

EVOLUCIÓN DEL PERFIL PROFESIONAL DEL CONTABLE: LAS OPINIONES DE DOCENTES Y PROFESIONALES SOBRE LAS CAPACIDADES DIRECTIVAS.

José Luis Arquero Montaña
 José Antonio Donoso Anes
 Universidad de Sevilla

El dinamismo del contexto en el que los contables desempeñan sus tareas implica una necesaria reorientación de la formación que reciben. En otros países, esta cuestión ha suscitado gran interés, causando la aparición de publicaciones e investigaciones que ponen de manifiesto la importancia de aspectos no estrictamente contables en la formación del futuro profesional: capacidades de comunicación, de trabajo en grupo y de resolución de problemas.

Nuestro trabajo pretende estudiar la importancia que los docentes y profesionales de la contabilidad españoles otorgan a una serie de capacidades para la práctica de la contabilidad y el nivel que advierten en los alumnos. El presente estudio recoge, mediante una encuesta por correo, las opiniones de una muestra de profesores y profesionales, usando mapas estratégicos como principal herramienta de explotación de los datos.

The dynamic environment in which accountants work requires a re-orientation of accounting education. In other countries, this question has raised great debate, causing the publication of several statements and pieces of research, disclosing the relevance of non-technical capabilities in the education of the future accountant : communication, interpersonal and problem solving skills.

This paper aims to study the importance that academicians and practitioners give to a set of skills for accounting practice, and the level demonstrated by students. The present study gathers, using a mail survey, the opinions of a sample of professional accountants and university teachers, using strategic maps as data exploration tool.

PALABRAS CLAVE: Capacidades, perfil de formación, formación en contabilidad, objetivos educativos

KEYWORDS: Skills, educational profile, accounting education, educational objectives

1. INTRODUCCIÓN

La mejora de la educación está despertando un interés creciente en nuestro entorno. En este sentido, las reformas que se están implantando a todos los niveles son buena prueba de ello. Concretamente, el proceso de desarrollo de la autonomía universitaria, iniciado por la LRU, pretende crear un instrumento decisivo para el logro de los objetivos de calidad y progreso de la educación superior; permitiendo, asimismo, dar respuesta a las necesidades sociales. Este parece ser el posicionamiento del MEC cuando fija las Directrices Generales Comunes de los nuevos planes de estudio, e indica en el preámbulo de la norma: *“Esta nueva estructuración académica debe posibilitar, asimismo, la consecución de otro gran objetivo: acercar la formación universitaria a la realidad social y profesional de nuestro entorno (...) para dar respuesta a las nuevas demandas del mercado de trabajo.”*

Sin duda, para poder responder adecuadamente a las necesidades del mercado de trabajo, es preciso conocerlas. Una de las formas posibles es, (Argandoña, 1991), intensificando el contacto con quienes representan el mercado de colocación de los estudiantes y oyendo sus sugerencias y peticiones con el fin de adecuar mejor el tipo de formación que se ofrece al perfil profesional deseado. Este perfil profesional debería estar claramente definido en las Directrices Generales Propias de cada titulación, como dispone el artículo 8.1.2. del decreto de Directrices Generales Comunes (R.D. 1497/1987 de 27 de diciembre). La descripción de ese perfil, del que deducir en coherencia los objetivos educativos, requiere de un proceso de reflexión y estudio sobre las necesidades de formación y las características que debe desarrollar un futuro profesional en su paso por las aulas universitarias. En el caso de la licenciatura de Administración y Dirección de Empresas, las reflexiones sobre este particular recogidas en las Directrices Generales Propias (R.D. 1421/1990 de 26 de octubre) quedan reducidas a una simple enumeración de las materias a cubrir, indicando por todo objetivo el número de créditos a asignar a cada una de ellas. Esta clara deficiencia, inconsistente con el espíritu de la reforma y la

misma normativa, no ha sido tampoco subsanada en la redacción de los diferentes planes de estudio. Como pone de relieve Martínez Churriague (1991, 64): *“La reforma de los planes de estudio no es más que la determinación de los contenidos globales de su troncalidad, la distribución del tiempo lectivo entre las diferentes áreas de conocimiento y entre la enseñanza teórica y práctica. Es un proceso más preocupado por definir la distribución de la carga profesional de los profesores en cada titulación que por definir un modelo de profesional, con todas las variantes que se desee, pero que fije una meta docente a partir de la cual se pueda basar una planificación de la enseñanza. Los títulos de la universidad pública no dibujan un modelo de profesional.”*

La importancia que otorga el Plan Nacional de Evaluación de la Calidad de las Universidades³¹³ a la correcta fijación de objetivos educativos, que en sus guías de autoestudio pide a las universidades que señalen las metas y objetivos explícitamente propuestos para la titulación objeto de estudio; valorando el nivel de definición, entre otros aspectos, del perfil de la titulación, podría haber constituido una segunda oportunidad para acometer este proceso de reflexión. Desdichadamente, de la escasa participación hasta la fecha de los centros dedicados a la enseñanza de nuestra área, y de la lectura de algunos de los resultados (en las que estas cuestiones se salvan con formalismos y afirmaciones excesivamente vagas), se desprende la poca atención que se sigue prestando a este tema.

Así, en el presente trabajo, tras analizar los referentes que existen en la literatura, nos planteamos estudiar la importancia que los diferentes grupos implicados -docentes y profesionales de contabilidad- otorgan a una serie de capacidades y habilidades que han sido reconocidas por organismos de gran relevancia en nuestra área como parte imprescindible del perfil del contable profesional, así como el nivel que, en opinión de estos colectivos, tienen los alumnos que egresan de las aulas universitarias. Igualmente pretendemos recoger si estos colectivos estiman que la formación en estos tópicos corresponde es competencia de los departamentos de contabilidad y qué limitaciones encuentran para su desarrollo integrado en las asignaturas de contabilidad.

2. REFLEXIONES SOBRE EL PERFIL DE FORMACIÓN SUPERIOR EN CONTABILIDAD: PRECEDENTES

Al contrario que en España, en otros países (principalmente en EE.UU.) la cuestión de la definición del perfil del profesional ha sido, en nuestra área de trabajo, objeto de un fértil debate que ha contado con la atención de investigadores, empresas, universidades y asociaciones profesionales y académicas de gran relevancia. El causante de este debate es el proceso de cambio, cada vez más rápido, en las condiciones en que las empresas deben operar y la inercia de las instituciones educativas. La constatación de la existencia de un *gap* creciente motivó que en 1984, el Comité Ejecutivo de la AAA, comisionara a doce personas, siete docentes y cinco profesionales, presididos por Norton Bedford para que estudiaran qué estructura, contenido y alcance debía tener la formación de los contables. Así formado, el *“Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education”*, tras casi dos años de trabajo hizo públicas sus conclusiones. El documento titulado *“Future Accounting education: Preparing for the Expanding Profession”* (AAA, 1986), y más conocido como el Informe Bedford, sería un pilar fundamental sobre el que se asienta el proceso posterior de cambio educativo en contabilidad. Uno de sus puntos de partida indica que *“se hace necesaria una reorientación sustancial de los programas institucionales para asegurar que la formación del profesional satisfaga las necesidades cambiantes de la práctica”* (AAA, 1986, 93).

