

EDUCACIÓN EN AUDITORÍA. APORTACIONES Y CAMBIOS PENDIENTES.

José L. Arquero Montaña

José A. Donoso Anes

Universidad de Sevilla

1. INTRODUCCIÓN.

En la última década, tanto profesionales, organizaciones, como un número cada vez creciente de académicos de la contabilidad se han unido a una dinámica que aboga por un cambio profundo en la formación universitaria de los contables. Esta preocupación de todos los sectores involucrados en la formación de los auditores y profesionales de la contabilidad se ha reflejado en diversos trabajos y posicionamientos. No obstante, y como señala Flower (1992), este debate se está produciendo en Estados Unidos, y ha tenido poca repercusión en Europa.

Esta inquietud de los profesionales, académicos y prácticos, se refleja en las organizaciones que los agrupan. Así, en 1984, el comité ejecutivo de la American Accounting Association crea una comisión de profesionales con diferentes historiales (AAA Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education), pero unidos por el interés en la educación de los contables. El trabajo de este comité se plasma en 1986 en un informe especial titulado Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession, más conocido como el informe del comité Bedford.

Este informe parte de la afirmación, sin ningún género de dudas, de que la educación de los contables es inadecuada para el futuro profesional de la contabilidad, y es necesaria una completa reorientación de la formación de los contables.

Para el desarrollo de la comunicación hemos seguido las orientaciones de los objetivos marcada por la Accounting Education Change Commission (AECC) en su Position Statement No. 1, Objectives of Education for Accountants (AECC, 1990).

En esta comunicación se pretende comentar las principales aportaciones que se han realizado sobre la formación universitaria en auditoría. Reconocemos que dejamos de lado un aspecto fundamental en la formación de profesionales, la formación continuada de postgrado, pero por razones lógicas de extensión nos vemos obligados a diferirla a un futuro trabajo. Antes de continuar, creemos conveniente dar una visión de qué es y cuales son los objetivos de la AECC.

2. LA ACCOUNTING EDUCATION CHANGE COMMISSION Y SUS OBJETIVOS.

La AECC fue creada en 1989 por la American Accounting Association, y cuenta con el respaldo de las principales firmas de Auditoría y Contabilidad de los Estados Unidos. Como se deriva de los documentos emitidos por la comisión, su objetivo es impulsar y fomentar la preparación académica de los estudiantes de contabilidad, de forma que los futuros contables posean las capacidades, conocimientos y actitudes necesarias para alcanzar el éxito en sus carreras como profesionales.

La AECC busca reforzar la calidad de la educación en contabilidad de acuerdo con las recomendaciones del informe del American Accounting Association Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education: "Future Accounting Education: Preparing for the Accounting Profession" (conocido como el informe del comité Bedford), y con el Libro Blanco de las Seis Grandes "Perspectives on Education: Capabilities for Success in the Accounting Profession." La AECC fomenta la mejora continua en la formación de los contables trabajando en colaboración con otras organizaciones interesadas.

Para el logro de esta misión, la comisión:

- actúa como foro para identificar, examinar y discutir temas relacionados con la formación académica de los contables profesionales,
- proporciona un foco que asimila y sintetiza los intereses, inquietudes y prioridades de las diferentes partes interesadas en lo que se refiere a mejoras en la educación superior de la contabilidad,
- sirve como catalizador para estimular adelantos demostrables en la educación de los contables a través de la reestructuración del currículum, el desarrollo de procesos y medios alternativos de educación y la utilización efectiva de los recursos de la Universidad.

3. ESTRUCTURA DE OBJETIVOS EDUCATIVOS (AECC, POS.ST. N°1).

El propósito del primer posicionamiento de la AECC es exponer el punto de

vista de la Comisión sobre los objetivos de la educación de los contables. La Comisión enumera una serie de temas que suponen una referencia para el desarrollo de investigaciones y trabajos dirigidos a la mejora de la formación de los contables.

Los objetivos se desglosan en:

1.- Aptitudes deseables.

capacidades y habilidades
conocimientos
orientación profesional

2.- Contenidos de las materias.

formación o conocimientos generales
formación en temas empresariales
formación en contabilidad
especialización en contabilidad

3.- Métodos instructivos.

Esta estructura de objetivos nos sirve de base para presentar las principales aportaciones realizadas en el campo de la formación universitaria en auditoría¹.

4. CLASIFICACIÓN DE LAS PRINCIPALES APORTACIONES.

Bajo la estructura presentada en el apartado anterior, vamos a reseñar las principales aportaciones realizadas sobre la formación de los auditores. Los trabajos que vamos a citar han sido obtenidos de diferentes bases de datos, revistas especializadas, búsqueda de referencias cruzadas, y sugerencias de compañeros.

