

# La experiencia y el comportamiento ético de los Auditores: un Estudio Empírico

## *The experience and auditor's ethical behavior: a empirical study*

Guillermo Sierra Molina y Manuel Orta Pérez. Universidad de Sevilla.

**RESUMEN** El desarrollo de la profesión de auditoría conlleva situaciones en las que el auditor se enfrenta a dilemas de carácter ético. Su comportamiento para obtener una solución a los mismos requiere la utilización de un proceso de toma de decisiones donde adquieren especial importancia los valores éticos individuales. En un estudio anterior abordamos el análisis de la ponderación que los auditores españoles establecen de determinados factores que son considerados predictores de comportamiento ético. Asimismo, valoramos la influencia en el proceso de toma de decisiones ante dichos dilemas éticos, de otras variables personales del auditor. En concreto, estudiamos cuatro variables demográficas claves en esta relación: edad, género y experiencia profesional. En el presente trabajo abordamos el estudio desde otra perspectiva: la de los auditores noveles. El objetivo es establecer comparaciones con los resultados obtenidos con los expertos y con objeto de intentar llegar a conclusiones con relación a la influencia de la experiencia adquirida con el paso del tiempo en la ponderación de los citados factores.

**PALABRAS CLAVE** Ética profesional; Auditoría Financiera.

**SUMMARY** The development of the audit profession bears situations in those that auditor faces dilemmas of ethical character. Its behavior requires the use of a process of making of decisions to solve it where the values ethical acquires special importance singular. In previous study, we approach the analysis of the ponderation that Spanish auditors settle down of certain predictor factors of ethical behavior is considered. Also, we value the influence of the auditor's personal variables in the process of making of decisions before this ethical dilemmas. In short, we study four key variables demographics in this relationship: age, gender, professional. In this paper try to study this topic from another perspective: that of the beginner auditors. The objective is to establish comparisons with the results obtained with the experts and with object of trying to reach conclusions with relationship to the influence of the acquired experience in the ponderation of the mentioned factors.

**KEY WORDS** Professional ethics; Financial Auditing.

## 1. INTRODUCCIÓN

La profesión contable, en general, y la Auditoría, en particular, es hoy día objeto de críticas de importancia debido a ciertas actuaciones poco afortunadas que han tenido una amplia repercusión social. Tal situación ha podido ser la causa del reciente interés por la Auditoría Financiera como campo de investigación, siendo los trabajos dedicados a la ética uno de los tópicos que han suscitado un mayor interés.

Un trabajo de Auditoría es un proceso lógico compuesto por una sucesión continua de decisiones que debe tomar el auditor según su propio juicio profesional alrededor del elemento coordinador del mismo: la evidencia de Auditoría. En tal situación, es claro que son

muchos los factores que influyen en mayor o menor medida en el mencionado «juicio profesional» y que permiten su evolución constante. Entre ellos está la ética, ya que como señala Knechel [1997, 420], una de las restricciones más importantes que tiene la persona que toma una decisión a la hora de hacerlo es su código personal de ética o moral. La ética personal no cambia la naturaleza del proceso de Auditoría, pero la sensación individual de hacer las cosas correctamente y no equivocarse tendrá un impacto directo a la hora de definir el problema, estudiar los criterios y evaluar las alternativas posibles en cada decisión. Consecuentemente, el razonamiento ético es relevante a la hora de entender el juicio profesional del auditor.

En términos generales, podemos señalar que ese entendimiento implica conocer una enorme cantidad de elementos. Por un lado, nos encontramos con una serie de factores que se consideran como predictores de comportamiento ético (moralidad, justicia y rectitud, etc.) y, por otro, también aparecen otras variables personales del auditor en el proceso de toma de decisiones (edad, género, experiencia profesional, tipo y cultura de la organización, etc.) Llegar a conocerlos es una tarea evidentemente muy compleja que ha sido abordada desde diversas metodologías en la literatura especializada, especialmente en los últimos años. Nosotros lo haremos enfrentando a una serie de auditores a un dilema ético. Un dilema ético es una situación comprometida a la que se enfrenta una persona y en la cual deber tomar una decisión sobre la conducta adecuada [Arens y Loebecke, 1996, 77; Knechel, 1997, 422; Wittington y Pany, 1999, 49, y Rittenberg y Schwieger, 2000, 60]. El auditor en su actividad profesional se encuentra continuamente ante situaciones que plantean este tipo de dilemas, por ejemplo, cuando un auditor detecta un error cometido por un compañero en un papel de trabajo, debería: 1) Hablar con el supervisor; 2) Hablar con el amigo y no con el supervisor, o 3) Resolver el mismo el problema y no decir nada a nadie.

