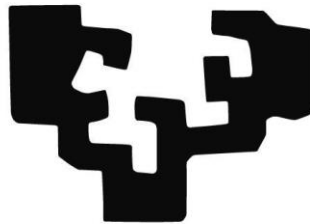
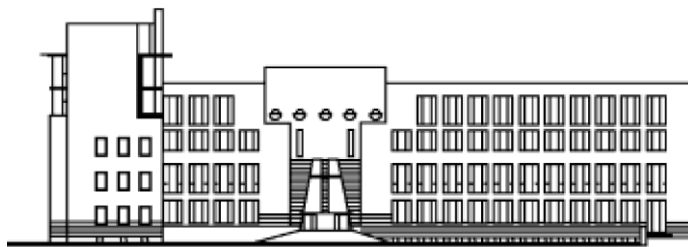


eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea



Grado en Administración y Dirección de Empresas

El Controlling y la Contabilidad de Gestión: Revisión de la literatura en los países de habla alemana

Autora: Arantxa Santamaría

Tutores: Eduardo Malles Fernández

Encarnación Rosa Urzainqui Alonso

Donostia - 2022

Índice

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN	5
1.1 Objetivos	6
1.2 Estructura y Metodología.....	6
CAPÍTULO II: ENFOQUE INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN O MANAGEMENT ACCOUNTING	9
2.1 La Contabilidad de Costes como base para la Contabilidad de Gestión	9
2.2 Conceptualización internacional de la Contabilidad de Gestión o Management Accounting.....	13
CAPÍTULO III: EL CONTROLLING Y EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS PAÍSES DE HABLA ALEMANA	19
3.1 Evolución histórica del Controlling y la Contabilidad de Gestión en Alemania	20
3.2 ¿Qué es el Controlling?	31
3.3 Entorno de trabajo actual de Controlling en Alemania.....	36
CAPÍTULO IV: GLOSARIO BILINGÜE (ESPAÑOL – ALEMÁN) DE CONTABILIDAD.....	44
4.1 Glosario bilingüe de Contabilidad en general	44
4.2 Glosario bilingüe de herramientas de Contabilidad de Gestión y Controlling.	46
4.3 Glosario bilingüe inglés-español de Contabilidad de Gestión y Controlling	53
CAPÍTULO V: EL CONTROLLING Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS PAÍSES DE HABLA ALEMANA: ANÁLISIS EMPÍRICO	56
5.1 Selección de años de estudio y revistas	56
5.2 Desarrollo del trabajo empírico	58
5.3 Elección de herramientas y artículos	61
5.4 Tablas comparativas.....	66
CAPÍTULO VI: ANÁLISIS DE LAS HERRAMIENTAS DE CONTROLLING MÁS UTILIZADAS	74
6.1 Balanced Scorecard (“Cuadro de mando Integral”)	75

6.2 Verrechnungspreise (“Precios de transferencia”).....	77
6.4 Portfolio-Analyse (“Análisis de la cartera o Análisis BCG”)	82
6.5 Budgetierung (“Presupuestación”)	84
CAPÍTULO VII: CONCLUSIONES	88
BIBLIOGRAFÍA.....	91
ANEXOS.....	96
Anexo 1. Asociaciones enfocadas en la práctica del Controlling	96
Anexo 2. Listado de revistas utilizadas en el estudio.....	103
Anexo 3. Listado de autores más representativos de acuerdo a la muestra	110

Índice de Tablas

Tabla 1: Margen y resultados según estructura de costes Full Costing	12
Tabla 2: Artículos de Contabilidad de Gestión publicados en revista alemanas e internacionales entre 1998-2004	27
Tabla 3: Frecuencia de distribución de temas en medios.....	31
Tabla 4: Glosario de herramientas de Contabilidad de Gestión y Controlling.....	47
Tabla 5: Herramientas del Controlling para el diseño y la implementación de sistemas de control y medición de progresos.....	62
Tabla 6: Herramientas del Controlling para la supervisión de la información.....	62
Tabla 7: Herramientas del Controlling para la planificación y el control	63
Tabla 8: Herramientas del Controlling para la analítica de datos	63
Tabla 9: Valoración de artículos relevantes con respecto de la muestra total. Periodo 2005 a 2020.....	66
Tabla 10: Ranking de herramientas por cantidad de menciones para el periodo 2005 a 2020.....	70
Tabla 11: Vocabulario técnico básico de la Contabilidad de Gestión	72

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Desarrollo del número de cátedras entre 1973 y 2004.....	21
Gráfico 2: El número de artículos y el número total de páginas de artículos de Controlling en revistas académicas de países de habla alemana	22
Gráfico 3: Análisis de publicaciones por año de 2005 a 2020.....	68
Gráfico 4: Análisis de publicaciones por año de revistas específicas.....	68
Gráfico 5: Distribución de artículos relevantes en medios generalistas.....	69
Gráfico 6: Distribución de artículos relevantes en medios específicos.....	70

Índice de Imágenes

Imagen 1: Utilización del ABM (Gestión basada en actividades) para generar mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas	14
Imagen 2: Listado de fuentes más citadas 1970- 2003	25
Imagen 3: Hoja de trabajo de la investigación	60

Índice de Figuras

Figura 1: Representación del cuadro de mando Integral.....	16
Figura 2: Bucle del sistema de gestión para la ejecución de la estrategia.....	17
Figura 3: Esquema de trabajo de la investigación.....	58

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

En los países de habla alemana (Alemania, Suiza y Austria) poder contar con la información interna u operativa supone una herramienta fundamental en el éxito empresarial. Sobre todo, en los últimos años, donde, debido al entorno cambiante en el que operan las empresas, es vital obtener los datos y analizarlos para utilizarlos como herramientas de su direccionamiento estratégico, es decir, proporcionar información veraz y a tiempo a la dirección de la empresa o a las personas relevantes para la toma de decisiones, que contribuya al alcance de objetivos empresariales.

Dentro de las ciencias empresariales, las disciplinas encargadas de esta tarea son, en primera instancia, la contabilidad de costes, continuando con la contabilidad de gestión y finalmente, el Controlling, que se desarrolló como una evolución local en estos países. Conceptos que serán definidos en este trabajo, en base a consultas de diferentes fuentes como revistas, asociaciones y autores de renombre internacional con el objetivo de esclarecer de qué se tratan estas áreas de conocimiento y los desarrollos de los países de habla alemana, pasando por la comprensión del entorno de trabajo y las herramientas de trabajo más importantes para estas disciplinas.

Debido al interés que adquirí en la carrera en este ámbito de conocimiento en la asignatura de Contabilidad de Costes, y que se acentuó posteriormente en la asignatura de la especialización de Contabilidad, Contabilidad de Gestión y Control Interno, además de mis conocimientos de alemán adquiridos durante mi etapa estudiantil, me motivaron a aceptar el reto de la realización de este trabajo. También, considero que el tema de este trabajo es muy interesante ya que puede aportar un gran valor, debido a las características locales de esta área de conocimiento en dichos países y la falta de trabajos previos realizados en castellano.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo General

Extraer la información relevante sobre las herramientas de trabajo, así como el desarrollo teórico-práctico de la contabilidad de gestión y el Controlling en los países de habla alemana y en la comunidad internacional, a través de una revisión de literatura disponible en diferentes medios.

1.1.2 Objetivos específicos

- a. Llevar a cabo una conceptualización de lo que internacionalmente se conoce como contabilidad de gestión.
- b. Definir el Controlling y el papel de la contabilidad de gestión en los países de habla alemana.
- c. Hacer una revisión de los principales artículos de divulgación profesional relevantes para nuestro estudio publicados entre 2005-2020 en los países de habla alemana.
- d. Definir las herramientas más utilizadas en países de habla alemana, a partir de la investigación empírica de los principales medios de divulgación profesional.
- e. Extraer conclusiones acerca de las herramientas más utilizadas.

1.2 Estructura y Metodología

El trabajo consta de siete capítulos. Para llevar a cabo su realización se sigue una metodología de investigación cualitativa, basada en la revisión bibliográfica de artículos especializados en el tema del Controlling y Management Accounting de medios académicos y profesionales en el periodo de estudio 2005-2020. El trabajo se estructura de la siguiente manera: durante el capítulo II profundizamos en el marco teórico de lo que internacionalmente se conoce como Management Accounting, en el III desarrollamos el marco teórico-práctico del desarrollo del Controlling en los países de habla alemana; mientras que en los capítulos IV, V y VI se explica todo el desarrollo empírico realizado y se analizan los resultados, así como la terminología básica relacionada con él. En el último capítulo realizo unas conclusiones.

Para la realización del capítulo II, donde explico el enfoque internacional sobre la Contabilidad de Gestión, se ha comenzado por consultar en la biblioteca de la

Universidad Pública del País Vasco (UPV/EHU), libros de los autores de mayor renombre internacional en el área de la Contabilidad de Gestión.

En segundo lugar, con el objetivo de entender cómo se ha desarrollado la disciplina en los países de habla alemana, para confeccionar el capítulo III se ha recurrido a las bases de datos de Springer y ProQuest, publicaciones de renombre sobre la disciplina en esos países reconocidos internacionalmente para explicar correctamente el marco teórico-práctico de la Contabilidad de Gestión en dichos países. La información encontrada, realizaba un análisis hasta el 2004, por lo que, con el fin de obtener un reflejo de la realidad actual del entorno de trabajo de los países de habla alemana, se analizan también foros, revistas y asociaciones profesionales y académicas para distinguir la información de mayor relevancia para nuestro trabajo.

Para el desarrollo del trabajo empírico, lo primero que necesitamos fue conocer la terminología básica relacionada con la disciplina y con las herramientas desarrolladas por ésta, tal y como quedan reflejadas en el capítulo IV.

Una vez establecidas las revistas más importantes y representativas con respecto al tema se realizó la extracción de todas las publicaciones de las mismas, utilizando las bases de datos y directorios disponibles en sus páginas Web; recopilando en Excel la información relevante de cada una como: título del artículo, autor, si las palabras clave del glosario de herramientas de Contabilidad de Gestión se mencionan en el título, entre otros. Todo ello queda explicado en el capítulo V.

Una vez realizado el trabajo empírico, en el capítulo VI, en base a la información del portal de conocimiento www.controlling-wiki.com, se realiza el análisis de las cinco herramientas más importantes definidas a partir de esta investigación, desarrollando en profundidad características como su definición, enfoque de tiempo, adscripción dentro de las distintas ramas del Controlling y como aporte para futuras investigaciones, se presentó una selección de autores y que han profundizado sobre ellas, en base a la muestra de nuestro estudio, con el objetivo que faciliten una mejor comprensión de las herramientas más utilizadas e importantes en el ámbito del Controlling de los países de habla alema.

El trabajo finaliza con en el capítulo VII, con las conclusiones del TFG.

CAPÍTULO II

ENFOQUE INTERNACIONAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN O MANAGEMENT ACCOUNTING

La Contabilidad de Gestión surgió como un desarrollo empresarial durante la década de los sesenta, para atender la necesidad de gestionar los recursos productivos de personal, materiales, equipos, suministros, etc., derivados de la industrialización, donde, debido al crecimiento, las necesidades de información por parte de los gerentes cambiaron.

En primer lugar, para entender el foco de interés de este tipo de contabilidad, podemos empezar por aclarar que a medida que la empresa lleva a cabo su actividad, interactúa con agentes externos a la empresa (clientes, proveedores, gobierno...) realizando una serie de operaciones con ellos, que entendemos como transacciones externas y, de las cuales, la contabilidad financiera o contabilidad externa, se encarga de su identificación, medición y comunicación.

Por otro lado, la contabilidad interna o contabilidad analítica, es la encargada del registro de las transacciones internas y de suministrar información a la Contabilidad de Gestión que sirve de base para evaluar el rendimiento de las decisiones implementadas y su contribución al cumplimiento de los objetivos organizacionales haciendo uso de herramientas como la planificación, la presupuestación y el control.

2.1 La Contabilidad de Costes como base para la Contabilidad de Gestión

En una primera instancia, la Contabilidad de Costes fue la encargada de realizar la tarea de proveer de un sistema de información dirigido a los órganos directivos de la empresa, enfocada principalmente en las transacciones internas. Es decir, la Contabilidad de Costes, se encargaba de registrar todos los costes relativos a la actividad productiva de la empresa y que pudieran ser repartidos a los diferentes niveles o centros de trabajo como producción, distribución, logística, administración, comercial y financiero, entre otros.

Más adelante, gracias a los avances en la tecnología y a nuevas herramientas, se dio el desarrollo de la Contabilidad de Costes, hacia la denominada Contabilidad de

Gestión, la cual, como ya hemos dicho, apoya sus funciones en la Contabilidad de Costes y centra su objeto de estudio en todos los procesos referentes a la cadena de valor de la empresa, proporcionando como output un panorama global de la compañía a corto, mediano y largo plazo.

La Contabilidad de Costes es parte fundamental de la Contabilidad de Gestión, por ello, no es posible implementar una Contabilidad de Gestión sin haber implementado previamente una Contabilidad de Costes. Los informes generados por ésta, no se encuentran normalizados, ni trabajan bajo parámetros legales, centrandó su atención en proporcionar herramientas de decisión basadas en datos contables para cargos directivos y con poder de decisión dentro de la empresa. Teniendo esto en cuenta, para poder comprender mejor lo que implica la Contabilidad de Gestión es importante explicar, aunque sea brevemente, las bases de la contabilidad de Costes en las que se fundamenta.

Siguiendo la definición de Contabilidad de Costes aportada por (Álvarez López & Blanco Ibarra, 2003, p. 21-22):

"La contabilidad de costes suministra la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios generados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, para poder transmitir esta información a los administradores o gerentes a fin de que se pueda proceder a la confección de los estados contables."

Podemos extraer dos ideas clave: 1) , el hecho de que ni la Contabilidad de Costes, ni la Contabilidad de Gestión se aplica de forma uniforme en todas las empresas, sino que, va a depender de la naturaleza de éstas y la necesidad que se tenga de información; lo que a su vez se verá influenciado, tanto por el momento que atraviesan, como por los objetivos empresariales que se marquen y 2) que es muy importante el nivel de desagregación existente en la empresa, hecho que también se menciona arriba y corresponde con los primeros pasos que establece la metodología de la contabilidad de costes.

A pesar de que la Contabilidad Interna no cuenta con una norma contable que especifique los métodos de valoración que deben ser utilizados o una ley que fije las acciones a implementar durante el ejercicio, la Contabilidad Interna o Contabilidad Analítica utiliza un método de trabajo propio para lograr sus objetivos basado en cuatro

etapas denominado *Proceso General de la Contabilidad de Costes*. Este, consta de cuatro fases, las cuales son descritas por Malles (2014), de la siguiente forma:

1. *Clasificación y reclasificación de costes*: el objetivo de esta fase es identificar el conjunto de costes que existen dentro de la unidad económica, entre los cuales podemos encontrar el coste de materiales, de personal, amortizaciones, suministros, etc. Es importante resaltar que este estudio no se limita únicamente a la cuantificación física o monetaria de los costes, sino también a la elaboración de un estudio sobre su comportamiento para poder llevar a cabo una mejor imputación a los centros operativos de la empresa teniendo en cuenta, además, si son fijos o variables, directos o indirectos a los productos o a el proceso productivo de la empresa. A este proceso, se le denomina reclasificación de costes.
2. *Localización de costes*: esta etapa tiene en cuenta el diagrama de fabricación del producto o servicio completo de la empresa. Analiza cómo está estructurada la empresa según su descentralización, para así, llevar a cabo la asignación por centro de coste. Cada empresa, dependiendo de su actividad, tamaño, sector económico u otros, utilizará los centros de costes que considere oportunos para el registro de su actividad, es decir, hará una asignación de los costes para facilitar la imputación de los mismos a los correspondientes centros de trabajo, diferenciados generalmente como secciones o departamentos.
3. *Imputación*: en esta fase se resuelve toda la problemática específica referente al cálculo de costes, realizando la valoración de la producción en curso y de la producción conjunta. Delimitando la relación de los objetos de explotación y la estructura o modelo de costes utilizado por la empresa. El modelo de costes utilizado depende de la clase de información que se desea obtener y el nivel de descentralización de la empresa, siendo recomendable a veces, la utilización de más de un modelo y en el caso que la empresa no cuente con centros de costes no es necesaria la realización de esta etapa. Dentro de esta fase, se lleva también una ficha de inventario, la cual permite controlar el flujo de movimiento de las existencias de producto y su valoración. En caso de contar con productos semiterminados o en curso de fabricación: 1) se determina el coste de producción, 2) se refleja en el inventario de productos en curso de fabricación, 3) se determina el coste de los productos terminados teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales de productos en curso de fabricación y 4) se refleja en el inventario permanente de productos terminados.

4. *Márgenes y Resultados*: esta fase establece el resultado en sentido económico, la rentabilidad de cada objeto de explotación, así como de la empresa en general y su confección variará dependiendo del modelo de costes escogido. Por otro lado, cabe destacar, que el resultado obtenido en esta fase no tiene por qué ser coincidente con el obtenido a través de la contabilidad financiera o contabilidad externa, debido a que los objetivos y parámetros bajo los cuales han sido generados no son necesariamente los mismos.

Independientemente del modelo de costes utilizado, los ingresos y los costes de cada ejercicio van a ser iguales. Es decir que la fase 1 y la fase 2 del proceso de la Contabilidad Analítica va a ser siempre la misma. Lo que cambia de un sistema a otro van a ser la fase 3 de imputación y la fase 4 de márgenes y resultados, dado que, no son los costes lo que cambia sino cómo los distribuimos.

Algunos de los modelos de costes más relevantes son: el direct costing, modelo funcional, modelo full costing o modelo de costes directos. Ya que no es el objetivo de este trabajo, no se va a profundizar en ellos, sin embargo, explicaremos brevemente el full-costing, debido a que éste es el más utilizado en el mundo anglosajón y nos ayuda a ilustrar cómo funciona un sistema de costes y los posibles problemas que se pueden ocasionar. Este sistema, lo que hace es imputar todos los costes al producto y no llevar ningún coste a los resultados, incorporando al coste unitario de fabricación todos los costes, de donde el cuadro de márgenes y resultados quedaría de la siguiente forma:

Tabla 1: Margen y resultados según estructura de costes Full Costing

Conceptos	Producto X	Producto Y	Totales
Ingresos por ventas	X	X	X
(-) Costes por ventas	X	X	X
=Resultado del periodo	X	X	X

Fuente: Malles (2015), pág.55

Pero, si se imputan todos los costes al producto, como ocurre en el caso de este sistema, ¿qué sucede con los costes que son indirectos?, ¿no se estaría incurriendo en una ineficiencia al utilizar este sistema? Éste, es precisamente uno de los mayores problemas con el que se encuentran las empresas en la confección de sus sistemas integrales de información: *el reparto de sus costes indirectos*.

La solución a este problema se dio gracias al desarrollo en la disciplina del sistema de costes basado en las actividades o modelo (ABC), lo que permitió una medición precisa del coste de las actividades de todos los centros de coste, abriendo la posibilidad de utilizar la información proporcionada por los sistemas de costes de los procesos de mejora continua en la empresa. Es decir, se dio un cambio de mentalidad en la gerencia y empezó a considerarse la información proporcionada por el sistema de costes, no sólo para analizar acciones pasadas, sino para aplicarla a la gestión futura de la empresa como en el diseño de la estrategia organizacional.

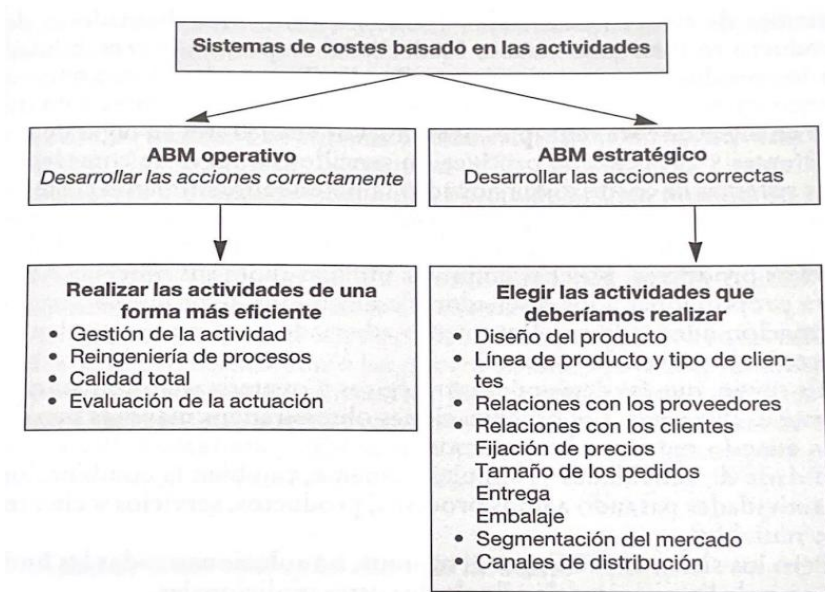
2.2 Conceptualización internacional de la Contabilidad de Gestión o Management Accounting

Como hemos dicho, finales de los setenta nos encontramos con una gerencia que utilizaba la contabilidad de costes para tres funciones principalmente:

- Realizar una valoración de inventarios, una contabilización del coste de las mercancías vendidas para la elaboración de las cuentas anuales (Costes estándares)
- Calcular los costes de las actividades, productos y clientes (presupuestación) y
- Proporcionar feedback a los directivos y empleados respecto a la eficiencia de los procesos.

Sin embargo, este tipo de sistemas resultan ineficientes ya que, por ejemplo, los costes de ciertos recursos de la organización como ventas, marketing o distribución, no se asignan al producto u objeto de coste, debido a que estos no se encuentran contemplados por los balances de la contabilidad financiera. Es decir, existía la práctica de asignar únicamente los costes de los materiales y los costes directos de personal al producto, dando como resultado, una información distorsionada del coste total del producto. Es así, como surge la necesidad de obtener información fidedigna, la cual fue proporcionada por los sistemas ABC, que permitieron que los costes indirectos y de estructura (como lo puede ser el de un departamento de administración orientado a toda la empresa o recursos humanos), fueran conducidos a las actividades y procesos y, luego a productos, servicios y clientes. Lo que abrió la puerta a lo que Kaplan y Cooper (1999) definen como *Gestión basada en actividades*. El objetivo existente detrás de esta mentalidad es alcanzar los objetivos empresariales minimizando al máximo los costes para conseguirlos. Esta visión la podemos resumir en el siguiente esquema:

Imagen 1: Utilización del ABM (Gestión basada en actividades) para generar mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas



Fuente: Cooper y Kaplan (1999), pág. 17

La aplicación de este tipo de sistemas se traduce para las empresas en una reducción de los costes y mayores ingresos.

El modelo ABC nos permite conocer cuándo los productos, servicios y clientes a nivel individual llegan a ser muy rentables, ya que soluciona el problema de inflar los costes generales de producción. Esta información puede ser muy útil para los expertos en marketing y ventas para explorar si la oferta de esos productos y servicios o una mayor atención a los clientes altamente rentables, pueden generar ingresos adicionales y, si estos superan los costes adicionales que supondría ese aumento de la actividad. En este caso, los directivos pueden tomar decisiones de modificar la combinación de actividades de la empresa buscando una mayor rentabilidad.

Es claro que las decisiones estratégicas y operativas se alimentan y las organizaciones obtendrán mayores beneficios al reducir los recursos necesarios para realizar una cantidad dada de actividades en busca de una mejor combinación de procesos, productos, servicios y clientes más rentables.

Este método de trabajo empezó a ser utilizado implementando distintos sistemas de información a partir de los años 90 gracias al desarrollo en la tecnología y la nueva visión empresarial de utilizar la información de la contabilidad analítica como parte de

un proceso de mejora continua, donde surge la posibilidad de integrar toda la información, de lo que Kaplan(1999) denomina como *Sistema de Información Integral*, el cual permite a los directivos integrar los datos financieros, operativos, contables y directivos, bajo una estructura de datos común.

El principal beneficio derivado de esta innovación fue el poder realizar prospecciones de los presupuestos, contando con toda la información, lo que permitió a las empresas pasar de unos presupuestos estáticos a unos dinámicos. Es decir, con la capacidad de ir incorporando costes según se desarrolla la actividad en lugar de realizarlo sólo en base a la información histórica de los costes.

Este tipo de sistemas tienen su origen en el trabajo de Anthony (1965), que estableció el control de gestión como entidad independiente de la contabilidad y la gestión y, fue el precursor de otorgar más importancia a la información que se obtiene de la contabilidad, sobre las técnicas para obtener y preparar la información contable de forma eficiente. Anthony distingue entre tres tipos de procesos: planificación estratégica, control de gestión y control operacional.