4.1. Aptitudes deseables.

Anterior, pero coincidentes, con los posicionamientos posteriores de la AECC y con las conclusiones del comité Bedford, el Prof. Donald Sloan (1983), hace una serie de reflexiones acerca del desarrollo de la profesión contable y de los requerimientos educativos. Asimismo Gekas (1989), realiza un estudio crítico sobre la educación en contabilidad. Trata de considerar la forma en que las universidades pueden mejorar la formación de los contables, las limitaciones y los recursos necesarios -especialmente humanos-. Además se plantea una serie de cuestiones:

- ¿Qué se espera de las escuelas de contabilidad.?
- ¿Qué queremos que hagan además de ayudar a formar contables?

¹ Cuando citamos el término auditoría, lo hacemos en un sentido amplio, incluyendo el concepto de Public Accounting.

- ¿Qué clase de educación contable queremos que impartan?
- ¿Quién es mejor juez de estas necesidades? ¿los profesionales o los profesores?
- La relación entre los profesionales/profesores ¿es simbiótica o de superior/inferior?
- ¿Qué podemos hacer para incrementar el número de solicitudes de plaza en cursos de doctorado, acortar la duración de los programas de PhD, incrementar la financiación no gubernamental de la universidades, y dar a conocer la carrera de contable como interesante?

Según este autor las severas limitaciones de los contables junto a la demanda de profesionales cada vez más cualificados y entrenados suponen una gran tensión para las universidades.

Como consecuencia de la reorientación propuesta, tanto por Sloan (1983) como por el comité Bedford (1986) se reconoce la necesidad de desarrollar las capacidades de comunicación, pensamiento, y comprensión de la naturaleza y función de la ética. El énfasis se pone, no en intentar abarcar los conocimientos específicos del vastísimo campo que se abre ante un licenciado en contabilidad, sino en ofrecerles una formación general que ahonde en los conceptos y desarrollar en los estudiantes las capacidades y habilidades de

- pensamiento creativo, lógico-abstracto y análisis crítico
- resolución de problemas y comprensión de datos numéricos
- comunicación efectiva
- relaciones interpersonales
- conducta ética
- aprendizaje continuo y profundo.

En la misma línea, para la AECC (1990), la base sobre la que un aprendizaje continuo debe construirse tiene tres componentes: conocimientos, habilidades y orientación profesional. En relación a estos tres componentes la AECC expone el siguiente marco de contenidos:

Capacidades y habilidades: para ser profesionales con éxito, los graduados en contabilidad deben poseer capacidades de comunicación, habilidades intelectuales e interpersonales.

Las capacidades de comunicación incluyen tanto capacidad para recibir como para transmitir información y conceptos. Incluye saber escuchar y leer, así como expresarse eficientemente de forma oral y escrita. La capacidad intelectual hace referencia a saber localizar, obtener y organizar información, así como la habilidad de resolver problemas no estructurados en diferentes ambientes. También hace referencia a la posibilidad de emitir juicios basados en la comprensión de conjuntos de hechos confusos. Las destrezas interpersonales se refieren a la capacidad efectiva de trabajo en grupo y de liderazgo cuando sea necesario.

Conocimientos: los graduados en contabilidad deben tener cultura general, conocimientos sobre temas empresariales y de organizaciones, y conocimientos contables. La cultura general ayudará al profesional de la contabilidad a comprender las complejas interdependencias entre la profesión y la sociedad y a interactuar con diferentes grupos de personas. Esta cultura debe incluir una apreciación del flujo de desarrollo de ideas y eventos en la historia, tener conciencia de las diferentes culturas y fuerzas socio-políticas en el mundo de hoy. Asimismo es necesario una comprensión amplia de las matemáticas y de conceptos económicos, y sensibilidad estética. Esto le permitirá una mejor comprensión de las fuerzas económicas globales, políticas y sociales que afectan a la sociedad y a la profesión.

Los profesionales de la contabilidad deben comprender los entornos productivos de las organizaciones. Deben entender los trabajos que se realizan en el seno de estas organizaciones y los métodos por los que se produce el cambio organizacional. Dado que las organizaciones están afectadas por una cada vez más rápida dependencia de la tecnología, los profesionales de la contabilidad deben ser conscientes de el papel actual y futuro de la tecnología de la información en las organizaciones.

Unos sólidos conocimientos de los fundamentos de la contabilidad son necesarios para una carrera profesional de éxito. Aquí se incluye:

- Capacidad de identificar objetivos, problemas y oportunidades.*
- Habilidad para obtener, identificar, resumir, verificar, analizar e interpretar información financiera y no financiera que sea útil para la identificación de objetivos, problemas y oportunidades.*
- Capacidad para usar los datos, emitir juicios, evaluar riesgos y resolver problemas reales.*

El esfuerzo debe enfocarse al desarrollo del razonamiento analítico y conceptual, no a la memorización de estándares profesionales.