La publicación de este informe da lugar a la aparición de una serie de posicionamientos de trascendental importancia. En 1987, el AICPA emite el Future Issues Paper, en el que recoge la misma preocupación, compartida por los profesionales: *“El proceso actual no es lo suficientemente dinámico para adaptar los programas de contabilidad a tiempo, respondiendo a demandas rápidamente cambiantes (...esto) ha llevado a una brecha cada vez mayor entre los que los contables hacen y lo que los formadores en contabilidad enseñan”* (AICPA, 1987, 2-3)

³¹³ R.D. 1947 / 1995 de 1 de diciembre. Este Plan tiene un precedente en el Programa Experimental de Evaluación de la Calidad del Sistema Universitario, aprobado por el Consejo en 1992, y cuyo programa piloto se realizó entre 1992 y 1994.

Al año siguiente, el Instituto publica la revisión de sus requisitos de formación, en los que se decanta por una postura equilibrada en la que se limita el peso de la formación técnico contable en favor de otras áreas de conocimiento y destrezas (AICPA, 1988). Poco después, las mayores empresas de contabilidad y auditoría emiten conjuntamente un documento, conocido como "White paper", en el que recogen las preocupaciones e intereses sobre la formación de los futuros profesionales de estas firmas. Su posicionamiento apoya explícitamente los documentos emitidos por la AAA y el AICPA:

"Creemos que nuestros puntos de vista apoyan los esfuerzos previos de la American Accounting Association y del American Institute of Certified Public Accountants. Nosotros aplaudimos especialmente al Comité sobre Estructura, Contenido y Ámbito Futuros de la Formación en Contabilidad (...). Los análisis y recomendaciones de este comité proporcionan una base excelente para el futuro de la formación en contabilidad, incluyendo contenido curricular, procesos de enseñanza y responsabilidades del profesorado" (Arthur Andersen & co. et al. 1989, prefacio).

Como consecuencia de la entrada en el debate de las grandes firmas auditoras, y de su apoyo financiero, se crea la Accounting Education Change Commission, en la que quedan representadas la gran mayoría de asociaciones relevantes en el ámbito de la contabilidad (estadounidenses) y cuyo fin es servir de catalizador para el cambio en la educación superior en contabilidad (Flaherty y Mueller, 1994; Williams, 1994). En 1990, la AECC emite su *Statement Position N. 1*, en el que resume la visión de las organizaciones que representa sobre lo que debe ser el perfil de formación de los futuros contables profesionales. Este posicionamiento, junto con el Informe Bedford, el informe de las grandes firmas de contabilidad y las opiniones del AICPA forman una sólida base sobre la que se asientan gran número trabajos de investigación y de experiencias de innovación y cambio educativo en contabilidad; además, son el cimiento sobre el que la International Federation of Accountants elaboraría su novena directriz internacional de formación (IFAC, 1996).

Uno de los aspectos más interesantes de este proceso es la relevancia que da a un conjunto de conocimientos o capacidades que no son estrictamente contables, pero que, para estas organizaciones, son tan importantes como los conocimientos técnicos; y son parte fundamental del perfil profesional de un contable. Estas capacidades pueden agruparse en tres grandes bloques:

- **Capacidades de comunicación.** Entre éstas, se incluyen la capacidad de presentar y defender las ideas, posiciones y los resultados del trabajo por escrito, verbalmente y en situaciones formales e informales; así como la capacidad de localizar, obtener, organizar, informar a otros y usar la información procedente de fuentes electrónicas, impresas o humanas.

- **Capacidades de trabajo en grupo o interpersonales.** Se refieren básicamente a las capacidades de trabajar con otras personas, incluyendo la capacidad de organizar y delegar tareas, resolver conflictos y, en su caso, asumir posiciones de liderazgo.

- **Capacidades de resolución de problemas o intelectuales.** En estas capacidades se incluyen las de identificar y resolver problemas no estructurados, buscar soluciones creativas y ser capaces de evaluar soluciones alternativas o emitir juicios sobre las propuestas por otros. En algunos posicionamientos (Arthur Andersen & Co. et al., 1989; IFAC, 1996), se incluyen en este bloque capacidades de gestión de focos de presión.

Aunque no faltan los autores que alertan sobre posibles sesgos e intereses tras este proceso (Barefield, 1991; Poe y Bushong, 1991; Mathews, 1994; Davis y Sherman, 1996), los trabajos empíricos que tratan de determinar la importancia concedida por docentes y profesionales a estas capacidades y/o la conveniencia de su desarrollo en las clases de contabilidad arrojan resultados que apoyan las opiniones contenidas en los informes y posicionamientos de las organizaciones contables.

Así, los resultados del estudio de May, Windal y Silvestre (1995) indican que más del 96% de los profesores universitarios de contabilidad se muestran de acuerdo con la necesidad de que sus estudiantes sean capaces de resolver problemas no estructurados que requieran múltiples fuentes de información y el 90% indica la necesidad de prestar mayor atención, de forma integrada en los programas de contabilidad, a las capacidades de comunicación³¹⁴. Novin y Pearson (1989) y Novin y

³¹⁴ De los tres bloques, las capacidades de comunicación son las que más atención han recibido por parte de los investigadores, sin duda por la naturaleza misma del trabajo de un contable, que es siempre actor de un proceso de comunicación. En este sentido, en los trabajos de Mohrweis (1991) y Zaid y Abraham (1994) pueden encontrarse revisiones de la literatura bastante completas.

Pearson y Senge (1990) encontraron que los profesionales (contadores certificados o auditores y contables de gestión, respectivamente) compartían estas mismas opiniones: el 95% de los CPAs y el 97% de los contables de gestión consideran las capacidades de resolución de problemas, al menos, como "muy importantes". El porcentaje de profesionales que indica la misma importancia para las capacidades de comunicación ronda el 90%. Estos datos concuerdan con los obtenidos por Gingras (1987), quien informa que el 82% de los profesionales califican las capacidades de comunicación como "muy importantes" y el 78% opina que la integración de su desarrollo en las materias de contabilidad es una ventaja (frente a sólo un 1% recomendaría disminuir la atención dada a las mismas). Posteriormente, los resultados de Novin y Tucker (1993) indican que los contadores certificados sitúan las capacidades de comunicación en el primer lugar entre 66 objetivos educativos.