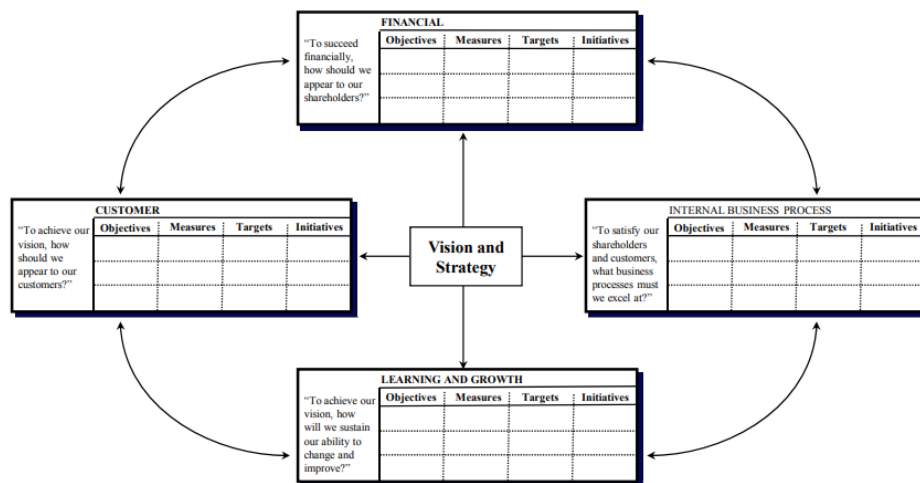
Mientras que la planificación estratégica compromete establecer objetivos y planes de largo plazo para la empresa, el control operacional asegura la efectividad (obtención de resultados) y eficiencia (relación entre la contribución y el resultado en la consecución del objetivo) en el desarrollo de la actividad. A su vez, el control de gestión conecta la planificación estratégica con el control operacional desglosando los objetivos de largo plazo en objetivos operativos de corto plazo y acciones específicas para su consecución.

El control operativo es otro de los grandes desarrollos que señala Kaplan (1994) en su artículo *Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory*. En el enfoque tradicional se analizaba la eficiencia, productividad y control de máquinas, trabajadores o departamentos en particular a través de la presupuestación, los costes estándares y el análisis de desviaciones. Una vez se da el avance en la tecnología, esto cambia, promoviendo la visión de conseguir una eficiencia y eficacia de las actividades del negocio en su conjunto y no tan sólo de las tareas, lo que conlleva a un cambio de mentalidad por parte de la gerencia, donde se pasa de buscar controlar al trabajador a querer mantenerlo informado. Ahora son los trabajadores los principales responsables de los procesos de mejora continua y la información sobre la calidad del

proceso. Se les aporta información sobre el tiempo y el coste no para controlarlos, sino, para que se hagan cargo de la calidad del proceso.

Siguiendo la estela de lo mencionado hasta ahora y, debido al cambio que se da en el entorno, ocurre que la minimización de los costes deja de ser el único factor de éxito empresarial y se tienen en cuenta otra serie de factores clave para el éxito como la innovación, la satisfacción del cliente y la calidad. En este nuevo paradigma, las herramientas que se habían sucedido hasta el momento resultaban ineficientes. Kaplan y Norton, crean una nueva herramienta denominada cuadro de mando integral o CMI a partir de ahora, el cual traduce la visión y estrategia de la empresa en objetivos e indicadores. La herramienta proporcionada por Kaplan y Norton (2006) realiza el análisis desde cuatro perspectivas: financiera, del cliente, operativa y la de aprendizaje y crecimiento. Kaplan lo presenta en su artículo sobre la conceptualización detrás del cuadro de mando integral de la siguiente manera:

Figura 1: Representación del cuadro de mando Integral

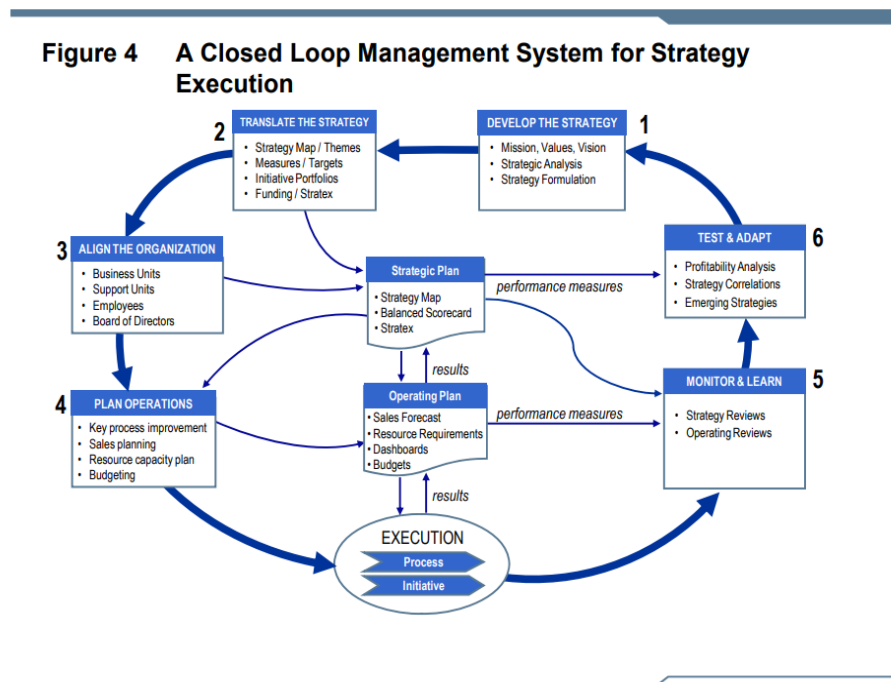


Fuente: Elaboración propia a partir de Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard, pag.5.

La primera empresa en aplicar esta herramienta quería que el CMI cumpliera los objetivos de rentabilidad (medido por los ingresos residuales), cuota de mercado, productividad, liderazgo del producto, responsabilidad legal (responsabilidad corporativa), desarrollo del personal, actitud del empleado y balance entre los objetivos a largo y corto plazo.

Una vez introducida esta forma de trabajar, en la gerencia se da otro cambio de mentalidad. Comienzan a usar los datos operacionales y del entorno y de los competidores para testear e ir actualizando la estrategia, lo que hace que se produzca un bucle, gracias a la integración de los sistemas estratégicos en los sistemas de gestión operativa, como se puede apreciar en la siguiente figura:

Figura 2: Bucle del sistema de gestión para la ejecución de la estrategia



Fuente: Conceptualizations of Balanced Scorecard, pag.28.

Este sistema no sólo integra el trabajo previo de realizar mapas de estrategia, coordinación y motivación al empleado, sino que también permite enfocarse en la gestión de la calidad, elaboración de reportes, y el análisis de los costes en base al tiempo y la actividad y, así, de forma dinámica, ir ajustando la planificación de las capacidades y respondiendo de forma estratégica a los cambios ocurridos en la actividad.

Cabe mencionar que, todas estas herramientas y la mentalidad detrás de ello, no se ha aplicado de forma uniforme en todo el mundo. Aunque la mayoría de las obras señalan como precursoras de su uso a las empresas y especialistas de Reino Unido y Norteamérica. En lo concerniente a Europa, Bhimani (1996) en su libro *Management Accounting: European Perspectives*, señala y analiza las diferencias existentes en los

países europeos en la adopción de la contabilidad de gestión, debido a que la práctica profesional se encuentra muy influenciada por el Estado. Esto se debe, por ejemplo, a cuestiones como la regulación tributaria, la estandarización de las políticas comerciales, etc. Bhimani también, hace un análisis de las distintas realidades de la contabilidad de gestión a nivel internacional. Ya que eso podría constituir un trabajo como tal no vamos a profundizar al respecto.

CAPÍTULO III

EL CONTROLLING Y EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS PAÍSES DE HABLA ALEMANA

Lo primero de lo que nos percatamos al investigar lo que internacionalmente se conoce como Management Accounting, es que, en los países de habla alemana, se utiliza el término *Controlling* para referirse a la disciplina que abarca las tareas descritas y mencionadas anteriormente. Término que fue popularizado e introducido a principios de los 70 por Albrecht Deyhle, y que en principio se trató de una expresión más marketiniana para llamar a la contabilidad de costes, la realización del reporting y presupuestos.

Por otro lado, debido al creciente dinamismo de los mercados y la necesidad de diversificar las estrategias, el término Controlling comenzó a abarcar también la planificación y el control de gestión a un nivel tanto operativo como estratégico. De hecho, en el artículo de Alfred Wagenhofer (2006), *Management Accounting Research in German-Speaking Countries*, afirma que se ha generado un debate académico sobre el ámbito de aplicación y científico del Controlling, debido a que existe o ha existido un punto de vista en la academia y en la praxis que afirma que la Contabilidad de Gestión no es una ciencia cómo tal sino un prerrequisito a otros campos de la administración de empresas.

Al respecto, algunos investigadores han ampliado el entorno de aplicación del controlling a todo lo relacionado con la coordinación de la gestión de la Contabilidad de Gestión, planificación y control, estructura organizacional e incluso al diseño de incentivos dentro de la empresa. Véase (Schmidt, 1986), (Küpper, 1987), (Küpper, Weber & Zund, 1990), ver también (Küpper and Mattesich, 2005).

Al realizar la revisión de la literatura relacionada con la contabilidad de gestión en los países de habla alemana, se hace evidente que se ha dado un desarrollo interno que abarca más de lo que hemos mencionado hasta ahora acerca de la Contabilidad de Gestión, sin embargo, muchos de los investigadores, se hallaban conformes con mantener el conocimiento dentro del mercado local, evidenciado en el hecho de escribir

artículos solo en alemán inicialmente. Muestra, de lo que se comenta en muchos artículos, como el ostracismo de este mercado.

3.1 Evolución histórica del Controlling y la Contabilidad de Gestión en Alemania

El camino hacia la constitución y conceptualización del Controlling, en la empresa y las universidades de los países de habla alemana, no ha sido sencillo, de acuerdo con las fuentes consultadas.

Esta nueva concepción y dimensionamiento que se dió, no fue bien recibida por la universidad, debido a que no lo consideraban como una ciencia como tal, sino más bien, como un prerrequisito de otras áreas de la administración de empresas (Betriebswirtschaft). Esto originó que dentro de las universidades surgieran dos corrientes de pensamiento y por tanto de trabajo; con autores que apoyaban y consideraban el Controlling como una ciencia independiente dentro de las ciencias empresariales (Betriebswirtschaftslehre) Küpper, Weber y Zund(2001), Weber y Hirsch(2002), Scherm & Pietsch(2004), promoviendo que tuviera un programa científico como tal; y por otro lado, los que lo entendían dentro de otras áreas de conocimiento y que no requería de su propia entidad.

Esto ha marcado el desarrollo de la disciplina en lo que Binder y Schäffer (2008) dividen en dos épocas: la primera que comienza en los años setenta y termina a finales de los ochenta; y la otra que data desde principio de los años noventa hasta 2003, que es precisamente, el periodo de tiempo escogido para su investigación. Ellos, junto con Wagenhofer (2006), hasta el mejor de nuestro conocimiento, son quienes realizan el trabajo más exhaustivo en cuanto al análisis de la literatura, incluyendo este último el año 2004. De sus trabajos se establece como el primer período podría constituir el nacimiento de la disciplina y el segundo su afianzamiento.

Binder y Schäffer llegan a estas conclusiones, utilizando como indicadores del desarrollo de la disciplina el número de *Lehrstuhl* (cátedras) y realizando un análisis exhaustivo de las publicaciones de mayor renombre.

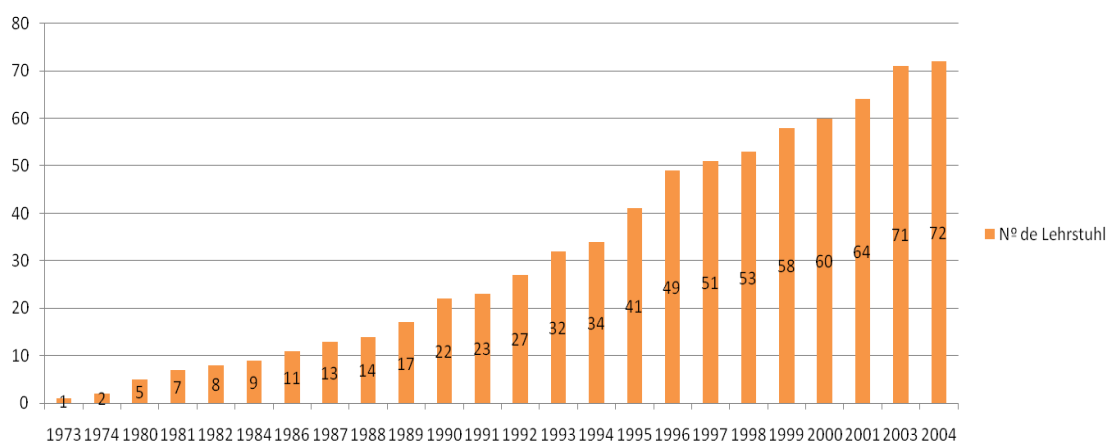
Al analizar el comienzo de la disciplina en el mercado alemán, es curioso, encontrar que los precursores de la disciplina fueron los profesionales y no las universidades. Además, como se trataba de la constitución de la ciencia, los

profesionales en activo tuvieron interés en participar de la discusión, por tanto, la academia y la investigación siguieron a la práctica. Por ello, no se encuentran diferencias significativas entre lo que dice la academia y lo que consideran los profesionales, debería corresponder al Controlling.

El primer hito para su constitución como disciplina ocurrió en 1971, cuando Elmar Mayer configuró en Colonia un taller de trabajo de practicantes y académicos de Controlling en Köln. Cabe resaltar que, en las universidades clásicas no se había establecido y fueron las universidades de ciencias aplicadas (que no pueden emitir doctorados (Fachhochschulen)), quienes tomaron la iniciativa de ofrecer formación al comienzo de la disciplina, aunque una vez establecido en las universidades clásicas ya no fueron tan relevantes.

La primera cátedra con el nombre Controlling perteneció a Peter Horváthl en la Universidad Técnica de Darmstad (Technische Universität Darmstadt) en 1973. Es significativo porque fue el primero y no estaba contemplado que contuviera en el nombre o estuviera designado a Administración de Empresas (Allgemeine Betriebswirtschaftlehre) o Contabilidad (Rechnungswesen). En la gráfica siguiente se muestra la evolución en el número de cátedras de Controlling en países de habla alemana, la cual refleja el fortalecimiento académico de la disciplina a lo largo del tiempo.

Gráfico 1: Desarrollo del número de cátedras entre 1973 y 2004



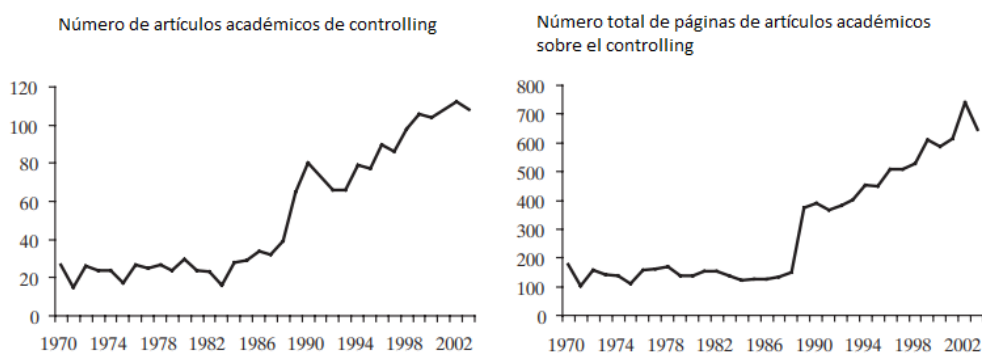
Fuente: Binder y Schäffer (2008), p. 39

Este avance se debe principalmente al establecimiento del Controlling como disciplina, lo que permitió la creación de nuevas cátedras, dando visibilidad al trabajo de

los profesores y resaltando la importancia de su papel a la hora de favorecer la divulgación de conocimientos. También y cómo hemos visto en el capítulo anterior, durante esa época se dieron importantes desarrollos en la comunidad internacional sobre la materia.

Otro indicador que consideran los trabajos empíricos como una señal para explorar su desarrollo, es realizar una evaluación de las publicaciones y los trabajos que se producen¹, los cuales se muestran en la siguiente gráfica.

Gráfico 2: El número de artículos y el número total de páginas de artículos de Controlling en revistas académicas de países de habla alemana



Fuente: Binder y Schäffer (2008), p.45

Verificando el número absoluto de artículos académicos de Controlling en revistas de habla alemana y el número acumulado de páginas, podemos identificar la tendencia del número de artículos publicados tanto por las revistas académicas como profesionales, el cual muestra un crecimiento visible desde los años ochenta. En cuanto al número de páginas, en los noventa se duplicó. Una explicación de este incremento y el creciente interés en la disciplina se debe a los importantes desarrollos que se estaban produciendo en la comunidad internacional.

¹ Cabe mencionar que, en contraposición a lo que ocurre en otros países, en los países de habla alemana muchos trabajos de difusión investigativa se publican en forma de libros. Sin embargo, en los trabajos revisados se excluyen este tipo de materiales ya que impediría llegar conclusiones empíricas en el análisis.

Por otro lado, también se puede explicar esta tendencia por una mayor circulación de revistas académicas enfocadas a los profesionales, que estaban siguiendo la reunificación de Alemania. La aparición de la revista Controlling fue especialmente significativa para el aumento del número de artículos publicados a partir de los años noventa.

El criterio que escoge Alfred Wagenhofer (2006) y Binder Schäffer (2008) para seleccionar las revistas más importantes, es según su posición en el ranking de la Asociación Académica de las Ciencias Empresariales (Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft) de los países de habla alemana. Se trata de una asociación fundada en 1921, con el objetivo de fomentar la investigación y la educación en las Ciencias Empresariales. Es la principal asociación científica de estudios empresariales en el mundo de habla alemana. De acuerdo con su análisis, seleccionan como relevantes las siguientes revistas:

- Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF)(o "Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial"), incluyendo su versión en inglés Schmalenbachs Business Review (sbr)("Revista empresarial de Schmalenbach").
- Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB) ("Revista de Administración de Empresas").
- Die Betriebswirtschaft (DBW) ("Administración de la empresa").

También, dadas sus contribuciones al desarrollo y por consider su posición del ranking suficientemente importante, incorporan al listado:

- Die Unternehmung-Schweizerische Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (La empresa- Revista suiza de investigación y práctica empresarial).
- Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP) (Revista de planificación y control de empresas)
- Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Investigación y práctica empresarial) (BFuP).

De estas revistas la única que aparece en el Social Science Citation Index es el Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)("Investigación y práctica empresarial").

Según las impresiones de Schäffer, son las revistas Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB) ("Revista de Administración de Empresas") y Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF) ("Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial"), esenciales para el Controlling. Por otro lado, Die Unternehmung ("La empresa") y Die Betriebswirtschaft ("Administración de la empresa") son las que han publicado menos artículos específicos de Controlling pero las que tienen una mayor tirada.

En cuanto a las revistas más enfocadas en la práctica, seleccionan:

- Kostenrechnungspraxis (krp) ("Práctica de la Contabilidad de Costes"); con el nuevo nombre de Zeitschrift für Controlling und Management (ZfMC) ("Revista para la Gestión y el Controlling") en 2003.
- Controlling-Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung ("Revista enfocada a una exitosa gestión empresarial").
- Controller Magazin ("Revista del Controller").
- Der Betrieb: Die Zeitschrift für Controlling & Management Magazin. ("La empresa")

En 2003 el título Kostenrechnungspraxis ("La práctica de la Contabilidad de Costes") se cambió a favor de un título que incorporase la palabra Controlling; dado que el editor Jürgen Weber y la empresa editorial se percataron de que el nombre ya no casaba con el contenido de la revista y no sonaba atractivo para la mayoría de los controllers. La publicación de Controlling fue fundada en 1989 por Peter Horváth y Thomas Reichmann y está considerada como la principal competidora de la (ZfCM). Mientras que la revista Zeitschrift für Controlling & Management ("Revista para la Gestión y el Controlling") es, probablemente, la revista mejor considerada por los profesionales, la revista Controller Magazin tiene la mayor tirada y se distribuye gratuitamente a los miembros de la asociación Internationaler Controller Verein, la asociación más importante de profesionales alemanes del Controlling. El editor es Albrecht Deyhle que fue, un poco, el precursor de la acepción del Controlling. Finalmente, en el caso de Der Betrieb ("La empresa"), cubre una mayor extensión de temas que las revistas más orientadas a profesionales en activo, abarcando también temas fiscales o de dirección general.

Con excepción de las revistas Controller Magazine y Der Betrieb, todas las revistas para profesionales son editadas por profesores universitarios del área de

Contabilidad de Gestión y temas relacionados con ello. La mayoría de los artículos contienen análisis conceptuales, casos de uso descriptivos y propuestas de soluciones prácticas para diseñar e implementar técnicas de Contabilidad de Gestión y Control de Gestión.

Entendiendo que, el tema de las revistas puede resultar complejo de seguir, por la dificultad de los nombres en su idioma original, al final del trabajo se presenta un cuadro explicativo con toda la información más relevante de las revistas utilizadas en este estudio. (Ver anexo 2).

Además de realizar un análisis de las revistas según el ranking publicado por la Asociación de Profesores de Ciencias Empresariales (Der Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft) y por el Social Science Citation Index, también es interesante analizar las fuentes más citadas.

Imagen 2: Listado de fuentes más citadas 1970- 2003

(1970-1989)			(1990-2003)		
1. ZfB	350	6.6%	1. ZfB	635	4.9%
2. ZfbF	336	6.3%	2. ZfbF/sbr	494	3.8%
3. BFuP	65	1.2%	3. Kostenrechnungspraxis*	268	2.1%
4. Der Betrieb	57	1.1%	4. DBW	259	2.0%
5. The Accounting Review	49	.9%	5. Controlling	229	1.8%
6. ZfO	48	.9%	6. Der Betrieb	190	1.5%
7. Management Science	47	.9%	7. BFuP	160	1.2%
8. Kostenrechnungspraxis	44	.8%	8. Harvard Business Review	154	1.2%
9. DBW	42	.8%	9. The Accounting Review Management Science	120	.9%
10. Harvard Business Review	37	.7%	10. Management Science	120	.9%
11. Controller Magazin	32	.6%	11. WiST	84	.7%
12. Neue Betriebswirtschaft	29	.5%	12. Strategic Management Journal	82	.6%
13. Die Unternehmung	28	.5%	13. J of Accounting Research	74	.6%
14. Wirtschaftsprüfung	27	.5%	14. Accounting, Org. & Society	72	.6%
15. WiST	25	.5%	ZP	72	.6%

*Desde 2003 Zeitschrift für Controlling und Management.

Fuente: Binder y Schäffer (2008), p.63.

Cómo podemos observar, según la tabla anterior, las revistas más citadas son Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB) (“Revista de Administración de Empresas”) y

Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung(ZfbF) ("Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial"), que según el ranking de la VHS, también son las mejor posicionadas, seguidos por Die Betriebswirtschaft ("Administración de la empresa") y Betriebswirtschaftlich Forshung und Praxis (BFuP) ("Investigación y práctica empresarial") que jugó un papel crucial en el establecimiento del Controlling en Alemania.

De las revistas enfocadas a profesionales, las más citadas durante el primer período fueron Der Betrieb (DB) ("La empresa"), Kostenrechnungspraxis(krp) ("La práctica de la Contabilidad de Costes"), Harvard Business Review y Controller Magazin (CM) ("Revista del Controller"). En el segundo periodo, Kostenrechnungpraxis ("La práctica de la Contabilidad de Costes") que pasa a llamarse Zeitschrift für Controlling und Management ("Revista para la Gestión y el Controlling") en 2003, fue el medio más citado. En 1990, apareció la revista Controlling que llegó a la posición cinco del ranking. Finalmente, cabe destacar la posición de Wirtschaftswissenschaftliches Studium (WiSt) ("Ciencias Económicas") una revista principalmente orientada a estudiantes, que en el segundo periodo llegó hasta la posición 11.

Dentro de las conclusiones de Binder y Schäffer (2008), que de acuerdo a nuestra investigación es el estudio más extenso y que realiza en mayor profundidad un análisis de contenido cuantitativo y descriptivo de 2.529 artículos, incluyendo las publicaciones más importantes internacionalmente como: Accounting, Organizations and Society (AOS), Contemporary Accounting Research (CAR), European Accounting Review (EAR), Journal of Accounting and Economics (JAE), Journal of Accounting Research (JAR), Journal of Management Accounting Research (JMAR), Management Accounting Research (MAR) Review of Accounting Studies (RASt) y The Accounting Review (TAR); así como las publicaciones de una revista exclusivamente dedicada a la investigación de la contabilidad de gestión como puede ser el caso del Journal of Management Accounting Research (JMAR) y Management Accounting Research (MAR).