La solución del dilema depende de factores personales, lo que nos permite utilizarlo como un instrumento útil para conocer y valorar la importancia que otorgan los auditores a esos factores en su enfrentamiento a este tipo de casos. En este trabajo trataremos de analizar la ponderación que los auditores españoles establecen de determinados factores que son considerados predictores de comportamiento ético. Asimismo, valoraremos la influencia de otras variables personales del auditor en el proceso de toma de decisiones ante dichos dilemas éticos. En concreto, estudiaremos tres variables demográficas claves en esta relación: edad, género, experiencia profesional. Abordaremos el estudio desde la perspectiva tanto de auditores experimentados como noveles. El objetivo es establecer comparaciones de los resultados obtenidos entre ambos con objeto de intentar llegar a conclusiones con relación a la influencia de la experiencia adquirida con el paso del tiempo en la ponderación de los citados factores.

Para ello diseñamos una investigación utilizando técnicas cuantitativas dirigidas a la población de auditores de cuentas de España, pero estableciendo una división entre auditores expertos y noveles con el objetivo de revisar si entre unos y otros se había producido algún tipo de evolución que podríamos atribuir a la experiencia. En el epígrafe siguiente revisaremos brevemente la literatura en Contabilidad y Auditoría ética, en general, y sobre el estudio del dilema ético, en particular. A continuación, describiremos el diseño del trabajo empírico desarrollado y la metodología empleada. El trabajo finaliza con los resultados

## 2. ASPECTOS TEÓRICOS DEL COMPORTAMIENTO ÉTICO DEL AUDITOR: REVISIÓN DE LA LITERATURA

Para cualquier actividad de carácter profesional es fundamental el comportamiento ético de los individuos que la ejercen. No obstante, en el caso de la auditoría financiera, hemos de destacar que las características propias del servicio de auditoría y las especiales condiciones institucionales en las que el mismo se presta, hacen que la ética del auditor adquiera una especial relevancia. En este sentido es necesario destacar la existencia de una tensión entre el interés público que pretende preservar el desarrollo de la actividad profesional y los intereses privados por mantener los honorarios que perciben de las empresas auditadas. En esta situación de conflicto permanente entre interés público e interés privado se hace aconsejable que la legislación proponga una serie de salvaguardas al objeto de garantizar la ética del auditor.

En nuestro país, como señalan Castrillo *et al.* [1995, 672], las distintas corporaciones profesionales no disponen de un código ético propiamente dicho sino de reglamentos que contienen artículos en los que se recogen principios éticos similares a los que se incluyen en los códigos que sí están publicados por diferentes organismos. Entre estos cabe mencionar los de la AICPA, IFAC y la FEE<sup>(1)</sup>. Pero, como estos autores destacan, la voluntariedad en la pertenencia a las Corporaciones profesionales hace que tal obligación sea exigible sólo en conciencia a aquellos profesionales que pertenezcan a ellas. En este sentido, hemos de señalar que también existen un importante número de profesionales que no pertenecen a ninguna de ellas. Por tanto, los auditores sólo tienen como punto de referencia común la Ley de Auditoría<sup>(2)</sup>, el Reglamento que la desarrolla<sup>(3)</sup> y las Normas Técnicas<sup>(4)</sup>. En ellas se recoge un desarrollo de normas éticas similares a la contenidas en los códigos promulgados por los organismos internacionales a los que antes hacíamos mención. Los puntos más importante que se señalan son: la independencia, integridad y objetividad, las incompatibilidades, el secreto profesional, la formación técnica y la capacidad profesional, la diligencia profesional, la responsabilidad, los honorarios y comisiones y la publicidad. Todas ellas deben ayudar al auditor tanto en su conducta como en la toma de decisiones a la hora de planificar y ejecutar la auditoría.