Los datos proporcionados por Gersich (1993) muestran que los auditores expertos consideraron a las capacidades de trabajo en grupo como las más importantes en su trabajo. Bhamornsiri y Guinn (1991), por su parte, destacan la creciente importancia de las capacidades interpersonales y de comunicación a lo largo de la carrera profesional, de modo que, si en todas las promociones estas capacidades son muy importantes, en las promociones a los puestos de mayor responsabilidad son las decisivas.

En lo relativo a las capacidades de resolución de problemas, el 96% de los docentes encuestados por May, Windal y Silvestre (1995) se muestran de acuerdo con la afirmación que reza: "los estudiantes deben ser capaces de identificar y resolver problemas no estructurados que requieren múltiples fuentes de información". Igualmente, los resultados de Novin y Pearson (1989) y Novin, Pearson y Senge (1990) sugieren que los profesionales consideran estas capacidades extremadamente importantes, datos que son coherentes con los proporcionados por Deppe et al. (1992).

La lectura de los párrafos anteriores nos sugiere un escenario en el que las organizaciones profesionales están demandando, con un amplio respaldo tanto en su colectivo como en el de docentes, un cambio en la formación de los futuros profesionales; cambio en el que los objetivos deben ser redefinidos para dar entrada, o mayor peso, a una formación menos tendente a la especialización y en la que se fomenten un amplio abanico de capacidades y habilidades.

Este fértil debate no ha tenido, hasta el momento, reflejo en nuestro país. Algunas circunstancias diferenciadoras entre nuestro contexto y el anglosajón pueden haber condicionado la ausencia de preocupación por el tema. Así, en nuestro contexto no existen estudios superiores en contabilidad, siendo la licenciatura en la que nuestra disciplina tiene mayor peso la de ADE. En todo caso es posible encontrar conjuntos de optativas que determinan "especialidades" (p.e. Universidad de las Palmas de Gran Canaria y Universidad de Zaragoza), "grupos" (p.e. Universidad de Huelva), o "perfiles" (p.e. Universidad de Murcia). Por otro lado, el mismo concepto de "profesional de la contabilidad" está indeterminado. Esta indeterminación puede venir influida por una serie de condicionantes (Martínez Churruarín 1989 y 1992): la inexistencia de una relación profesión / formación, la falta de reconocimiento institucional y la gran atomización y escaso asociacionismo del colectivo.

La citada inexistencia de formación especializada en nuestro contexto parece evitar una de las fallas del modelo anglosajón: la especialización excesiva y prematura, que lleva a las organizaciones profesionales a pedir un mayor peso en el currículum contable para otros conocimientos generales y del área de economía de la empresa (ver AECC, 1990; AICPA, 1992; IFAC, 1994 y 1996). Sin embargo, la parte del perfil profesional que hace referencia a capacidades no técnicas, no se contempla en ninguno de los documentos en los que se trata de los objetivos de la formación en ADE (Directrices Generales Propias o Planes de Estudio concretos), ni ha sido objeto de estudio alguno.

3. DESCRIPCIÓN DEL ESTUDIO Y METODOLOGÍA

3.1. Instrumento de recogida de datos

El instrumento elegido para recabar las opiniones de los colectivos fue el cuestionario por correo. Este instrumento presenta una clara ventaja cuando se pretende comprender un tema a través de el estudio de las percepciones de un gran número de personas informadas que están geográficamente dispersas. En este sentido, Gorden (1980) indica que los cuestionarios por correo suponen superar los problemas de la necesaria coincidencia espacio-temporal de entrevistador y

entrevistado, alcanzando segmentos de población inaccesibles de otro modo. Para Benke y Street (1992), los cuestionarios por correo son una fórmula muy usada de investigación *ex post facto*, resaltando que apropiados en investigación sobre educación de la contabilidad para recoger información a tratar estadísticamente. La menor riqueza informativa derivada de este instrumento, se compensa con la posibilidad de obtener resultados cuantificables y generalizables. Frente a estas ventajas, esta herramienta presenta diversos inconvenientes, que derivan de sus características de técnica de exploración impersonal (autoadministrada por el sujeto), y pre-codificada (las preguntas y las posibles respuestas están formuladas y cerradas desde el principio). Algunos de los más importantes son:

- Existencia de diferentes interpretaciones de las cuestiones, o de diferentes significados de los conceptos entre investigador y encuestado.³¹⁵
- Riesgo de que los sujetos respondan como creen que se espera que lo hagan (sesgo de respuesta esperada); o de forma socialmente admisible.
- Tasa de respuesta baja.
- Imposibilidad de persuadir al encuestado para que colabore.
- Imposibilidad de comprobar el orden de las respuestas.
- Falta de certeza de que quien realmente responde sea la persona esperada.

Con el fin de disminuir en lo posible el efecto de los inconvenientes, prestamos especial atención al diseño de los instrumentos (tanto cartas de presentación como los cuestionarios en sí), siguiendo los pasos indicados por Dillman (1978), Wiseman y McDonald (1980) y Collier y Wallace (1992).

El cuestionario consta de dos grandes bloques:

a.- Cuestiones de opinión (núcleo del cuestionario). Las cuestiones de opinión se responden en una escala de 11 puntos (de 0 a 10) y pueden agruparse en tres secciones:

a.1- Cuestiones previas. Esta sección consta de seis preguntas que consideramos de importancia crucial, ya que las opiniones al respecto son las que dan sentido, o invalidan el resto del trabajo. Con estas cuestiones se pretende explorar las opiniones respecto a temas como la conveniencia de que la Universidad tenga, o no, en cuenta las demandas de la práctica al elaborar los planes de estudio; si el desarrollo de capacidades no técnicas es competencia de la formación superior, etc.

a.2- Capacidades. Esta sección está formada por una lista de 22 capacidades y conocimientos agrupados en 5 conjuntos: capacidades de comunicación, trabajo en grupo, resolución de problemas, gestión de focos de presión, tecnología de la información y otros. Para cada capacidad los que los encuestados deben indicar (I) la importancia para el desempeño adecuado de las tareas de un contable y (II) el nivel que presentan los licenciados. A partir de las respuestas a los items de esta sección se pretende conocer las carencias o necesidades de formación percibidas por los encuestados, de modo que aquellas capacidades o conocimientos que son considerados de mayor importancia y para los que el nivel es menor, constituyen los que deben ser objeto de mayor atención.

a.3- Limitaciones. La tercera sección incluye cuestiones acerca de las limitaciones o inconvenientes que puede encontrarse el profesorado para dar respuesta a las necesidades de forma integrada en las asignaturas de contabilidad.

b.- Datos demográficos. Esta parte intenta recoger información sobre los encuestados que pueda ser relevante en cuanto a su asociación con las variables de opinión. En función del grupo de encuestados, se eligieron una serie de variables demográficas potencialmente relevantes.