Dado que uno de los temas recurrentes en el trabajo y los materiales que encontramos es, precisamente el aislamiento de la ciencia a los países de habla alemana; podemos observar la distribución de la participación alemana entre los años 1970 a 2003 en la siguiente tabla:

Tabla 2: Artículos de Contabilidad de Gestión publicados en revista alemanas e internacionales entre 1998-2004 entre 1998-2004

Revistas alemanas	BFuP	DBW	DU	JfB	ZfB	sbr	Total			
Número de artículos	48	14	20	4	67	8	161			
Porcentaje de artículos	20	6	12	4	10	10	10			
Revistas internacionales	AOS	CAR	EAR	JAE	JAR	JMAR	MAR	RASt	TAR	Total
Número de artículos	2	0	8	0	0	1	6	2	0	19
BFuP: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis							CAR: Contemporary Accounting Research			
DBW: Die Betriebswirtschaft							EAR: European Accounting Review			
DU: Die Unternehmung							JAE: Journal of Accounting and Economics			
JfB: Journal für Betriebswirtschaft							JAR: Journal of Accounting Research			
ZfB: Zeitschrift für Betriebswirtschaft							JMAR: Journal of Management Accounting Research			
zfbf: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung							MAR: Management Accounting Research			
sbr: Schmalenbach Business Review							RASt: Review of Accounting Studies			
AOS: Accounting Organizations and Society							TAR: The Accounting Review			

Fuente: Wagenhofer (2006), p.5.

En el caso de las revistas contables internacionales, sólo se publicaron 25 artículos en total sobre la Contabilidad de Gestión entre 1970 y 2003 por autores afiliados a una institución de países de habla alemana y antes de 1994, sólo un artículo fue publicado en una revista relevante internacionalmente por un autor alemán. Desde entonces, ha habido un flujo constante de entre 1 a 5 artículos por año. Vemos que las revistas europeas más escogidas por los autores afiliados a una institución de países de habla alemana son: la EAR (con 10 artículos), y el MAR (con 8 artículos). Las mejor consideradas internacionalmente (CAR JAE y TAR), sin embargo, no han publicado ningún artículo de autores afiliados a una institución alemana.

Volviendo a los medios de los países de habla alemana, según Binder y Schäffer el número de publicaciones realizadas durante los años setenta y ochenta confirman esta afirmación, dado que podemos observar que tan sólo el 6% de los artículos publicados en medios, denominados como generalistas, estaban relacionados con temas del Controlling. Esto disminuyó al 4% durante la mitad de los ochenta. Según suponen Binder & Schäffer, puede deberse a un detrimento del interés en el tema o a que no había suficientes hallazgos científicos para publicar. Además, durante esta época surgió el debate con respecto a las directivas europeas cuarta, séptima y octava

relacionadas con la Bilanzrichtlinie-Gesetz (que podríamos traducir al castellano como Directiva Legal de Contabilidad). Lo que produjo que profesores de estas cátedras que tenían títulos combinados, podrían haber tenido que cambiar su foco a la contabilidad externa durante este tiempo. Sin embargo, durante los noventa el número de publicaciones sobre el Controlling se duplicaron llegando a representar un 12% de la temática en los medios generalistas.

Enfocándonos en los temas tratados en los artículos, los instrumentos del Controlling constituyen el eje central, aproximadamente en la mitad de los artículos analizados de las revistas académicas y profesionales, tanto para Wagenhofer (2006) como para Binder y Schäffer que llegan a las mismas conclusiones. Este resultado confirma que los expertos consideran los instrumentos de la Contabilidad de Gestión, un tema decisivo para esta área de conocimiento.

En una revisión a los cambios del contenido de los artículos en el tiempo, la cantidad de artículos en Contabilidad de Costes, presupuestación y planificación han disminuido, dando espacio a otros temas relacionados con el Controlling tanto en las revistas académicas como las enfocadas a profesionales. Los artículos sobre Contabilidad de Costes y Planificación predominan hasta mediados de los ochenta, dado que, en los primeros años de su existencia, el Controlling era visto como Contabilidad de Costes, presupuestación y planificación corporativa. Sin embargo, a medida que avanza el tiempo ha evolucionado para englobar aspectos como la aplicación de la información de costes o el diseño de sistemas de Controlling.

Durante los noventa, adicionalmente a los artículos sobre las herramientas de Controlling, los cambios en el Controlling y su eficiencia jugaron un papel central. También es notable que, desde mediados de la misma década, el número de artículos lidiando con la conceptualización y teoría del Controlling, se acrecentó en las revistas enfocadas a la práctica. Esto puede ser debido, por un lado, a la limitada capacidad de las revistas académicas de publicar artículos sobre la conceptualización y el ámbito de aplicación del Controlling, así como el hecho de que las universidades también empezaron a publicar sus hallazgos en las revistas para profesionales. Esto lo podemos ver reflejado de forma general en tabla que explica la distribución de artículos que se presenta a continuación:

Tabla 3: Frecuencia de distribución de temas en medios

CONTENIDO	ACADÉMICO		ROFESIONALES		TOTALES	
1.Incluyendo contabilidad de gestión	244	34%	674	37%	918	36%
Activity-based costing	28	4%	109	6%	137	5%
Inversiones	54	8%	44	2%	98	4%
Target Costing	9	1%	50	3%	59	2%
Temas misceláneos de contabilidad	81	11%	264	15%	345	14%
(Análisis de la contribución, etc.)						
Temas de contabilidad generales	72	10%	207	11%	279	11%
(Gestión de costes, integración entre contabilidad interna y externa, etc.)						
2.Otros instrumentos de Controlling incluyendo	161	22%	452	25%	613	24%
Análisis comparativo	3	0%	16	1%	19	1%
Cuadro de Mando Integral	14	2%	66	4%	80	3%
Medición de resultados	5	1%	24	1%	29	1%
Cálculo (precios de transferencia, política de precios)	42	6%	95	5%	137	5%
Gestión en base al valor (EVA, etc.)	25	3%	51	3%	76	3%

Otros (ratios, sistema de alerta temprana, etc.)	72	10%	200	11%	272	11%
--	----	-----	-----	-----	-----	-----

3. Procesos de planificación y control, incluyendo	189	26%	182	10%	371	15%
---	------------	------------	------------	------------	------------	------------

Presupuestación	66	9%	66	3%	132	5%
-----------------	----	----	----	----	-----	----

Planificación (aspectos de la estrategia y operativos relevantes al Controlling)	75	10%	106	6%	181	7%
--	----	-----	-----	----	-----	----

Monitorización (aspectos de la estrategia y operativos relevantes al Controlling)	48	7%	10	1%	58	3%
---	----	----	----	----	----	----

4. Componentes estructurales, así como el sistema de incentivos, la organización y la cultura	23	3%	9	1%	32	1%
--	-----------	-----------	----------	-----------	-----------	-----------

5. Aplicaciones de Controlling	58	8%	326	18%	384	15%
---------------------------------------	-----------	-----------	------------	------------	------------	------------

Fuente: Binder y Schäffer (2008), p.48

La tabla del análisis de la distribución por temática según el eje temporal, refleja la importancia de los medios profesionales o más orientados a los practicantes en activo y también, las conclusiones referidas a la temática de la instrumentalización, como uno de los temas principales de los artículos, seguido por el establecimiento de sistemas de planificación y gestión, así como la cultura de gestión y planificación (incluyendo las inversiones) y las aplicaciones de Controlling.

Con respecto a la cantidad de artículos y fuentes inglesas, diferenciar entre ambos marcos temporales ayuda a detectar tendencias y desarrollos. Las citas de los

artículos de revistas han ganado relevancia desde 1990 a 2003, en el Top 20 de las fuentes más citadas. Mientras que en el primer periodo no había ninguna referencia en inglés, en el segundo periodo se encuentran dos libros Johnson y Kaplan y, Kaplan y Norton, además de 20 citas en inglés en el Top 50. La conclusión a destacar es que para ninguno de los dos períodos investigados por Binder & Schäffer se encuentra ningún artículo de las revistas más relevantes de Controlling o de Contabilidad de Gestión. La primera cita de este tipo de medios en el ranking está en la posición 326 en la primera etapa y en la segunda, en la posición 61. Se puede concluir, que, en el caso de Alemania, se focaliza en recursos nacionales y a la referencialidad asociada a ello.

Según la información expuesta durante este capítulo, se puede tener una idea de cómo ha sido el desarrollo de esta área de conocimiento en los países de habla alemana, los recursos más citados y los temas de interés que han surgido hasta mediados de los 2000. Esto nos ayuda a poner en contexto, la situación inicial previa a los años de nuestro análisis, y a conocer el entorno de trabajo de los países de habla alemana, lo que hace más sencillo saber en qué fijarnos y qué puede ser de interés al analizar en un período más actual que corresponda a nuestros años de investigación.

3.2 ¿Qué es el Controlling?

Como ya se ha mencionado, es precisamente la conceptualización del Controlling, uno de los temas que más ha ocupado a la academia alemana y de los temas más explorados como material de los investigadores, razón por la cual ha sido objeto de muchos debates dentro de este ámbito del conocimiento. Por tanto, para comprender mejor el concepto y, teniendo en cuenta el debate existente, en primer lugar realizaremos un repaso desde el punto de vista de los profesionales atendiendo el posicionamiento que publica el ICV (Internationaler Controller Verein) junto a otra de las asociaciones de profesionales más importantes de Controlling, el IGC (International Group of Controlling), para así, explorar luego el conjunto del marco teórico y las conceptualizaciones más importantes promulgadas por las universidades alemanas.

Tomamos como punto de partida el documento publicado por la la asociación de Controller en Alemania, el ICV (Internationaler Controller Verein), y el IGC (International Group of Controlling), denominado *Los aspectos esenciales del Controlling: la posición del ICV y del IGC* en el cual se tratan temas acerca del posicionamiento del Controller, qué es el Controlling, el rol del Controller dentro de la empresa y se refleja, además, la relevancia que han tomado estos aspectos dentro del

desarrollo reciente del conocimiento y la empresa. Ambas asociaciones están enfocadas en el desarrollo del Controlling siendo la primera fundada en 1975 y la segunda en 1995.

Según dicho documento, fue Albercht Deyhle, quien acuñó el término Controlling caracterizado por una dirección orientada a objetivos, donde el Controller y la dirección han de hacer equipo utilizando el Controlling, la analítica y el manejo de las relaciones interpersonales como herramienta para la toma de decisiones. La disciplina del Controlling ha evolucionado y se ha visto influenciada por las condiciones del momento actual, en el que las empresas se deben enfrentar a cuestiones como el riesgo, la formulación de una estrategia corporativa o la sostenibilidad.

En realidad, si pensamos en el Controlling, podemos entenderlo como una forma de liderazgo donde todas las decisiones deben estar orientadas a los objetivos. Es por esto, que tareas como la planificación, el análisis de datos, acompañados del control y la gestión adquieren una nueva dimensión en el ejercicio de esta práctica profesional.

Por tanto, cuando una organización asume este tipo de dirección racional, es necesario, a su vez, que exista un compromiso real por parte de la dirección y que al mismo tiempo sea acompañado por el resto de la empresa, de modo que facilite la evaluación del cumplimiento de los objetivos tal como han sido planificados, anticipándose a posibles escenarios futuros, así como, permitiendo realizar las correcciones tanto en la planificación como en la ejecución.

De lo anterior, se puede entender la importancia del Controlling no sólo como una tarea del Controller, sino también, el valor de involucrar a los directivos. Así, garantizar la consecución de objetivos a largo plazo, trazados bajo el esquema de direccionamiento estratégico, es la función del manager. Los Controllers, deben contribuir con el objetivo último de garantizar la racionalidad en la forma de actuar de la empresa. Por ello, cada vez está más extendido el hecho que los Controllers actúen como un *Business Partner* acompañando a los directivos de forma proactiva en la gestión, encargándose, por un lado, de la salvaguarda de los intereses de la empresa y por otro, colaborando de forma activa en el proceso directivo, a la par que actúa de forma crítica.

Como ya se ha dicho, la conceptualización del Controlling o las tareas que debe realizar el Controller, es un tema ampliamente debatido en la academia de países de

habla alemana y dada su importancia, profundizaremos un poco más, en las conceptualizaciones acerca del Controlling más importantes desarrolladas por la academia.

3.2.1 Enfoque de apoyo a la información de Reichmann

De acuerdo con Reichmann (2011), la función principal del Sistema de Control de Gestión es suministrar las herramientas necesarias para poder proveer a los mandos de la empresa de información para la toma de decisiones. Esto incluye la tarea de construir un sistema de información, resultado de la evaluación previa de las necesidades de los usuarios de esta información, que contenga una interfaz amigable que permita obtener los datos y la misma transferencia de la información a las áreas interesadas. Además de esto, el sistema ha de construirse de acuerdo a los siguientes parámetros: 1) según la estructura funcional de la empresa (compras, logística, marketing, producción, I+D, etc.); 2) teniendo en cuenta el tipo de información necesaria (costes, ingresos o figuras económicas con desglose en tiempo y en volumen); y 3) según los niveles estratégicos y operacionales de la empresa.

3.2.2 Enfoque sobre el apoyo a las decisiones por Hahn y Hungenberg

Hahn y Hungenberg continúan con el enfoque basado en que el sistema del controlling ha de colaborar en los procesos de planificación, monitorización y obtención de información que soporte el proceso de toma de decisiones de los gerentes. Adicionalmente, según Hahn y Hungenberg (2001), un sistema de Controlling también es responsable de la consecución de los objetivos y de alinear sistemáticamente a toda la organización con los objetivos establecidos previamente como parte del sistema de gestión. Esto se traduce en el logro de las ganancias monetarias establecidas como objetivo y focaliza el esfuerzo en todas las tareas de planificación y monitorización, dejando por fuera el aspecto de la planificación estratégica, que entienden, no forma parte de las tareas del sistema del Controlling, sino que éste, debe ceñirse al apoyo de toma de decisiones utilizando los sistemas de planificación y monitorización.

3.2.3 Enfoque de limitación en la coordinación según Horvath

Para el enfoque de la coordinación limitada, la tarea fundamental del sistema de Controlling es la coordinación entre los subsistemas de planificación y monitorización y también de apoyo a la recolección de información. Sin embargo, según este enfoque

teórico la tarea de coordinación no incluye la relación con recursos humanos ni con la propia organización. Entiende el Controlling como parte del subsistema de gestión que ha de participar en la consecución de unos objetivos y es responsable de la creación de una función que coordine un sistema de información y procesos, así como la coordinación de soluciones para los “desvíos” que puedan darse.

Autores como Schmidt y Küpper no limitan la función de coordinación al sistema, sino que ponen al Controlling como parte fundamental de la coordinación dentro del subsistema de gestión, aunque no sólo para monitorizar la consecución de objetivos, sino que también forma parte de la creación estructural de la organización, así como, del diseño de los incentivos y acuerdos de los objetivos institucionales (relación con el subsistema de recursos humanos).

Küpper ha desarrollado una serie de herramientas para ejercer esta función de coordinación, al igual que lo hicieron en su momento Malmi y Brown (2008), que supone que los instrumentos deben interactuar a su vez con el sistema operativo de la compañía.

Cómo podemos percibir a través de los desarrollos sobre la conceptualización del Controlling, la idea de que éste forma parte del sistema de gestión y lo hace de una forma proactiva, es una constante. Weber y Schäffer (2004, 2008) exploran aún más esta línea de pensamiento y afirman que la función del Controller es garantizar la racionalidad en el proceso de toma de decisiones de la gerencia. La racionalidad que contempla esta conceptualización se refiere a la minimización de utilización de recursos para conseguir un objetivo o conseguir alcanzar el mayor número de objetivos con una serie de recursos específicos, es decir eficiencia en la gestión, cómo podría ser la racionalidad basada en resultados o basada en procesos que combinan diferentes inputs y outputs.

A este enfoque se le ha denominado conceptualización de garantía de la racionalidad. Esto es posible, gracias a la adopción de la conceptualización de la función del Controlling que interactúa con otros subsistemas (organizacional, estructural y de recursos humanos) y el enfoque de coordinación como lo desarrolló Küpper.

A la par de estos avances, se han generado múltiples críticas por varios autores con el fin de contribuir al discernimiento acerca de cuál es enfoque más adecuado a adoptar. Aunque se cuestiona el hecho de que el controlling pueda ser concebido como

una ciencia independiente y existe una serie de puntos en los cuales no hay un consenso absoluto sobre las herramientas y las visiones dentro de la universidad; existen una serie de factores que han sido generalmente aceptados:

- La conceptualización de coordinación y la de garantía de racionalidad le otorga al controlling independencia y es una corriente de pensamiento única dentro de esta área de conocimiento.
- Todos los libros y puntos de vista relacionados con la práctica del controlling encuentran consenso en los métodos y herramientas que se utilizan para ello en los países de habla alemana, siendo uno de los propósitos de estos el mejorar la toma de decisiones de los gestores.
- La necesidad de proveer de información de calidad al sistema de gestión, tanto cuantitativa como cualitativa, que integre una monitorización del rendimiento.
- Para poder realizar una monitorización del rendimiento es necesario que exista un intercambio entre las distintas funciones de la compañía (departamentos) y poder cruzarlos con los objetivos de la misma (ingresos, costes y objetivos organizacionales), lo que implica cruzar los subsistemas de gestión.
- El dimensionamiento que ha adquirido el controlling en Alemania por la influencia del control de gestión en los países de habla alemana. La evolución de que el sistema de control de gestión sólo facilite información, a que tenga relevancia para la toma de decisiones con sus propias herramientas y como parte independiente dentro del ecosistema de la compañía.
- El principio de racionalidad está ganando popularidad y relevancia en la práctica profesional, lo que pone en valor el aspecto de la contabilidad del comportamiento dentro del control de gestión.

Por tanto y teniendo en cuenta lo dicho hasta el momento, podemos decir que en los países de habla alemana, se ha dado un desarrollo local acerca del Controlling, que, ayudado por las herramientas de lo que internacionalmente se conoce como Contabilidad de Gestión, añade varias capas, además de producir y explotar la información de las herramientas según la Contabilidad de Gestión y por tanto de la Contabilidad de Costes, contribuyendo también a obtener y explotar la información sobre la Contabilidad Financiera y comercial, así como establecer procesos de control financiero y control interno.

3.3 Entorno de trabajo actual de Controlling en Alemania

Hasta el momento, de acuerdo con lo expuesto podemos entender a grandes rasgos, cómo ha sido el desarrollo del Controlling desde sus comienzos. Sin embargo, para poder llevar a cabo el objetivo de nuestro trabajo, analizaremos el entorno actual de trabajo en los países de habla alemana.

3.4.1 Planes de estudio

Una de las mejores opciones para comenzar a extraer conclusiones acerca del Controlling y para poder analizar la situación actual de la disciplina es analizar los planes de estudio. En el momento de efectuar esta investigación, nos hemos encontrado con una herramienta denominada Hochschulkompass (*“Brújula de la Educación Superior”*) en la página del Deutscher Akademischer Austauschdienst (Servicio de Intercambio Académico de Enseñanza Superior del Gobierno Alemán) o DAAD. Se trata de una herramienta para encontrar la carrera más adecuada entre más de 21.000 ofertas.

La educación superior en Alemania es impartida por tres instituciones, cuyos nombres en alemán son: Universität, Hochschule y Fachhochschule. Estos tres términos se traducen en español por universidad. La diferencia entre ellos radica en el enfoque de la enseñanza – aprendizaje. En el caso de la “Universität” y la “Hochschule”, su enfoque es más teórico. En el caso de la “Fachhochschule” su enfoque es práctico. Es interesante destacar que la “Fachhochschule” no puede impartir enseñanzas de doctorados y, por lo tanto, no puede emitir títulos de doctor.,

Al realizar una búsqueda en alemán en la página, en mayo de 2022, uno de los primeros filtros entre los que nos permite distinguir es entre:

- Grundständig (formación básica) (413). En educación superior, se trata de los grados. Una titulación básica que permite ejercer una profesión.
- Weiterführend (formación continua) (354). Se trata de programas de formación, de postgrado (másters y doctorados).

En total, independientemente de esta opción preliminar, podemos considerar relevante la cifra de que se ofertan 767 planes de estudio de Controlling en la página.

Para hacernos una idea de si es relevante o no esta cifra, hemos realizado la misma búsqueda para otras áreas del conocimiento más establecidas en el tiempo, como Marketing y en su caso existen un total de 1247 planes de estudio publicados en la página o Derecho, que también cuenta con 1289 estudios publicados.

Podemos decir que el Controlling aún no se encuentra al mismo nivel, pero teniendo en cuenta el contexto y la continua discusión que ha ocasionado dentro de las universidades alemanas, la propia naturaleza del área de conocimiento y sí debería considerarse como una ciencia en sí misma o un prerrequisito a la administración de empresas; en lo personal tomaría este entorno como síntoma positivo de que la disciplina se encuentra establecida como tal y que existe en Alemania una demanda real de este tipo de profesionales.

Estos 767 planes de estudio se ofertan en las siguientes instituciones:

- Universität (168)
- Hochschule (190)
- Fachhochschule (591)

Y se ofrece en los siguientes títulos académicos:

- Bachelor (400)
- Master (350)

Para extraer conclusiones relevantes sobre los planes de estudio (Lehrplan) y dado que a través de esta herramienta puede resultar muy extensa la búsqueda, se realizará el análisis de los planes de estudio del Top 25 de universidades detalladas por la herramienta forschungsmonitoring.org. Ranking enfocado en mostrar la clasificación de las 25 mejores universidades de los países de habla alemana, así como el ranking por autores y de revistas. En esta clasificación se suman las ponderaciones de las publicaciones de todos los economistas empleados para el periodo de interés.

En el análisis encontramos que muchas de las ofertas académicas incluyen formación relacionada con SAP, Data analytics, preparación de datos o especialización en excel, así como otros programas relacionados con análisis de datos, funciones de

coordinación en algunos de ellos y, finalmente también se establece la oferta de programas académicos enfocados al estudio de los resultados de la empresa y definición de KPIs.

Cabe destacar que Schäffer en 2013, ya señalaba un cambio de tendencia en el ámbito de la investigación en los diez años previos a su publicación. Debido a la implementación del Plan Bolonia y al incremento en el número de escuelas de negocios que aspiran a estar acreditadas por el EQUIS (Institutional Accreditation System) y el AACSB (Association to Advance Collegiate Schools of Business), desde donde se ha promovido el ideal de que las escuelas de negocio sean “internacionales”; razón que, desde esa perspectiva, reduce la importancia de continuar desarrollando el Controlling. Además, se está promoviendo la investigación rigurosa en áreas más comerciales o de mayor interés empresarial, con miras a ser publicado en revistas internacionales, dejando de lado las características expuestas inicialmente.

Consecuentemente, el desempeño considerado relevante en la carrera de un profesor ha sido reducido a la investigación en medios de primer nivel, más concretamente, a la mejora del índice personal del profesor como investigador (research score), basados en el ranking y las reglas de las revistas asociadas a su medición y fomentadas por un periódico de economía muy conocido en Alemania *Handelsblatt*, el criterio desarrollado por la Jourqual, la VHB (Asociación de Profesores de Ciencias Empresariales) o el ERIM (el ranking de medios desarrollados por la Universidad de Rotterdam).

De hecho, en base al criterio del ranking de investigación, el *Handelsblatt* ha publicado no sólo, el ranking de mejores escuelas de negocios, sino también el Top 200 y Top 250 de profesores de negocio alemanes. La implicación es clara: *“los profesores tienen un incentivo obvio para reducir todas las actividades que no lleven a publicaciones en revistas de primera categoría”* Guenther (2013).

Además, para los decanos, así como para los investigadores de contabilidad está resultando más complicado encontrar espacios en los cuales realizar publicaciones sobre sus investigaciones. Esto debido a que medios como *Management Accounting Research, Accounting, Organizations and Society*, puntúan dentro de la lógica utilizada por *Handelsblatt* con un 0,7 y 0,5 puntos, frente a un 1.0 que ofrecen publicaciones en ciertas revistas orientadas en finanzas, marketing o de enfoque estratégico. De esto se deriva que los decanos que buscan incrementar el *Research Score* de su institución,

prefieren a un contable financiero que va a publicar de forma más sencilla en medios con una puntuación superior a 1.0; en contraposición a un investigador o profesor de Controlling.

Esto ha hecho que cambie la conducta sobre todo en los investigadores jóvenes. Mecanismos coercitivos, como las normas de compensación y permanencia que hacen que el foco resida en las publicaciones de primer nivel, la temática, los medios y los fundamentos teóricos. Es de destacar también, que en la práctica profesional esta tendencia se ha mimetizado, dados los retos a los que se enfrentan las finanzas y la contabilidad de gestión se han ido homogeneizando dejando de lado la clara separación entre ambas que antes existía en los países de habla alemana.

En parte, esto, debido al incremento de la influencia de los estándares financieros contables internacionales sobre la práctica del Controlling, además de la IMA (Institute of Management Accountants) y el CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) que han promovido la conceptualización proveniente del mundo anglosajón en las corporaciones alemanas, instituciones formativas, e incluso en escuelas de negocios, mientras, que en el caso de los desarrollos llevados a cabo en los países de habla alemana no se ha promovido una estandarización por parte de ninguna asociación, institución, certificación o reconocimiento comparable con lo que ha desarrollado la CMA.

