación contable superior es una consecuencia de la relación existente entre la investigación, la enseñanza y la práctica. Estos aspectos han sido descritos por algunos autores (véase, por ej., Kaplan, 1989) como los tres vértices de un mismo triángulo, y son inseparables a la hora de abordar el interrelación entre teoría y práctica contable.

### 2.1. LA DISYUNTIVA ENSEÑAR Y/O INVESTIGAR

«... la enseñanza universitaria no puede tener como función principal educar técnicamente en el detalle a los jóvenes estudiantes... su función es familiarizar a los estudiantes con los principios fundamentales, educándolos para distinguir lo esencial en la compleja variedad de la vida, para entender la lógica existente detrás de los métodos que se utilizan en la práctica...» (Schneider, 1949).

La transmisión del conocimiento, a través de la función docente, constituye el eje central de las actividades de la Universidad. Dicha transmisión se lleva a cabo entre el profesor y los estudiantes, por lo que podríamos decir que la Universidad tiene su razón de ser en los estudiantes; sin ellos, su existencia estaría difícilmente justificada.

El método pedagógico constituye la forma de enseñar que se practica para guiar el aprendizaje de los estudiantes y el

mismo resulta de gran relevancia en la relación que se establezca entre la teoría y la práctica contable.

La consideración universitaria de la contabilidad incorporó cambios en los métodos de enseñanza que debían utilizarse. Los enfoques eminentemente pragmáticos dejaron paso a planteamientos más conceptuales. Los contenidos de tipo técnico se modificaron buscando un equilibrio entre la formación conceptual y el aprendizaje de técnicas. Dopuch (1989) indica que, desde su perspectiva, entiende la investigación como un modo de poner al día el contenido de sus cursos. Kaplan (1989, p. 129), por su parte, señala que el objetivo de la investigación es aumentar el *stock* de conocimiento que después, a través de la enseñanza, es transmitido a los futuros profesionales (Martínez, 1992, pág. 484). Por ello, podríamos hablar de la investigación contable como metodología pedagógica, «aprender no es otra cosa que aprender a investigar», por lo que en esta línea, no hay proceso de aprendizaje sin investigación.

En nuestra opinión, la actividad investigadora constituye un valioso soporte de la actividad docente en tanto que ayuda a imprimir unos hábitos críticos y metodológicos en la formación del estudiante. Es por ello, más que por la materia concreta a enseñar, que la docencia e investigación adquieren su máxima complementariedad.

En ocasiones, parece que existe un conflicto entre investigación y enseñanza, ya que el tiempo dedicado a una de las dos actividades reduce el de la otra. Sin embargo, un análisis más detallado de esta cuestión hace que nos demos cuenta que no existe una buena docencia si detrás no hay una importante labor de investigación. En nuestra opinión, alcanzar una docencia de calidad, tal y como debe exigirse en el ámbito universitario, requiere tam-

bién una investigación de alto nivel. En esta misma línea se muestran los resultados de un estudio empírico llevado a cabo en 1991 en Escocia por Dyson (1992) en el que señala que los profesores universitarios piensan que «para ser un buen profesor es necesario ser un activo investigador» (p.14).

Sin embargo, la impresión de muchos profesores universitarios del ámbito anglosajón es que la influencia que la investigación está teniendo en el proceso de enseñanza es muy escasa, especialmente si observamos que los manuales utilizados no han variado mucho de los que se utilizaban veinte años antes. La investigación es, pues, vista por muchos observadores, como una variable que desempeña un papel muy pequeño en el proceso educativo (Lee, 1989; Beaver, 1987).

Un modo de evitar que se produzca una separación entre ambas, podría ser dejando participar a los estudiantes en labores de investigación. Sería interesante dialogar más con los alumnos sobre las investigaciones que se están realizando en la Universidad. Esto nos lleva a apoyar el argumento de que debemos preocuparnos por formar expertos, tanto desde un punto de vista profesional como académico, evitando crear compartimentos alejados entre sí y a veces, con poca comprensión mutua entre ellos. Desde aquí queremos manifestar nuestra preocupación sobre este punto y deseamos resaltar la necesidad de reflexionar en torno a él, desde la labor docente en la Universidad.

## 2.2. INVESTIGACIÓN Y PRÁCTICA: EL MUNDO DE LAS IDEAS Y EL MUNDO DE LA PRÁCTICA

«No hay nada más práctico que una buena teoría» (P. Drucker).

Existen profesiones en las que la relación entre académicos y profesionales es

mucho más estrecha que en contabilidad, como, por ejemplo, en medicina, farmacia, ingeniería etc. Sin embargo, hay poca evidencia de ver a los académicos y a los profesionales de la contabilidad como parte de la misma profesión; de hecho, la relación entre ambos es una relación difícil que ha sido definida como *ambigua* e incluso *problemática* (Hopwood, 1988; Johnson y Kaplan, 1987). Ahora bien, existe un sentimiento bastante generalizado de que la teoría y la práctica contable son interdependientes y deben avanzar en una estrecha cooperación (Zeff, 1972; Bedford, 1978; Flint y Shaw, 1981; Stamp, 1985).

La actividad investigadora tiene como objetivos la creación, desarrollo y transmisión de ciencia y técnica, así como el apoyo científico y técnico a la sociedad. Si los beneficiarios de la actividad investigadora son la Universidad y la propia sociedad, cabría preguntarse cuál es el tipo de investigación que se debe realizar: ¿Investigación básica o investigación aplicada?

La investigación básica o pura está conectada con hipótesis normativas referidas con lo que «debería ser» de la contabilidad y con hipótesis descriptivas que explican o validan lo «que es» la contabilidad. Esta investigación es muy especulativa y difícil de valorar en términos de utilidad; sus consecuencias son difíciles de evaluar a no ser que sea a largo plazo. Por su parte, la investigación aplicada utiliza bases *ad hoc* para resolver problemas prácticos a corto plazo. En este caso, cuando se presenta un problema debe buscarse una solución inmediata. La investigación aplicada nace como consecuencia del lógico vínculo existente entre la Universidad y el mundo empresarial. Esta actividad se basa en la obtención de resultados, a un cierto plazo (en general corto), condicionados por la creciente demanda del sector industrial. El alto nivel que en materia de investigación está adquiriendo la Universi-

dad, hace que la industria vea en ella la institución idónea para colaborar en tareas encaminadas al desarrollo.