Orientación profesional: los graduados deben identificarse con la profesión e involucrarse en el desarrollo del conocimiento, las habilidades y valores de sus miembros. Deben conocer y comprender la ética de la profesión y ser capaces de hacer juicios de valor. Deben estar preparados para afrontar decisiones y problemas con integridad, objetividad, competencia y preocupación por el interés público.

Capacidades y habilidades.

En esta misma línea se han producido diversas aportaciones, así, la peculiar atención que debe recibir el desarrollo de actitudes y capacidades en la formación superior de contables se refrendan con trabajos como el de Addams (1981), que a través de un estudio realizado a contables con menos de un año de antigüedad en puestos de las (entonces) ocho grandes firmas de auditoría de los EE.UU. encuentra

que, en opinión de los encuestados, es más importante tener un nivel elevado de capacidades comunicativas -expresión escrita y oral en exposiciones- que de conocimientos específicos de auditoría. Esta carencia de preparación en capacidades comunicativas se hace patente para los auditores a la hora de comunicarse con los clientes o con el personal de la compañía. Estas capacidades parecen tener una mayor importancia, a la hora de decidir promociones o recompensas, que el nivel de conocimientos en temas puramente contables.

De especial relevancia es la aportación de Bedford y Shenkir (1987), quienes afirman que los graduados en contabilidad no saben como comunicarse, no razonan con lógica, sus habilidades para el trato interpersonal no son suficientes, son incapaces de pensar con creatividad y sentido crítico. Y a pesar de esto, la Universidad persiste en centrarse en los libros de texto en lugar de desarrollar las capacidades y habilidades de los estudiantes.

Smigla (1995) hace referencia, entre otros temas, a la necesidad e importancia de que en la formación de los CPA's se mejoren las capacidades comunicativas. Estas capacidades son necesarias para que los alumnos sepan interpretar y elaborar correctamente la información financiera.

Daly y Ward (1995) indican la importancia de combinar la instrucción en el aula con el desarrollo de las capacidades analíticas, de comunicación y trabajo en grupo.

La comunicación escrita es, en opinión de Deleo y Letourneau (1994), clave para la formación de profesionales de la contabilidad. Para estas autoras, un profesional debe ser capaz de comunicarse con efectividad y corrección con clientes y compañeros. Por tanto, la mejora de la capacidad de comunicación debe ser un objetivo explícito de cualquier curso de contabilidad.

Stevens y Stevens (1994) se hacen eco de que, pese a las continuadas llamadas de atención sobre la necesidad de mejorar las capacidades de comunicación de los licenciados (que entran en la profesión como auditores), aun no se ha resuelto el problema. Los autores piden que, como medida de fuerza, se evalúe esta capacidad en el proceso de selección.

Nelson (1995) comenta que es posible que los graduados sean ahora técnicamente más eficientes, pero, las capacidades interpersonales, de comunicación, de pensamiento crítico, así como la cultura general son muy inferiores.

Respecto a la habilidad de resolución de problemas, no podemos por menos, que citar una serie de trabajos que, si bien no entran estrictamente dentro de la formación universitaria de los auditores, resultan de gran importancia por sus implicaciones. Bonner y Lewis (1990), Bonner y Walker (1994), Libby y Tan (1994), y Libby y Luft (1993) estudian las variables determinantes y los modelos de determinación del conocimiento experto en auditoría. Estos estudios proponen modelos de adquisición y formación del

conocimiento experto de los auditores, presentándolo como función de las habilidades, conocimientos anteriores, experiencia y feedback. Su interés radica, a efectos del presente trabajo, en que todos destacan la importancia que tiene para la adquisición del conocimiento la *capacidad de resolución de problemas*. Aunque estos artículos se centran en la formación postgrado en el puesto de trabajo, la mejora de la resolución de problemas es un objetivo que hemos definido para la formación universitaria; y en cuyo tratamiento no entran los autores por considerarla una variable independiente con un valor predeterminado.

En los últimos años, tampoco han faltado trabajos de investigación materializados en tesis doctorales que tratan de los temas que nos ocupan.

Gersich (1993) de la Universidad del Norte de Illinois, investiga la eficacia de los programas de contabilidad para preparar a los individuos para la profesión de auditores. En este estudio realizó una encuesta a auditores senior y managers para utilizar su experiencia supervisando auditores de primer y quinto año.

Las ocho áreas de conocimiento incluidas en el estudio fueron: auditoría, entorno de los negocios, operaciones comerciales, técnicas de decisión, ética, contabilidad financiera, contabilidad de gestión y sistema fiscal.

Las ocho capacidades (o habilidades) incluidas fueron: evaluación (contable y auditoría), dotes comerciales, ordenadores, razonamiento ético, interpersonales, aprendizaje, comunicación oral y comunicación escrita.