En términos generales, podemos decir que el auditor debe tomar decisiones de acuerdo a sus intereses y a su relación con los demás. Como señala Savater [2001] «el fundamento de la ética está en la libertad y en la capacidad para optar». La ética es una teoría filosófica que trata de la conducta humana y define proposiciones a partir de las cuales se debe elegir. Gorosquieta [1996, 9], la define como la ciencia del deber ser, o el conjunto de principios normativos que fundamentan los deberes y derechos de toda persona, siendo una disciplina normativa. Según Cortina [1994], es un tipo de saber de los que pretende orientar

(1) AICPA: American Institute of Certified Public Accountants. IFAC: International Federation of Accountants. FEE: Fédération des Experts Comptables Européens.

(2) Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas. Modificada por las siguientes leyes: 4/1990, de 29 de junio; 12/1992, de 1 de junio; 3/1994, de 14 de abril; 2/1995, de 23 de marzo; 37/1998, de 16 de noviembre; 44/2002, de 23 de noviembre, y 62/2003, de 30 de diciembre.

(3) Real Decreto 1636/1990, de 20 de Diciembre de 1990, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

(4) Resolución de 19 de enero de 1991 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC 4/1.91).

la acción humana en un sentido racional; es decir, pretende que obremos racionalmente. Pero, no sólo en un momento puntual, sino para hacerlo a lo largo de nuestra vida. Para la autora, obrar racionalmente significa deliberar bien antes de tomar la decisión más adecuada, es decir, quién no reflexiona antes de actuar, no calibra cual es la más conveniente. La ética, tiene por objeto mostrarnos cómo deliberar para hacer buenas elecciones. Pero dado que no debe ser un hecho puntual el objeto es formar un carácter, una forma de ser (ética viene del griego *ethos*, que significa carácter).

La ética, en definitiva, trata de la fundamentación racional de esas conductas, hasta establecer una serie de valores correspondientes a una determinada sociedad o grupo, es la parte de la filosofía que estudia la moralidad y se distingue de ella en que incide en las decisiones correctas de la conducta humana a través de los cánones morales, es decir, no trata de poner de manifiesto lo que es bueno y malo sino de cuándo lo es. La ética de los negocios es, como señala Gorosquieta [1996], la ciencia de la ética aplicada al mundo de los negocios, y afirma que fue a partir de A. Rosmini cuando se empieza a emplear el término «deontología» en el sentido moderno de ciencia normativa, esto es, de ciencia o tratado de los deberes concretos. La ética moderna utiliza hoy el vocablo para aplicarlo a la vida profesional. De esta forma, define a la deontología como aquella parte de la ética que procura aplicar los principios y conclusiones de ésta a los múltiples aspectos de la vida de las profesiones.

Una vez destacada la importancia de la ética en la Auditoría, nos centraremos en la revisión de la literatura. Según hemos podido constatar a través de la revisión de la literatura realizada, en los últimos años se ha producido un interés especial en la investigación empírica cuyo objeto es conocer más sobre el proceso de toma de decisiones éticas en el contexto de la Auditoría. Esto es debido a la necesidad de incorporar mecanismos de mejora de la confianza del público en el trabajo desarrollado por los auditores.

En nuestro caso, vamos a centrarnos en los desarrollos teóricos más recientes sobre el comportamiento ético del auditor. En este sentido debemos hacer referencia a los trabajos de Dillard y Yhutas [1997] que distinguen entre la Teoría «Cognitiva» y la de los «Stakeholders». Según los autores, la primera de ellas es la que ha servido como base tradicional para la investigación en la toma de decisiones éticas. Trata explicar el comportamiento personal de forma individual, de manera que cada persona decide en función de sus características personales. Asume que se actúa de forma individual y que la decisión es el resultado del desarrollo cognitivo-moral de la persona. En definitiva, es una importante línea de investigación basada en las teorías de Kohlberg [1969, 1979, 1982] y seguida por Ponemon [1992] y Preston *et al.* [1995], entre otros. Lampe y Finn [1992] pusieron de manifiesto sus limitaciones indicando que no tiene en cuenta los factores situacionales y las influencias externas.