Investigación y desarrollo deben, por tanto, convivir en la actividad universitaria. Si la Universidad restringiese su actividad a la del mero desarrollo, se convertiría en una sucursal empresarial en la que no existiría progreso científico ni tecnológico. Además, desde el punto de vista docente, el estudiante sólo disfrutaría de una experiencia práctica que, si bien es necesaria, no sería suficiente para obtener una visión abierta que le permitiese progresar en el campo profesional. Por otra parte, la Universidad en la que sólo se realizase investigación básica carecería también de sentido, ya que una investigación que no vaya acompañada de aplicaciones puede representar una mera elucubración y no permite cumplir uno de los objetivos que se ha expuesto como básico en la labor universitaria, es decir, la aportación científica y técnica al desarrollo social.

Cabría ahora cuestionarse la metodología de investigación que se viene utilizando en contabilidad. Por ello, vamos a hacer algunas referencias a ciertos aspectos de interés en relación con esta cuestión.

Quizá el punto de partida deba situarse en los momentos en que se produjo el auge de la investigación contable. Como sabemos, dicho auge se produjo en la década de los sesenta, en la denominada *edad de oro* de la contabilidad. La vertiente tradicional de la investigación contable es la denominada *investigación «a priori»*, siendo esta la más desarrollada en nuestra disciplina. En la misma, se formulan teorías e hipótesis, tratando de formalizar el conocimiento contable. La validez de estas teorías se realiza mediante su congruencia interna y a través de su capacidad explicativa y predictiva. Esta lógica de la investigación se aplica por igual a la construcción de una teoría general de la

contabilidad, como a la deducción a partir de la misma, de reglas concretas de actuación para la práctica.

Existen dos posibles razones por las que la *investigación «a priori»* podría afectar a las prácticas contables (Bedford, 1978). La primera de ellas se debe a que sus resultados pueden publicarse en la literatura como una base de datos donde los profesionales pueden seleccionar publicaciones para refutar o apoyar un procedimiento o regla contable propuesta. La segunda razón sería porque dicha investigación puede desempeñar un papel muy activo al establecer qué práctica debería ajustarse a los resultados de la investigación *a priori*.

*La investigación empírica surge con vigor en EE.UU. a mediados de la década de los sesenta (puede consultarse, Watts y Zimmerman, 1990). El argumento más importante que se utiliza como una de las causas de su nacimiento, estriba en la saturación de las hipótesis a priori, que era necesario contrastar empíricamente, ya no es posible construir más teorías aceptables por el simple procedimiento de pensar en ellas. La causa principal de este surgimiento es el cambio de enfoque que otorga preferencia al paradigma de utilidad. En efecto, la contabilidad pasa de buscar la medición del beneficio y de la situación patrimonial, sin olvidar estos objetivos, a buscar la mejor manera de suministrar información útil al usuario. Con ello se sustituye la búsqueda de una verdad única por la búsqueda de otras soluciones orientadas al usuario. En el enfoque apriorístico, entre cuyos defensores destacamos a Ijiri, Mattesich y Chambers, las posibles discrepancias entre los diferentes sistemas contables se buscaban en los distintos conceptos utilizados de renta y patrimonio. Sin embargo, desde el paradigma de la utilidad, las discrepancias se basan en la disparidad de opciones con las que con-*

tamos para satisfacer las necesidades de los usuarios.

Muchas y muy variadas han sido las implicaciones que ha tenido en nuestra disciplina el paradigma de la utilidad. Entre ellas, pueden mencionarse la progresiva ampliación del concepto de usuario, la búsqueda y discusión de los objetivos de la información financiera, la aceptación de la posibilidad de establecer diferentes tipos de estados financieros, el incremento en la cantidad y calidad de la información requerida a las empresas, el desarrollo de los principios contables y, finalmente, el decisivo impulso de la investigación empírica.

De la filosofía de esta corriente de pensamiento se desprende que la elaboración de un marco conceptual para las normas contables carece de auténtico sentido, dadas las presiones a que estaría sometido por determinados grupos de interés. Para los defensores de la contabilidad positiva, el proceso de normalización es un proceso político mucho más que técnico. Se habla de la denominada politización de la regulación, entendiendo por tal la irrupción de intereses diferentes a la teoría contable y de posturas contrapuestas en relación con la manera de abordar y elaborar la norma contable.

### 2.3. RELACIÓN ENTRE PRÁCTICA Y ENSEÑANZA

«Un buen desarrollo práctico... exige siempre una base teórica» (Cuervo, 1991).

El objetivo de la actividad docente es la formación y capacitación de los estudiantes para el ejercicio de actividades profesionales que requieren la aplicación de conocimientos y métodos científicos.

Existe un acuerdo generalizado de que la educación es uno de los elementos más importantes en el proceso de profesionalización, ya que sus miembros son los futuros profesionales y los que contribuirán al

estatus de la profesión y a su éxito. Ello supone que sopesemos adecuadamente las tensiones que pueden existir entre aquellos que enseñan e investigan como profesionales y aquellos que practican la profesión (Burrage *et al.*, 1990).

El contenido del *curriculum* universitario debe realizarse atendiendo, entre otros factores, a las expectativas profesionales debido a la incuestionable importancia que la función de la educación tiene en la profesión contable. Dado que el aspecto que distingue una profesión de otro tipo de educación es la posesión de «un único y válido cuerpo de conocimiento o experiencia» (Phillips, 1971), la importancia de la parte académica de la profesión está en su papel de impulsor del conocimiento base. El papel de los académicos es, pues, producir y legitimizar nuevos conocimientos. La Universidad se ve, desde esta posición, como «el principal soporte de una subcultura profesional» (Larson, 1977, p. 44).