³¹⁵ Para Blanchet et al. (1989), el motivo es la existencia de los mecanismos de clausura o cerrazón, que en un cuestionario se hallan enmascarados. Estos mecanismos de cierre bloquean el proceso de co-construcción de la referencia, limitando el número de mundos posibles al planteado por el investigador.

3.2. Población y muestra

Para la realización del estudio se pretendía contar con las opiniones de los grandes grupos con poder de decisión en la carrera de los futuros profesionales: docentes y profesionales. La población, en lo referente al profesorado, está claramente definida, y es fácilmente accesible a través de ASEPUC, asociación que agrupa a la gran mayoría de los integrantes de este colectivo. Así, la muestra de académicos se obtuvo de la base de datos de esta organización. En el caso de los profesionales, por la característica de dispersión y escaso asociacionismo mencionada, la accesibilidad a la población es mucho más limitada. En este caso, se acentúa la diferencia entre lo que Sjober y Nett (1980) denominan universo general y universo de trabajo, donde el universo de trabajo, o específico, es el subsistema o subgrupo accesible al investigador y del cual se seleccionan las unidades de estudio. Para el presente trabajo, optamos por tomar como universo de trabajo a una de las asociaciones profesionales más representativas: AECA. Teniendo en cuenta el tamaño de las empresas en las que desarrollan su labor los profesionales integrados en esta asociación, dato disponible en la memoria anual de AECA, consideramos conveniente completar esta base de datos con elementos obtenidos del anuario Duns 50.000, que recoge información sobre las 50.000 mayores empresas españolas.

Teniendo en cuenta las tasas de respuesta obtenidas en estudios publicados sobre poblaciones similares, entre el 20% y el 40%, se enviaron un número suficiente de cuestionarios para obtener un conjunto significativo de respuestas. Así, se enviaron 425 cuestionarios a docentes y 525 a profesionales, con el objeto de asegurarnos al menos 100 respuestas válidas por cada grupo. Una muestra de 100 cuestionarios nos permite asumir un nivel de confianza del 95,5% contando con un criterio pesimista: $p=q=50\%$ (García Ferrando, 1988, 143-145).

4. RESULTADOS

4.1. Tasas de respuesta y datos demográficos

Tras la realización de dos envíos, obtuvimos 117 cuestionarios válidos de profesionales y 21 cuestionarios incompletos o devueltos por errores en las direcciones, lo que supone una tasa neta de respuesta del 23,2%. En cuanto a los docentes, se obtuvieron 167 respuestas válidas (39,3% neto). Estas tasas de respuesta se sitúan dentro de los límites señalados por Nachmias y Nachmias (1976), quienes indican como válida una tasa de respuesta entre el 20% y 40% y es similar a la obtenida en otros estudios sobre las mismas poblaciones.

De los docentes que respondieron, 104 eran hombres y 63 mujeres. En el grupo de profesionales, la proporción de mujeres es muy inferior: 94 hombres, 12 mujeres y 11 sujetos para los que se desconoce este dato. En cuanto al nivel de estudios, 100 de los docentes encuestados son licenciados, 66 doctores y sólo hay un diplomado. De los profesionales, 83 son licenciados, 8 son diplomados y hay 25 doctores, proporción bastante más alta de la que esperábamos. Las edades de los encuestados oscilan entre 23 y 65 años, siendo el grupo de docentes relativamente más joven: promedio de 36 y mediana de 34, frente a un promedio de 42 y mediana de 41 del grupo de profesionales. Por experiencia docente, el 21,1% son profesores noveles (menos de 4 años de experiencia), el 47% de los docentes tienen más de 4 años hasta 10, y el 31,9% más de 10 años de experiencia docente. La mayoría de los profesionales encuestados, 65,7%, cuentan con una dilatada experiencia profesional (más de 10 años) y sólo un 15% tiene menos de 5 años. En cuanto al tamaño de las empresas en que ejercen su labor, el 44,2% lo hacen en empresas pequeñas (hasta 25 empleados), el 27,4% en empresas medianas (de 25 a 250 empleados) y el 28,3% en empresas grandes (más de 250 empleados).

4.2. Resultados descriptivos y diferencias

En general, las respuestas dadas a las cuestiones previas apoyan la relevancia del trabajo. El 95,7% de los encuestados opinan que la Universidad debe prestar atención a las demandas de la práctica en la elaboración de los planes de estudio. Del mismo modo, opinan que el grupo de

capacidades y conocimientos tratados en el cuestionario deben considerarse objetivos explícitos de la formación universitaria (sólo el 7,4% de los encuestados está en desacuerdo) y desarrollarse de forma integrada en las asignaturas de contabilidad (sólo el 8% de los encuestados está en desacuerdo). En cuanto a la afirmación que indica que en una selección de personal, estas capacidades se valoran tanto o más que el nivel de conocimientos técnico-contables, sólo el 3,6% de los encuestados está en desacuerdo. Estas respuestas se complementan con el bajo acuerdo que recibe la afirmación que sugiere que un futuro profesional puede desenvolverse contando únicamente con conocimientos técnicos (sólo un 10% de los encuestados) y la que indica que el desarrollo de las capacidades no es competencia de la formación universitaria (menos de un 5%). Aunque las opiniones de docentes y profesionales son muy coincidentes, las de estos últimos son más extremas en su grado de acuerdo o desacuerdo. En la tabla 1 se presenta el promedio de puntuación indicado por la muestra total y por cada grupo, y la significatividad del test de diferencias³¹⁶.

Tabla 1. Cuestiones previas	Total	docent.	profes.	signif.
La Univ., cuando elabora los planes de estudio, debe prestar atención a lo que demanda la práctica.	8,70	8,40	9,12	0,000
La Universidad presta atención a las demandas del mundo real cuando elabora los planes de estudio.	4,04	4,17	3,85	n.s.
Un lic. en administración de empresas sólo requiere conocimientos técnicos para desenvolverse con éxito en trabajos relacionados con el área contable.	2,40	2,55	2,19	n.s.
El desarrollo de estas capacidades no es competencia de la formación universitaria.	1,33	1,43	1,18	0,039
El desarrollo de estas capacidades debe ser un objetivo explícito de la formación universitaria.	7,96	7,62	8,46	0,000
En una selección de personal, estas capacidades se valoran tanto o más que el nivel de conocimientos técnico-contables.	7,95	7,76	8,22	0,050
El desarrollo de estas capacidades debe abordarse de forma integrada dentro de las asignaturas de contabilidad.	7,65	7,53	7,82	0,038

Las capacidades y conocimientos incluidos en el cuestionario son considerados como bastante importantes. A excepción de tres ítems (uso de medios de apoyo, la capacidad de asumir posiciones de liderazgo y el conocimiento de métodos de aprendizaje) que reciben puntuaciones medias de importancia cercanos al 7, todos los demás tienen indicadores de importancia mayores que 8 (ver tabla 2).