Por ello, los citados autores, consideran como una segunda corriente a la Teoría de los «Stakeholders» propuesta por Cochran [1994] en respuesta a estos problemas. Ésta trata de considerar siempre al auditor en su contexto social y pretende reflexionar sobre la situación del mismo situado entre los diferentes grupos de intereses.

Dentro de los primeros trabajos, es decir, aquellos dedicados al estudio del comportamiento ético del auditor —Teoría «Cognitiva»— tenían como objetivo principal establecer modelos de comportamiento. Por ello, debemos destacar en primer lugar el ya clásico trabajo de Kohlberg [1969] que desarrolla la denominada «Teoría del Desarrollo Moral». El modo

lo propuesto supone que la psicología del razonamiento ético proporciona una teoría del proceso que sigue el individuo en la toma de decisiones que esta compuesto por una serie de etapas secuenciales. Desde su nacimiento, todos los individuos progresan a través de una serie de equilibrios cognitivos que van de lo que denomina «moralidad pre-convencional» a la «moralidad convencional» llegando en algunos casos al final de la vida a un alto nivel denominado «moralidad post-convencional». Cada uno de estos equilibrios cognitivos está compuesto de dos etapas. Para cada etapa existe una diferencia en lo que el individuo considera como bueno y la razón por la que actúa de una determinada manera.

Otra importante línea de investigación es la que toma a los códigos de ética profesional como punto de referencia para la resolución de dilemas éticos. Lampe y Finn [1988] lo hacen refiriéndose al código de la AICPA y asumen que el proceso de decisión del auditor consiste en obtener la mayor información posible sobre el problema ético y, posteriormente, compararla con el código. Loeb [1989] estudia la posibilidad de existencia de los denominados comités de ética. Éstos son unos órganos que asisten en la búsqueda de una solución a tales dilemas a semejanza de los que existen en algunos hospitales y supondrían, en su opinión, importantes beneficios que irían desde la mejora en la emisión e interpretación de las normas éticas, hasta el apoyo en los momentos en los que se presenten los problemas. Por otro lado, para Flory *et al.* [1992] la ética en la Auditoría ha sido objeto de investigación de forma continuada con el propósito de elaborar códigos de ética satisfactorios para los profesionales. No cabe duda que existe un acuerdo general entre los profesionales sobre la necesidad de la existencia de códigos de conducta ética, pero a pesar de ello, las críticas sobre la aplicabilidad de los mismos a todos los profesionales y la capacidad de éstos para resolver los conflictos éticos existentes han sido numerosas.

Según Dean [1992], es necesario considerar que estos códigos establecen expectativas pero no pueden sólo traducirse en mejoras consistentes de comportamiento ético. Para Ward *et al.* [1993], los códigos de ética se convierten en el instrumento más apropiado para regular la conducta de los profesionales con respecto a sus relaciones con la sociedad. Son una vía de comunicación que asegura al público en general la competencia e integridad de los profesionales. Por su parte Adams *et al.* [1995] concluyen que, a pesar de que la mayoría de los auditores en su estudio resolvieron los casos de acuerdo con el código de conducta de la AICPA, tales decisiones no reflejaron siempre sus creencias sobre lo que es moralmente correcto, lo cual, en muchos casos, puede provocar un conflicto entre adherirse a un código (de carácter normativo legalista) o hacer aquello que la persona percibe como el comportamiento ético apropiado.

También haremos referencia a los trabajos empíricos dirigidos a observar el razonamiento ético y el desarrollo moral en el contexto del juicio y la toma de decisiones, utilizando la medida psicométrica DIT (*defining issues test*) desarrollada por Rest [1979] Ford y Richardson [1994] llevaron a cabo una revisión de la literatura empírica en toma de decisiones éticas dirigida a observar qué conocemos y qué necesitamos conocer sobre los factores que hipotéticamente se consideran determinantes en ellas. Las variables consideradas fueron clasificadas en dos categorías: variables decisionales y situacionales. Entre las primeras se encuentran la religión, nacionalidad, género, edad, tipo de educación, años de formación, tipo de empleo, años de experiencia y distintas variables de personalidad. Con respecto a las segundas, estudiaron factores de la organización (tamaño de la empresa, el tipo de conflicto ético, etc.) y del sector industrial (competitividad, etc.). Los resultados obtenidos con respecto a las variables personales tanto demográficas como profesionales han

sido mixtos y en determinados casos contradictorios. En este sentido los autores apuntan la necesidad de aumentar la investigación empírica. Por otro lado, y con respecto a los factores *situacionales*, que han recibido una menor consideración en la investigación empírica, concluyen que a medida que aumenta el tamaño de una organización disminuye el comportamiento ético en la misma y que existe una relación directa entre el clima y la cultura ética de una organización y el comportamiento y las creencias individuales.