Wheeler (1991, p. 130) señala que la mayoría de los académicos y de los profesionales coinciden al señalar que los programas académicos de contabilidad «deben basarse en educación y no en orientación profesional»; pero en lo que no coinciden es en señalar dónde se sitúa la línea divisoria de ambas. El mismo autor resalta algunas cuestiones fundamentales que deben considerarse antes de presentar un programa concreto.

La vinculación Universidad-Empresa, en el contexto competitivo de los años noventa, debe presentarse a través de un conjunto de acciones de carácter formal (por ej., contratos de investigación) o informal (contactos con departamentos y profesores, participación en seminarios, etc.). Los contactos informales son de gran importancia siendo, en ocasiones, más fructíferos que los formales. La importancia de la contribución de la Universidad al proceso innovativo en la empresa

dependerá de las tareas docentes e investigadoras universitarias (Correa, 1993, p. 23).

En cualquier caso, cuando abordamos el tema de considerar la proyección profesional de nuestra disciplina, se plantea la necesidad de que la enseñanza se encuentre inmersa en planteamientos reales de la actividad económica, lo cual supone que se presente muy relacionada con otras materias afines, fundamentalmente las de carácter económico, jurídico o instrumental. No olvidemos que la contabilidad ha adquirido una gran importancia en nuestra sociedad, lo cual exige formar profesionales, cada vez con mayor nivel de cualificación académica.

### 3. LA CONTROVERSIA ACTUAL ENTRE TEORIA Y PRACTICA CONTABLE

«La relación entre teoría y práctica contable aparece formulada más sobre la base de la creencia que sobre observaciones en sustancia» (Lee, 1989).

Con frecuencia se escucha que los investigadores y los profesionales mantienen puntos de vista diferentes en el terreno contable, pero ¿es realmente esto cierto? En este epígrafe vamos a plantearnos la posición existente en la actualidad, analizando si existen diferencias importantes y significativas entre el ámbito académico y el ámbito profesional de la contabilidad. Intentaremos poner de manifiesto los resultados de algunos estudios empíricos que se han realizado en esta línea y plantearemos cuáles son las principales causas que están provocando la situación actual. Todo ello nos permitirá plantear algunas soluciones que pueden considerarse, de modo que se cumplan, de la forma más satisfactoria, las expectativas puestas en la

relación teoría-práctica contable por los dos colectivos que la definen.

#### 3.1. LA EVIDENCIA DE LOS ESTUDIOS EMPÍRICOS

«La situación actual se caracteriza por una percepción popular de una ausencia de intereses comunes entre miembros de la comunidad académica y la profesión» (Bricker y Previts, 1990).

En muchos sentidos, existen muchas similitudes entre los académicos y los profesionales en el modo de entender y abordar determinados problemas contables. Sin embargo, muchas son las críticas que señalan que los profesionales y los académicos pertenecen a mundos distintos. Las acusaciones de que el mundo de las ideas está separado de los problemas reales, se han escuchado con demasiada insistencia. De hecho se habla de una separación real entre práctica e investigación y entre práctica y educación. El distanciamiento entre investigación y práctica se ha detectado en pensamientos, necesidades, comunicación y entendimiento. Es de suma importancia la aparente incapacidad que los resultados de la investigación para provocar cambios en las prácticas contables (Abdel-Khalik, 1983; Baxter, 1988); así como el fracaso de la educación en resolver los retos que se le presentan a los profesionales.

Tal y como indica Abdel-Khalik (1981), recogiendo algunas de las conclusiones de un *simposium* celebrado en Duke University sobre «El impacto de la investigación contable sobre la práctica» indica que «... existe la creencia general que la investigación ha tenido muy poco impacto sobre la práctica» (1). Casi veinte años más

---

(1) Tenemos constancia de que se han celebrado conferencias discutiendo la relación entre teoría y educación contable en The University of Alabama, Duke University, The University of Illinois y The University of Kansas (MULFORD *et al.*, 1992).

tarde la situación no parece haber cambiado, ya que la evidencia muestra que existe una distancia entre el conocimiento contable y el mundo empírico. En muchos casos este distanciamiento ha sido mostrado, incluso, como *irreversible* (véase en esta línea, Baxter, 1988).

A pesar de las críticas anteriores, nos gustaría añadir que los académicos y los profesionales comparten, en cualquier caso, algunos puntos en común. De hecho, la asunción de que se trata de una profesión, donde debe existir cooperación y comunicación, es un punto que nunca se discute de forma directa.

Ahora bien, ¿cómo se detecta la existencia de este distanciamiento? En nuestra opinión, creemos que esta cuestión podría analizarse a través de los estudios empíricos realizados en distintos países. Dichos estudios han utilizado fundamentalmente, como metodología de trabajo, la realización de un cuestionario en el que se abordan aspectos relativos a intereses profesionales y académicos.

En Italia se realizó un estudio en esta línea y se presentaron las conclusiones del mismo distinguiendo dos momentos históricos. El primero de ellos abarca el período comprendido entre los años treinta y setenta. En dicha etapa se puso de manifiesto una relación estrecha y continua entre ambos colectivos, compartiendo los planteamientos de Watts y Zimmerman en su trabajo *mercado para excusas*. Sin embargo, a partir de la década de los setenta la situación ha experimentado un cambio significativo y se observan diferentes necesidades entre ambos colectivos (Zambon, 1992, p. 16).

El AICPA (1989) realizó un estudio entre sus asociados académicos y encontró que el problema más importante era que el mundo académico había llegado a estar demasiado separado de la profesión contable, ya que gran parte de la investigación

contable realizada no estaba en conexión con la contabilidad del *mundo real*.

En el Reino Unido la relación entre académicos y profesionales ha sido descrita señalando que existe «una fuerte tensión y un fuerte antagonismo» (Sanderson, 1990). La clara evidencia de dicha relación es mostrada por Baxter (1988) diciendo: «soy consciente de la existencia de un importante *gap* entre la investigación y la práctica en el Reino Unido».