Esta estandarización ha ayudado a expandir el modelo de la Contabilidad de Gestión que difiere del de los países de habla alemana y ofrece una legitimación a las personas que se certifican en ella, ayudando a reducir los costes de búsqueda para las empresas. Además, gracias a la globalización en el reclutamiento y la educación corporativa, particularmente en las compañías alemanas más grandes, se ha dificultado el desarrollo de una conceptualización local del Controlling en la práctica profesional, entretanto, dicha conceptualización no se ha visto afectada en la academia.

En el caso del desarrollo del ámbito de investigación, se ha seguido la misma línea, aumentado la rigurosidad a la hora de realizar investigaciones y en los fundamentos teóricos que la sustentan. Los investigadores más jóvenes se han involucrado en el mundo académico internacional y debido a la falta de formación local estandarizada, se han formado a través de atender conferencias, seminarios, ponencias, adoptando una actitud de aprender haciendo; escribiendo artículos, recibiendo críticas e internacionalizando sus carreras.

Esto ha supuesto que el inglés haya reemplazado al alemán a la hora de publicar artículos, incluso las revistas tradicionales han incluido el inglés en sus publicaciones, lo cual ha ocasionado que la investigación esté cada vez más orientada a contribuir a la literatura internacional antes que a la local, lo que implica que las publicaciones en alemán sobre un tema específico sean obviadas incluso por los investigadores que escriben en alemán.

3.4.2 Asociaciones

Uno de los aspectos que resultan relevantes a la hora de analizar el entorno actual y que ayuda a reflejar mejor la realidad profesional de un área de conocimiento son las asociaciones profesionales creadas a su alrededor. Según Guenther (2013), las asociaciones que se ocupan de desarrollar los estándares del controlling son la ICV (Internationaler Controller Verein) ("Asociación Internacional de Controllers"), BVBC (Bundesverband der Bilanzbuchhalter und controller e.V. ("Asociación Federal de Contables y Controllers"), ÖCI (Österreichisches Controllerinstitut) y VEB (Schweizer Verband diplomierter Buchhalter und Controller). Estas instituciones podrían ser consideradas como las homólogas alemanas del Institute of Management Accounting (IMA) de Estados Unidos o la Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) en Reino Unido. También cabe señalar a las asociaciones ICV (Internationaler Controller Verein) ("Asociación Internacional de Controllers" en su traducción al castellano) y la International Group of Controlling (IGC)("Grupo Internacional de Controlling), en su objetivo de internacionalizar el conocimiento del desarrollo local que se ha dado en los países de habla alemana.

Además, cabe destacar la Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft, ("Asociación de Profesores de Ciencias Empresariales"), que realiza la labor de realizar un ranking de todas las publicaciones relevantes para la investigación en Alemania, tiene un propósito especialmente enfocado en la investigación y el estudio de las Ciencias Empresariales.

Igualmente, para hacernos una idea más representativa de ello, se ha revisado también la información elaborada por el foro <https://www.controllingportal.de/> que es considerado el foro más importante en este momento enfocado en profesionales en activo en países de habla alemana. En su página web promocionan y mencionan las asociaciones incluidas en el Anexo 1. Podemos señalar que la cantidad de asociaciones

y el distinto enfoque existente entre ellas, contribuye a sustentar la percepción de lo establecido que se encuentra el Controlling como disciplina profesional y académica.

3.4.2 Revistas

En el caso de las revistas, he utilizado como punto de partida las revistas incluidas en el foro enfocado a los profesionales en activo más importante en dichos países: <https://www.controllingportal.de>, descubriendo también, una serie de revistas importantes publicadas y que se encuentran incluidas al final del trabajo en el Anexo 2.

Con el objetivo de hallar las revistas de mayor representación para el área, y utilizar un segundo filtro para las revistas ya encontradas en el portal, al igual que ya lo hicieron en sus artículos Alfred Wagenhofer (2006) y Binder y Schäffer (2008), vamos a analizar el ranking de revistas publicado por la Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. VHB (Asociación de Profesores de Ciencias Empresariales). Se trata de un ranking que clasifica las revistas relevantes para la Administración de Empresas, basada en los juicios de los miembros de la VHB en las siguientes categorías: A+(revistas científicas destacadas y líderes mundiales en estudios empresariales), A(revistas científicas de primera línea en estudios empresariales), B(revistas científicas importantes y respetadas), C(revistas académicas de negocios reconocidas) y D(revistas académicas de negocios). Es de anotar, que en la actualidad existe la categoría de Rechnungswesen, Contabilidad en alemán y, sigue existiendo la categoría de Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Administración General de Empresas, por lo que ahora ocurre que las revistas relevantes para el controlling están divididas entre ambas categorías. Dentro de la categoría de Rechnungswesen podemos encontrar por orden de ubicación en el ranking:

- ZCG Zeitschrift für Corporate Governance ("Revista para Gobierno Corporativo")
- Zeitschrift Interne Revision ("Revista de Auditoría Interna")
- Der Betrieb ("La empresa")
- Controlling, Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung

("Revista enfocada a una exitosa gestión empresarial")

- Controlling & Management Review (anteriormente: Zeitschrift für Controlling und Management ZfCM) ("Revisión del Controlling y la Gestión)
- IRZ - Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung ("Revista para la contabilidad internacional")
- Controller Magazin ("Revista del controller")

Todas en la categoría D, a excepción de Controller Magazin que aún sin tener asignada una calificación sigue apareciendo en el ranking. En el caso de la categoría de Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, encontramos las revistas del <https://www.controllingportal.de>, que listamos a continuación siguiendo el orden de posicionamiento en el ranking:

- zfbf Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung ("Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial") - Schmalenbach Business Review (sbr) (Revisión de Schmalenbach de la empresa)
- Journal of Business Economics (JBE) (anteriormente Zeitschrift für Betriebswirtschaft ZfB) ("Revista de Economía Empresarial")
- DBW Die Betriebswirtschaft ("Administración de la empresa") - Business Administration Review (BAREV)
- BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP - (Investigación y práctica empresarial"))
- WiST Wirtschaftswissenschaftliches Studium

En el zfbf Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung - Schmalenbach Business Review (sbr) y Journal of Business Economics (JBE) (anteriormente Zeitschrift für Betriebswirtschaft ZfB) en el apartado pare B; DBW Die Betriebswirtschaft - Business Administration Review (BAREV) y BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis en el C y el WiST Wirtschaftswissenschaftliches Studium en el D.

3.4.3 Cátedras

En el caso de las cátedras (*Lehrstuhl*), de las que se ha explicado su importancia y relevancia para el estudio del Controlling en apartados anteriores, nos hemos basado en el análisis que realiza el Wirtschaftsprüferkammer (WPK), entidad encargada de realizar un estudio pormenorizado, aunque no concluyente de la oferta educativa en Alemania, el cual identifica 11 cátedras o Lehrstuhl con el término Controlling en el título.

3.4.4 Autores

En la actualidad, tal y como se describió anteriormente, existe un ranking de autores que se va actualizando y que ha provocado un cambio en la mentalidad de la comunidad investigadora relacionada con el Controlling, como lo expone Guenther (2013) en su artículo.

Este ranking lo podemos encontrar en <https://forschungsmonitoring.org/> y su objetivo es presentar un listado de economistas e investigadores de los países de habla alemana más significativos en el ámbito académico. Sin embargo, la compleja construcción del ranking y la falta de claridad en sus lineamientos, dificulta la utilización de esta herramienta, lo que obstaculiza a su vez, obtener información acerca de los autores del ranking relacionados directamente al área de conocimiento de nuestro interés.

Por ello, para poder extraer conclusiones sobre los autores más relevantes del panorama actual, y ante la dificultad de filtrar la información de nuestro interés en el ranking, volveremos sobre ello al realizar la revisión de los artículos seleccionados, enfocándonos en encontrar los autores más citados y comunes en cada uno de ellos.

CAPÍTULO IV

GLOSARIO BILINGÜE (ESPAÑOL – ALEMÁN) DE CONTABILIDAD

Antes de comenzar con el análisis empírico, es importante realizar un desglose de la terminología técnica, en alemán, en el ámbito de la Contabilidad, que fue crucial para dar comienzo a esta investigación.

En primer lugar, la traducción de términos contables, del español al alemán, ha sido la primera dificultad a la cual hacer frente al tratar de profundizar acerca del desarrollo de la práctica contable en los países de habla alemana. No es lo mismo hablar de Contabilidad general o Contabilidad de Gestión, por ejemplo, como ya hemos explicado en el capítulo. Este aspecto es extrapolable a los países de habla alemana, aunque con las particularidades propias del idioma alemán. Así pues, para contribuir a un mejor entendimiento del tema, este capítulo se ha dividido, por un lado, en un listado de vocabulario (en español y alemán) relacionado con las disciplinas contables y las dificultades encontradas a nivel lingüístico y, por otro lado, el vocabulario (en alemán y español) relacionado con las palabras clave con relación a las herramientas específicas para llevar a cabo la investigación empírica; así como la terminología que han adoptado del inglés.

4.1 Glosario bilingüe de Contabilidad en general

El primer paso, que se dio para la realización de este trabajo, fue buscar la traducción del término *Contabilidad* en alemán, percatándonos de que no existía un diccionario bilingüe, español – alemán, en el ámbito de la Contabilidad, que permitiese identificar el término adecuado en el idioma alemán.

Recurrimos a dos diccionarios de economía: Sánchez (2007) y Paredes Chanca, M. (2006); así como al traductor online DeepL. Comenzamos buscando la palabra *Contabilidad* y encontramos cuatro traducciones: *Buchhaltung*, *Buchführung*, *Rechnungswesen* y *Rechnungslegung*. En estos diccionarios, no especificaban la diferencia de estos 4 términos. Por este motivo, tuvimos que consultar a un profesor alemán, Frank Kalenberg, profesor de Contabilidad de Costes, Contabilidad de Gestión

y Controlling, en la Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin (Facultad de Economía y Derecho en la Universidad de Berlín), en qué se diferenciaban estas cuatro palabras. El profesor Kalenberg aclaró nuestras dudas y nos explicó:

- Buchhaltung es el Departamento de Contabilidad, donde se lleva a cabo la Contabilidad Financiera.
- Buchführung es un término que se utiliza en la expresión coloquial “llevar la contabilidad”.
- Rechnungswesen es la Contabilidad como Ciencia.
- Rechnungslegung: Se trata de un término cuya traducción depende del contexto:
 - a) En un contexto más general, se refiere a la Contabilidad Externa o Financiera.
 - b) En otras ocasiones, se usa con frecuencia refiriéndose a las reglas internacionales de Contabilidad Financiera (International Financial Reporting Standards, en alemán, Internationale Rechnungslegungsvorschriften).

En segundo lugar, buscamos la traducción al alemán de Contabilidad de Costes y de Gestión, encontrando diferentes traducciones al español. De nuevo, necesitamos la ayuda del profesor Kalenberg para aclarar nuestras dudas. Nos explicó:

La traducción al alemán de Contabilidad de Costes sería:

“Kostenrechnung o Kosten- und Leistungsrechnung o Kosten- und Erlösrechnung o Betriebsbuchhaltung (término más antiguo). Todos estos términos son sinónimos”.

En cuanto a la traducción de Contabilidad de Gestión, no existe un término equivalente en alemán. Se utilizan las palabras inglesas “Management Accounting” y “Controlling”, este último concepto, en alemán, abarca más que el “Management Accounting” del ámbito internacional.

Las aportaciones y explicaciones del profesor Kalenberg fueron de gran valor, dado a que no hubiéramos llegado a las mismas conclusiones realizando una búsqueda por Buchhaltung que por Rechnungswesen de base. Esto hubiera distorsionado la totalidad del trabajo y llevado a otro tipo de investigación y conclusiones. Por tanto, a nivel lingüístico, lo primero de lo que nos percatamos, fue de la importancia que tienen para este tipo de trabajos, el encontrar los términos adecuados antes de enfocar la investigación.

A continuación, presentamos el listado de términos traducidos al alemán, que están relacionados con la Contabilidad en general:

- Contabilidad (como Ciencia): Rechnungswesen
- Contabilidad Financiera: Finanzbuchhaltung o Geschäftsbuchhaltung o Rechnungslegung
- Contabilidad General: (Allgemeine) Buchführung o Bilanzierung
- Contabilidad Externa: Externes Rechnungswesen o Rechnungslegung
- Contabilidad Interna: Internes Rechnungswesen
- Contabilidad de Costes: Kostenrechnung o Kosten- und Leistungsrechnung o Kosten- und Erlösrechnung o Betriebsbuchhaltung (término más antiguo)
- Contabilidad de Gestión: Management Accounting o Controlling (aunque no es exactamente así ya que abarca más que lo que internacionalmente se conoce como Management Accounting)
- Departamento de Contabilidad: Buchhaltung

Lo mismo que hemos comentado en el capítulo 2, ocurre en el caso de la terminología en alemán. Es decir, que los términos para referirnos a la contabilidad externa (Contabilidad Financiera, Contabilidad General y Contabilidad Externa) son sinónimos; así como como lo son los referidos a la contabilidad interna (Contabilidad Interna, Contabilidad de Cotes y Contabilidad de Gestión) por su ámbito de aplicación.

4.2 Glosario bilingüe de herramientas de Contabilidad de Gestión y Controlling

En el caso de los términos específicos relacionados con las herramientas de la Contabilidad de Gestión y el Controlling, hemos llegado a ellos de una forma distinta. Teniendo en cuenta, como dijimos al inicio de este capítulo, no existe un diccionario bilingüe donde poder consultar estas herramientas, la siguiente terminología ha sido construida en base a esta investigación. Los términos traducidos son todas las palabras clave determinadas para poder realizar el ranking de herramientas más importantes utilizadas por el Controlling. Estas están basadas principalmente en el artículo de Hórvath (2019), donde enumera todas las herramientas del Controlling teniendo en cuentas las distintas perspectivas teóricas sobre su ámbito de aplicación, como hemos descrito en el tema anterior.

Además, se ha añadido un segundo filtro, incluyendo también el Top 10 de herramientas más visitadas en la página <https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Hauptseite> (portal de conocimiento fundado por la Asociación Internationaler Controller Verein - Asociación Internacional de Controllers). Se ha utilizado este portal para entender mejor las herramientas y en base al propio conocimiento en la materia, ir encontrando las equivalencias bilingües con la ayuda, también, de diccionarios online como Deepl.

A continuación, se presenta el listado de términos traducidos al español, así como su definición, para facilitar la comprensión del mismo:

Tabla 4: Glosario de herramientas de Contabilidad de Gestión y Controlling

Término	Traducción y Definición
ABC-Analyse	<p>Análisis ABC.</p> <p>Gracias al análisis ABC se categorizan los materiales según el valor que aportan al total de la empresa. Los objetos A se clasifican como muy importantes, los objetos B como menos importantes y los objetos C como poco importantes.</p>
Berichtswesen	<p>Presentación de informes.</p> <p>La elaboración de informes, también conocida como reporting, es la creación sistemática de informes destinados a permitir la toma de decisiones relevantes para la empresa.</p>
Budgets o Budgetierung	<p>Presupuestos o presupuestación.</p> <p>La elaboración de presupuestos es el proceso en el cual se planifican y aprueban los recursos financieros (presupuestos) disponibles para las unidades individuales (divisiones, departamentos, centros de coste) para un periodo determinado.</p>
Cash-Flow-Rechnung o Kapitalflussrechnung	<p>Estado de flujo de caja.</p> <p>Se utiliza para determinar las consecuencias del pago de las actividades comerciales en curso, de las actividades de</p>

	<p>inversión y de las actividades de financiación y puede diseñarse para estar orientado al pasado o al futuro.</p>
	<p>Curvas de experiencia.</p>
Erfahrungskurven	<p>Esta idea se fundamenta en que a medida que aumenta la producción, los costes laborales disminuyen. Mantiene que si se duplica una producción acumulada X</p> <p>se produce una reducción en los costes directos de producción (los costes laborales/unidad de cantidad).</p>
	<p>Valor Económico Añadido.</p>
Geschäftswertbeitrag (GWB)	<p>Este mecanismo nos permite calcular y valorar la riqueza generada por la empresa teniendo en cuenta el nivel del riesgo en el que opera. Mide el excedente operativo relacionado con el período. La idea fundamental del EVA es calcular el importe que queda una vez se obtienen todos los ingresos y se le restan la totalidad de los costes (incluyendo en el mismo el coste de oportunidad de capital y los impuestos).</p>
Erwartungsrechnung o Prognoserechnungen	<p>Cálculo de provisiones.</p> <p>Se trata de cuantificar y calificar lo que la gerencia cree que va a obtener durante un período específico de tiempo con el objetivo de poder realizar un análisis del objetivo con la realidad.</p>
	<p>Detección temprana de desviaciones.</p>
Früherkennungsverfahren	<p>Se trata de recopilar posibles señales con respecto a unos indicadores para detectar posibles riesgos y oportunidades para el negocio.</p>
Gesamtkostenverfahren	<p>Método del coste total.</p> <p>Se comparan los costos o gastos totales de un período con los ingresos o ingresos totales del mismo período (es decir,</p>

	incluyendo los ingresos por incrementos en los inventarios de productos semielaborados, terminados y propios).
	Análisis de las necesidades de información.
Informationsbedarfsanalyse	Método para recolectar y evaluar las necesidades futuras de información de una empresa.
	Rechazo al exceso de información.
Informationsversagung	El proporcionar la información necesaria de forma comprensible en el momento y lugar adecuados es una de las tareas centrales del Controlling; pero ésta ha de ser una información orientada a objetivos.
	Herramientas
Instrumente	Palabra utilizada para referirse a las herramientas que se utilizan por los ámbitos de la Contabilidad de Gestión y el Controlling,
	Estado de flujos de caja.
Kapitalflussrechnung	Es una herramienta especial para evaluar la situación financiera de las empresas y, por lo tanto, es la base central para las evaluaciones de solvencia o el análisis de los efectos financieros.
	Sistemas de indicadores.
Kennzahlensysteme	Se trata de una jerarquización de las cifras clave para una empresa. Los sistemas de indicadores pueden ayudar a evitar una sobrecarga de información de la gestión debido a demasiados indicadores. Estos se utilizan en herramientas como el cuadro de mando integral.
	Análisis coste-beneficio.
Kosten-Nutzen-Analyse	Es un método que se utiliza para calcular la rentabilidad de las inversiones y otros gastos. Valora si una inversión o esfuerzo vale la pena y proporciona el beneficio correspondiente a esa inversión.

	Contabilidad por centros de coste.
Kostenstellenrechnung	Subárea de la contabilidad de costes en la que los costes se registran para los centros de costes y se asignan entre ellos. Esto permite controlar la eficiencia por centro de coste y mejorar la imputación de costes.
	Técnicas de creatividad.
Kreativitätstechniken	Las técnicas de creatividad se utilizan para estimular a las personas y/o grupos, es decir, para forzar el proceso de búsqueda de ideas entre ellos y lograr un mayor número de ideas creativas, por ejemplo, al buscar nuevas ideas de productos.
	Cálculo del ciclo de la vida, costes del ciclo de vida del producto.
Lebenszyklusrechnung o Lebenszykluskosten	Los costes del ciclo de vida describen los costes de un producto o servicio durante toda su vida útil (planificación, desarrollo, adquisición, producción, ventas, uso, incluyendo los costes de mantenimiento y operación y eliminación. En este sentido, el coste del ciclo de vida se utiliza como método para planificar, evaluar y comparar alternativas de inversión y para analizar la rentabilidad de sistemas y productos.
	Contabilidad de resultados.
Leistungsrechnung	Proporciona información interna para la planificación operativa a corto plazo de costes e ingresos y su control basado en datos objetivos, planificados y reales.
	Morfología.
Morphologie	Se trata de una técnica de creatividad. Basadas en la descomposición analítica de un problema en subproblemas. Se identifican soluciones alternativas para los subproblemas; buscando la solución global al problema combinando las soluciones parciales.
Netzplantechniken	Método de diagramación por precedencia.

	<p>Se trata de construir un modelo de programación en el cual las actividades se representan gráficamente mediante nodos y se vinculan mediante una o más relaciones lógicas para indicar la secuencia en que deben ser ejecutadas.</p> <p>Análisis de la utilidad.</p>
Nutzwertanalyse	<p>Se trata de una herramienta para la toma de decisiones que nos permite analizar distintas opciones teniendo en cuenta ciertos criterios. Utiliza tanto factores cualitativos como cuantitativos.</p> <p>Optimización de los procedimientos.</p>
Optemierungsverfahren (OR)	<p>Optimización de la planificación de la producción con respecto a la utilización óptima de la capacidad.</p> <p>Análisis de la cartera o Análisis BCG.</p>
Portfolio-Analyse	<p>Este catálogo o cartera es el conjunto de productos o servicios que vende una empresa y su mercado, para analizar su atractivo en el mismo. Para ello utiliza la tasa de crecimiento del mercado y la cuota de mercado de la empresa.</p>
Prozesskostenrechnung (PKR)	<p>Sistema ABC (sistema de costes basado en las actividades).</p> <p>La idea central del coste basado en actividades es realizar un mejor reparto de los costes indirectos. Se imputa a los objetos de cálculo a través de una clave de reparto.</p> <p>Análisis de sensibilidad.</p>
Sensibilitätsanalyse Empfindlichkeitsanalyse	<ul style="list-style-type: none"> o El análisis de sensibilidad se puede utilizar para medir la sensibilidad de una variable objetivo (por ejemplo, el ingreso neto o el valor del capital) con respecto a otra que la pueden influir. Se utiliza para analizar proyectos de inversión. <p>Técnicas de simulación para la estimación de costes.</p>
Simulationstechnik	<p>Una reproducción realista de lo que está sucediendo en la realidad. Se crean modelos que reproducen de forma realista lo que sucede en la realidad y que se puede utilizar para experimentos específicos. Los resultados obtenidos se transfieren luego al problema real.</p>

	<p>Análisis de las desviaciones entre lo presupuestado y lo real.</p>
Soll-Ist-Vergleich	<p>El SIV, dentro de los centros de costes, compara los costes previstos, es decir, de acuerdo con el plan, con los costes reales facturados. Esto resulta en la desviación del consumo. Se hace para determinar cómo se pueden evitar estas desviaciones en el futuro y qué medidas correctivas deben adoptarse.</p>
	<p>Costes estándares.</p>
Standard – und Plankosten	<p>Se trata de la estimación de costes totales por una unidad producida. Lo calculamos antes de comenzar la producción y luego lo comparamos con lo que realmente nos ha costado.</p>
	<p>Análisis FODA o DAFO.</p>
SWOT-Analyse	<p>Se trata de una herramienta de estudio de la situación de una empresa, analizando sus características internas y su situación externa en una matriz cuadrada. En ella se plasman sus fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas.</p>
	<p>Técnicas de escenarios.</p>
Szenariotechnik	<p>Es un instrumento de control estratégico y gestión de riesgos o control de riesgos. El análisis consiste en responder a la pregunta "¿Y si...?". Para ello, se desarrollan varios escenarios futuros y se examinan sus efectos en la organización.</p>
	<p>Precios de transferencia.</p>
Transferpreise/ Verrechnungspreise	<p>Los precios de transferencia permiten facturar el intercambio de servicios entre empresas vinculadas o líneas de negocio. Si los servicios se intercambian entre centros de coste, esto se conoce como asignación interna de servicios.</p>
Wertanalyse	

Análisis del valor.

Metodología enfocada en la mejora de resultados en todas las áreas de una empresa con el objetivo de mejorar la relación de ingresos y costos mediante el análisis sistemático y la planificación en equipo utilizando técnicas de creatividad. Un análisis de valor se puede utilizar para desarrollar la rentabilidad de productos, factores de producción, etc.

Fuente: Elaboración propia

4.3 Glosario bilingüe inglés-español de Contabilidad de Gestión y Controlling

Cabe destacar la cantidad de anglicismos, en la lengua alemana, que se han adoptado del inglés. Esto es lógico ya que como se ha explicado en el capítulo 3, hay una gran influencia del mundo anglosajón de la disciplina en el desarrollo local alemán.

A continuación, presentamos el listado de términos en inglés y su traducción al castellano, así como una definición de cada uno de ellos.

Tabla 5: Glosario bilingüe inglés-español de Contabilidad de Gestión y Controlling

Término	Traducción y Definición
	Sistema ABC (sistema de costes basado en las actividades).
ABC (Activity Based Costing)	La idea central del coste basado en actividades es realizar un mejor reparto de los costes indirectos. Se imputa a los objetos de cálculo a través de una clave de reparto.
	Cuadro de mando integral.
Balanced Scorecard	Su objetivo es traducir la misión y visión (planificación estratégica) de la empresa en acciones. Descrita de forma extendida en el capítulo 2.
	Sin traducción
Benchmarking	

Se trata de una herramienta de planificación y análisis que permite a una empresa compararse con los competidores. Te permite comparar a nivel funcional, operacional y de resultados.

Estado de flujo de caja.

Cash-Flow

Se utiliza para determinar las consecuencias del pago de las actividades comerciales en curso, de las actividades de inversión y de las actividades de financiación y puede diseñarse para estar orientado al pasado o al futuro.