Por último, debemos destacar que un área de interés en la investigación ética se centra en la solución de los posibles conflictos éticos que son el resultado de la confluencia de distintos intereses. Estas situaciones han sido denominadas en la literatura *dilemas éticos*. Likierman [1989] pone de manifiesto que la realidad económica actual ha ocasionado una mayor complejidad a los dilemas éticos a los que diariamente se enfrentan contables y auditores, con el consiguiente aumento en el número de litigios. En su trabajo, concluye que la ambigüedad que en muchos casos poseen las normas contables hace que el papel de neutralidad, que en muchas ocasiones tiene atribuido el contable —en el proceso de elaboración y comunicación sustancial a la Contabilidad— no sea el más conveniente.

Desde comienzos de los años ochenta la mayoría de las profesiones han desarrollado protocolos que ayudan a sus miembros en los momentos en los que se enfrentan ante dilemas éticos. Esto ocurre cuando un profesional encuentra un conflicto en alguna de las tareas de toma de decisiones que diariamente realiza. Estos conflictos pueden ocurrir en diversos campos, tales como: el trabajo social, la administración, el derecho, la medicina o la investigación, etc. Reamer [2000, 1], en un reciente trabajo, sistematiza las áreas clave en las que se ha trabajado en los últimos años con relación a la ética profesional. Así, destaca como una de ellas a los conflictos entre deberes y obligaciones de los profesionales: el denominado dilema ético. El autor lo hace en términos generales, refiriéndose a diversas ramas de la ciencia tales como medicina, psicología etc. Otros autores han estudiado el dilema ético en este campo [Mcnair, 1991; Weeks y Nantel, 1992; Sweeney, 1997, y Lukbouckaert, 1998] pero desde un punto de vista genérico referido a su definición y solución. Nuestro trabajo tratará de estudiar su utilización en el ámbito de la Auditoría financiera como un instrumento de valoración de variables éticas. El auditor debería estar familiarizado con estas situaciones conflictivas que, en definitiva, constituyen un proceso de toma de decisiones donde predomina el carácter ético. Para nosotros resulta especialmente interesante conocer los elementos integrantes del mismo y su posible valoración a la hora de investigar sobre ética y auditoría.

El presente trabajo trata de centrarse en el estudio de la experiencia del auditor, ya que se trata de un factor de importancia a la hora de considerar al auditor en su contexto social y situarlo entre los diferentes grupos de intereses. De esta forma, debemos hacer referencia a trabajos anteriores que estudiaron los efectos de la misma. Libby y Agnello [2000] examinaron experiencia junto al género y la edad, relacionándolos con ciertas decisiones éticas y llegaron a la conclusión que el modelo teórico en el que se encuadran los jóvenes y de menor experiencia es la visión «utilitarista» —a la que definiremos en el próximo apartado— llegando a tomar decisiones en su propio interés y en algunos casos ilegales. Por el contrario, los de mayor experiencia y edad utilizan un enfoque legalista, lo cual implica el uso a veces de una visión utilitarista y otras con una ponderación acentuada de la justicia. Respecto al género, el femenino se interesó más por la justicia y la responsabilidad y mencionó, en mayor medida; la ética que los varones. Por su parte, Larkin [2000], coincidente con Izraeli [1988], concluye que la edad es un predictor pobre para el comportamiento

ésta, los resultados sugieren que los auditores de más experiencia tienden a ser más conservadores en sus interpretaciones éticas. Con relación al género y consistente con los resultados anteriores, concluye que las mujeres tienen una mayor capacidad para identificar comportamientos éticos.