Algunas revistas han realizado estudios para conocer cuál era el tipo de usuario de la misma y si su contenido y enfoque eran adecuados a lo que la sociedad estaba demandando. Así pues, en la revista *Accounting, Organization and Society*, un estudio realizado concluyó que en el primer año de su publicación el 80 por 100 de los trabajos publicados no era accesible a los profesionales. Posteriormente, en el volumen 15, este mismo estudio mostró que dicho porcentaje se había reducido aún más, señalándose que no más del 10 por 100 de la revista podría clasificarse como comprensible o de interés para contables no académicos.

En la revista *Journal of Business, Finance & Accountancy*, el porcentaje todavía es más bajo. Ya en el volumen 1 dicho porcentaje se situaba alrededor de cero, lo que pone de manifiesto la falta de interés que dicha revista tiene para el mundo profesional.

Por su parte, en la revista *Accounting and Business Research* (ABR) la situación es bastante distinta si la comparamos con las dos revistas anteriores. Su contenido es más profesional y ya en el primer año de su publicación se mencionaba en la editorial la importancia de las consideraciones profesionales «... uno de los objetivos básicos de ABR es proveer material de interés profesional inmediato» (ABR, Editorial, vol. 3, p. 186). Veinte años más tarde, la revista ha sufrido un ligero cambio y se ha



vuelto un poco más académica, aunque sus objetivos están establecidos de modo que: «... los artículos deberían ser inteligibles por una amplia audiencia de académicos y profesionales» (ABR, 1990, vol. 20).

En términos generales, podríamos concluir este apartado diciendo que la evidencia del distanciamiento se observa, por una parte, porque se percibe una ausencia general de impacto de la investigación contable sobre la práctica contable, las políticas contables y la educación; y por otro lado, por una falta de interés en el proceso y en los resultados de la investigación por parte de los profesionales.

### 3.2. CAUSAS QUE PROVOCAN LA SITUACIÓN ACTUAL

«El trabajo de los académicos es producir un cuerpo viable de investigación que de modo constructivo critique y ayude a mejorar la práctica contable» (Wolk y Briggs, 1975).

Las razones del *gap* son complejas y, en cierto modo, especulativas. Presentamos a continuación algunas de las principales razones que han sido esgrimidas como las causas explicativas fundamentales del actual distanciamiento entre profesionales y académicos de la contabilidad:

— *Existe una ausencia de comunicación entre los profesionales y los investigadores de la contabilidad.*

La ausencia de comunicación entre profesionales y académicos persiste a pesar del deseo de interdependencia y cooperación. Es decir, la mayoría de los profesionales creen que no entienden los propósitos, métodos y resultados de la investigación, mientras que los académicos piensan que no son conscientes de las necesidades de los profesionales (Zeff, 1972; Tweedie, 1984).

La falta de tradición investigadora entre los profesionales provoca que éstos no se sientan implicados en incentivar la investigación. Esto pone de manifiesto la existencia de diferentes percepciones de las expectativas respecto a la investigación, lo que provoca la falta de entendimiento, entre los profesionales, de cuáles son los objetivos y la metodología de la investigación. A este hecho hay que añadir que actualmente muchas de las investigaciones realizadas se sitúan en dominios que podríamos denominar, no contables (Lee, 1989).

En este sentido, Wyatt (1989, p. 126) señala que: «... una razón por la que existe un impacto limitado de la investigación contable sobre la práctica es que la investigación se encuentra centrada en cuestiones que no constituyen problemas para los profesionales». Por ello, podríamos decir que los profesionales y los académicos reconocen diferentes realidades para propósitos de práctica e investigación contable.

El efecto neto es lo que Zeff ha denominado «ausencia mutua de apreciación» (1972, p. 138) y lo que, en términos generales, se ha denominado *ausencia de comunicación* (Mautz y Gray, 1970; Abdel-Khalik, 1983). En este sentido, Mautz (1978) ha condenado a los investigadores por su incapacidad para comunicar sus temas de investigación con los profesionales. Werner (1978) señala que la investigación fundamental sólo interesará a los profesionales si ésta se presenta de forma interesante e inteligible (Lee, 1989).

— *La dicotomía que existe entre el corto y el largo plazo y el mantenimiento de la situación existente provocan gran parte del distanciamiento.*

La dicotomía que existe entre las necesidades que los profesionales tienen de resolver sus problemas, que suelen situarse en un período de tiempo bastante inme-

diato, y los intereses de los investigadores, cuya investigación está más centrada en planteamientos a largo plazo, ha sido presentada por la literatura como una de las principales causas del distanciamiento (Tweedie, 1984; Wells, 1987; Baxter, 1988). Es decir, los profesionales están básicamente interesados en problemas prácticos y a corto plazo, mientras que los académicos plantean cuestiones más abstractas y muchas de ellas a largo plazo (Wolk y Briggs, 1975).

A pesar de la proximidad existente en la etapa educativa, una vez que alguien decide seguir la carrera académica, el sistema actual hace que tenga que seguir una agenda académica y no profesional. Es decir, los académicos son «profesores primero y profesionales después» (Bricker y Previts, 1990) (2). Lo mismo ocurre con los profesionales, que se sienten fundamentalmente como tales y alejados del terreno de la investigación contable. Sin embargo, resulta curioso el hecho de que nunca se discute la necesaria cooperación y comunicación entre ambos, ni tampoco la asunción de que se trata de una única profesión.

Al fin y al cabo, se trata de formas de percibir intereses propios y ambos grupos parecen servir únicamente a dichos intereses. Los profesionales quieren soluciones a sus problemas y los investigadores desean avanzar en su carrera y, en ocasiones, impresionar a los editores de las revistas realizando investigaciones complejas.