Para los profesionales, “ser consciente de la necesidad de aprender de forma continua” es el ítem más valorado (9,27) al que le sigue “poseer una visión global y de conjunto de la empresa” con una importancia media de 8,97. El conocimiento sobre el “uso de herramientas informáticas” (8,92); las capacidades de “integrarse en grupos de trabajo” (8,63), de “organizar y delegar tareas” (8,79) y de “identificar y resolver problemas no estructurados” (8,62) son también consideradas muy importantes. En cuanto a los niveles que observan en los recién licenciados, sólo 5 de 22 están por encima del aprobado. Las mayores dificultades para los estudiantes están, en opinión de los profesionales, en su capacidad de comunicarse de forma oral y de apoyar sus exposiciones con ayudas visuales (4,07 y 3,58), en su capacidad de identificar y resolver problemas no estructurados y de ser creativos en las soluciones (4,16 y 4,19), en la de organizar el trabajo para afrontar y gestionar peticiones contradictorias (4,13) y en la capacidad de ver la empresa de forma global (4,13); ítem en el que la diferencia de opinión con los docentes es mayor.

Los docentes, en general, otorgan más importancia a las capacidades de comunicación y de resolución de problemas que los profesionales. Tener una visión global de la empresa es la capacidad más importante en opinión de los docentes (9,01), seguida de la capacidad de “integrar conocimientos de diferentes disciplinas” (8,78) y de “realizar análisis críticos”. En cuanto al nivel percibido en los

³¹⁶ La prueba de contraste de hipótesis utilizada para comprobar si las respuestas de ambos grupos son diferentes es la U de Mann-Whitney. Este test es un equivalente no paramétrico de la prueba t y, de hecho, arroja resultados prácticamente idénticos. Sobre su uso puede consultarse Daniel (1981) y Ferrán (1996).

estudiantes respecto de estas capacidades y conocimientos, son especialmente bajos en las capacidades de comunicación oral (3,45) y en el uso de medios de apoyo (3,52) y en todo el bloque de capacidades de resolución de problemas.

Tabla 2. Opinión sobre capacidades	importancia media				nivel medio			
	total	docent	profes.	signif.	total	docent	Profes.	Signif.
· capacidades de comunicación								
Comunicación escrita (com1)	8,34	8,54	8,04	0,001	4,63	4,60	4,68	n.s.
Comunicación oral (com2)	8,57	8,66	8,44	n.s.	3,69	3,45	4,07	0,006
uso de medios de apoyo (com3)	6,99	7,04	6,92	n.s.	3,54	3,52	3,58	n.s.
Escucha efectiva y comprensión (com4)	8,64	8,66	8,62	n.s.	5,14	5,11	5,18	n.s.
Evaluación crítica de escritos (com5)	8,11	8,35	7,75	0,000	4,38	4,02	4,94	0,000
· cap. de trabajo en grupo								
Integración en grupos (grup1)	8,62	8,60	8,63	n.s.	5,95	6,01	5,86	n.s.
Organización y delegación de tareas (grup2)	8,53	8,35	8,79	0,009	4,48	4,56	4,38	n.s.
Asumir posiciones de liderazgo (grup3)	7,56	7,36	7,84	0,009	4,45	4,40	4,52	n.s.
· cap. de resolución de problemas								
Identificar y resolver problemas no estructurados (int1)	8,65	8,68	8,62	n.s.	4,15	4,14	4,16	n.s.
Creatividad en las soluciones (int2)	8,47	8,47	8,46	n.s.	4,12	4,08	4,19	n.s.
Integrar conocimientos de diferentes materias (int3)	8,59	8,78	8,31	0,006	4,23	4,10	4,45	n.s.
Análisis crítico (int4)	8,53	8,71	8,27	0,004	4,17	3,95	4,52	0,017
· cap. de gestión de la presión								
Afrontar peticiones contradictorias (pres1)	8,24	8,11	8,41	n.s.	4,18	4,22	4,13	n.s.
Afrontar plazos temporales estrictos (pres2)	8,24	8,06	8,49	0,008	4,49	4,55	4,39	n.s.
Gestionar tareas simultáneas (pres3)	8,35	8,24	8,50	n.s.	4,43	4,49	4,34	n.s.
· tecnologías de la información								
uso de herramientas informáticas (IT1)	8,65	8,47	8,92	0,012	5,71	5,62	5,85	n.s.
Conocimiento fuentes de información (IT2)	8,49	8,51	8,45	n.s.	4,72	4,52	5,03	0,035
· otros conocimientos y capacidades								
Necesidad de aprendizaje continuo (otr1)	8,88	8,60	9,27	0,000	5,51	5,34	5,78	n.s.
Conocimiento métodos de aprendizaje (otr2)	7,88	7,94	7,80	n.s.	4,73	4,57	4,99	n.s.
Consciencia de la responsabilidad ética (otr3)	8,22	8,28	8,15	n.s.	4,99	4,72	5,39	0,024
Conocimiento de la profesión (otr4)	8,38	8,34	8,44	n.s.	4,70	4,67	4,74	n.s.
Visión de conjunto de la empresa (otr5)	8,99	9,01	8,97	n.s.	4,78	5,21	4,13	0,000

La importancia otorgada por docentes y profesionales a las capacidades y conocimientos recogidos en el inventario sugieren que, en opinión de estos colectivos, forman parte del perfil deseado en un contable, siendo necesarios para poder desempeñar adecuadamente su trabajo. Estos resultados, unidos a los obtenidos en el bloque de *cuestiones previas* son un llamamiento a las responsables del diseño curricular para que tomen en cuenta estos aspectos en la fijación de los objetivos de formación y en el diseño subsecuente del resto de componentes curriculares.

No obstante, es preciso hacer una apreciación: como indica Beltrán (1995), un objetivo educativo se define como un proyecto de cambio definido en relación con el alumno y su conducta, se trata de un cambio pretendido, por lo que carece de sentido plantearse como objetivos conseguir

conductas que ya se muestran. En esta línea, se puede afirmar que el perfil necesario (los conocimientos, capacidades y valores considerados muy importantes) es orientador del proceso de fijación, pero no es el único determinante. Para guiar la intervención curricular, es necesario el análisis de los aspectos del perfil deseado para los que el desempeño es insuficiente, y por tanto requieren de mejora o de una modificación de conducta; es necesario analizar conjuntamente importancia y nivel.