Se desarrolló un cuestionario para obtener las percepciones sobre:

- (1) la importancia relativa de las áreas de conocimiento y de las capacidades
- (2) la importancia relativa de las áreas de conocimiento comparadas con las capacidades
- (3) el nivel de preparación de los auditores de primer y quinto año en cada una de las áreas y capacidades.

No se pudo determinar una jerarquía clara para áreas y capacidades. Aunque tres áreas (auditoría, contabilidad de gestión y ética) y tres capacidades (interpersonales, comunicación escrita y razonamiento ético) se percibieron como de similar importancia para una carrera profesional exitosa.

Como conclusiones del estudio podemos citar:

- (1) las áreas de conocimiento específico y las habilidades no son igualmente importantes para obtener el éxito profesional como auditor.
- (2) los programas de preparación de los futuros auditores necesitan mejorar en los conocimientos de las áreas referentes al entorno de los negocios y de operaciones comerciales.

(3) se considera que los auditores poseen un repertorio de capacidades y habilidades más desarrollado que su conocimiento profesional básico.

Sergenian (1994) de la Universidad de Connecticut, realiza su tesis doctoral sobre la relación entre tipo de experiencia del auditor (flexibilidad cognitiva) y rendimiento (performance) en las tareas profesionales. La relevancia del trabajo se justifica por el interés de profesionales y académicos en identificar y desarrollar las habilidades y conocimientos necesarios por los contables para desenvolverse en su trabajo.

La herramienta utilizada es el Case-Based Reasoning (CBR). Es a través de la práctica, adaptando creativamente viejos conocimientos a nuevas situaciones, como aprenden los individuos sobre la realidad y como adaptarse.

Como los generalistas tienen más experiencia en adaptación que los especialistas, se mantiene la hipótesis que los generalistas exhiben procesos cognitivos más flexibles.

Dos grupos de auditores que representan a los generalistas y a los especialistas participaron en una investigación empírica que medía el nexo entre flexibilidad y desempeño. La experiencia ofreció los siguientes resultados:

- La experiencia general se relaciona con la habilidad de adaptarse y al logro de objetivos a diferentes tareas.
- la amplitud en el trato de diferentes clientes, hacen que tengan la visión general de negocio para adaptar conocimientos adquiridos en otros contextos.
- cuanto más desestructurado o no rutinario es el problema, mejor se predice el éxito con las medidas de flexibilidad.
- el test de flexibilidad genérico no está relacionado ni con el logro ni con el tipo de experiencia.

Skean (1993), de la Universidad de Dakota del Norte, identifica características personales e intelectuales asociadas con el éxito en el examen de CPA, desarrollando métodos de predicción del éxito en cada una de las cuatro secciones del examen.

El éxito en el examen se midió de diversas formas: GPA (puntuación media de licenciatura), años de experiencia en contabilidad y la realización de cursos de repaso de auditoría estaban asociados positivamente con el logro.

Los estilos de aprendizaje marcan los modos de adquisición del conocimiento; Hope (1994), de la Universidad del Estado de Kansas, identifica los modos de aprendizaje de los CPA usando el modelo de Houle; en el que existen tres modos de aprendizaje básico: investigación, instrucción y refuerzo. Adicionalmente relaciona el modo de aprendizaje con variables demográficas (genero, zona rural/urbana, grado académico, , años de educación, experiencia,

tamaño de la empresa, ...). El resultado de la investigación daba que los CPA's mostraban de forma particular tres maneras de aprender: inquietud profesional (professional inquiry), refuerzo (reinforcement) e inquietud profesionalizada (professionally affiliated inquiry). El tamaño de la firma esta relacionado a la inquietud profesional y refuerzo. La educación formal se relaciona con el refuerzo. Los hombres tienden a usar inquietud profesional más que las mujeres. Los CPA's en escenarios rurales tienden a usar el refuerzo más que estos en zonas urbanas.

Lillie (1990), de la Universidad de Illinois, en su tesis estudió, dentro de una firma de auditoría, si existía un estilo de aprendizaje dominante; asimismo, comprobó las relaciones entre estilo de aprendizaje y (1) área funcional, (2) nivel profesional en la firma, (3) nivel dentro del área funcional.

Como herramienta usó el Learning Style Inventory de Kolb. El resultado obtenido mostraba que el estilo de aprendizaje convergente era el dominante dentro de la firma, lo que lo hacía consistente con las investigaciones de B.A. Baldwin y P.M. Reckers en 1984 y R.E. Baker, J.R. Simon y F.P. Bazeli en 1986 y 1987. El estudio sugería que el estilo de aprendizaje medido no era bastante sensible para detectar diferencias entre preferencias de aprendizaje del personal dentro de un grupo profesional.