— *La propia concepción del modelo de investigación contable.*

La propia decisión de adoptar un modelo determinado de investigación contable, en lugar de otro, condiciona la rela-

ción teoría-práctica. En el supuesto de que se hubiera optado por un modelo que hubiera abogado por tratar la contabilidad como una disciplina unida a una actividad profesional, nos hubiéramos encontrado con situaciones similares a las de otras disciplinas, tal y como ha sucedido en el campo de la medicina, el derecho o la ingeniería. Por ello, podríamos decir que existen distintas realidades entre los profesionales y los académicos.

De hecho, a los investigadores, en determinadas ocasiones, se les ha insistido en que realicen investigación «relevante» que esté conectada con una realidad concreta (Tricker, 1979). También se les ha presionado para que elijan los temas con más cuidado y que muestren los resultados de su investigación en las aulas (Beaver, 1984).

Igualmente, la misma naturaleza de la investigación fundamental conlleva que sea especulativa, tentativa y a largo plazo. Por ello, la aparente ausencia de influencia de buena parte de la investigación sobre la práctica puede deberse al largo período de gestación que requiere (Antón, 1978, p. 36). A ello habría que añadirle los grandes avances que, en los últimos años, han experimentado los ordenadores que hacen que el interés de la investigación se encuentre centrado fundamentalmente en cuestiones de metodología de investigación (Zeff, 1989; Bricker y Previts, 1990). Si a esto añadimos el considerable incremento de metodologías empíricas y de modelos matemáticos, que intensifican el rigor de la investigación, llegamos a un aislamiento bastante importante de los académicos respecto a los profesionales. Este hecho provoca, aparte de otras consideraciones, la crítica de que el lenguaje de los académicos es «demasiado técnico» (Elliott, 1991) y «demasiado oscuro y difícil de leer» (Stamp, 1985).

(2) Este tema ha sido objeto de importantes debates y discusiones en EE.UU. y en el Reino Unido.

### 3.3. ¿ES EL GAP UN PROBLEMA? PROPUESTA PARA APROXIMAR POSICIONES

«Hay una vital necesidad de mejorar las líneas de comunicación entre los académicos y los profesionales» (Tricker, 1979).

«La investigación puede perder su sentido... a menos que tenga un impacto sobre la práctica» (Flint y Shaw, 1981).

Varios autores han hablado sobre la consideración del tamaño del *gap* que existe entre la práctica en contabilidad y la investigación en contabilidad (véase, por ej., Tweedie, 1984; Baxter, 1988; Flint, 1988). Hopwood (1988), por su parte, se ha mostrado más cauteloso señalando que es exagerada la percepción de algunos autores al indicar que dicho tamaño es considerable. Sus argumentos se basan en mostrar los intereses compartidos que existen entre los profesionales y los académicos puestos de manifiesto por el crecimiento de los intereses institucionales en la investigación. Sin embargo, este argumento parece no percibir el hecho de que los grandes esfuerzos en investigación son prácticamente ignorados por los profesionales (Lee, 1989). De igual modo, tampoco considera el escaso impacto que la investigación, sobre todo la fundamental, tiene sobre la educación y sobre la práctica. De hecho, muchos académicos son conscientes que están ofreciendo un producto distinto a lo que demanda la profesión.

Sin embargo, no todos los observadores son tan negativos. Algunos argumentan que la contabilidad es una disciplina muy joven (3). Aunque la mayoría opinan que cualquier impacto de la investigación en la práctica es muy ligero. Sin embargo, no hay que olvidar que Hopwood (1988)

trata de sugerir que no es el tamaño del *gap*, sino su naturaleza, lo que es de crucial importancia; de ella depende, en suma, la facilidad o dificultad de cerrar la brecha.

Las referencias de la literatura sobre la existencia de una separación entre la investigación y la práctica en contabilidad hacen, en gran medida, que nos planteemos cómo puede mejorarse esta situación no deseada. Sin embargo, es evidente que su existencia sólo preocupa cuando se piensa que la relación entre teoría y práctica debería ser más estrecha de lo que es en la actualidad.

Esta asunción de *cerrar el vacío* está basada en nociones recibidas del papel de los académicos dentro de la estructura de la profesión y se deriva de un análisis sociológico tradicional de la misma y del proceso de profesionalización. La mayor parte de los académicos apoyan la aproximación de posiciones, aunque existe un grupo de ellos que abogan por dejar la situación tal y como está (Chambers, 1972). Concretamente, Chambers propone que los profesionales deberían abandonar el terreno de la investigación.

Sin embargo, y aunque en nuestra opinión debe fomentarse la aproximación entre el mundo académico y profesional, queremos dejar de manifiesto que pensamos que siempre debe existir una cierta separación. Los planteamientos y los intereses de los profesionales y de los investigadores no pueden coincidir plenamente (al 100 por 100). Para nosotros resulta interesante que cada colectivo mantenga su propia parcela de interés, parcela que es difícilmente extrapolable al otro colectivo. En este orden de ideas, pensemos, por ejemplo, en la investigación básica, tarea que resulta fundamental para avanzar en el conocimiento y que debe realizarse con exquisito cuidado y atención, aunque sus resultados sólo se vean a largo plazo. En la

(3) En 1975 TRICKER señalaba que no existía una seria tradición investigadora en el Reino Unido.

esfera de la investigación los académicos no podemos centrarnos únicamente en analizar cuestiones concretas, como si se tratara de una *ventanilla abierta al público*, sino que hay que considerar que los progresos que se consiguen dependen, en gran medida, de ese trabajo realizado al margen de cualquier influencia exterior. Igualmente, los profesionales deben dedicar gran parte de sus esfuerzos a resolver las cuestiones que la actividad diaria les plantea. De ellos depende, en gran medida, el reconocimiento social de nuestra profesión. No obstante, también debe admitirse la relevancia de que existan zonas comunes de intereses entre ambos colectivos, lo que aconseja la aproximación de posiciones.

Normalmente, las soluciones que se suelen proponer, cuando se plantea cualquier tema de contabilidad o auditoría en el que se pone de manifiesto la existencia de un distanciamiento de posiciones, suelen ser muy vagas y poco precisas. No obstante, vamos a intentar sintetizar algunas de las soluciones propuestas:

— *Fomentar la comunicación e intercambio de ideas y experiencias.*

El problema de intentar conseguir un mejor entendimiento entre los académicos y los profesionales parece un primer paso en esta cuestión.