4.3. Mapas estratégicos

Para cada uno de los conocimientos y capacidades incluidos en el estudio, hemos obtenido información sobre dos aspectos: importancia y nivel. El análisis de aquellos aspectos que son considerados esenciales, nos indica cuál es el perfil deseado, no obstante, para obtener información relevante para guiar una intervención curricular, el análisis separado de ambas variables es insuficiente. La actuación docente debe ir encaminada a corregir deficiencias en la formación, a actuar sobre **necesidades** y para determinar necesidades formativas es preciso tener en cuenta, de forma conjunta, ambas características. Una de las herramientas que permiten el análisis conjunto de dos aspectos asociados a un sólo elemento para detectar necesidades de actuación es el denominado mapa estratégico. Esta es una herramienta gráfica normalmente usada en estudios tendentes a mejorar la calidad de un servicio. La relación entre la relevancia y la satisfacción de cada rasgo definitorio del servicio permite establecer las prioridades de actuación para su mejora en aquellos en los que se unen relevancia alta y baja satisfacción (Smialek, 1995; Walker, 1997). En nuestro caso es posible establecer una analogía, en el que los rasgos definitorios son las capacidades y conocimientos, la variable “relevancia” es equivalente a “importancia” y la variable “satisfacción” corresponde a la variable “nivel” de nuestro estudio.

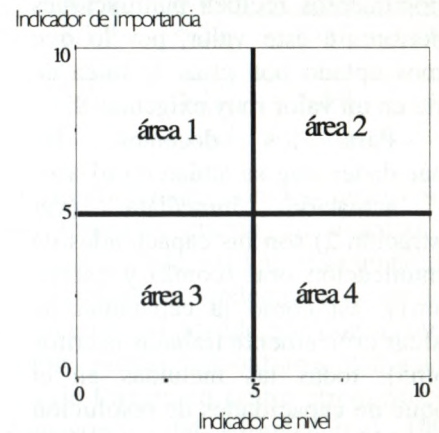


Ilustración 1

Cada rasgo (capacidad o conocimiento) puede representarse en un plano (ver ilustración 1) o mapa estratégico, en el que en el eje de abscisas se representan los valores de la variable de nivel y en el de ordenadas los valores del indicador de importancia. Trazando dos líneas paralelas a los ejes y que pasan por el punto medio de la escala de medición utilizada, el mapa queda dividido en cuatro áreas o cuadrantes, cada uno de los cuales sugiere una línea de actuación.

Los rasgos que quedan situados en el área 1, son aquellos que tienen una importancia alta y un nivel bajo, esta cuadrante recibe el nombre de **área de actuación inmediata**, ya que sobre estos rasgos son sobre los que hay que actuar en primer lugar. Las áreas 2 y 3 son áreas de vigilancia y atención secundaria, sobre las que se interviene si se producen desplazamientos hacia el área 1, o a medida que se atienden las necesidades primarias. Las capacidades que quedan en el cuadrante 4 tienen poca importancia y un nivel alto, por lo que no es necesario aplicar acción alguna sobre ellas, e incluso es posible desviar los recursos dedicados a estos factores a áreas de actuación preferente.

Tomando como base las opiniones sobre importancia y nivel indicados por cada grupo (disponibles en la tabla 2), es posible construir el mapa estratégico para docentes (ilustración 2) y profesionales (ilustración 3), en los que se ponen de manifiesto las capacidades y conocimientos para los que cada grupo percibe que existe una necesidad de formación a cubrir. Aunque el punto medio de ambas escalas, importancia y nivel, es 5; todas las capacidades y conocimientos reciben puntuaciones superiores a este valor, por lo que hemos optado por situar la línea de corte en un valor muy exigente: 8.

Para los docentes, las capacidades que se sitúan en el área de actuación inmediata (ver ilustración 2) son las capacidades de comunicación oral (com2) y escrita (com1), así como la capacidad de evaluar críticamente trabajos escritos (com5); todas las incluidas en el bloque de capacidades de resolución de problemas (etiquetados como int1 a int4) y de gestión de la presión (pres1 a pres3), la capacidad de organizar y delegar tareas (grup2), el conocimiento de fuentes de información (IT2) y de la profesión (otr4), y ser consciente de la responsabilidad social y ética del trabajo (otr3).

Las capacidades y conocimientos para los que los

profesionales perciben una mayor necesidad de formación son tener una visión global y de conjunto de la empresa (otr5), todas las incluidas en el bloque de capacidades de resolución de problemas (int1 a int4) y de gestión de la presión (pres1 a pres3), las capacidades de comunicación oral (com2) y escrita (com1), la de organizar y delegar tareas (grup2) y el conocimiento de la profesión (otr4).

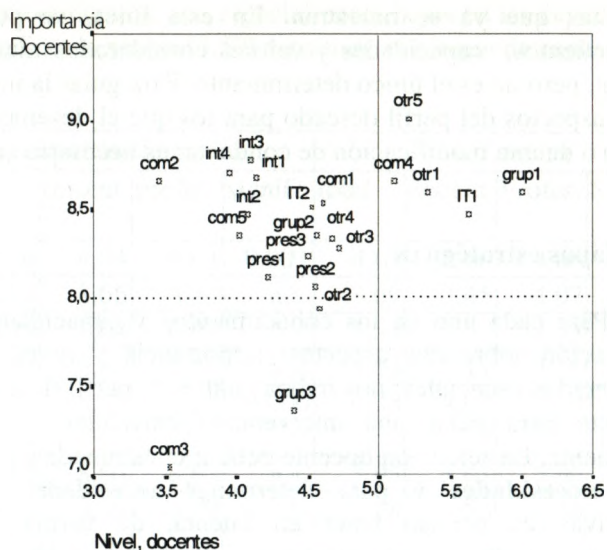


Ilustración 2

Importancia, profesionales

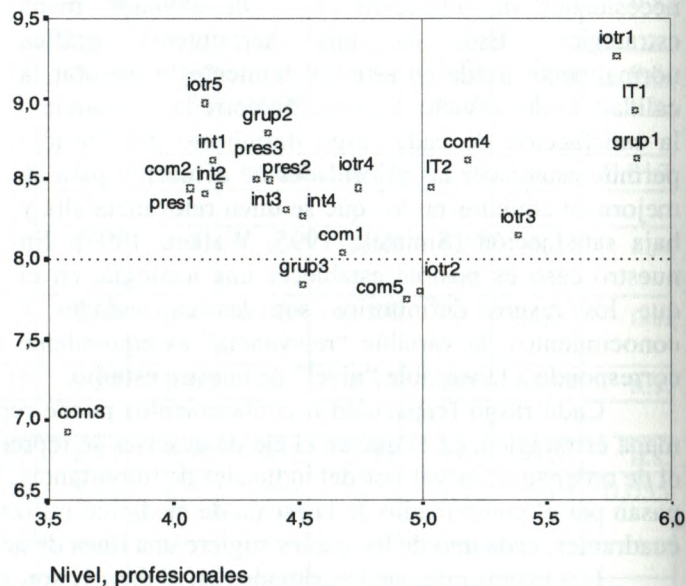


Ilustración 3

4.4 Limitaciones e implicaciones

Los datos anteriores sugieren que docentes y profesionales perciben que hay una serie de capacidades y conocimientos de gran importancia para el adecuado desempeño de las tareas de un profesional de la contabilidad; y que el desarrollo de estas capacidades y conocimientos debe ser un objetivo de la formación superior. No obstante, existen determinados factores limitativos que pueden incidir de forma negativa en este esfuerzo de desarrollo. Aunque existen ligeras diferencias en la importancia otorgada a estos factores limitativos entre profesionales y docentes (ver tabla 3), hay una total coincidencia en los tres factores que suponen una limitación crítica. Estos factores son por orden: (I) los elevados ratios alumno / profesor, (II) la falta de experiencia práctica del profesorado y (III) la falta de formación específica del profesorado.