Controlling

Es el término que utilizan en los países de habla alemana para designar al desarrollo local que se ha producido de lo que internacionalmente se denomina Management Accounting. Este término abarca un dimensionamiento mayor y más estratégico como queda reflejado en los capítulos 3, 5 y 6 de este trabajo.

Valor Económico Añadido.

Economic Value Added (EVA)

Este mecanismo nos permite calcular y valorar la riqueza generada por la empresa teniendo en cuenta el nivel del riesgo en el que opera. Mide el excedente operativo relacionado con el período. La idea fundamental del EVA es calcular el importe que queda una vez se obtienen todos los ingresos y se le restan la totalidad de los costes (incluyendo en el mismo el coste de oportunidad de capital y los impuestos).

Previsión, pronóstico, estimación de los objetivos con respecto a la realidad.

Free Cash-Flow

Se trata de cuantificar y calificar lo que la gerencia cree que va a obtener durante un período específico de tiempo con el objetivo de poder realizar un análisis del objetivo con la realidad.

Previsión, pronóstico, estimación de los objetivos con respecto a la realidad.

Forecasting

Se trata de cuantificar y calificar lo que la gerencia cree que va a obtener durante un período específico de tiempo con el objetivo de poder realizar un análisis del objetivo con la realidad.

Contabilidad de Gestión

Management Accounting

Lo utilizan para referirse a lo que internacionalmente se conoce como Contabilidad de Gestión como se explica en el capítulo 2.

Análisis de la utilidad

Scoring Model

Se trata de una herramienta para la toma de decisiones que nos permite analizar distintas opciones teniendo en cuenta ciertos criterios. Utiliza tanto factores cualitativos como cuantitativos.

Mapa estratégico

Strategy Map

Con un mapa estratégico se documentan, analizan y comunican los objetivos centrales de la empresa en una sola página.

Cálculo de costes por objetivos.

Target Costing

Para definir los costes objetivo, una empresa comienza el cálculo en el posible precio de venta objetivo, añade su propia rentabilidad esperada y concluye así hasta los costes objetivo

Presupuesto Base-Cero.

Zero-Base Budgeting

La idea básica que refleja cuánto y dónde se asignan los recursos de una empresa, con el objetivo de alcanzar más rentabilidad y eficiencia reasignando las partidas de gastos.

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO V

EL CONTROLLING Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS PAÍSES DE HABLA ALEMANA: ANÁLISIS EMPÍRICO

5.1 Selección de años de estudio y revistas

Teniendo en cuenta la información obtenida y hasta el mejor de nuestro conocimiento, los artículos en los que se analizan los medios y las publicaciones más relevantes para el tema de nuestro trabajo ubican el período de comienzo de la disciplina del Controlling a inicios de los años setenta, con aportaciones académicas acerca de su evolución analizadas hasta 2004. Por ello, tomamos como punto de partida de nuestro estudio el año 2005 hasta 2020.

Dado que hemos tomado como referencia los estudios realizados por Binder y Schäffer (2008) y Wagenhofer (2006), que cubren un periodo de estudio comprendido entre 1970 y 2004, consideramos que para extraer conclusiones relevantes acerca de la evolución de la disciplina, el período mínimo a analizar es de al menos una década, por lo que hemos ampliado nuestra línea de tiempo hasta 2020, dando continuidad a la línea de tiempo ya investigada por los autores de los estudios que se tienen como guía.

En lo referente a la selección de revistas, hemos utilizado los recursos mencionados con anterioridad, siguiendo el análisis realizado en el capítulo 3, incorporando las siguientes publicaciones para el estudio:

- Zfbf - Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung ("Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial")
- Schmalenbach Business Review (SBR), la revista en inglés de la asociación de Schmalenbach.
- Controlling & Management Review (Zeitschrift für Controlling und Management) ("Revisión de Controlling y Gestión") anteriormente kostenrechnungspraxis ("La práctica de la Contabilidad de Gestión")

- Journal of Business Economics (anteriormente Zeitschrift für Betriebswirtschaft) (“Revista del control de gestión”).
- BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP - Investigación y práctica empresarial”)
- DBW-Die Betriebswirtschaft (“Administración de la empresa”)
- Die Unternehmung: Swiss journal of business research and practice (“La empresa: Revista suiza de investigación y práctica empresarial”)
- WiSt - Wirtschafts- wissenschaftliches Studium ("Estudios científicos de economía")
- Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmensteuerung (“Revista enfocada a una exitosa gestión empresarial”)
- Management Quarterly Review (anteriormente Journal für Betriebswirtschaft (JfB)
- Controller Magazin (“Revista del controller”)
- DER BETRIEB ("La empresa")

Esta selección de revistas nos permite extraer conclusiones similares a las de Binder y Schäffer (2008) ya que incluimos las mismas publicaciones, otras de nueva circulación y además las revistas Die Unternehmung y Journal für Betriebswirtschaft, que, a partir de 2013, pasó a llamarse Management Review Quarterly; de Suiza y Austria respectivamente. Lo que facilita el trabajo para identificar cambios de tendencia y extraer conclusiones sobre la disciplina.

Otra de las publicaciones que sufrió cambios durante el periodo de estudio, es la revista Schmalenbach Business Review (SBR) que nace de la fusión de Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF) y Business Research (BuR) a partir del 1 de enero de 2021, para formar la nueva revista de acceso abierto Schmalenbach Journal of Business Research (SBUR), la cual no se incluye por estar fuera del periodo de estudio. Sin embargo, ZfbF y SBR se incluyen en la investigación, por la obvia aportación y relevancia que tiene en los países de habla alemana. Lo mismo podemos decir de la revista CONTROLLING - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung, fundada por Perter Horváth, el primer catedrático con una silla académica enteramente dedicada al controlling.

Por otro lado, incluimos las revistas de clara orientación a la práctica profesional y relevantes para el entorno laboral de los países de habla alemana como lo son

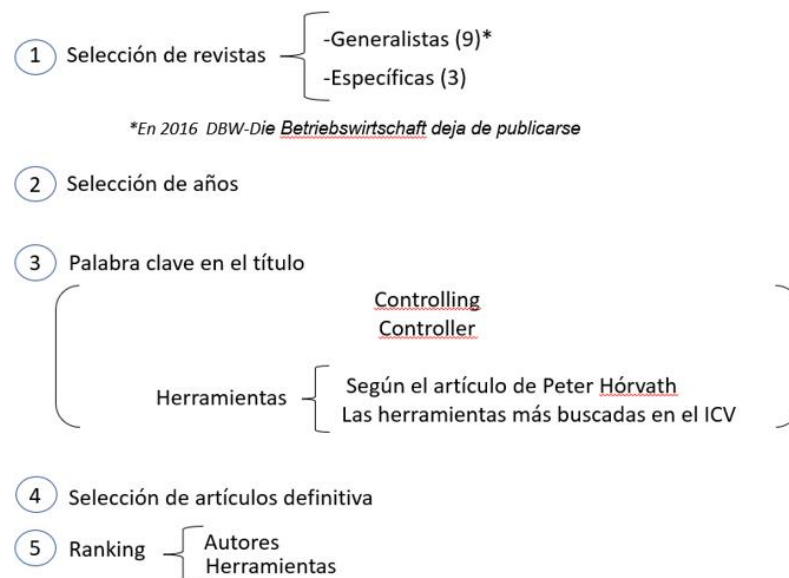
Controlling & Management Review (Zeitschrift für Controlling und Management) anteriormente *Kostenrechnungspraxis* o Controller Magazine que históricamente la regalaban con el journals The Controller Magazin, cuyo editor es Albrecht Deyhle, uno de los padres del Controlling y cuya distribución se ha hecho de forma gratuita a los miembros de Internationaler Controller Verein, la asociación más grande de profesionales del Controlling. En la actualidad, es también la revista oficial de la ICV, una de las asociaciones más importantes de Controllers.

Finalmente, y teniendo en cuenta su posicionamiento en el ranking, así como el hecho de que aparezcan en el portal de la mayor asociación de profesionales del controlling, hemos incluido DBW-Die Betriebswirtschaft cuya publicación terminó en 2016, así como DER BETRIEB y WiSt - Wirtschafts- wissenschaftliches Studium.

5.2 Desarrollo del trabajo empírico

Para mostrar de una forma sencilla la manera en la que se ha realizado el trabajo empírico se ha diseñado el siguiente esquema:

Figura 3: Esquema de trabajo de la investigación



Fuente: Elaboración propia

El primer paso fue hacer una selección de revistas en base a la investigación desarrollada para producir el capítulo 3 referente al proceso de la investigación tal, a

continuación, teniendo en cuenta los recursos encontrados y los artículos guía², se realizó la elección del periodo de estudio con el cual se pasó a obtener la muestra de las publicaciones a incluir. Una vez extraída la muestra del total de artículos por año, fueron definidas las palabras clave para seleccionar los artículos relevantes de la muestra. Se definieron las palabras Controlling o Controller en el título; así como el nombre de las herramientas enunciadas por Horváth (2019) y las señaladas como las más importantes según el portal de conocimiento llamado Controlling-Wiki que ha desarrollado la asociación IGV (Internationaler Controller Verein) (“Asociación Internacional de Controllers”). Una vez realizada la criba, fueron analizados los artículos relevantes y establecido un ranking, según la cantidad de menciones, tanto de autores como de herramientas.

Lo cierto es, que realizar una extracción de los artículos, sigue siendo tedioso, debido a que a pesar de disponer de todas las revistas en bases de datos online; el trabajo debe ser hecho manualmente desde la base de información de cada portal. Aunque se percibe una clara mejora en cuanto a las fuentes de información, extraer los artículos manualmente de cada revista sigue siendo la única forma de obtenerlos. Además, cabe resaltar que muchos de los artículos son de pago, lo que dificulta el poder acceder a ellos.

En otros casos, por ejemplo, es complicado la extracción total de artículos por la cantidad de contenido generada, como es el caso de la revista DER BETRIEB. Publicación que cuenta con un total de 51 a 52 publicaciones por año, cada una con una media de 40 artículos, donde se incluyen temas como derecho laboral, ciencias de la empresa, etc. Gracias a que éste es el único caso en el cual se podía efectuar una criba directamente en su base de datos online, hemos realizado una extracción de artículos relevantes siguiendo el criterio de selección utilizado con las revistas, e incluyendo una media de las publicaciones totales. La muestra final de revistas y artículos seleccionados se presentará más adelante.

La hoja de trabajo en el Excel, herramienta utilizada para realizar este análisis, se ve cómo se presenta en la siguiente imagen:

² Binder y Schäffer (2008), *Controlling in German-speaking countries* y Wagenhofer (2006), *Management Accounting Research in German-Speaking Countries*

En contraposición, las revistas que consideramos específicas son las siguientes:

- Controlling & Management Review (Zeitschrift für Controlling und Management) anteriormente kostenrechnungspraxis
- Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmensteuerung
- Controller Magazin

Con el objetivo de llegar a extraer conclusiones sobre el interés que genera el Controlling dentro de las revistas profesionales, consideramos interesante realizar, como ya lo hicieron Binder y Schäffer (2008) y Wagenhofer (2006), en los artículos *Controlling in German-speaking countries* y *Management accounting research in German-speaking countries*, una comparativa entre las publicaciones relevantes versus el total de las publicaciones. Siguiendo a los autores, en nuestro caso sólo hemos incluido artículos que cumplieran al menos uno de los requisitos por estos mencionados y sobre los que profundizaremos más adelante.

En este orden de ideas, utilizaremos el mismo método de descarte, añadiendo una especificación o filtro adicional, para salvar las diferencias en cuanto a herramientas que hayan podido surgir durante estos últimos años.

5.3 Elección de herramientas y artículos

Dentro de los requisitos a los cuales hacemos referencia, en la selección de artículos vamos a considerar relevantes para nuestro estudio aquellos que contribuyen a alcanzar nuestro objetivo y que cumplen al menos una de las siguientes pautas:

1. Que el término Controlling o controller esté incluido explícitamente en el título.
2. Que el nombre de algún instrumento de controlling esté mencionado en el título.

Para esta selección, la definición de los instrumentos de Controlling estará basada en el artículo de Peter Horváth "*Welche Instrumente braucht ein Controller heute*" (Cuales son los instrumentos que un controller necesita al día de hoy), publicado en un especial de la revista CONTROLLING en 2019, Die Toolbox des Controllers. Un especial de esta publicación dedicado a las herramientas del controlling en tiempos de cambio.

En su artículo, Peter Horváth define según las distintas facetas de la disciplina o campos de aplicación del Controlling y teniendo en cuenta también, su conceptualización; una serie de herramientas que según las tareas que marcan las

distintas definiciones, pueden ser una faceta de coordinación o una faceta de planificación y control, para las cuales las herramientas no serían las mismas, y sobre las cuales realiza las siguientes clasificaciones:

Tabla 6: Herramientas del Controlling para el diseño y la implementación de sistemas de control y medición de progresos

Diseño de procesos de controlling	Herramientas de modelado de procesos empresariales (por ejemplo, método ARIS, técnicas de creatividad, etc)
Planificación de la aplicación de los procesos de controlling	Instrumentos de gestión de proyectos (por ejemplo, técnica de planificación de redes, análisis de utilidad, etc.)
Implementación de procesos de controlling	Herramientas de gestión del cambio (por ejemplo, técnicas de entrevista, técnicas de visualización, etc.)

Fuente: Peter Horváth (2019), p.6.

Tabla 7: Herramientas del Controlling para la supervisión de la información

Sistema ABC	Análisis de la utilidad
Análisis del Umbral de rentabilidad (Break-Even Point)	Cálculo del ciclo de vida
Estados de flujo de caja	Procedimiento de optimización (OR)
Análisis de costes generales	Cálculo de previsión
Análisis de las necesidades de información	Contabilidad de costes por procesos
Cálculo de la inversión	Modelo de puntuación
Estado de flujo de caja	Target Costing
Ratios/sistemas numéricos básicos	Precios de transferencia

Contabilidad de costes y resultados Análisis del valor

Fuente: Peter Horváth (2019), p.6.

Tabla 8: Herramientas del Controlling para la planificación y el control

Cuadro de mando integral	Morfología
Benchmarking	Análisis de portafolio
Método Delphi	Análisis de sensibilidad
Curva de aprendizaje	Técnica de simulación
Herramientas de evaluación temprana	Mapa estratégico
Análisis de brechas	Análisis SWOT
Kaizen	Técnica de escenarios
Técnicas de creatividad	Presupuesto base cero

Fuente: Peter Horváth (2019), p.6.

Tabla 9: Herramientas del Controlling para la analítica de datos

Análisis descriptivo para la descripción de problemas	Análisis de clústeres, análisis de asociación, análisis de valores atípicos, minería de textos, análisis de redes sociales
Análisis predictivo para la aclaración de problemas	Análisis de regresión, análisis de clasificación, análisis de series temporales
Análisis prescriptivo para el apoyo a la toma de decisiones	Modelos de optimización, Modelos de simulación
Instrumentos de control analítico de datos	

Fuente: Peter Horváth (2019), p.6.

Además de contemplar las herramientas arriba mencionadas y para asegurarnos que estamos teniendo en cuenta las más importantes dentro de la práctica del controlling; hacemos una segunda revisión contrastando que también estén todas las herramientas del top 10 de herramientas que publica la www.controllingwiki.com; foro de intercambio de conocimiento creado y promocionado por el ICV (Internationaler Controller Verein (ICV) y que se listan a continuación:

- Gesamtkostenverfahren (Método del coste total) (rd. 66.000)
- Balanced Scorecard (“Cuadro de Mando Integral”)(rd. 59.000)
- Target Costing (Cálculo de costes por objetivos) (rd. 56.000)
- SWOT-Analyse (Análisis DAFO) (rd. 52.000)
- Forecasting (Pronóstico) (rd. 52.000)
- Kostenstellenrechnung (Contabilidad por centros de coste) (rd. 47.000)
- Kosten-Nutzen-Analyse (Análisis coste-beneficio) (rd. 45.000)
- Free Cash-Flow (Flujo de caja libre) (rd. 44.000)
- Soll-Ist-Vergleich (Análisis de las desviaciones entre lo presupuestado y lo real.) (rd. 42.000)
- Nutzwertanalyse (Análisis de la utilidad) (rd. 35.000)

Por tanto, al cruzar la información y asegurarnos que están contempladas todas las facetas del controlling y que tenemos consideradas las herramientas más importantes, desde la perspectiva del autor y desde el entorno profesional, definimos las siguientes como las palabras clave que debe contener el título para ser consideradas relevantes en nuestro análisis:

- Controlling
- Controller
- Gesamtkostenverfahren
- Balanced Scorecard
- Target Costing
- SWOT-Analyse
- Kreativitätstechniken
- Informationsbedarfsanalyse
- Kapitalflussrechnung
- Kennzahlensysteme
- Leistungsrechnung
- Lebenszyklusrechnung

- Forecasting
- Kostenstellenrechnung
- Kosten-Nutzen-Analyse
- Free Cash-Flow
- Soll-Ist-Vergleich
- Nutzwertanalyse
- ABC-Analyse
- Transferpreis
- Standard un Plankosten
- EVA
- Budgets
- Prozesskostenrechnung (PKR)
- Break-Even-Point
- Cash-Flow
- Informationsversagung
- Netzplantechniken
- Optimierungungsverfahren (OR)
- Prognoserechnungen
- Verrechnungspreisermittlung
- Wertanalyse
- Benchmarking
- Delphi-Methode
- Erfahrungskurven
- Früherkennungsverfahren
- Morphologie
- Portfolio-Analyse
- Sensibilitätsanalyse
- Simulationstechnik
- Strategy Map
- Szenariotechnik
- Zero-Base Budgeting

En lo relativo al procesamiento de la información obtenida, en el siguiente apartado se mostrarán las tablas de datos más representativas que, de acuerdo a nuestro criterio, contribuyen a desarrollar las conclusiones que buscamos acerca de la importancia de las herramientas de la contabilidad de gestión en los países de habla alemana y el panorama actual de la disciplina.

5.4 Tablas comparativas

Una vez realizado el cribado y distinguido, según los criterios arriba mencionados, los artículos que son interesantes para conseguir el objetivo de nuestro trabajo, continuamos con el procesamiento de la información, valorando el peso de la muestra de artículos relevantes con respecto al total de información obtenida. Los resultados se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 10: Valoración de artículos relevantes con respecto de la muestra total. Periodo 2005 a 2020

	Muestra Inicial	Muestra Relevante	Porcentaje
Revistas	N.º de artículos	N.º de artículos	Relevantes/inicial
DER BETRIEB	33910	143	0,40%
Controller Magazin	2786	1115	40,00%
WiSt - Wirtschafts- wissenschaftliches Studium	2136	107	5,00%
Controlling & Management Review (Zeitschrift für Controlling und Management) anteriormente kostenrechnungpraxis	2126	842	39,60%
CONTROLLING - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung	1735	818	47,10%
Journal of Business Economics (anteriormente Zeitschrift für Betriebswirtschaft)	956	57	6,00%

Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung	596	45	7,60%
BFuP - Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis	591	59	10,00%
DBW-Die Betriebswirtschaft	398	27	6,80%
Schmalenbach Business Review (SBR)	329	9	2,70%
Journal of Management Control	313	52	16,60%
Die Unternehmung: Swiss journal of business research and practice	195	11	5,60%
Management Quarterly Review (anteriormente Journal für Betriebswirtschaft (JfB))	195	7	3,60%
Total	46266	3292	

Fuente: elaboración propia

Para obtener una perspectiva, y como lo hicieron Binder y Schäffer (2008), hemos revisado también el nivel de publicaciones, por año, para poder extraer conclusiones de tendencia sobre la producción de artículos acerca de la disciplina. Al respecto es importante resaltar la enorme influencia en el resultado obtenido al incluir la revista DER BETRIEB, siendo esta la más amplia, de mayor número de publicaciones y con una mayor cobertura en cuanto a temáticas de empresa, esto hace que la gráfica presente un comportamiento casi que lineal en la producción de artículos por año.

Gráfico 3: Análisis de publicaciones por año de 2005 a 2020



Fuente: Elaboración Propia

Lo que hace, tal y como podemos ver en la gráfica, que debido a esta inclusión no nos sea posible extraer una conclusión específica sobre las tendencias de generación de artículos, por lo cual, realizamos el análisis de publicaciones por año de las revistas específicas enfocadas en el Controlling y más específicamente aún, en las herramientas tenidas en cuenta para la selección. Los resultados se presentan a continuación.

Gráfico 4: Análisis de publicaciones por año de revistas específicas



Fuente: Elaboración propia

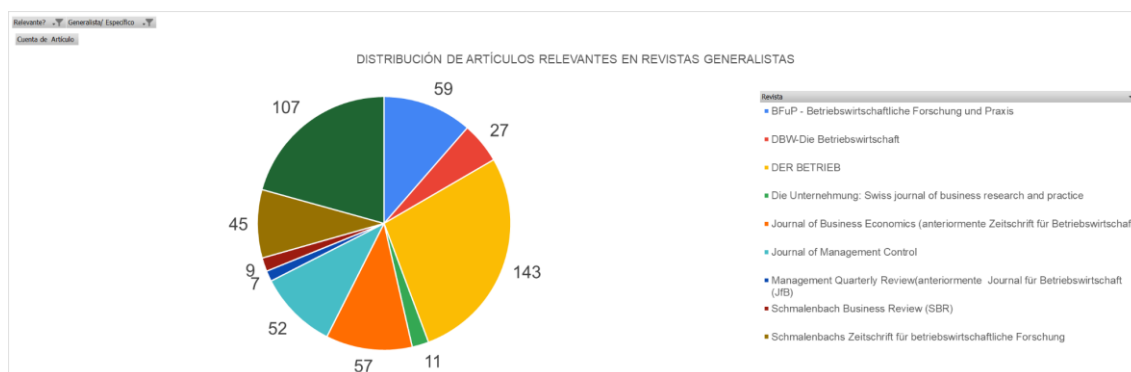
De donde podemos observar que, durante el primer año del periodo de estudio elegido, 2005 a 2006, se presenta un incremento de publicaciones, al respecto, una

explicación que encontramos a este incremento notoriamente significativo, puede estar en el trabajo de (Wagenhofer, 2006), el cual concluye que a partir del año 2004 (último de su estudio) se empieza a afianzar la internacionalización de la práctica del controlling, además de la aparición del Journal of Business Economics.

Otro dato interesante, es la tendencia decreciente que inicia a partir del 2018, y se mantiene hasta el 2020, con una disminución en la producción de artículos de casi 200 por año, sin embargo, en las fuentes consultadas no encontramos una explicación al respecto.

Por otro lado, verificamos la distribución del número de artículos relevantes por publicaciones, partiendo de la clasificación de las revistas, las cuales hemos considerado como generalistas y que se muestran en la siguiente gráfica:

Gráfico 5: Distribución de artículos relevantes en medios generalistas

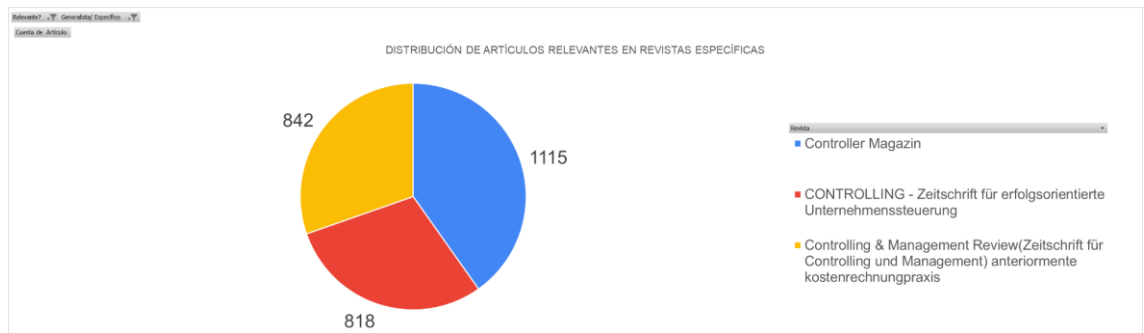


Fuente: Elaboración propia

Como podemos ver, dentro de los medios generalistas, es DER BETRIEB, la revista que más publicaciones realiza, seguida de WiSt - Wirtschafts- wissenschaftliches Studium.

En el caso de las revistas específicas, la distribución de artículos por revista es la siguiente:

Gráfico 6: Distribución de artículos relevantes en medios específicos



Fuente: Elaboración propia

Al hacer una comparativa de los artículos publicados en cada uno de los medios: generalistas o específicos, es evidente que la cantidad de artículos relevantes en cuanto al controlling es superior, más de ochocientos artículos en cada una de revistas, siendo Controller Magazine la de mayor número de artículos con un total de 1.115 publicaciones durante el periodo de estudio.