Es necesario un mayor diálogo en temas que cada uno considera que deben estar en la agenda contable, como, por ejemplo, observaciones de los investigadores y de los profesionales sobre prácticas contables desde diferentes perspectivas, sobre si la contabilidad es una ciencia neutral o más bien el resultado de un proceso político. Tal diálogo se hace imprescindible si los profesionales y los académicos quieren lograr un mejor entendimiento de sus papeles y quieren maximizar la contribución con la que individual o conjuntamente in-

tervienen en el desarrollo de la profesión. Esto requeriría disponer de tiempo para intercambiar experiencias, así como que los profesionales se integrasen en la literatura actual. El Presidente de la American Accounting Association en 1991 señaló que lo que subyace en el fondo es un problema de comunicación, de cómo presentar los esfuerzos de la investigación en un lenguaje que fuera más comprensible por parte de los no-contables y de cómo los profesionales podrían entender la metodología de la investigación. Parece claro resaltar que a los profesionales les gustaría entender mejor a los académicos y que estos últimos se alegrarían de ampliar la audiencia a la que se dirigen sus informes y artículos (AAA, 1992).

— *El importante papel de la enseñanza.*

La colaboración de la enseñanza en conseguir una aproximación de posiciones puede venir por dos vías. La primera de ellas aportaría una solución importante por la vía de la función de la educación, es decir, enseñar en las aulas los resultados de la investigación. Esto podría provocar un entendimiento por parte de los profesionales no sólo del papel de la investigación sino, también, de sus resultados (puede consultarse, Mulford *et al.*, 1992). En este caso, cerrar el vacío viene por la vía de unir investigación y educación. La segunda colaboración consistiría en intensificar los nexos entre empresas y Universidades. Dicha aproximación contribuiría a reducir la separación entre teoría y práctica contable.

Para aproximar las respectivas posiciones es necesario prestar gran atención a la educación. Este parece ser el punto central para aproximar posiciones. Incluir los resultados de investigación dentro del *currículum* universitario podría contribuir significativamente a solucionar este pro-

blema (puede consultarse, Sterling, 1973, pág. 53; Beaver, 1984).

— *Las organizaciones profesionales como promotores de la investigación relevante para los profesionales.*

Las organizaciones de investigación de los cuerpos profesionales contables son la clave por la que se pretende unir la profesión con la investigación en el Reino Unido (Carey, 1992). Así pues, el Research Plan of Research Board (ICAEW Research Board, 1989) señala que el principal objetivo del Instituto es avanzar en la teoría y práctica contable en todos sus aspectos y que los principales objetivos del Board son: a) Iniciar, financiar y supervisar proyectos de investigación de relevancia para la profesión y publicar los resultados obtenidos, y b) Desarrollar vínculos de aproximación entre académicos y profesionales.

Ante esta información en la que se pone de manifiesto el interés de la profesión por las labores de investigación, surge la siguiente cuestión: ¿por qué los profesionales están interesados en financiar parte de la investigación? Según Carey y Hannan (1991) se debe a que ayuda a la profesión a servir los intereses públicos permitiendo responder a las necesidades cambiantes de la sociedad.

Sin embargo, y a pesar de las causas o razones anteriores, es de destacar el hecho de que en algunos países se muestra una inquietud continua por este tema, y se toman regularmente medidas que ayudan a evitar distanciamientos no deseados. Por ejemplo, en el Reino Unido la cantidad invertida por la profesión contable en investigación es muy importante. El presupuesto del ICAEW Research Board para financiar proyectos de investigación y conferencias fue de 250.000 libras en 1992 (Carey, 1992). En Canadá, los cuerpos profesionales ofrecen fondos para la Asociación Contable Canadiense que se encar-

ga de distribuirla dentro de la Universidad. Por su parte, el Canadian Institute of Chartered Accountants también publica resultados de trabajos de investigación, aunque fundamentalmente éstos suelen referirse a temas relacionados con normas contables. En EE.UU. el principal punto común entre profesionales y académicos es la American Accounting Association, donde las grandes firmas ofrecen fondos para conferencias y proyectos de investigación (puede consultarse, Arnold *et al.*, 1991). En este punto, es de destacar el hecho de que en EE.UU. las grandes firmas multinacionales han promocionado el Programa de cambio de educación contable de la American Accounting Association.

— *El papel de las revistas especializadas.*

Otra posibilidad para mejorar la situación actual es tomar alguna postura en las revistas de contabilidad. Los editores de las revistas con evaluadores externos deberían asegurarse que sus artículos satisficen tanto a los académicos como a los profesionales. Esto podría alcanzarse utilizando tanto evaluadores académicos como evaluadores profesionales para los artículos, siempre que el tema así lo requiera. Algunos artículos pueden presentarse de forma interesante para ambas audiencias.

En este sentido, la revista *The Journal of Accounting Auditing and Finance* requiere que el autor ofrezca junto al texto principal, «una versión académica no contable describiendo los problemas de la investigación, diseñando la metodología, los resultados y las implicaciones para los profesionales».

En cierta forma, un modo de mejorar las líneas de entendimiento de ambos colectivos es explicando los resultados de la investigación de forma que los profesiona-

les puedan entenderlos (Alexander y Carsberg, 1981) y con un lenguaje más comprensible (Mautz, 1978; Werner, 1978).

Junto a las propuestas anteriores no podemos olvidar añadir algunas que han sido realizadas por algunos autores, así pues, el García (1988, p. 502) insiste en que «... los avances en la práctica se han producido más por el genio práctico que por el genio teórico...», lo que supone dedicar un mayor esfuerzo desde la Universidad a este punto. A esta idea hay que incorporar, la expresada por Sterling (1990, pp. 97-8) al apuntar que si los teóricos e investigadores desean superar la situación actual, deben preocuparse menos por cuáles «son» las prácticas contables actuales y más por cuáles «deberían ser».