La relevancia de este tipo de estudios se puede justificar bajo la hipótesis de que el estilo de aprendizaje predominante indica qué estilo de enseñanza es el más eficiente y como se adquiere el conocimiento por parte de los grupos estudiados.

Nikkhah-Azad (1988), de la Universidad del Norte de Texas, identifica y analiza las percepciones de los auditores sobre la importancia de determinados factores relacionados con la auditoría operativa. Un segundo objetivo de la tesis era determinar si las percepciones de los auditores certificados, difieren significativamente de aquellos que aun no han superado las pruebas.

Identificados los factores asociados con la auditoría operativa, estos se agruparon en tres categorías: organizacionales, personales, y de entorno. La identificación de los atributos organizacionales y personales se basa, principalmente, en los conceptos de la *norma para la práctica profesional de la auditoría interna* (publicada por el Instituto de Auditores Internos en 1978). La identificación de los atributos ambientales, se basó en una revisión de la literatura relevante, así como en entrevistas con auditores seleccionados. Cada atributo (categorizado como organizacional, personal o ambiental) fue utilizado como base para la identificación de los factores asociados con la auditoría operativa.

Los resultados de este estudio revelan vinculados con atributos organizacionales se percibieron de manera más favorable que aquellos vinculados con atributos personales o ambientales. Respecto al segundo objetivo, los auditores certificados consideraron los atributos vinculados con los informes de auditoría y

los temas de certificación como más importantes para la auditoría operativa que sus colegas “no certificados”.

4.2. Contenidos de las materias.

La discusión sobre este tema ha sido, si cabe, más amplia. Así Siegel y Kulesza (1995), afirman que los programas universitarios de contabilidad deben cambiar para responder a las necesidades de los colectivos.

Ese llamamiento no es sino uno sólo de entre los muchos que se pueden citar. Nelson (1995), indica que los profesionales de la contabilidad han estado pidiendo la realización de cambios en la educación de los contables desde los comienzos de los programas universitarios de contabilidad. Langenderfer (1987, p.304) observa

“Accounting education hasn't fulfilled all the expectations of the leaders of the profession of 100 years ago or of its leaders today”.

Previts y Merino (1979, pp.154 y ss.) afirman que tan pronto como el currículum contable comenzó a aceptarse en las universidades, los profesionales constataron la estrechez de miras de un enfoque curricular basado en la enseñanza de técnicas. Para los profesionales los procedimientos técnicos en contabilidad y auditoría se aprenden de forma más eficiente a través de la experiencia práctica. El papel de la educación debe ser el desarrollo de conocimientos más generales y capacidades analíticas.

Esta situación se agrava aún más, ya que , la magnitud y complejidad del “cuerpo común de conocimientos” se incrementa vertiginosamente. Esto provoca para Subotnik (1987, p.315) el sentimiento por parte de los educadores de la necesidad de enseñar el creciente cuerpo de reglas contables en lugar de conseguir la comprensión de los conceptos y principios contables subyacentes tras esas reglas. Conceptos y principios contables de los que depende en último grado la elaboración de las normas y reglas. Además con este enfoque, es casi imposible que los estudiantes lleguen a realizar un análisis profundo de las operaciones no regladas.

En España Fernández Peña (1987) afirma que su posición personal, frente a la postura que estima que para formar a un auditor o a un profesional de la contabilidad basta con que estudie contabilidad y sólo contabilidad, es contraria a esa pretendida *especialización*. Opina el Prof. Fernández Peña, que no ayudamos a nuestros estudiantes si ponemos el acento en el contenido más que en los procesos de pensar y razonar.

Siguiendo la misma línea, Martínez Churriague (1989, p.97) indica que la educación de los profesionales en la Universidad debe ser más conceptual que técnica. Una enseñanza centrada en instrumentos y procedimientos contables es insuficiente para formar el criterio de un profesional.

De la lectura de los comentarios anteriores se puede deducir que la tendencia

deseable es a una mayor generalización y profundización en conceptos frente a una prematura especialización².

Para la AECC (1990) los contenidos se estructuran en los siguientes componentes:

- formación o conocimientos generales
- formación en temas empresariales
- formación en contabilidad
- especialización en contabilidad

El desarrollo de cada uno de los componentes, según el citado posicionamiento sería el siguiente:

Formación y conocimientos generales: El currículum de educación general debe desarrollar en los estudiantes la capacidad de investigación, pensamiento lógico-abstracto y análisis crítico, así como entrenarles para la comprensión y uso de información cuantitativa. Debe mejorar su expresión escrita hasta un grado aceptable para un profesional, darles algunos conocimientos sobre investigación. Debe desarrollar la capacidad de escuchar y la expresión oral, conciencia histórica, conocimiento internacional y multicultural, aprecio por la ciencia, y el estudio de los valores y su papel en la toma de decisiones. Este objetivo no puede conseguirse con un conjunto aleatorio de materias. Se necesita un grupo estructurado de bloques temáticos, aunque esta estructura no debe ser demasiado restrictiva.