En cuanto al orden de importancia de cada una de las herramientas que se tuvieron en cuenta para la selección de los artículos, podemos construir una tabla de mayor a menor importancia con respecto al total de investigaciones encontradas. Este resultado se resume en la siguiente tabla:

Tabla 11: Ranking de herramientas por cantidad de menciones para el periodo 2005 a 2020

Ranking de herramientas por cantidad de menciones		
Puesto	Herramienta	Menciones
1	Balanced Scorecard	75
2	Verrechnungspreisermittlung	74
3	Prognoserechnungen	70
4	Portfolio-Analyse	58

5	Budgetierung	46
6	Informationsbedarfsanalyse	33
7	Target Costing	31
8	Benchmarking	27
9	Kapitalflussrechnung	23
10	Prozesskostenrechnung (PKR)	15
11	Forecasting	14
12	Soll-Ist-Vergleich	12
13	Simulationstechnik	12
14	Optemierungsverfahren (OR)	10
15	Kreativitätstechniken	8
16	Strategy Map	8
17	Szenariotechnik	8
18	EVA	5
19	SWOT-Analyse	4
20	Transferpreis	4
21	Leistungsrechnung	4
22	Wertanalyse	4
23	Kennzahlensysteme	3

24	Cash-Flow-Rechnung	2
25	Lebenszyklusrechnung	2
26	Break-Even-Point	1
27	Nutzwertanalyse	1
28	ABC-Analyse	1
29	Erfahrungskurven	1
30	Standard und Plankosten	0
31	Gesamtkostenverfahren	0
32	Kostenstellenrechnung	0
33	Kosten-Nutzen-Analyse	0
34	Free Cash-Flow	0
35	Informationsversagung	0
36	Netzplantechniken	0
37	Delphi-Methode	0
38	Früherkennungsverfahren	0
39	Morphologie	0
40	Sensibilitätsanalyse	0
41	Zero-Base Budgeting	0
42	Sensibilitätsanalyse	0

Fuente: elaboración propia

Como elemento adicional, y a pesar de no estar contenido dentro del objetivo de nuestra investigación, al final del documento hemos incluido un listado de los autores representativos para la muestra y que pueden ser útiles en el desarrollo de futuras investigaciones.

En el próximo capítulo y como resultado del análisis anteriormente expuesto, nos adentraremos en conocer las herramientas más importantes en la práctica de la Contabilidad de Gestión durante los quince años del periodo de estudio. No obstante, dado que la lista se extiende considerablemente, se realizará una descripción general de las cinco más importantes de acuerdo al Ranking encontrado.

CAPÍTULO VI

ANÁLISIS DE LAS HERRAMIENTAS DE CONTROLLING MÁS UTILIZADAS

Según nuestro análisis, el top 10 de herramientas más relevantes para los medios profesionales son:

1. Balanced Scorecard (“Cuadro de Mando Integral”)
2. Verrechnungspreisermittlung (“Establecimiento de precios de transferencia”)
3. Prognoserechnungen (“Cálculo de previsiones”)
4. Portfolio-Analyse (“Análisis de la cartera o Análisis BCG”)
5. Budgetierung (“Presupuestación”)
6. Informationsbedarfsanalyse (“Análisis de las necesidades de información”)
7. Target Costing (“Cálculo de costes por objetivos”)
8. Benchmarking
9. Kapitalflussrechnung (“Estado de flujos de caja”)
10. Prozesskostenrechnung (PKR) (“Sistema ABC (sistema de costes basado en las actividades”).

Con el objetivo de realizar un análisis de las herramientas que nos permita extraer conclusiones sobre ellas, en vez de exponerlas como tal, y desarrollarlas, se va a utilizar un mismo guion para analizarlas y compararlas. Además, y como ya lo hemos dicho, vamos a ceñirnos a las cinco más importantes.

Para cada una de ellas se presentará una breve definición, el enfoque de tiempo: corto, medio o largo plazo, en el que es utilizada y se realizará el análisis de su adscripción dentro de las distintas ramas que hemos visto del desarrollo local del Controlling en los países de habla alemana. A su vez y como una herramienta para futuras investigaciones, se presenta selección de autores de referencia que han profundizado sobre ella, en base a la muestra de estudio.

Se presentarán también algunos aspectos claves de cada una de las herramientas como: aplicación, aspectos esenciales de una posible implementación, quiénes intervienen en su implementación, periodo de implantación y ventajas y desventajas de su aplicación.

6.1 Balanced Scorecard (“Cuadro de mando Integral”)

- **Definición y enfoque (corto, medio, largo plazo).**

Con el Cuadro de Mando Integral se pueden medir, controlar y también documentar las actividades estratégicas de una empresa u organización. El cuadro de mando integral traduce la estrategia en acciones teniendo en cuenta los intereses de todas las partes. Es una herramienta de gestión que utiliza cifras clave para medir el potencial.

Esta herramienta está enfocada en medio y largo plazo.

- **Adscripción dentro de las distintas ramas que hemos visto del desarrollo local del Controlling en los países de habla alemana.**

Contabilidad de gestión, control financiero y control interno.

- **Autores de referencia en base a la muestra de estudio.**

<i>Achim Johanning Dietmar Schön Johannes Thünken</i>	<i>Dirk Knauer, Stefan Stark, Stephan Jansen, Norbert Schleicher</i>	<i>Klaus-Peter Wiedmann, Clemens Boecker, Frank Buckler</i>
<i>Alfred Biel</i>	<i>Dominik Tress</i>	<i>Lothar Kuhls Joachim Jäger</i>
<i>Anne Becher, Sabine Fliess,</i>	<i>Dr. Jennifer Kunz</i>	<i>Lutz Kaufmann, Claus Thiel, Alexander Becker</i>
<i>Bernhard Hirsch Olaf Mäder Robert Wende</i>	<i>Frank Lelke / Andreas Ollech</i>	<i>Lydia Rullkötter</i>

<i>Bettina Lis Christian Neßler Maria-Teresa Weiss</i>	<i>Georg Stephan Barfuß Jan Franke</i>	<i>Marcus Pick, Norbert Sträter,</i>
<i>Carl Marcus Wallenburg & Jürgen Weber</i>	<i>Günter Fandel, Anke Giese, Jan Trockel</i>	<i>Michael Samtleben Andreas Müller MBR & Thomas Hess</i>
<i>Carl-Christian Freidank,</i>	<i>Heike Maria Amann Sibylle Seyffert</i>	<i>Natalie Kink</i>
<i>Carl-Christian Freidank, Anne-Kathrin Hinze</i>	<i>Heinz Bierbaum u. a.</i>	<i>Norbert Bach</i>
<i>Christian Janßen</i>	<i>Helge Sagadin& Bernhard Hirsch</i>	<i>Peter Csukovits Martin Reich</i>
<i>Christian W. Kröger, Sandra Schüssler</i>	<i>Henry Schäfer, Gunner Langer,</i>	<i>Prof. Dr. Carsten Homburg / Jörg Stephan, Köln / Michael Haupt</i>
<i>Christoph Feuchter, Matthias Berghoff,</i>	<i>Henwig Friedag Walter Schmidt</i>	<i>Prof. Dr. habil Jan Körnert</i>
<i>Christoph Kraller, Simon Schmidbauer & Irina Getzendörfer</i>	<i>Herwig Winkler,</i>	<i>Prof. Dr. Utz Schäffer, Dr. Philip Matlachowsky</i>
<i>Christoph Siepermann Jan Vockeroth</i>	<i>Jan Körnert & Cornelia Wolf</i>	<i>Robert Rieg, Adelheid Susanne Esslinger</i>
<i>Christopher Huth& Alexander Böse</i>	<i>Jan-Christoph Steinmann</i>	<i>Sabine Fließ, Britta Lasshof, Thorsten Matznick</i>
<i>Claudia Hensberg</i>	<i>Johannes Siebert, Reinhard Kunz</i>	<i>Solveig Reißig-Thust</i>
<i>Claudia Tewald</i>	<i>Jürgen Graßhoff u.a.</i>	<i>Stefan Tönnissen</i>
<i>Claus von Campenhausen</i>	<i>Jürgen Propach Svend Reuse</i>	<i>Sven Diehl Claus W. Gerberich</i>
<i>Clemens Rissbacher, Christof Rissbacher, Martin Messner</i>	<i>Jürgen Strohhecker</i>	<i>Thomas Henschel u. a.</i>
<i>David Norton</i>	<i>Kathrin Schliesing, Peter Krampf, Jörg Schlüchtermann,</i>	<i>Thomas Kumpel Christian Kleyer</i>

- **Aplicación.**

Sistema de cifras clave, orientación a la estrategia de la empresa y herramienta de control interno.

- **Aspectos clave de una posible implementación.**

Tanto con esta como con otras herramientas, la primera variable con la que se van a encontrar es que su implementación, va a depender del enfoque de la gerencia. Además, esta herramienta requiere contar con un sistema de costes ya implementado, así como, un planteamiento estratégico desarrollado. Por ejemplo, si una empresa no ha desarrollado su misión, visión y valores, ¿Cómo va a desglosar los siguientes pasos

que quiere llevar a cabo? Otra dificultad añadida, es que en la práctica requiere de la colaboración de varios departamentos, cosa que sin duda dificultará su implementación.

- **Quienes intervienen en su implementación.**

Esto dependerá de la estructura existente en la empresa, sin embargo, ventas, compras, recursos humanos, son necesarios para su implementación.

- **Periodo de implantación.**

Al tratarse de una herramienta que podría considerarse el marco estratégico de la empresa, no sería poco tiempo el que tardaría en realizar una implementación, ya que diseñar una estructura de datos como esta, requeriría de recabar demasiada información, así como conocimiento del propio trabajo de desarrollar el sistema como tal.

- **Ventajas y desventajas.**

Permite la comunicación de los objetivos a toda la empresa, por lo que los empleados se sienten más involucrados y la empresa toma un direccionamiento más estratégico que proporciona a todos los niveles un mismo propósito.

6.2 Verrechnungspreise (“Precios de transferencia”)

- **Definición y enfoque (corto, medio, largo plazo)**

El precio de transferencia o precio de cesión sirve como precio de venta interno, cuando la empresa no tiene una venta real de sus productos o servicios. Permite facturar el intercambio de servicio entre empresas vinculadas o distintas líneas de negocio. Los precios de transferencia son un medio eficaz de analizar el coste de los productos entre aquellas secciones de transformación cuyo fin último no sea vender sus productos al mercado directamente, sino proporcionarle a otra sección transformadora dentro de la empresa.

Se trata de una herramienta a corto plazo.

- **Adscripción dentro de las distintas ramas que hemos visto del desarrollo local del Controlling en los países de habla alemana.**

Contabilidad de costes y contabilidad financiera y control financiero.

- **Autores de referencia en base a la muestra de estudio.**

<i>Alexander Vögele, Ulrich Schetter,</i>	<i>Katrin Hummel, Catharina Kriegbaum-Kling, Stefan Schuhmann,</i>
<i>Andreas Scherm</i>	<i>Mario Stoffels, Ingo Kleindienst</i>
<i>Björn Heidecke, Anna-Katharina Christen, Lucia Schmitt,</i>	<i>Peter Schentler Matthias Tyssen</i>
<i>Burkhard Pedell,</i>	<i>Prof. Dr. Christian Schwarz / StB/FBISr Dr. Stefan Stein</i>
<i>Busch/Fischer/Riva/Kirsch</i>	<i>RA/StB Lorenz Bernhardt / StB Jörg Hanken / StB Joachim Sohn</i>
<i>Christian Große</i>	<i>Ralf Eberenz, Frank Hustert, Christian Kluge, Moritz Schröder, Michael Ziemer</i>
<i>Christian Hofmann Thomas Pfeiffer</i>	<i>Ralf Eberenz, Horst Müller, Michael Wiczorek</i>
<i>Clemens Löffler, Thomas Pfeiffer Uf Schiller & Joachim Wagner</i>	<i>Robert Ulmann Mark Trede</i>
<i>Clemens Löffler, Thomas Pfeiffer, Ulf Schiller & Joachim Wagner</i>	<i>Schwarz/Stein</i>
<i>Dieter Pfaff, Ulrike Stefani</i>	<i>Sebastian Boochs</i>
<i>Dipl.-Kfm. Christian Multerer, Prof. Dr. Gunther Friedl und Dipl.-Volksw. Michaela Serttas</i>	<i>Sophia Baur / Dr. Lisa Riva / Dr. Richard Schmidtke</i>
<i>Dirk Hachmeister</i>	<i>StB Dipl.-Kfm. Axel Eigelshoven / StB Dipl.-Ök. Dr. Axel Nientimp</i>
<i>Ditz/Eberenz/Bärsch/Kluge/Müller/Palmer/Schröder</i>	<i>StB Dr. Ludger Wellens / Dimitri Wal</i>
<i>Dr. Dan Bauer</i>	<i>StB Dr. Oliver Busch / Andreas Fischer / Dr. Lisa Riva / StB Andreas Kirsch</i>
<i>Dr. Gregor Brüggelambert</i>	<i>StB Dr. Sven-Eric Bärsch / StB Dr. Christian Engelen / Niklas Färber, M.Sc.</i>
<i>Dr. Jörg Beißel</i>	<i>StB Dr. Xaver Ditz / Prof. Dr. Ralf Eberenz / StB Dr. Sven-Eric Bärsch / StB Dr. Sven Kluge / Horst Müller / Daniel Palmer / Dr. Moritz Schröder</i>
<i>Dr. Jörg Hülshorst, Düsseldorf / Frederik Rettinger, München</i>	<i>StB Dr. Xaver Ditz / StB Dr. Sven-Eric Bärsch / StB Dr. Sven Kluge / Prof. Dr. Ralf Eberenz / Martin Kreuzer / Horst Müller</i>
<i>Dr. Ludger Wellens / Dimitri Wall</i>	<i>StB Oliver Wehnert / StB Stefan Waldens / StB/FBISr Ina Sprengel</i>
<i>Dr. Oliver Busch / Andreas Fischer / Dr. Lisa Riva / StB Andreas Kirsch</i>	<i>StB Oliver Wehnert / StB Stefan Waldens / StB/FBISr Ina Sprengel</i>

<i>Dr. Sabine Böckem und Prof. Dr. Ulf Schiller</i>	<i>StB Prof. Dr. Thomas Zinser / Gert Gilson / RA/StB Stefan Thiem</i>
<i>Dr. Stephan Lengsfeld</i>	<i>StB Stefan Waldens / StB Ina Sprenger</i>
<i>Dr.-Ing. Frank Schöneborn</i>	<i>StB, Fachberaterin IStR, Dipl.-Kffr. Ina Sprenger</i>
<i>Frank Schöneborn</i>	<i>Stephan Lengsfeld</i>
<i>Franz Fischer</i>	<i>Thomas Bittner, Björn Heidecke</i>
<i>Georg Hirsch, Hao Li, Stefan Lutz</i>	<i>Thomas Pfeiffer Stefan Wielenberg</i>
<i>Holger Kahle</i>	<i>Thomas Wala</i>
<i>Jan-Christoph Steinmann</i>	<i>Wolfgang Schultze & Andreas Weiler</i>
<i>Jörg Hanken</i>	<i>Wolfram Scheffler</i>
<i>Katrin Hummel</i>	

- **Aplicación.**

Permite obtener una idea del rendimiento de una unidad de negocio de la que habitualmente sólo obtenemos información de los costes.

- **Aspectos clave de una posible implementación.**

Esta herramienta puede llegar a ser la más sencilla de implementar ya que es una práctica muy común en las empresas.

- **Quienes intervienen en su implementación.**

Depende de la estructura de la empresa, aunque seguramente serían los departamentos de transformación, financiera y controlling.

- **Periodo de implantación**

Cómo ya se ha comentado, hasta ahora la posible implantación de esta herramienta, dependería de la situación de la empresa en general y los recursos con los que contará para su implementación.

- **Ventajas y desventajas.**

Una de las principales ventajas es que se puede obtener una idea clara del rendimiento, especialmente de los centros de transformación, debido a que puede dar una idea de ingresos reales que, en condiciones normales, la única información que se tendría serían los costes. La principal desventaja, es la posible elusión fiscal que puede darse por parte de compañías multinacionales, donde utilizan los precios de transferencia para declarar el beneficio en países donde el tipo impositivo es menor. Debido a esto, los precios de transferencia están siendo muy controlados por la OCDE, aunque las medidas las establece el Ministerio de Hacienda de cada país.

- **Aspectos específicos de Alemania**

Sobre todo, los relacionados con la normativa fiscal que involucra esta herramienta, ya que las multinacionales podrían verse tentadas a una posible elusión fiscal.

6.3 Prognoserechnungen (“Cálculo de previsiones”)

- **Definición y enfoque (corto, medio, largo plazo).**

Los cálculos de pronóstico son cálculos que deben realizar las entidades con el objetivo de estimar el curso futuro de un evento o tendencia, aunque sin establecer metas. Se trata de la evaluación e interpretación de las condiciones que se espera que ocurran en el futuro con relación a las operaciones de la empresa en base a datos pasados y actuales.

El enfoque de esta herramienta es a corto y medio plazo.

- **Adscripción dentro de las distintas ramas que hemos visto del desarrollo local del Controlling en los países de habla alemana.**

Control financiero, control de costes, contabilidad de gestión y control interno.

- **Autores de referencia en base a la muestra de estudio.**

Dr. habil. Steffen Metzner MRICS

Nicolai Andersen | Thomas Klingspor

Ackermann/Haßlinger/Krauß

Nicolas Nasner | Andreas Schulz

Andreas Gentner, Nicolai Andersen,

Oscar A. G. Treyer

<i>Armin Kunde</i>	<i>Patrick Velte Markus Stiglbauer & Karsten Sepetauz</i>
<i>Bernhard Pellens & Kai Lehmann</i>	<i>Phil Ackermann, M.Sc. / WP Dr. Marius Haßlinger / Dipl.-Kffr. Sabine Krauß</i>
<i>Björn Becker, Robert Rieg, Ramona Schoder</i>	<i>Philipp Grunert</i>
<i>Caroline Rosentritt & Michael Rembold</i>	<i>Prof. Dr. Franca Ruhwedel, Essen / Prof. Dr. Thorsten Sellhorn / Dipl.-Kffr. Julia Lerchenmüller, beide Vallendar</i>
<i>Christan Blecher</i>	<i>Prof. Dr. Peter Kajüter / Stefan Hannen, M. Sc</i>
<i>Christian Halemba Aleksandar Ivanov</i>	<i>-Prof. Dr. Klaus Ruhnke, Dr. Matthias Heinrichs und Daniel Kundt</i>
<i>Dietmar Schön, Karl-Heinz Irmer, Effiziente Steuerung</i>	<i>Ralf Zaich, Tobias Witzemann a Björn Schröckhaas</i>
<i>Dr. Christian Gaber</i>	<i>Robert Kopinski</i>
<i>Fabian TaigelAnselme K. Tueno & Richard Pibernik</i>	<i>Robert Rieg</i>
<i>Florian Teschner& Christof Weinhardt</i>	<i>Rolf Kunstek</i>
<i>Georg Quaas</i>	<i>Rüdiger Waldkirch</i>
<i>Georgios Stratigakis Bernhard Kallen</i>	<i>Sara Bormann, Debbie Claassen, Christian Hofmann & Nina Schwaiger</i>
<i>Gerhard Römer</i>	<i>Sebastian D. Becker& Utz Schäffer</i>
<i>Gerhard Satzger, Carsten Holtmann, Susanne Peter</i>	<i>Stefan Egle</i>
<i>Gero Holthoff, René Decher</i>	<i>Stephan Claus& Torben Rütters</i>
<i>Gert G. Wagner</i>	<i>Thorsten Knauer Christian Ledwig & Andreas Wömpener</i>
<i>Gülcan Erkilet & Khaled Kholmy</i>	<i>Thorsten Knauer, Andreas Wömpener</i>
<i>Heinrich Luft</i>	<i>Tiina Henttu-Aho</i>
<i>Jan O. Fischer, Uwe Götze, Erhard Leidich</i>	<i>Tobias Dümmler, Daniel Essrich, Stephan Kienle,</i>
<i>Jörg B. Kühnapfel</i>	<i>Utz Schäffer & Jürgen Weber</i>
<i>Klaus Möller, Frank Federmann, Svenja Pi eper, Michael Knezevic</i>	<i>Uwe Nölte (MBA)</i>
<i>Marko Sarstedt, Sebastian Scharf, Alexander Thamm, Michael Wolff</i>	<i>Victor Tiberius, Christoph Rasche</i>
<i>Matthias Meyer & Frank M. A. Klingert</i>	<i>Von Prof. Dr. Thomas Muche, Zittau</i>
<i>Matthias Meyer & Jan Spitzner</i>	<i>WP/StB Dr. Paul J. Groß, Köln / Dr. Matthias Amen</i>
<i>Michael Dobler</i>	<i>WP/StB Dr. Paul J. Groß, Köln / Dr. Matthias Amen, Essen</i>

- **Aplicación.**

Ser capaces de valorar económicamente las próximas entradas o salidas financieras con el objetivo de poder tomar medidas correctivas con antelación a posibles escenarios que puedan ocurrir.

- **Aspectos clave de una posible implementación.**

En el caso de esta herramienta, dependerá mucho de la calidad de nuestro sistema de información. Si la información en la que nos basamos a la hora de realizar un pronóstico es mejor, dicho pronóstico que realicemos será más veraz y sencillo de realizar.

- **Quienes intervienen en su implementación.**

Depende del ámbito sobre el cual queramos realizar el pronóstico. Es decir, si queremos realizar un pronóstico sobre las ventas, es necesario coordinarse con dicho departamento para asegurarnos de que dicho pronóstico está teniendo toda la casuística tanto interna como externa en cuenta, aunque sería el departamento de Controlling o financiero, dependiendo de la naturaleza y estructura de la empresa, el encargado de la realización de este.

- **Ventajas y desventajas.**

La principal ventaja que podemos destacar de esta herramienta es la capacidad de analizar el estatus de la empresa dentro del mercado y poder llevar a cabo la toma de decisiones.

6.4 Portfolio-Analyse (“Análisis de la cartera o Análisis BCG”)

- **Definición y enfoque (corto, medio, largo plazo).**

A partir de esta herramienta, se forman matrices de cartera con las que se pueden evaluar empresas completas, áreas comerciales, estratégicas o grupos de productos o productos individuales, con respecto a su posicionamiento estratégico. La idea básica es, que los negocios en diferentes situaciones competitivas o mercados deben controlarse estratégicamente de manera diferente.

Esta herramienta puede ser útil tanto para corto como para medio y largo plazo.

- **Adscripción dentro de las distintas ramas que hemos visto del desarrollo local del Controlling en los países de habla alemana.**

El enfoque de esta herramienta es más comercial.

- **Autores de referencia en base a la muestra de estudio.**

<i>Alexander Kempf & Christoph Memmel</i>	<i>Rainer Harms</i>
<i>Matthias Kruehler & Ulrich Pidun</i>	<i>Wolfgang Breuer, Franziska Feilke, Marc Gürtler</i>
<i>Leona Achtenhagen & Robert G. Picard PhD</i>	<i>Wolfgang Becker, Susanne Wendt-Meyer</i>
<i>Andreas Frings, Wolfgang Alter, Ingo Gaida & Thilo-J. Werners</i>	<i>Benjamin R. Auer,</i>
<i>Dirck Harmeister</i>	<i>Martin Böttcher, Stephan Klingner, Michael Becker</i>
<i>Sven Hausen, Christophe Campana & Eric Schott</i>	<i>Werner Adelberger, Nicole Haft-Zboril</i>
<i>Alfred D. Krupp</i>	<i>Thomas M. Fischer, Sven Sterzenbach</i>
<i>Sandra Mühlböck</i>	<i>Werner Adelberger, Nicole Haft-Zboril, Andreas Hoffjan</i>
<i>Friedrich von Boeselager Patrice Motlik, Hendrik Hellhammer & Robin Aden</i>	<i>Markus Forschner, Frank Burgsmüller</i>
<i>Friedrich von Boeselager Patrice Motlik, Hendrik Hellhammer & Robin Aden</i>	<i>Thomas Kriete u.a</i>
<i>Ralph E. Steuer, Yue Qi & Markus Hirschberger</i>	<i>Marcel Heesen Andre Kuchenbuch</i>
<i>Degenhard Meier, Tim Hiddemann & Malte Brettel</i>	<i>Hanno Drews</i>
<i>Rainer Kolisch Christian Heimerl & Sven Hausen</i>	<i>Christopher Marquard Caroline Rosentritt</i>
<i>Dennis Diepold & Jochen Dzienziol</i>	<i>Nicole Jekel Susann Erichsson</i>
<i>Johannes Siebert</i>	<i>Markus Wolff</i>
<i>Ralph E. Steuer Maximilian Wimmer & Markus Hirschberger</i>	<i>Hanno Drews</i>
<i>Thomas Mazzoni</i>	<i>Marcus Pick, Norbert Sträter</i>
<i>Theodor J. Stewart</i>	<i>Prof. Dr. Hanno Drews</i>
<i>Adam Ayaita, Kerstin Pull & Uschi Backes-Gellner</i>	<i>Martin Schulz Manfred Steiner</i>
<i>Prof. Ing. Emil Vacík, Ph.D., Lukáš Kracík, M.Sc., Ph.D., University of West Bohemia in Pilsen, prof. Ing. Jiří Fotr, CSc. und doc. Ing. Miroslav Špaček, Ph.D., University of Economics in Prague</i>	<i>Sebastian Schönhaar, Michael Nippa & Ulrich Pidun</i>

- **Aplicación.**

Los modelos de cartera se utilizan para la presentación y caracterización clara de las alternativas estratégicas. Se utilizan para presentar la situación actual como resultado de la fase de análisis de la planificación estratégica, analizar los cambios en el mercado y las situaciones competitivas a lo largo del tiempo y las estrategias básicas requeridas para responder a ellas.