#### 4. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

Hablar del impacto que la investigación tiene sobre la práctica contable y la relación que existe o puede existir entre ellas, me parece una idea fascinante. Pensar en los cambios que la investigación puede producir en la práctica es una de las ideas más sugestivas que pueden plantearse en el mundo universitario.

Una de las primeras conclusiones que vienen a nuestra cabeza cuando analizamos la interrelación entre la teoría y la práctica contable es que se trata de un tema complejo y de una naturaleza cambiante. De hecho, mis propias ideas sobre esta cuestión han ido modificándose y evolucionando desde hace algún tiempo. El mundo de las ideas debe desarrollar teorías válidas como desarrollo intelectual, pero si la contabilidad es una ciencia social ¿cómo podemos obviar lo que ocurre a nuestro alrededor?

A pesar de la reconocida importancia de esta cuestión, las últimas dos décadas

han sido testigo de la aparición de una literatura (especialmente en el mundo anglosajón) que muestra el estado poco satisfactorio que existe en la relación entre el mundo académico y profesional de la contabilidad. También es cierto, no obstante, que existe poca evidencia sobre el modo en el que la investigación influye en la práctica y también sobre cómo aquélla es requerida.

En muchos sentidos, ésta constituye una parcela de la contabilidad muy poco explorada y, en nuestra opinión, son bastante escasos los trabajos realizados que muestran casos concretos de análisis. Lo que se deduce del estudio de la literatura es que aún estamos lejos de encontrar una respuesta satisfactoria o un vínculo que enlace adecuadamente el ámbito académico y el ámbito profesional. No obstante, es importante resaltar que actualmente la interrelación entre teoría y práctica contable se está convirtiendo en un *invitado* habitual en los debates en los que participan conjuntamente los teóricos y los prácticos.

En nuestra opinión, existen muchas similitudes entre los intereses del mundo académico y profesional sobre muchos aspectos contables. El debate sobre esta cuestión no hay que verlo como dos partes que existen para que una sirva las necesidades de la otra sino que ambas deben cooperar juntas en beneficio mutuo. Es importante, por el interés de los dos colectivos, que exista un gran contacto entre ellos. Para los académicos, dicho contacto servirá para mantener su subsistencia. La profesión, por su parte, ganará una mayor legitimidad.

Haría falta una nueva agenda en la investigación contable con trabajos que permitieran explorar las influencias sociales, políticas y económicas de la contabilidad. Se hace necesario intensificar los esfuerzos de investigación en este área. Además, son muchos los puntos que requieren ha-

cer reflexiones y aportaciones adicionales. La organización de la investigación, así como los períodos de *descanso y reflexión* ayudan a encaminar de forma más adecuada nuestro trabajo.

La existencia de un distanciamiento entre la teoría y la práctica contable, y la percepción de la misma se debe a las expectativas que los profesionales y los académicos tienen puestas en dicha relación. Del análisis efectuado y de la evolución que esta cuestión ha tenido en el ámbito internacional, no parece que exista una congruencia de posiciones, ni que la situación pueda resolverse a corto plazo. Sin embargo, un planteamiento entre ellos *vis a vis*, puede poner de relieve los puntos en los que tales diferencias existen y contribuir a mejorar la situación actual. Ahora bien, siguiendo con el hilo argumental del trabajo, queremos señalar que somos de la opinión que aunque deben aproximarse posiciones, tampoco es bueno un solapamiento total de la teoría sobre la práctica; un cierto *gap* siempre debe existir.

Y para terminar, quisiera recordar un detalle que no conviene olvidar: los académicos con una alta reputación raramente son conocidos fuera de la esfera académica. Este es un punto más por el que, en nuestra opinión, el debate debería continuar.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ABDEL-KHALIK, A. R. (1981): «How Academic Research should be restructured for impact», en BUCKLEY, J. W. (eds.), *The Impact of Accounting Research on Policy and Practice*, Proceedings of the Arthur Young Professors'.
- (1983): «Accounting Research and Practice: Incompatible Twins», *CA Magazine*, March, pp. 28-34.
- ALEXANDER, M. O., y CARSBURG, B. (1981): «Glory, Knock-down Arguments, Impenetrability en J. W. BUCKLEY (ed.), *The Impact of Accounting Research on Policy and Practice*.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1992): *Accounting Education News*, American Accounting Association.
- AICPA (1989): *Planning and Research Division, Education Member Survey*, AICPA, may, pp. 102-103.
- ANTON, H. R. (1978): «Discussion», in A. R. ABDEL-KHALIK y T. K. KELLER (ed.), *The Impact of Accounting Research on Practice and Disclosure*, Duke University Press, pp. 32-36.
- ARNOLD, J.; BOYLE, P.; CAREY, A.; COOPER, M., y WILD, K. (1991): *The Future Shape of Financial Reports*, London, ICAEW.
- BAXTER, W. T. (1988): *Accounting Research- Academic Trends vs Practical needs*, ICAS, London.
- BEAVER, W. H. (1984): «Incorporating Research into the Educational Process», *Issues in Accounting Education*, pp. 33-38.
- (1987): «Accounting Education: Changes and Opportunities», *Accounting Horizons*, december, pp. 1-6.
- BEDFORD, N. M. (1978): «The Impact of a Priori Theory and Research on Accounting Practice», en *The Impact of Accounting Research on Practice and disclosure*, in A. R. ABDEL-KHALIK y T. F. KELLER (ed.), Duke University Press, Durham, N. C.
- BRICKER, R., y PREVITS, G. (1990): «The Sociology of Accountancy: A Study of Academic and Practice Community Schisms», *Accounting Horizons*, March, pp. 1-14.
- BURRAGE, M.; JARAUSH, K., y SIEGRIST, H. (1990): «An Actor Based Framework for the Study of the Professions», en M. BURRAGE y R. TORSTENDAHL (eds), *Professions in Theory and History*, Londres, Sage Publications.
- CAREY, A., y HANNAM, M. (1991): *Research in a modern profession*, en Chartered Accountants 1992, Charles Letts & Co. Ltd, pp. 57-61.
- CAREY, A. (1992): «Acquaintances or partners?», *Workshop on the Relationship between Accounting Research and Accounting Practice*, Manchester, EIASM.