Formación en temas empresariales: Los profesionales de la contabilidad deben comprender los entornos en los que trabajan. Los programas de contabilidad deben, por tanto, incluir cursos diseñados para que los graduados tengan un nivel de conocimientos aceptable de las áreas funcionales de las empresas y de las organizaciones gubernamentales y sin ánimo de lucro. Los bloques temáticos deben cubrir finanzas, marketing, producción, comportamiento organizativo, y cómo se integran estas funciones en la dirección general.

Se le debe dar una especial importancia a los cursos introductorios de contabilidad. Estos deben servir tanto para los estudiantes que van a convertirse en profesionales de la contabilidad como para los que no. Un enfoque amplio, general, serviría a los intereses y necesidades de ambos grupos. Este curso debe enseñar, reforzar y recompensar las capacidades, habilidades y actitudes necesarias para el éxito en la profesión. Esto debe proporcionar un conocimiento exacto sobre la naturaleza de la carrera profesional como contable, lo que les permitirá realizar la elección adecuada sobre su ingreso en la profesión.

² La recomendación nº 2 del comité Bedford "Broad general education- Avoid premature specialization.

Formación en contabilidad: Los cursos de contabilidad deben presentar a esta como un proceso de elaboración, desarrollo y comunicación de información. El tema central debe ser cómo se identifica, mide, comunica y usa la información.

Los componentes esenciales de estos cursos deben ser:

- 1.- toma de decisiones e información en las organizaciones.*
- 2.- diseño y uso de los sistemas de información.*
- 3.- información financiera, estados contables (incluyendo informes y estados) y peritaciones (attesting).*
- 4.- conocimiento de la profesión contable.*

Los cursos deberían enfocarse tanto a los conceptos como a la aplicación de esos conceptos en el mundo real, incluidos los temas de contabilidad internacional y ética.

Especialización en contabilidad: La especialización en contabilidad debe ir tras la consecución del nivel apropiado de conocimientos en los temas anteriormente citados. Así pues, se debe ofrecer a un nivel de postgrado y de formación continua. Los programas de especialización en contabilidad deben incluir estudios avanzados en contabilidad financiera, contabilidad de gestión, fiscalidad, sistemas de información, auditoría, contabilidad pública (y de entidades sin ánimo de lucro) y contabilidad internacional.

La formación continua para profesionales puede solaparse considerablemente con la formación especializada ofertada por las universidades. El principio de ventaja comparativa debe regir el tipo de especializaciones ofrecidas por uno u otro tipo de entidades.

4.3. Métodos instructivos.

En este apartado, consideramos importante destacar que la mayoría de los trabajos previamente citados hacen especial referencia a la importancia de la participación activa del alumno en el proceso de aprendizaje (active learning), con las implicaciones que esto tiene sobre los métodos pedagógicos más adecuados; p.e. Daly y Ward (1995), Houghton (1992), Houghton y Hronsky (1993), Smigla (1995), etc...

Asimismo, es importante hacer notar la importancia que gran parte de los autores referenciados le otorgan al cambio de enfoque, del enfoque tradicional de "elaborador de la información" al de "usuario de la información". Este cambio, aunque implica que los alumnos adquieran un menor bagaje de conocimientos técnicos, favorece la comprensión de los conceptos generales, y sobre todo del uso que se hace de la información suministrada por el sistema contable. En todo caso se intenta evitar que los alumnos aprendan como dice Zeff (1989) *...a collection of rules that are to be memorized in a uncritical, almost unthinking way.*

Retomando el posicionamiento de la AECC (1990), en lo referente a métodos instructivos, la comisión afirma:

El objetivo último de todos los programas de contabilidad debe ser enseñar a los estudiantes a aprender por sí mismos. Por tanto, los programas no deben enfocarse hacia la preparación de cara a los exámenes de acceso a la profesión. Debemos enseñarles a los estudiantes las habilidades y estrategias que les ayuden a aprender con más efectividad y a como usar esas estrategias para continuar aprendiendo a lo largo de toda su carrera.

Los estudiantes deben ser participantes activos en el proceso de aprendizaje no receptores pasivos de información. Deben aprender a identificar y resolver problemas no estructurados que requieran el uso de información proveniente de diversas fuentes. Debe darse mayor importancia al aprendizaje por la práctica (learning by doing), así como al trabajo en grupos. El uso creativo de la tecnología es esencial.

Las clases de contabilidad no deben enfocarse únicamente hacia conocimientos contables. Deben usarse metodologías de enseñanza que aumenten y refuerzen las capacidades básicas de comunicación e intelectuales y las habilidades sociales.