Tabla 3. Limitaciones.	Total	docent.	profes.	Signif.
falta de medios económicos y técnicos	7,21	7,17	7,27	n.s.
falta de formación específica del profesorado	7,87	7,51	8,39	0,000
Elevados ratios alumno / profesor, masificación	8,60	8,56	8,67	n.s.
falta de calidad del profesorado	6,62	6,01	7,50	0,000
falta de incentivos para el profesorado (sistema de méritos que premia más la investigación)	7,09	7,31	6,78	n.s.
falta de colaboración de las empresas con la universidad	7,41	7,15	7,79	0,007
falta de interés del profesorado en el cambio, inercia en el uso de determinadas metodologías docentes	7,22	6,79	7,84	0,000
excesiva carga docente	5,42	5,50	5,29	n.s.
falta de experiencia práctica del profesorado	8,03	7,63	8,60	0,000
dedicación a otras actividades extra-docentes	5,34	5,06	5,75	0,046
la forma de evaluar a los alumnos, basados en exámenes alejados de la realidad	7,13	6,52	8,00	0,000
reticencia e inercia de los alumnos ante cambios de metodología docente	5,21	5,12	5,34	n.s.

Los resultados expuestos sugieren que, quienes han de decidir cuales son los objetivos y prioridades de la formación superior en contabilidad, deben tener en cuenta un abanico de conocimientos y capacidades que, al menos de forma explícita y planificada, no han sido atendidos adecuadamente. Es necesario, por tanto, introducir innovaciones curriculares tendentes a desarrollar aquellas capacidades para las que se perciben fallas formativas, haciendo lo posible por minimizar el impacto de las limitaciones detectadas. En la literatura contable pueden encontrarse publicadas experiencias de innovación en la línea de expandir los objetivos de formación (entre otros: Stocks, Stoddard y Waters, 1992; Geary y Rooney, 1993; AAA, 1994; Ainsworth, 1994; Albretch et al., 1994; Hardy y Deppe, 1995; Kimmel, 1995; MonPere y Sepe, 1996; O'Connor y Ruchala, 1998), llamamientos en favor de un mayor compromiso del profesorado en la práctica (Arthur Andersen et al. 1989) o propuestas de actuación sobre la formación del profesorado (Arquero y Donoso, 1998).

5. CONCLUSIONES

El cambio constante a que está sometido el contexto en el que el profesional de la contabilidad debe desempeñar sus tareas implica una necesaria reorientación de la formación que reciben. Aunque las intenciones del proceso de reforma de los planes de estudio van en la línea de reducir la brecha creciente entre formación y práctica, no ha dado respuesta a una cuestión fundamental: la concreción o definición del perfil de formación del que deriven los objetivos educativos en contabilidad.

En otros países, EE.UU. principalmente, esta cuestión ha suscitado gran interés y se ha abierto un proceso de diálogo entre los diferentes grupos implicados (profesionales y docentes) a través de sus organizaciones relevantes. A resultas de este proceso se han publicado posicionamientos en los que estas organizaciones y asociaciones exponen sus puntos de vista sobre los conocimientos, capacidades y valores que deben presentar los futuros profesionales del área contable. La cuestión más interesante que resaltamos de este proceso es el acuerdo manifiesto en incluir determinados aspectos que no son estrictamente contables en la formación del futuro profesional. La importancia de estos aspectos (capacidades de comunicación, de trabajo en grupo y de resolución de problemas) se confirma con los resultados de numerosos trabajos que recogen la opinión al respecto de profesionales y docentes.

Los resultados de nuestro trabajo, coincidentes con los realizados en el contexto norteamericano, indican que los profesionales y docentes españoles perciben deficiencias de formación en una serie de capacidades que, en su opinión son de gran importancia y cuyo desarrollo es una responsabilidad que la Universidad debe acometer de forma integrada en las asignaturas del área contable. Igualmente, ambos grupos se muestran de acuerdo en que las tres grandes limitaciones para

afrontar este desarrollo son la masificación, la falta de experiencia práctica del profesorado y su falta de formación pedagógica.

Como implicación, las Universidades deben afrontar el reto de incluir el desarrollo de estas capacidades y conocimientos (comunicación oral y escrita, resolución de problemas, conocimiento de fuentes de información, organización y delegación de tareas, organización del trabajo para afrontar focos de presión, etc.) como un objetivo de formación explícito y poner los medios para evitar o subsanar, en la medida de lo posible, las limitaciones.