- **Aspectos clave de una posible implementación.**

Para poder implementar esta herramienta, es clave contar con una fuente externa que sea capaz de proporcionar información sobre el mercado.

- **Quienes intervienen en su implementación.**

Principalmente ventas y marketing, además del departamento que cuente con información sobre la cuota de mercado y la tasa de crecimiento del mercado de la empresa.

- **Periodo de implantación**

No es muy complejo ni lleva mucho tiempo realizar este tipo de análisis, si se dispone de fuentes externas que proporcionen información como la tasa de crecimiento del mercado, entre otras.

- **Ventajas y desventajas.**

La principal ventaja de esta herramienta es que no sólo analiza factores internos, sino que te permite tener en cuenta el rendimiento con respecto al mercado; cosa que no es tenida muy en cuenta en el resto de las herramientas.

La principal desventaja es que da lugar a un margen para la subjetividad en la realización de los análisis.

6.5 Budgetierung (“Presupuestación”)

- **Definición y enfoque (corto, medio, largo plazo).**

Se trata de la cuantificación de todos los recursos financieros, humanos y tecnológicos necesarios para poder alcanzar los objetivos establecidos. Y estos planes

se realizan en base a un eje temporal y según el enfoque que se les quiera otorgar (a nivel estratégico, táctico u operativo).

El enfoque de esta herramienta es el medio y largo plazo. Depende del análisis que se quiera llevar a cabo y el eje temporal en el que se hayan establecido los objetivos empresariales.

- **Adscripción dentro de las distintas ramas que hemos visto del desarrollo local del Controlling en los países de habla alemana.**

Control financiero, control interno, contabilidad de costes y gestión.

- **Autores de referencia en base a la muestra de estudio.**

<i>Michael Friedinger</i>	<i>Rosemarie Koch, Stephan Form, Dennis Priebe</i>
<i>Sebastian D. Becker</i>	<i>Siegfried Gänßlen Ronald Gleich Karsten Oehler Robert Rieg u.a</i>
<i>Fabian Kleinschmit & Julia Schmitz</i>	<i>Ronald Latoska</i>
<i>Stephan Kramer</i>	<i>Ronald Gleich, Peter Schentler</i>
<i>Jürgen WebeLudwig Voußem & Jochen Rehring</i>	<i>Ronald Gleich / Peter Schentler / Steffen Sindl</i>
<i>Utz Schäffer & Jürgen Weber</i>	<i>Matthias Schmitt</i>
<i>Michael Friedinger & Stephan Altendeitering</i>	<i>Christoph Eisl Hans-Ulrich Holst Robert Rieg Peter Schentler Steffen Sindl Martin Tschandl</i>
<i>Matthias Kohlmann</i>	<i>Ronald Gleich</i>
<i>Tobias R. Bürgel, Klaus Derfuß, Sina K. Feldermann & Martin R. W. Hiebl</i>	<i>Matthias Schmieder</i>
<i>Dominik Kramer</i>	<i>Matthias Schmieder</i>
<i>Hanno Drews, Morten Friedrichsen,</i>	<i>Günter Lubos</i>
<i>Peter Schentler, Robert Rieg, Ronald Gleich</i>	<i>Avo Schönbohm Jacobus van Vliet</i>
<i>Alexander Baumeister, Markus Ilg</i>	<i>Alexander Becker Jörg Leyk Lars Riemer</i>
<i>Manuel Heidecke,</i>	<i>Prof. Dr. Michael Reiß, Dr. Tobias Bernecker</i>
<i>Maya Bundt, Dirk Hörnig, Constantin Kupka, Kathrin Hoder</i>	<i>Utz Schäffer, Michael Zyder</i>
<i>Deborah Nasca, Jan Christoph Munck, Andreas Wald, Ronald Gleich</i>	<i>Manfred Hoefle, Hans Marquart, Reinhardt Schnopp</i>
<i>Sören Abel, Pascal Nevries</i>	<i>Markus C. Arnold</i>

- **Aplicación.**

Los presupuestos sirven para establecer los objetivos generales que desean obtener en el futuro; plantando las actividades y los recursos necesarios para conseguirlos. Por ello, se trata de un instrumento de planificación, coordinación (ya que coordina las acciones de las distintas áreas según el objetivo de la empresa), comunicación (permite informar de las necesidades, políticas, recursos y acciones) y de control (proporciona referencias que nos permite comparar con los resultados obtenidos con el fin de medir y analizar posibles desviaciones).

- **Aspectos clave de una posible implementación.**

Los presupuestos deben estar orientados a los objetivos empresariales y perseguir el principio de economicidad a la hora de establecer los criterios para la estructura de los datos. El aspecto más complicado en la elaboración de unos presupuestos es el hecho de que requiere de que se realice una preparación de los planes por parte de cada área estratégica, que dichos planes estén coordinados con los objetivos generales y que la dirección esté de acuerdo con todo lo planteado. Esto se traduce en mucha coordinación e intercambio de información, que, dependiendo de la naturaleza y estructura de la empresa, puede hacer que este proceso sea bastante largo e ineficiente.

- **Quienes intervienen en su implementación.**

A pesar de que el departamento en cargo de la realización del presupuesto será el departamento de Controlling, aunque dependerá de la estructura de la empresa, participarán todas las áreas estratégicas de la empresa en la realización del presupuesto.

- **Periodo de implantación**

Influye en el periodo de tiempo que lleva la realización de los presupuestos, la complejidad del sistema de información, así como la calidad de la información y cómo esté trabajada la estructura de datos de una empresa. Sin embargo, requiere de bastante tiempo ya que requiere de mucha coordinación e información.

- **Ventajas y desventajas.**

La principal ventaja de realizar una presupuestación es que marca una hoja de ruta y ayuda a fijar los objetivos a alcanzar, teniendo en cuenta aspectos pasados y presentes.

La principal desventaja que puede presentarse por la realización de presupuestos es que puede dar la sensación que una vez fijado el presupuesto, no es posible incorporar nada a lo ya establecido; lo que puede causar insatisfacción en los empleados.

CAPÍTULO VII

7. CONCLUSIONES

A modo de cierre de este trabajo, cabe señalar que la forma en la que los distintos países implementan la Contabilidad de Gestión y sus herramientas no es homogénea y que este proceso se ve influenciado hasta por aspectos culturales e incluso políticos.

Desarrollos como el Cuadro de Mando Integral o los sistemas ABC han marcado un antes y un después en el aprovechamiento de los datos para la toma de decisiones en las empresas y es precisamente, la naturaleza de la empresa, el cómo desarrolla su actividad, los recursos con los que cuenta y el enfoque de su gerencia, lo que va a determinar cómo se construyen estos sistemas de datos.

Al adentrarnos en el espacio de trabajo de los países de habla alemana, nos percatamos de que existe una cultura propia con respecto al Controlling y a la Contabilidad de Gestión. En mi caso, yo misma, he trabajado temporalmente en el departamento de Controlling de la multinacional alemana, Bosch Rexroth y de acuerdo con mi experiencia, los principios por los que se rigen el Controlling y la Contabilidad de Gestión están instaurados en todos los niveles y en todos los aspectos internos (eficiencia, decisiones basadas en información, control de los procesos...etc.). Por tanto, en ese caso no es tan sólo una herramienta, sino que constituye directamente una forma de trabajo y de hacer las cosas.

Teniendo en cuenta mi experiencia, es importante diferenciar el desarrollo que se ha producido localmente en los países de habla alemana, ya que, si revisamos su literatura, nos percatamos de que lo que está establecido allí como “*Controlling*” adquiere una dimensión superior a lo que internacionalmente se conoce como “*Management Accounting*” debido a que involucra aspectos más amplios. Esto tiene mucho sentido, ya que, como hemos visto, el desarrollo de la disciplina en esos países se ha dado principalmente, gracias a la participación en la discusión de los profesionales en activo en primera instancia, seguido por el mundo académico y no a la inversa como generalmente ocurre.

En los países de habla alemana se entiende el papel del Controller como un socio que ha de ser proactivo en la confección de la estrategia, desglosando los objetivos y estableciendo los medios para conseguirlos y no solo como alguien que explota los datos según las necesidades de la gerencia. Además, se encargan de analizar el avance en la consecución de estos objetivos a través de la planificación y el control, garantizando la transparencia de la estrategia empresarial (de los resultados, los procesos, y de cómo estos contribuyen a la eficiencia y mayor rentabilidad). Por tanto, durante el ejercicio de su trabajo, el Controller, en los países de habla alemana abarca tareas relacionadas con la Contabilidad de Costes, Contabilidad de Gestión, Control Financiero, Control Interno, Análisis Comercial e incluso Contabilidad Financiera.

Esto lo podemos ver reflejado una vez realizada la revisión bibliográfica, donde encontramos dentro de las herramientas más importantes Si revisamos el top 10 de herramientas más importantes que extraído en capítulos anteriores: Balanced Scorecard (“Cuadro de Mando Integral”), Verrechnungspreisermittlung (“Establecimiento de precios de transferencia”), Prognoserechnungen (“Cálculo de previsiones”), Portfolio-Analyse (“Análisis de la cartera o Análisis BCG”), Budgetierung (“Presupuestación”), Informationsbedarfsanalyse (“Análisis de las necesidades de información”), Target Costing (“Cálculo de costes por objetivos”), Benchmarking, Kapitalflussrechnung (“Estado de flujos de caja”), Prozesskostenrechnung (PKR) (“Sistema ABC (sistema de costes basado en las actividades)”); queda perfectamente reflejado lo comentado anteriormente. Por tanto, podríamos concluir que, en los países de habla alemana, la función del Controller tiene un mayor dimensionamiento estratégico con respecto a lo establecido internacionalmente Y a que, como apreciación personal, considero que, si realizásemos el mismo análisis en otros países, no obtendríamos los mismos resultados. No creo que en otros países apareciese el Análisis de BCG asociado a la figura del Controller o como tareas asociadas a su función.

Como se puede ver a lo largo de este trabajo, a pesar de que el conocimiento acerca del Controlling estaba inicialmente limitando al mercado local (Alemania, Suiza y Austria), cada vez se ha internacionalizado más; tal como lo muestra la línea de trabajo de las asociaciones IGV e IGC. Sin embargo, aún queda mucho espacio por recorrer en este aspecto, dado que, de no haber contado con la asistencia del profesor Kalenberg, para poder chequear los términos al comienzo de nuestra investigación, el enfoque

habría sido completamente equivocado. Incluso, considero, sería interesante para el ámbito académico profundizar en una estandarización del vocabulario alemán-español que permitiera acercar el conocimiento distintivo que se ha dado en este mercado, al ámbito académico internacional, como ya se ha hecho con idiomas como el inglés.

Igualmente, y teniendo en cuenta el ritmo vertiginoso al que se desarrolla nueva tecnología y cómo los datos cada vez adquieren más importancia para el funcionamiento de las empresas, podemos observar como con la intrusión de lo que se conoce como “Business Analytics” o el “Data Science”, podemos decir que se vienen momentos emocionantes para el desarrollo de la disciplina del Controlling y la explotación de los datos para la toma de decisiones. Además de todos los retos a los que se enfrenta el mundo empresarial en la actualidad y cómo la disciplina puede colaborar para abordarlos. Estos pueden ser la sostenibilidad (me he encontrado con varios artículos sobre cómo establecer un CMI “green” y artículos anotando directamente sobre el “Green Controlling” o cómo calcular los objetivos de eficiencia energética y la planificación en los tiempos de incertidumbre).

Para finalizar, creo que este trabajo tiende puentes y permite acercar el conocimiento de lo que han desarrollado en los países de habla alemana a las personas hispanohablantes y creo que abre una línea de investigación que puede resultar muy interesante de cara al futuro tanto a nivel lingüístico como a nivel de la disciplina como tal.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez López, J., & Blanco Ibarra, F. (2003). El Marco de la Contabilidad de Gestión. AECA.
- Álvarez Suarez, P. (2016). Análisis de las herramientas de Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión más utilizadas en empresas españolas [Trabajo de Fin de Grado UPV-EHU]. San Sebastian, Guipuzcoa, España.
- Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (n.d.). La Normalización Contable Española desde sus inicios [JORNADA AECA “NORMALIZACIÓN Y DERECHO CONTABLE”].
- Balanced Scorecard – ControllingWiki. (2020, April 14). Controlling-Wiki. Retrieved September 4, 2022, from https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Balanced_Scorecard
- Bhimani, A. (Ed.). (1996). Management Accounting: European Perspectives. Oxford University Press.
- Bleiber, R. (2019, January 27). Kostenstellenrechnung – ControllingWiki. Controlling-Wiki. Retrieved September 6, 2022, from <https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Kostenstellenrechnung>
- Broto, J. (1997). La Contabilidad de Costes: conceptos y metodología básicos. AECA.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1999). Coste y efecto: cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Instituto Andaluz de Administración Pública.
- Der Verband der Hochschullehrerinnen und Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. (VHB). (n.d.). VHB-JOURQUAL Tabellen zum Download. vhbonline. Retrieved March 5, 2022, from <https://vhbonline.org/vhb4you/vhb-jourqual/vhb-jourqual-3/tabellen-zum-download>

- Economic Value Added EVA - ControllingWiki. (n.d.). Controlling Wiki. Retrieved September 6, 2022, from https://www.controlling-wiki.com/en/index.php/Economic_Value_Added_EVA
- Fidalgo, R. (n.d.). NUEVAS MODIFICACIONES AL PGC. UNA VISIÓN PRÁCTICA. <https://aeca.es/publicaciones2/newsletters/actualidad-contable/raul-fidalgo-deloitte/>
- Fischer, T. M., Coenenberg, A. G., & Günther, T. (2009). Kostenrechnung und Kostenanalyse. Schäffer-Poeschel.
- Gleich, R., Seiter, M., & Horváth, P. (2019). Controlling. Vahlen Franz GmbH.
- Guenther, T. W. (2013). Conceptualisations of 'controlling' in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks. *Journal of Management Control*, 23(23), 269–290.
- Hagen, K. (n.d.). Portfolioanalyse – ControllingWiki. Controlling Wiki. Retrieved September 6, 2022, from <https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Portfolioanalyse>
- Hagen, K. (n.d.). Portfolioanalyse – ControllingWiki. Controlling Wiki. Retrieved September 6, 2022, from <https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Portfolioanalyse>
- Hahn, D. (Ed.). (2013). Planungs- und Kontrollrechnung — PuK: Integrierte ergebnis- und liquiditätsorientierte Planungs- und Kontrollrechnung als Führungsinstrument in Industrieunternehmen mit Massen- und Serienproduktion. Gabler Verlag.
- Hórvath, P. (1978). Controlling: Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 48.
- International Group of Controlling (IGC) & International Controller Association (ICV). (2012, noviembre). Los aspectos esenciales del Controlling: la posición del ICV y del IGC. <https://www.icv-controlling.com/de/verein/grundsatzposition-was-ist-controlling.html>



- Kaplan, R. S. (n.d.). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. Handbook of Management Accounting Research, 3.
- Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1982). Advanced Management Accounting. Prentice-Hall.
- Kirsch, W. (Ed.). (2013). Unternehmensführung und Organisation: Bericht von der wissenschaftlichen Tagung in Innsbruck vom 23. bis 27. Mai 1972. Gabler Verlag.
- Kostenstellenrechnung » Definition, Erklärung & Beispiele + Übungsfragen. (n.d.). BWL-Lexikon. Retrieved September 6, 2022, from <https://www.bwl-lexikon.de/wiki/kostenstellenrechnung/#was-ist-die-kostenstellenrechnung>
- Malles Fernandez, E. (2014). Contabilidad de Costes: Libro de Teoría (4ª Edición ed.) [Servicio de Reprografía de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Donostia-San Sebastián.].
- Malles Fernandez, E. (2017). Contabilidad de Gestión: Libro de Teoría [Servicio de Reprografía de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Donostia-San Sebastián].
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008, diciembre). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. Management Accounting Research.
- Matriz de McKinsey, ¿qué es y cómo aplicarla en una empresa? (2021, November 25). UNIR. Retrieved September 6, 2022, from <https://www.unir.net/empresa/revista/matriz-mackinsey/>
- Paredes Chanca, M. (2006). *PONS Wirtschaftswortschatz mit System Spanisch: das umfassende Lern- und Nachschlagewerk*. Klett Sprachen.
- Reichmann, T. (2011). Controlling mit Kennzahlen: die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten (A. Hoffjan, Ed.). Vahlen.
- Reichmann, T., Hoffjan, A., Horváth, P., Baumöl, U., Pedell, B., & Möller, K. (Eds.). (2019). Die Toolbox des Controllers: Controllinginstrumente im Wandel: Sonderausgabe der Zeitschrift Controlling. Vahlen Franz GmbH.

- ROBERT, K., Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). El cuadro de mando integral. Gestion 2000.
- Sánchez, C. (2007). *Langenscheidt Fachwörterbuch Wirtschaft, Handel und Finanzen Spanisch: Spanisch-Deutsch, Deutsch-Spanisch*. Langenscheidt
- Schäffer, U., & Binder, C. (2008). "Controlling" as an academic discipline: the development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003. SAGE Publications, 13, 33-74.
- Scherm, E. (Ed.). (2004). *Controlling: Theorien und Konzeptionen*. Vahlen.
- Ulrich, H. (1970). In *Die Unternehmung als produktives soziales System* (2^a ed.).
- Van der Stede, W., & Merchant, K. (2016). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Pearson Education Limited.
- Verrechnungspreise – ControllingWiki. (n.d.). Controlling - Wiki. Retrieved September 5, 2022, from <https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/Verrechnungspreise>
- Wagenhofer, A. (2006). Management Accounting Research in German-Speaking Countries. *Journal Of Management Accounting Research*, Eighteen (18), 1-19.
- Weber, J. (2008). *Von Top-Controllern lernen: Controlling in den DAX 30-Unternehmen*. Wiley.
- Weber, J., & Hirsch, B. (Eds.). (2002). *Controlling als akademische Disziplin: Eine Bestandsaufnahme*. Deutscher Universitätsverlag.
- Weber, J., & Schäffer, U. (2001). *Controlling als Koordinationsfunktion — 10 Jahre Küpper/Weber/Zünd. Rationalitätssicherung der Führung: Beiträge zu einer Theorie des Controlling*.
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK). (2022). *Studienführer Wirtschaftsprüfung der Wirtschaftsprüferkammer [Sommersemester 2022]*. https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Nachwuchs/Examen/WPK-Studienfuehrer_Wirtschaftspruefung.pdf

Zur Lehre im Fach Controlling — Eine empirische Bestandsaufnahme an deutschsprachigen Universitäten. (2003). In J. Weber & B. Hirsch (Eds.), Zur Zukunft der Controllingforschung: Empirie, Schnittstellen und Umsetzung in der Lehre. Deutscher Universitätsverlag.

ANEXOS

Anexo 1. Asociaciones enfocadas en la práctica del Controlling

Nombre	Traducción al castellano	Objetivos principales /Descripción:	Contacto	Sitio web	Dirección
BUNDESVERBAND DER BILANZBUCHHALTER UND CONTROLLER e.V. (BVBC) 	"Asociación Federal de Contables y Controllers"	Se describe como la asociación principal en materia de Contabilidad y Controlling. Con alrededor de 5.000 miembros lidera la discusión sobre las perspectivas en el sector financiero desde 1976 a nivel político y económico.	+49 (0)228 / 9 63 93 - 0	https://www.bvbc.de/bundesverband-der-bilanzbuchhalter-und-controller/	Am Propsthof 15-17 Deutschland - 53121 Bonn
INTERNATIONALER CONTROLLER VEREIN e.V 	"Asociación Internacional de Controllers"	La asociación desarrolla y representa la imagen social de los controllers: actuando como intermediario prospectivo entre los diferentes grupos de interés tanto dentro de las empresas y organizaciones, así como entre ellas, realizando de "intérprete" entre los diferentes idiomas, siendo gestores de transparencia y asociándose con la administración para asistir en el proceso de toma de decisiones en todos los niveles de gestión. Experto competente, que, sobre la base de la práctica ética, ejemplifica el perfil profesional independiente.	+49-(0)8153-88 974-20	https://www.icv-controlling.com/	Münchner Str. 8 Deutschland - 82237 Wörthsee

**INTERNATIONAL GROUP
OF CONTROLLING (IGC)**

"Grupo Internacional de
Controlling"

Los controllers diseñan y colaboran en el proceso de gestión, en su determinación, planificación y control de objetivos. Por tanto, comparte una parte de la responsabilidad de alcanzar esos objetivos: garantizan la transparencia financiera, estratégica del proceso y los resultados, coordinan las metas y planes de manera integral y organizan el sistema de informes orientado hacia el futuro y se encargan del diseño y mantenimiento del sistema de control interno.

+41-(0)71/244 93 33

<https://www.igc-controlling.org/>

Engelaustr. 25 Schweiz - 9010
St. Gallen



**VEREIN DER GEPRÜFTEN
CONTROLLER e.V**

"Asociación de Controllers
Certificados"

El objetivo de la asociación es, entre otros, la representación de los intereses del colectivo profesional de controllers oficiales (Controlling Ihk). También sirve como enlace con los antiguos estudiantes (para ser un controller oficial). Objetivos: Promoción y desarrollo del controlling, aumentar el grado de concienciación sobre el controller oficial, actualización del conocimiento a través de seminarios y conferencias, información orientada a la práctica mediante eventos/ visitas a empresas, conexión con la ciencia y la industria para promover y desarrollar el controlling.

02324 / 6844810

<http://www.vgc-controller.de/>

Keuperweg 31 Deutschland -
30455 Hannover



**CONTROLLER INSTITUT
GMBH**

"Facultad de Controlling"

Desde hace 35 años, el Controller Institute ha sido el socio educativo líder del mercado para la gestión empresarial y el desarrollo de liderazgo en empresas, organizaciones sin fines de lucro y administración pública. El control, la contabilidad, las finanzas corporativas, así como la estrategia y el liderazgo son sus temas principales. Más de 5.400 participantes asisten cada año a los cursos, seminarios, conferencias y formación interna del Controller Institute.

43-1-3686878

[http://www.controller-
institut.at/de/](http://www.controller-institut.at/de/)

Vorgartenstraße 204/6
Oesterreich - 1020 Wien

**BUNDESVERBAND
DEUTSCHER
STUDENTISHER
UNTERNEHMENSBERATU
NGEN e.V (BDSU)**

"Asociación Federal de los
Consejos de Estudiantes
de Empresa Alemanes"

La asociación está comprometida con la divulgación de la consultoría/asesoramiento empresarial en las universidades, así como en la industria y en la opinión pública en Alemania. Junto con la cooperación en toda Alemania y el intercambio de experiencia y conocimiento entre estudiantes de consultoría también busca la intensificación de contactos y cooperación a nivel internacional. La asociación se concibe así misma como un sello de calidad. Para cumplir con esas pretensiones prestan especial atención en proteger y desarrollar sus estándares de calidad, que son obligatorios para todos sus miembros. Promover la experiencia práctica a través de la cooperación con empresas y asociaciones y así ofrecerles una mayor oferta a sus miembros.

+ 49 (0) 228 - 40 97 255

<https://bdsu.de/>

Zitelmannstraße 22



**DEUTSCHE
GESELLSCHAFT FÜR
MEDIZINCONTROLLING
e.V**

"Sociedad alemana para el
controlling en el ámbito de
la medicina"




Es una asociación de gente interesada en el mundo del controlling, dentro del ámbito de la medicina. Participan médicos, enfermeras, juristas y economistas/administradores. Los objetivos y tareas de la empresa son el intercambio regular de información, la educación superior y el desarrollo conjunto de estrategias de resolución de problemas en el controlling aplicado en el mundo de la medicina.