El profesorado debe formarse para aplicar los métodos de instrucción apropiados. Debido a esto, los programas de doctorado deben prestar más atención a la metodología de enseñanza. Los profesores que son eficientes en su albor docente y aquellos que desarrollan o implementan enfoques innovadores a la enseñanza o en diseño curricular deben ser reconocidos (recognized and rewarded) por estas actividades.

El conocimiento de los acontecimientos históricos y contemporáneos que afectan a la profesión es esencial para un aprendizaje funcional. Esto permite a los profesores hacer las clases más relevantes y dar una perspectiva más real a sus lecciones. El profesorado debe tener un conocimiento actualizado de la profesión y su entorno. Se debe incentivar el que el profesorado se involucre y adquiera conocimientos sobre el entorno en el que trabajan los profesionales de la contabilidad.

Los métodos de enseñanza y los materiales deben cambiar ya que el entorno cambia. Se deben desarrollar sistemas de valoración y medida que fomenten la adaptación, puesta al día y mejor continua de medios y materiales.

En el presente trabajo, por motivos obvios de espacio, no vamos a tratar aspectos referentes a la aplicación de nuevas tecnologías. No obstante, el lector puede encontrar una revisión bibliográfica extensa sobre el particular en Donoso y Jiménez (1996), y Sánchez (1991).

Hemos considerado importante citar dos trabajos de tesis doctoral. Worrell (1995), de la Universidad de New Jersey, examina el efecto que tiene el uso de juegos para mejorar la enseñanza en sistemas de información contable y auditoría.

El diseño básico del estudio se basa en la formación de equipos de estudiantes interpretando roles en las áreas de diseño de sistemas, auditoría y defraudadores.

Los equipos de diseño de sistemas deben crear sistemas de información y comprar controles de seguridad, el equipo de defraudadores debe, evidentemente, defraudar, y el equipo de auditores tiene como misión auditar el sistema y descubrir a los defraudadores. Esta experiencia fue realizada como respuesta a las críticas de que el mundo académico no ha sabido dar a los estudiantes los suficientes conocimientos del mundo real como para permitirles ser eficientes en un entorno empresarial.

Los estudiantes fueron sometidos a un diseño de pre y post-test para medir el aprendizaje durante (y al final) del curso. Además se suministraron cuestionarios para medir las reacciones sobre la efectividad de la simulación, percepción del aprendizaje, y las actitudes hacia los ordenadores.

Los resultados indican un impacto significativo en el aprendizaje.

Marabello (1991), en su tesis afirma que, debido a la evolución de conocimientos, los profesionales (que se adaptan más rápido que las instituciones educativas) se comprometen cada vez más en la educación de los futuros contables.

El estudio se centra en el análisis de las prácticas (internships) en empresas, concretamente en firmas Auditoras (CPA), y para determinar los beneficios obtenidos por las firmas CPA de estos programas de prácticas, el impacto de la declaración de políticas de la AICPA en el crecimiento del número de programas, y el alcance del compromiso de los profesionales en la educación y entrenamiento de los contables a través de los programas de prácticas.

La principal conclusión que se deriva es que las firmas obtienen ventajas de la participación en los programas de prácticas.

A modo de epílogo.

Esperamos que la presentación de estos temas abra el debate entre los profesionales de la contabilidad y aumente el interés de los investigadores en desarrollar sus trabajos en este campo. En nuestra opinión es necesario un mayor esfuerzo de comunicación, así como, la creación de un grupo de trabajo que, al igual que existe en los EE.UU., exámine el estado actual de la docencia en contabilidad y los cambios necesarios. Sería conveniente que las organizaciones contables españolas se pronunciaran y acogieran positivamente esta dinámica de cambio.

BIBLIOGRAFÍA.