REFERENCIAS

- ARGANDOÑA, A. (1991). Propuestas en torno a una encuesta. *Revista de Economía*, 8, pp. 68-69.
- ACCOUNTING EDUCATION CHANGE COMMISSION. (1990). *Position Statement No. 1. Objectives of Education for Accountants*. Sarasota, AAA-AECC.
- AINSWORTH (1994). Restructuring the introductory accounting courses: the Kansas State University experience. *Journal of Accounting Education*, 12, 4, 305-323.
- ALBRECHT, W.S. ET AL. (1994). An accounting currículum for the next century. *Issues in Accounting Education*, 9, 2, 401-425.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1986). Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession (The Bedford Report). En Bloom, R. et al (1994). *The Schism in Accounting*. Ed. Quorum Books, pp. 89-116.
- (1994). Special Issue (AECC grants awarded). *Accounting education News*. November.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, Future Issues Committee. (1987). *On achieving changes in Accounting Education*. New York, AICPA.
- (1988) Education Executive Committee. *Education Requirements for Entry Into the Accounting Profession (Revisión del Informe del Comité Albers)*. New York, AICPA.
- (1990). *Accounting Education: An AICPA Position Statement*. New York, AICPA.
- (1992) *Academic Preparation to Become a Certified Public Accountant*. New York, AICPA.
- ARQUERO MONTAÑO, J.L. Y DONOSO ANES, J.A. (1998). Capacitación docente de los profesores noveles: propuesta y experiencia en la Uniersidad de Sevilla. En AA.VV. *La Contabilidad y la Auditoría ante los próximos retos*. 259-276. Alcoy, Ed. Marfil.
- ARTHUR ANDERSEN Y CO. ET AL. (1989). *Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession*. (White Paper). New York.
- BAREFIELD, R.M. (1991). A critical view of the AECC and the converging forces of change. *Issues in Accounting Education*, 6, 2, 305-312.
- BELTRÁN LLERA, J. ET AL. (1995). *Psicología de la educación*. Madrid, Eudema.
- BENKE, R.L. JR. Y STREET, D.N. (1992). Accounting education research methodology. *Accounting Education*, 1, 1, 33-45.
- BHAMORNSIRI, D Y GUINN, R.E. (1991). The road to partnership in the 'Big Six' firms: implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*. 6, 1, 9-24.
- BLANCHET, A.; GHIGLIONE, R.; MASSONAT, J. Y TROGNON, A. (1989). *Técnicas de investigación en ciencias sociales*. Ed. Narcea.
- COLLIER, P.A. Y WALLACE, R.S.O. (1992). Mail accounting survey response patterns: an example of the total design method. *Accounting Education*, 1, 4, pp. 277-291.
- DANIEL, W.W. (1981). *Estadística con aplicaciones a las ciencias sociales y a la educación*. Bogotá, McGraw-Hill Latinoamericana.
- DAVIS, S. W. Y SHERMAN, R. (1996). The Accounting Education Change Commission: a critical perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, pp. 159-189.
- DEPPE, L.A. ET AL. (1991). Emerging competences for the practice of accountancy. *Journal of Accounting Education*, 9, pp. 257-290.
- DILLMAN, D.A. (1978). *Mail and telephone survey: the Total Design Method*. New York: Wiley.
- FERRÁN ARANAZ, M. (1996). *SPSS para windows. Programación y análisis estadístico*. Madrid: McGraw Hill.
- FLAHERTY, R.E. Y MUELLER, G.G. (1994). The mission of the Accounting Education Change Commission. *Special Issue*. AECC . Octubre.

- GARCÍA FERRANDO, M. (1988). *Socioestadística: Introducción a la estadística en Sociología*. Madrid, Ed. Alianza Universitaria.
- GEARY, W.T. Y ROONEY, C.J. (1993). Designing accounting education to achieve balanced intellectual development. *Issues in Accounting Education*, 8, 1, 60-70.
- GERSICH, F. (1993). *An investigation of the importance of selected knowledge areas and skills for a public accounting auditing career and the extent of academic preparation as perceived by audit seniors and audit managers*. Michigan, UMI Services.
- GINGRAS, R.T. (1987). Writing and the certified public accountant. *Journal of Accounting Education*, 5, 127-137.
- GORDEN, R.L. (1980). *Interviewing : strategy, techniques and tactics*. Dorsey Press, Homewood, Ill.
- HARDY, J.W. Y DEPPE, L.A. (1995). A competency-based, integrated approach to accounting education. *Accounting Education*, 4, 1, pp. 55-75.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Education Committee. (1994). *2000 and Beyond. A strategic framework for prequalification education for the accountancy profession in the year 2000 and beyond*. N.Y., IFAC.
- (1996). *Prequalification Education, Assessment of professional competence and experience requirements of professional accountants*. N.Y., IFAC.
- KIMMEL, P. (1995). A framework for incorporating critical thinking into accounting education. *Journal of Accounting Education*, 13, 3, 299-318.
- MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1989). Una Interpretación de las Relaciones entre Profesión y Enseñanza de la Contabilidad. En *La Contabilidad en Iberoamérica*. ICAC, Madrid.
- (1991). Propuestas en torno a una encuesta. *Revista de Economía*. 8, pp. 64-66.
- (1992). La educación contable universitaria: presente y futuro. En Gonzalo Angulo, J.A. (1992). *Contabilidad en España, 1992*. ICAC, Madrid.
- MATHEWS, M.R. (1994). An examination of the work of the Accounting Education Change Commission, 1989-1992. *Accounting Education*, 3, 3, pp. 193-204.
- MAY, G.S.; WINDAL, F.W. Y SYLVESTRE, J. (1995). The need for change in accounting education: an educator survey. *Journal of Accounting Education*, 13, 1, 21-43.
- MOHRWEIS, L.C. (1991). The impact of writing assignments on accounting students' writing skills. *Journal of Accounting Education*, 9, 309-325.
- MONPERE MCISAAC, C. Y SEPE, J.F. (1996). Improving the writing of accounting students: a cooperative venture. *Journal of Accounting Education*, 14, 4, 515-533.
- NACHMIAS, D. Y NACHMIAS, C. (1976). *Research methods in the social sciences*, Edward Arnold, London.
- NORTH CAROLINA A&T UNIVERSITY. (1994). North Carolina A&T University Report to the AECC. Documento interno de la AECC, pendiente de publicación por la AAA.
- NOVIN, A.M. Y PEARSON, M.A. (1989). Non-accounting-knowledge qualifications for entry-level public accountants. *The Ohio CPA Journal*. Winter. 12-17.
- , — Y SENGE, S.V. (1990). Improving the curriculum for aspiring management accountants: the practitioners point of view. *Journal of Accounting Education*, 8, 2, 207-224.
- , Y TUCKER, S.V. (1993). The composition of 150 hours programs: an empirical investigation. *Issues in Accounting Education*, 8, 273-291.
- O'CONNOR T.J. Y RUCHALA, L.V. (1998). A model for small-group writing labs in an accounting curriculum. *Issues in Accounting Education*, 13, 1, 93-111.
- POE, C.D. Y BUSHONG, J.G. (1991). Let's stop pretending all accountants are alike. *Management Accounting* (U.S.). Agosto. pp. 66-67.
- SCOFIELD, B.W. Y COMBES, L. (1993). Designing and managing meaningful writing assignments. *Issues in Accounting Education*, 8, 1, 71-85.
- SJOBERG, G. Y NETT, R. (1980). *Metodología de la investigación social*. México, Ed. Trillas.
- SMIALER, M.A. (1995). Total quality in K-12 education. *Quality progress*. May, 69-72.
- STOCKS, K.D.; STODDARD, T.D. Y WATERS, M.L. (1992). Writing in the accounting curriculum: guidelines for professors. *Issues in Accounting Education*, 7, 2, 194-204.
- WALKER, S. (1997). Customer feedback from the classroom. *Quality Progress*, March, 99-102.

- WILLIAMS, D.Z. (1994). Strategies for change in accounting education: the U.S. experiment. En Burns, J.O. y Needles, B.E. jr. *Accounting Education for the 21st Century. The global challenges*. Pergamon.
- WISEMAN, F. Y McDONALD, P. (1980). *Towards the development of industry standards for response and non-response rates*. Mass, Cambridge.
- ZAID, O.A. Y ABRAHAM, A. (1994). Communication skills in accounting education: perceptions of academics, employers and graduate accountants. *Accounting Education*, 3, 3, 205-221.