0180-3663388-02728

<https://www.medizincontroller.de/>

Rohrbacher Straße 92/1
Deutschland - 69115
Heidelberg



<p>DEUTSCHER VEREIN FÜR KRANKENHAUS CONTROLLING e.V</p>	<p>"Asociación alemana para el controlling en hospitales"</p>	<p>Trata el controlling y gestión en la industria de la salud. Entienden que el controlling debe garantizar los objetivos de la empresa . Entienden que los controllers deben ejercer las siguientes funciones : coordinar al equipo de trabajo para conseguir los objetivos fijados , garantizar la transparencia mediante la creación de un sistema de informes con datos e información relevantes para la toma de decisiones , el establecimiento y mantenimiento de sistemas de control orientados a l futuro, prestación del servicio en un sistema de aprendizaje continuo y realizar la moderación entre las partes involucradas en los porcesos de controling, a través de una comunicación de confiaza en todas las divisiones .</p>	<p>+49 30 54 80 15 81</p>	<p>http://www.dvkc.de/index.php?id=2</p>	<p>Alt Moabit 91 Deutschland - 10559 Berlin</p>
					
<p>DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR CONTROLLING IN DER SOZIALWIRTSCHAFT e.V</p>	<p>"Asociación alemana para el controlling en la economía social"</p>	<p>Pretende ser un foro para todos aquellos, para quienes el controlling en organizaciones sin ánimo de lucro, es más que una función de evaluación de contabilidad financiera. El sector de las organizaciones sin ánimo de lucro está bajo una enorme presión competitiva, que sólo algunos pueden mantener a través de herramientas sofisticadas de controlling. La DGCS quiere ayudar con ello y desarrollar nuevas ideas para herramientas de controlling. Desde el 200 la DGCS ha ofrecido una amplia plataforma para el intercambio de experiencia y conocimiento en organizaciones sin ánimo de lucro y controlling en el ámbito de lo social. Su objetivo es ayudar a promover la comprensión del controlling como parte integral de la gestión de las organizaciones sociales.</p>	<p>49 2642/932-409</p>	<p>http://dgcs.de/</p>	<p>RheinAhrCampus - Südallee 2 Deutschland - 53424 Remagen</p>
					
<p>EUROPEAN MANAGEMENT ACCOOUNTANTS ASSOCIATION e.V</p>	<p>"Asociación europea de contables de gestión"</p>	<p>La tarea de la EMAA es promover los intereses económicos y profesionales de los contables y /o controllers y fortalecer la cooperación de estos grupos de profesionales en Europa. También tiene como objetivo expandir y promover el ámbito de actividades de los contables y controllers a través de la cooperación transfronteriza.</p>	<p>+49 (0) 228-9 63 93 18</p>	<p>http://emaa.de/</p>	<p>Am Propsthof 15-17 Deutschland - 53121 Bonn</p>
					



**SCHWEIZERISCHER
VERBAND DIPL.
BUCHHALTER UND
CONTROLLER**

"Asociación suiza de expertos certificados en Contabilidad y Controlling"

La formación, la representación de los grupos de interés y las relaciones públicas son el ámbito de actuación del veb.ch. Junto con la Asociación Comercial de Suiza (KV Schweiz) es la encargada de realizar exámenes y otorgar un certificado profesional. Para ello adapta constantemente los exámenes de diploma y requisitos del momento. La asociación es cofundadora y accionista de la Controller Academy en Zürich. Apoya el desarrollo y la introducción de formas apropiadas de contabilidad de gestión en Suiza. Por este motivo, trabaja estrechamente con distintas universidades suizas y publica sus propias publicaciones. La asociación tiene una revista que se publica cuatro veces al año "*Rechnungswesen und Controlling*" ("*Contabilidad y Controlling*").

043 336 50 30

<https://veb.ch/>

Lagerstrasse 5 Schweiz -
8021 Zürich



**WIENER
BILANZBUCHHALTER UND
CONTROLLER CLUB**

"Club vienés de Contables y Controllers"

El objetivo de la asociación es y era la *formación profesional continua* y la promoción y representación de intereses para contables, controllers, directivos y especialistas en contabilidad y finanzas (contabilidad financiera); el reconocimiento y la protección de la denominación profesional "contable" y el desarrollo de una configuración de profesionales independientes y las imposiciones legales para este nuevo empresariado. Es miembro fundador de la European Management Accountants Association (EMAA), representa (con la Asociación Federal de Contadores de Austria, BÖB) en toda Europa los intereses económicos del grupo profesional y lucha por una adaptación gradual de la formación, así como el reconocimiento y armonización de certificados y diplomas.

+43 (01) 369 78 57

<http://www.wibico.at/>

Pointengasse 8/4 Oesterreich
- 1170 Wien



**SCHMALENBACH-
GESELLSCHAFT FÜR
BETRIEBWIRTSCHAFT e.V**

"La sociedad de Gestión
Schmalenbach"

El objetivo de la sociedad independiente y sin ánimo de lucro Schmalenbach Society for Business Administration e.V. es intensificar el intercambio de experiencias entre la ciencia y la práctica y proporcionar respuestas viables a las preguntas actuales de la práctica de la profesión. La Sociedad Schmalenbach ha iniciado y coordinado el diálogo entre la investigación empresarial, la enseñanza y la práctica durante más de 80 años. Con este fin, organiza conferencias y congresos, en particular la Conferencia anual de Schmalenbach en primavera y el Día de los economistas de negocios alemanes en otoño. Una base esencial para la realización de sus objetivos son los grupos de trabajo, en los que trabajan más de 600 representantes de la ciencia y la práctica.

+49 2234 480097

<https://www.schmalenbach.org/>

Bunzlauer Str. 1, 50858 Köln,
Alemania



Schmalenbach-Gesellschaft
für Betriebswirtschaft e.V.

**INSTITUTE OF
MANAGEMENT
ACCOUNTANTS**

"Instituto de Contables de
gestión"

IMA, la asociación de contables y profesionales del mundo financiero en el ámbito de empresa, es una de las asociaciones más grandes y respetadas, focalizada exclusivamente en avanzar en la profesión de contabilidad de gestión. Globalmente, IMA apoya la profesión a través de la investigación. El programa CMA (Certified Management Accountant) promueve la *formación continua*, networking y aboga por la práctica ética de la profesión.

+43 (01) 369 78 57

<https://www.imanet.org/?ssopc=1>

10 Paragon Drive Suite 1
07645 Montvale, New Jersey



**Verband der
Hochschullehrerinnen und
Hochschullehrer für
Betriebswirtschaft e.V.**

"Asociación de Profesores
Universitarios de Ciencias
Empresariales"

El objetivo de la VHB es promover y seguir desarrollando las ciencias empresariales como una disciplina académica socialmente relevante, internacionalmente compatible y con visión de futuro. La asociación es una plataforma creciente y viva para el intercambio científico, la creación de networking y la promoción de jóvenes académicos en todas las áreas de la administración de empresas y más allá. Fundada en 1921, la VHB es hoy en día la principal institución de asociación académica para las ciencias empresariales en el mundo de habla alemana.

0451 - 61 11 00

<https://vhbonline.org/>



Anexo 2. Listado de revistas utilizadas en el estudio

Título	Traducción al castellano	Editorial	Frecuencia de publicación	Descripción
Controlling-Journal	"Revista Controlling"	Controlling-Journal	Cada 2 meses	Es una revista que representa una entretenida combinación de información especializada, noticias sobre el mercado laboral y la carrera como tal, la vida de la oficina y materia en conceptualización de software. Con Controlling-Journal, siempre se estará informado sobre los nuevos desarrollos en controlling y gestión. Se puede encontrar información importante para la práctica de la profesión y consejos útiles para la vida profesional o de oficina. Aprenderá sobre las nuevas tendencias en software e Internet: actual, seria, fácil de entender y entretenida.
Finanzen Steuern Kompakt	"Control de Finanzas Compacto"	Haufe-Lexware	Mensual	Con la práctica revista Finanzen.Steuern Kompakt, ¡obtendrá la ventaja decisiva de información con respecto a su competencia! Ya sea impuestos, administración de empresas o personal, aquí encontrará respuestas de confianza a todas las preguntas claves que se realice y apoyo para el día a día del trabajo. Noticias: compactas y claras sobre temas de impuestos, derecho, economía y recursos humanos. Enfoque: Artículos breves sobre temas actuales y contribuciones que prestan especial atención a los efectos en la práctica de la profesión. Práctica corporativa: contribuciones a los temas de impuestos, derecho económico, derecho laboral, administración de empresas, con recomendaciones de diseño, evaluaciones de expertos, ejemplos prácticos e instrucciones para el ejercicio de la profesión. Foro: entrevistas a expertos actuales, peticiones de lectores, declaraciones.
Controlling - Zeitschrift für erfolgsorientierte Unternehmensteuerung	"Revista enfocada a una exitosa gestión empresarial"	Verlag Franz Vahlen GmbH	Mensual	Un sistema de control efectivo adaptado a la gestión corporativa orientada hacia el éxito es indispensable para todas las empresas de hoy. Por lo tanto, nuestra revista se ocupa de toda el área de control: Control en funciones, divisiones y proyectos. Controlando en varias industrias y para todos los tamaños de empresa. Interfaces de control a funciones adyacentes (como gestión de información, finanzas, EDP, revisión) diseño del sistema global de control es el enfoque. En particular, se resaltan la estructura y la estructura del proceso de Controlling y la relación entre las subfunciones operativas individuales. El objetivo de nuestra revista es un servicio de información integral para el diseño de su control.
BC – Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling	"Revista para la contabilidad general, la contabilidad y el controlling"	Verlag C. H. Beck oHG	Mensual	Contabilidad / Cuentas Anuales Informes Herramientas / Métodos de Control. Gestión Financiera Derecho Tributario Derecho laboral y mercantil Especialmente ilustrativo: a través de numerosos resúmenes y gráficos tabulares. Especialmente claro: estructura de texto claro con subtítulos, énfasis y resúmenes. Particularmente práctico: a través de casos claros de práctica, consejos concretos y listas de verificación.

IRZ - Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung	"Revista para la contabilidad internacional"	Verlag Franz Vahlen GmbH	Mensual	<p>Si desea que los estados financieros de su compañía sean comparables a nivel internacional, no puede ignorar las regulaciones IFRS. Y para las empresas orientadas al mercado de capitales, son obligatorias de todos modos. Estas regulaciones están cambiando constantemente.</p> <p>Con el nuevo IRZ, se le informa de manera fiable sobre todos los nuevos eventos y reglamentos relacionados con la contabilidad internacional. Por lo tanto, siempre está actualizado con una fuente fiable. Los encabezados de la revista:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad financiera y política contable. • Informar y controlar. • Análisis de balance • Verificación • Sección de servicio detallado • También en cada edición: <p>En el "Comentario de expertos": los expertos cercanos a la política informan sobre los desarrollos actuales de las NIIF (IFRS) y las posibles consecuencias.</p>
KSI Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung Wirtschaft – Recht – Steuern	"Consultoría de crisis, reorganización e insolvencia - Derecho - Impuestos"	Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.	Cada 2 meses	<p>La nueva revista profesional KSI ayuda a las empresas y a sus consultores. Ya que transmite los conocimientos necesarios para la reestructuración y el asesoramiento sobre la insolvencia para superarla con éxito. En comparación con las revistas de insolvencia orientadas exclusivamente a la ley, KSI ofrece un valor agregado decisivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • KSI optimiza las estrategias de consultoría a través del enfoque multidisciplinario: negocios, derecho e impuestos. • KSI cree en la intervención a tiempo, si hay espacio para maniobrar y no solo en caso de insolvencia. El diagnóstico de las dificultades y el remedio, especialmente de las PYME, son preocupaciones importantes de la revista. • KSI proporciona el conocimiento elemental: el conocimiento para la gestión de una crisis empresarial, la reestructuración y la gestión de la insolvencia. • KSI apoya a las empresas y sus asesores en la implementación oportuna y precisa de nuevos requisitos legales y organizativos para casos de crisis, reorganización e insolvencia.

Zeitschrift Interne Revision (ZIR)	"Revista de Auditoría Interna"	Erich Schmidt Verlag GmbH & Co	Cada 2 meses	<p>Durante décadas, la revista ha proporcionado a los departamentos de auditoría interna de empresas y órganos administrativos los conocimientos técnicos fundamentales y puestos al día. El ZIR publica artículos sobre el estado actual y los desarrollos futuros de la auditoría interna y al mismo tiempo sirve para la calificación profesional y educación superior. Como órgano oficial del Instituto Alemán para la Revisión Interna e.V, el ZIR también considera áreas de especializadas relevantes, como los conocimientos básicos importantes para el trabajo de revisión de ámbitos especializados como por ejemplo de informática. Por lo tanto, el ZIR proporciona a todos los responsables información e instrucciones cruciales.</p> <p>En el contexto de las iniciativas legales y organizativas, el ZIR apoya el trabajo del departamento de Auditoría Interna en el contexto del gobierno corporativo, así como su cooperación con otros organismos, profesiones e instituciones internas y externas.</p> <p>El ZIR le ofrece información fiable de especialistas al más alto nivel: el DIIR verifica cuidadosamente todas las contribuciones antes de que se publiquen. No solo por su alto estándar de calidad, el ZIR ha sido durante décadas una ayuda indispensable para la orientación y la toma de decisiones de auditores, miembros de juntas directivas y directores, juntas de supervisión y asesoría, comités de auditoría, controladores, asesores fiscales y de gestión.</p>
Zeitschrift für Risk, Fraud & Compliance (ZRFC)	"Revista sobre el riesgo, el fraude y la conformidad"	Erich Schmidt Verlag GmbH & Co	Cada 2 meses	<p>ZRFC (Risk, Fraud & Compliance) es la única revista especializada en idioma alemán que combina la gestión de la conformidad con una experiencia especial en las áreas de gestión de riesgos y delincuencia económica, con un enfoque holístico.</p> <p>El ZRFC te apoya, en tu área de responsabilidad.</p> <p>Basado en reglas y cumplimiento de normas, así como en línea con las normas de comportamiento, con sugerencias valiosas y numerosas instrucciones.</p> <p>Acciones preventivas - a través de una amplia gama de medidas preventivas.</p> <p>Optimización de la organización interna - con muchos consejos para una correcta implementación.</p> <p>Para mantenerse al día con la información más reciente, a través de información regular sobre la situación legal actual y una sección de servicio integral.</p>
DER BETRIEB	"La empresa"	Handelsblatt Fachmedien GmbH	Semanal	<p>El conocimiento, la fiabilidad y los informes para la formación de opinión hacen de la revista DER BETRIEB durante décadas lectura obligatoria para asesores fiscales, auditores, abogados, así como ejecutivos y profesionales de las empresas. La revista informa semanalmente sobre las cuatro áreas de especialización: administración de empresas, derecho tributario, derecho comercial y derecho laboral.</p> <p>La revista proporciona importantes conocimientos técnicos para la práctica con contribuciones y comentarios actuales de autores de renombre, así como la cobertura de información sobre cambios en la ley y decisiones judiciales.</p> <p>Beneficiarse del trabajo de un equipo editorial experimentado, que selecciona cuidadosamente lo que importa del flujo de información. La cobertura semanal de noticias de los juicios más importantes de todos los tribunales federales supremos y las contribuciones de tipo práctico caracterizan a la revista.</p> <p>Los suplementos especiales sobre temas actuales, como la lista de verificación de normas potencialmente opuestas al derecho comunitario, el registro de impuestos sobre salarios, el informe de la jurisprudencia sobre el IVA y el complemento a los cambios en la seguridad social completan el rango de información. Cuatro veces al año también recibirá la revista "BewertungsPraktiker" con contribuciones prácticas a la valoración de empresas y activos intangibles.</p>

zfbf - Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung	"Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial"	Handelsblatt Fachmedien GmbH	Cada 2 meses	Economistas y profesionales de renombre en zfbf presentan los últimos hallazgos en investigación de negocios ocho veces al año, informan sobre los desarrollos actuales en las empresas y trabajan en conjunto con profesionales de la Asociación de Administración de Empresas de Schmalenbach. Cuatro veces al año, la edición alemana de zfbf se complementa con la edición inglesa sbr. En sbr, los principales autores informan mensualmente en inglés sobre importantes resultados de investigaciones internacionales, así como sobre los proyectos de desarrollo empresarial. La combinación de zfbf y sbr informa exhaustivamente sobre aspectos importantes de la administración comercial general con un enfoque en contabilidad, finanzas, marketing y organización. Cada año, dos ediciones especiales zfbf / sbr tratan temas seleccionados de investigación de negocios.
WiSt - Wirtschaftswissenschaftliches Studium	"Estudios científicos de economía"	Verlag Franz Vahlen GmbH	Mensual	Aportaciones científicas con literatura seleccionada y comentada. Transmiten conocimientos que habitualmente no se pueden encontrar en ningún libro. Explicaciones breves que son especialmente útiles para los exámenes orales sobre leyes, efectos, teoremas. Nuevos temas y términos económicos importantes explicados de manera eficiente. Trae los nuevos desarrollos sobre la utilización de la informática en el tratamiento de datos dentro del ámbito de las ciencias económicas. Información para el estudio y la profesión: informes sobre el mercado laboral para economistas, regulaciones de exámenes y becas, educación y capacitación después y fuera de los estudios. Aprendizaje práctico y aplicación de los conocimientos como preparación para el oficio.
DBW Die Betriebswirtschaft	"Economía de la empresa"	Schäffer-Poeschel Verlag	Cada 2 meses	La revista para la ciencia y la práctica. El DBW documenta avances significativos en administración de empresas en Alemania, Austria y Suiza. Ofrece un intercambio intensivo e integral entre la investigación y la práctica. Los temas actuales que ocupan a los especialistas se discuten de forma controvertida y se presentan los análisis y las soluciones para la práctica corporativa.
Controlling & Management Review	"Revisión de Controlling y Gestión"	Springer Gabler Verlag Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH	Cada 2 meses	Controlling & Management Review (CMR) transmite lo último en controlling y en gestión de empresas. La revista muestra ideas innovadoras y maneras de hacer que el controlling sea aún más exitoso. CMR también mira más allá de los límites del controlling e informa brevemente y de forma pragmática sobre las otras áreas de la función financiera. CMR promueve y llama al diálogo entre profesionales e investigadores. Los editores tienen un objetivo claro en mente: la revista quiere ser la herramienta de información de la comunidad del controlling. Al provenir de la revista Controlling & Management, Controlling & Management Review se concibe como una revista científica de alta calidad para las áreas de controlling y gestión. Los editores son los profesores Utz Schäffer y Jürgen Weber, Instituto de Gestión y Controlling de la prestigiosa WHU - Otto Beisheim School of Management, Vallendar. Los principales responsables de la toma de decisiones y reconocidos autores especialistas analizan, evalúan y escriben sobre temas de gestión y controlling orientados al futuro para profesionales y científicos del más alto nivel profesional.

Risiko Manager	"Administración del riesgo"	Bank-Verlag Medien GmbH	Cada 2 semanas	RISIKO MANAGER comprende aproximadamente 24 páginas por edición, se publica cada 14 días. Sus principales temas son el Riesgo del crédito, Riesgo de mercado, Riesgo operacional y Gestión de riesgo empresarial (ERM). Además de una gran cantidad de contribuciones de especialistas; noticias breves y contribución de personalidades, una sección de noticias de actualidad, así como consejos de expertos y reseñas de libros que mantienen a los lectores actualizados.
Zeitschrift für Corporate Governance (ZCG)	"Revista para Gobierno Corporativo"	Erich Schmidt Verlag GmbH & Co.	Cada 2 meses	La revista es la única publicación en idioma alemán que aborda de manera sistemática y directa a todos los órganos de gobierno corporativo de las empresas y sus auditores. ZCG es el principal organismo especializado, en el mundo de habla alemana, para difundir las contribuciones de especialistas e informar sobre el gobierno corporativo, el ZCG establece estándares para el buen gobierno corporativo y ayuda a la auditoría a lograr una realización útil y efectiva. Bajo los más altos estándares de calidad para los órganos de gobierno corporativo y la auditoría, ZCG agrupa todos los hechos y desarrollos relevantes. El concepto interdisciplinario de ZCG transmite información y asistencia para los estándares de buen gobierno corporativo en las áreas de administración, derecho, auditoría y contabilidad.
Zeitschrift für Führung und Organisation	"Revista para el liderazgo y la organización"	Schäffer-Poeschel Verlag	Cada 2 meses	Las preguntas sobre cómo llevar la organización y gestión en una empresa surgen en la vida cotidiana profesional y en las formas y facetas más diversas. Como la revista líder en idioma alemán en su campo, ZFO ofrece información especializada bien fundamentada y actualizada sobre estos temas, así como soluciones profesionales de autores reconocidos. El ZFO es el órgano oficial de la Sociedad para la Organización ("Gesellschaft für Organisation e.V. (gfo)"), la Sociedad Suiza para la Organización y Gestión (" <i>Schweizerische Gesellschaft für Organisation und Management</i> ") y la Asociación Austriaca de Organizadores de Empresas y Administración (" <i>Österreichische Vereinigung der Organisatoren für Wirtschaft und Verwaltung</i> "). Los lectores de la revista son profesionales, directivos, consultores de empresa y profesores universitarios.
Controller Magazin	"Revista de controllers"	Verlag für ControllingWissen AG	Cada 2 meses	¡La revista Controller Magazin le proporciona información especializada de primera clase para su práctica diaria de controlling! Cada dos meses, se le informará sobre los últimos desarrollos, en qué temas están trabajando sus colegas y qué herramientas prácticas le facilitarán su trabajo diario. Está relacionada con la <i>Asociación Internacional de Controllers (International Controller Verein)</i> .

Schmalenbach Business Review (SBR)	"Revista empresarial de Schmalenbach"	Verl.-Gruppe Handelsblatt	4 veces al año	<p>La revista publica investigación innovadora y original que es de gran interés para el ámbito de la práctica y la investigación de empresa. Su ámbito de aplicación incluye las áreas más importantes, como contabilidad y fiscalidad, finanzas, marketing, organización, gestión y el negocio digital pero también está abierto a otros campos que promuevan un mejor entendimiento de la práctica en empresa. SBR admite artículos que usan rigurosos métodos teóricos y empíricos de investigación para hallar sus resultados.</p> <p>SBR empezó en el 2000 como la revista internacional más antigua y más respetada de habla alemana en el ámbito empresarial, con el nombre <i>Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF)</i> (Revista de Schmalenbach sobre investigación empresarial). Para mantener la tradición, defiende la actitud de tener una perspectiva más amplia y monitorizar los avances en todas las áreas necesarias para poder superar con éxito todos los retos que impone la práctica empresarial. SBR Y ZfbF son las revistas de La Sociedad Schmalenbach para la Administración de Empresas.</p>
---	---------------------------------------	---------------------------	----------------	---

Journal of Management Control (JoMaC)	"Revista del control de gestión"	SAGE Publications for the Southern Management Association	4 veces al año	<p>Journal of Management Control (JoMaC) es una revista internacional relacionada con las rutinas y procedimientos formales basados en información que los gerentes utilizan para mantener o alterar los patrones en las actividades de la organización. Se hace especial hincapié en: la planificación operativa y estratégica, los sistemas de control y los procesos y técnicas.</p> <p>JoMaC se fundó en 1990 como una revista alemana y tiene una sólida reputación como una revista académica dedicada a la investigación de alta calidad en todos los aspectos del control de gestión.</p> <p>La revista cubre temas como: el papel de los sistemas de control de gestión en la gestión de empresas y organizaciones sin fines de lucro; el diseño y uso de sistemas de planificación para la producción, comercialización, logística y otros campos de uso; la interacción entre los aspectos estratégicos y operativos del control de gestión; el papel de los contadores de gestión y otros proveedores de servicios internos y externos, como los contadores financieros, auditores y consultores; cambio y la sostenibilidad de los sistemas de control de gestión.</p> <p>El título anterior de esta revista era <i>Revista para la organización y el control/dirección de la empresa (Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung)</i></p>
--	----------------------------------	---	----------------	--

**Management Review
Quarterly**

"Revista de Gestión
Trimestral"

Springer
Science+Business
Media S.A.

4 veces al año

Management Review Quarterly (MRQ) es una revista académica que se especializa en la revisión sistemática de literatura; estudios bibliográficos, meta-análisis y estudios de replicación. utilizando un método de revisión por pares y doblemente anónimo por el cual los trabajos son revisados sin que la persona que revisa el trabajo conozca la identidad del autor y viceversa. El alcance de la revista abarca todos los campos de la investigación empresarial y de gestión, incluidos los nuevos y los ya establecidos.

El objetivo de MRQ es resumir y categorizar el conocimiento en gestión e investigación de empresa, agregar hallazgos de investigación empírica importantes y cuestionar el conocimiento existente a través de estudios de replicación rigurosos. El objetivo de la revista es contribuir a la fundamentación empírica de los estudios de negocios y administración como disciplinas académicas y es de gran interés no solo para los lectores académicos, sino también para los profesionales interesados en la gestión basada en la evidencia y / o en la formulación de políticas basadas en la evidencia.

MRQ fue fundada en 1951 en la Hochschule für Welthandel en Viena, Austria (ahora Universidad de Economía y Negocios de WU Viena) como una revista de lengua alemana bajo el título "Journal für Betriebswirtschaft (JfB)". Esto hace de MRQ una de las revistas de gestión y negocios basadas en investigación más antiguas a nivel internacional.

Anexo 3. Listado de autores más representativos de acuerdo a la muestra

1. Jürgen Weber
 2. Alfred Biel
 3. Utz Schäffer
 4. Thomas Reichmann
 5. Dirk Hachmeister
 6. Natalie Kink
 7. Burkhard Pedell
 8. Klaus Möller
 9. Péter Horváth
 10. Andreas Hoffjan
 11. Walter Schmidt
 12. Herwig Friedag
 13. Peter Hoberg
 14. Thomas Hess
 15. Detlev R. Zillmer
 16. Gerhard Römer
 17. Ralf Kesten
 18. Ulrike Baumöl
 19. Bernhard Hirsch
 20. Heimo Losbichler
-