- CHAMBERS, R. J. (1972): «The Anguish of Accountants», *Australian Accountant*, May, pp. 154-162.
- CORREA, C. M. (1993): «Los vínculos formales e informales entre la Universidad, la empresa y el desarrollo industrial», *Política Científica, Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología*, pp. 22-24.
- CUERVO GARCÍA, A. (1991): «Administración y Dirección de Empresas», *Revista de Economía*, núm. 8, pp. 45-50.
- DOPUCH, N. (1989): «Integrating Research and Teaching», *Issues in Accounting Education*, vol. 4, núm. 1, Spring, pp. 1-10.
- DYSON, J. R. (1992): «Accounting Research and Teaching in Scotland», *15th Annual Congress of the European Accounting Association*, Madrid.
- ELLIOTT, R. K. (1991): «Invited Editorial: Accounting Education and Research at the crossroad», *Issues in Accounting Education*, Spring, pp. 1-8.
- FLINT, D. (1988): «Academic Research and Accounting Practice», *Accountant's Magazine*, May, pp. 29-30.
- FLINT, D., y SHAW, J. C. (1981): «Accounting Research from the Perspective of Practice», en M. BROMWICH y A. HOPWOOD (eds), *Essays in British Accounting Research*, Pitman, pp. 134-154.
- GARCÍA GARCÍA, M. (1988): «La teoría de la contabilidad a debate», *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Málaga, pp. 491-553.
- HOPWOOD, A. G. (1988): «Accounting Research and Accounting practice: The ambiguous relationship between the two», en A. G. HOPWOOD (ed.), *Accounting from the outside*, Garland Publishing, Inc. New York and London.
- JOHNSON, H. T., y KAPLAN, R. S. (1987): *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R. S. (1989): «Connecting the Research-Teaching-Practice Triangle», *Accounting Horizons*, pp. 129-132.
- LARSON, M. S. (1977): «*The Rise of Professionalism*», University of California Press, pp. 208-244.
- LEE, T. (1989): «Education, Practice and Research in Accounting: Gaps, Closed Loops, Bridges and Magic Accounting», *Accounting and Business Research*, vol. 19, núm. 79, pp. 237-253.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J. I. (1992): «La educación contable universitaria: presente y futuro», en *Contabilidad en España*, Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 477-494.
- MAUTZ, R. K. (1978): «Discussion» en A. R. ABDEL-KHALIK y T. F. KELLER (eds.), *The Impact of Accounting Research on Practice and Disclosure*, Duke University Press, pp. 174-182.
- MAUTZ, R. K., y GRAY, J. (1970): «Some thoughts on Research needs in Accounting», *Journal of Accountancy*, September, 1970, pp. 54-62.
- MULFORD, C. W.; SMITH, D. B.; STOUT, D. E., y STONE, M. S. (1992): «Briding the gap between Accounting Education and Practice: The SEC Academic Fellow Program», *Accounting Horizons*, December, pp. 87-92.
- PHILLIPS, D. L. (1971): «Sociologists and their knowledge: Some critical remarks on a Profession», en E. FREIDSON (ed.), *The Professions and their prospects*, Sage Publications.
- SANDERSON, P. (1990): «The Employers' Perspective», en *Proceedings of Conference on Issues in Accounting Education*, September.
- SCHNEIDER, E. (1949): *Contabilidad Industrial*, Madrid, Aguilar.
- STAMP, E. (1985): «The Politics of Professional Accounting Research: Some Personal Reflections», *Accounting, Organisations and Society*, vol. 10, pp. 111-123.
- STERLING, R. R. (1973): «Accounting Research, Education and Practices», *Journal of Accountancy*, September, pp. 44-52.
- STERLING, R. R. (1990): «Positive Accounting: An Assessment», *Abacus*, vol. 26, núm. 2, September, pp. 97-135.
- TRICKER, R. I. (1979): «Research in Accountancy-Purpose, Process and Potential», *Accounting and Business Research*, Winter, pp. 3-15.
- TWEEDIE, D. P. (1984): «Research and Practice: the Communication problem», en *Research Conference 1983*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, pp. 12-33.
- WATTS, R. L., y ZIMMERMAN, J. L. (1990): «Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective»



- tive», *The Accounting Review*, vol. 65, núm. 1, January, pp. 131-156.
- WELLS, M. C. (1987): «What is wrong with Accounting Education?», *Working Paper 22*, University of Sidney.
- WERNER, C. A. (1978): «Discussion», en A. R. ABDEL-KHALIK y T. F. KELLER (ed.), *The Impact of Accounting Research on Practice and Disclosure*, Duke University Press, pp.183-187.
- WHEELER, J. T. (1991): «Education for the "Profession" of Accounting», en *Model of Accounting Education*, G. L. SUNDEM y C. T. NORGAARD (eds.). Dallas, Texas. Accounting Education Change Commission, pp. 103-135.32
- WOLK, H. I., y BRIGGS, R. W. (1975): «Accounting Research, Professors and Practitioners: A Perspective», *International Journal of Accounting*, Spring, pp. 47-56.
- WYATT, A. (1989): «Commentary: Interface between Teaching/Research and Teaching/Practice», *Accounting Horizons*, March, pp. 125-128.
- ZAMBON, S. (1992): «Accounting Theory and Accounting Practice as loosely markets: An Italian Perspective», *Workshop on the Relationship between Accounting Research and Accounting Practice*, Manchester, EIASM.
- ZEFF, S. A. (1972): «Forging Accounting Principles in five countries: A History and an Analysis of Trends», Stipes Publishing Co., pp. 315-320.
- ZEFF, S. A. (1989): «Does Accounting belong in the University Curriculum?», *Issues in Accounting Education*, vol. 4, núm. 1, Spring, pp. 203-210.