- ACCOUNTING EDUCATION CHANGE COMMISSION.(1990): *Pos. St. nº1. Objectives of Education for Accountants.*
- ADDAMS, H. (1981): *Should the big 8 Teach Communication Skills?* Management Accounting. 62-11.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (1986): *Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession.* En Bloom, R. et al (1994): *The Schism in Accounting.* Ed.Quorum Books, pp. 89 y ss.
- BEDFORD, N. Y SHENKIR, W. (1987): *Reorienting Accounting Education.* Journal of Accountancy. Agosto.
- BONNER, S. Y LEWIS, B. (1990): *Determinants of Auditor Expertise.* Journal of Accounting Research. vol. 28
- BONNER, S. Y WALKER, P. (1994): *The Effects of Instruction and Experience on the Adquisition of Auditing Knowledge.* Accounting Review. vol. 69. nº 1.
- DALY, B. Y WARD, B. (1995): *Working Together in Higher Education: The Challenge and Rewards.* Management Accounting. Mayo.
- DELEO, W. Y LETOURNEAU, C. (1994): *Writing: a Natural Part of Accounting.* Management Accounting. Septiembre.
- DONOSO ANES, J.A. Y JIMÉNEZ CARDOSO, S. (1996): *La Docencia en Contabilidad: ¿Un área de Investigación?.* En La Docencia de la Contabilidad a Debate: Cambios Para el Futuro.Dpto. de Contabilidad. Univ. de Sevilla.
- FERNÁNDEZ PEÑA, E. (1987): *Formación de Auditores y Ejecutivos de Contabilidad.* Técnica Contable, nº 462.
- FLOWER, J. (1992): *The Role of the University in the Education of The Accountant.* Ponencia al V Encuentro Asepuc. Sevilla.
- GEKAS, G.A. (1989): *Accounting Education at Doctoral Level: A canadian Perspective with special reference to the demand and supply of academic accountants.* Tesis Doctoral. Univ. de Hull
- GERSICH, F. (1993): *An Investigation of the importance of Selected Knowledge Areas and Skills for a Public Accounting Auditing Career and Extent of Academic Preparation as Perceived by Audit Seniors and Audit Managers.* Tesis Doctoral. Univ. North Illinois.

HOPE, N.P. (1994): Modes of Continuing Professional Education: A Factor Analytic Test of Houle's Modes of Learning with Certified Public Accountants. Tesis Doctoral. Univ. Kansas.

HOUGHTON, K.A. (1992): *Accounting: The Stereotype and the Future*. Australian Economic Review. vol. 100

HOUGHTON, K.A. Y HONSKY, J. (1993): *The Sharing of Meaning Between Accounting Students and Members of the Accounting Profession*. Accounting & Finance, 33.

LANGERDERFER, H.Q. (1987): *Accounting Education's History: A 100-years Search for Identity*. Journal of Accountancy. Mayo

LIBBY, R. Y LUFT, J. (1993): *Determinants of Judgement Performance in Accounting Settings...* Accounting Organisations and Society. vol. 18, nº 5.

LIBBY, R. Y TAN, H. (1994): *Modelling the Determinants of Audit Expertise*. Accounting Organisations and Society. vol. 19, nº 8.

LILLIE, R.E. (1990): *An Analysis Of Learning Styles Of Professional Personnel By Level And By Function Within a National Public Accounting Firm (Accounting Education)* Tesis Doctoral. Univ. North Illinois.

MARABELLO, C.F. (1991): *a Study Of Public Accounting Internships In New England: An Evaluation From The Viewpoint Of Cpa Firms (Cooperative Education)*. Tesis Doctoral. Nova University

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1989): *Una Interpretación de las Relaciones entre Profesión y Enseñanza de la Contabilidad*. En *La Contabilidad en Iberoamérica*. ICAC, Madrid

NELSON, I.T. (1995): *What's New About Accounting Education Change? An Historical Perspective on the Change Movement*. Accounting Horizons Vol.9, nº 4.

NIKKHAD-AZAD, A (1988): *Perceptions Of College And University Auditors Concerning The Importance Of Selected Factors Associated With Operational Auditing*. Tesis Doctoral. Univ. Of North Texas.

PREVITS, G.J. Y MERINO, B.P. (1979): *A History of Accounting in America: A Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*. Ronald Press. N.Y.

SÁNCHEZ TOMÁS, A.(1991): *Integración del Ordenador y la Tecnología*

de la Información en la Enseñanza de la Contabilidad. Técnica Contable, nº 515.

SERGENIAN, G.K. (1994): Cognitive Flexibility In Judgements By Accountants: Factors Influencing Its Development And Desirability. Tesis Doctoral. Univ. Connecticut.

SIEGEL, G. Y KULESZA, C.S. (1995): *Encouraging Change in Accounting Education*. Management Accounting. Mayo

SKEAN, M.E. (1993): Predictors Of Success On The Uniform Certified Public Accountant Examination (Accountants). Tesis Doctoral. Univ. North Dakota.

SLOAN, D. (1983): *The Education of the Professional Accountant*. Journal of Accountancy. vol.155

SMIGLA, J.E. (1995): *Changing How We Teach Introductory Accounting*. Pennsylvania CPA Journal. 66-2.

STEVEN, K. Y STEVEN, W. (1994): *Can your new Auditors Communicate?*. Internal Auditor. 51, 2.

SUBOTNIK, D. (1987): *What Accounting can Learn from Legal Education*. Issues In Accounting Education. Otoño.

WORRELL, M.L. (1995): Using a Simulation Game And a Computer-Mediated Conferencing System To Improve Learning In Accounting Information Systems And Auditing: a Field Study. Tesis Doctoral. Rutgers The State University Of New Jersey - Newark

ZEFF, S. (1989): *Does Accounting Belong the University Curriculum?*. Issues in Accounting Education. Primavera.