En definitiva, los posibles conflictos de intereses, personales y profesionales, en la resolución de dilemas éticos, requieren conocer cuáles son los valores éticos individuales que prevalecen en la toma de decisiones. Los códigos de conducta ética son una guía general que puede llegar a dirimir algunos problemas concretos, pero que no determinan la solución apropiada. Una mejora de la formación ética de los profesionales necesita un conocimiento profundo del comportamiento actual para orientar de forma racional la conducta en el ejercicio de la profesión.

### 3. TRABAJO EMPÍRICO

El objeto del trabajo se centra en la influencia de la experiencia adquirida con el paso del tiempo en la ponderación de los factores de carácter ético. Para ello, ha sido necesario, en primer lugar, conocer cuál es la opinión de los auditores noveles con respecto a los factores que prevalecen en su toma de decisiones ante un dilema ético profesional. A continuación, valorar y determinar la posible influencia de variables demográficas tales como el género y la edad. Y, por último, comparar estas opiniones con los resultados obtenidos en un estudio anterior realizado con auditores en España [Sierra *et al.*, 2001].

Con tal objetivo, llevamos a cabo una investigación empírica utilizando dos instrumentos ampliamente desarrollados en la investigación en comportamiento ético. Estas herramientas son, por un lado, el uso de un escenario que plantea un dilema ético y, por otro, un cuestionario para valorar la importancia otorgada en la elección a distintas variables que son consideradas predictores de comportamiento ético.

Una vez desarrollado el cuestionario fue presentado a una selección de auditores sin experiencia, de un caso real de dilema ético en el cual debían elegir la opción que representa su decisión entre las seis alternativas propuestas, que son las únicas posibles. A continuación, y dependiendo de la situación referida, se les requería que valorasen la importancia que habían otorgado en su elección a ocho factores considerados predictores de comportamiento ético.

#### 3.1. PLANTEAMIENTO DEL CASO Y DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES

El uso de un escenario, de acuerdo con Fritzsche y Becker [1982], nos permite por un lado, incluir una gran cantidad de información cultural y situacional, además de presentar temas éticamente cuestionables con un mayor detalle. Un «dilema ético» es una situación, éticamente conflictiva, a la que se enfrenta una persona y en la que tiene que tomar una decisión. Su utilización como escenario se convierte en un instrumento útil en la investigación al no existir soluciones únicas, sino que más bien, la solución se establece en función de la aplicación de distintos factores así como de la ponderación individual de los mismos.

La situación éticamente conflictiva utilizada en nuestra investigación como escenario fue un caso adaptado de Arens y Loebecke [1996, 78-79] sobre el continuo enfrentamiento del auditor a dilemas éticos en el desarrollo de su actividad. Este escenario, que recogemos en el Anexo 1, se sitúa en el contexto del trabajo en grupo dentro de una firma de auditoría,

donde se presentan distintos intereses personales y profesionales de los individuos involucrados. La situación expuesta no tiene una solución única debido a que está planteada de forma que las posibles alternativas de elección incorporan distintos intereses personales que afectarán al futuro de la profesión individual. En definitiva, cada persona dará su propia solución. Ante esta situación, establecimos una serie de categorías relacionadas con aquellas variables explicativas del comportamiento ético.

Hemos de señalar que se ha empleado como instrumento un caso de dilema ético que no tiene una excesiva importancia para la profesión de auditoría. Ello es así porque si se tratara de una situación cuya dilema correspondiente fuera excesivamente trascendental, la respuesta a los cuestionarios sería siempre prácticamente la misma. De esta forma, lo consideramos de mayor utilidad para valorar las posibles respuestas y sus condicionantes —variables— éticas. Por otro lado, hemos de emplazarlo dentro de la situación actual en la que se encuentran las firmas auditoras con una disminución de carga de trabajo lo cual hace que aumenten las presiones presupuestarias internas.

Nuestro fundamento teórico parte del trabajo de Reidenbach y Robin [1991], los cuales, basándose en el uso consciente o inconsciente de la Teoría Normativa Filosófica, elaboraron una escala ética Multidimensional (MES) que permite la exploración de las razones que subyacen en las evaluaciones morales. La escala recoge en distintas dimensiones diferentes racionalidades. Esto lo justifican argumentando que una persona al tomar una determinada decisión emplea distintos principios de comportamiento. El modelo fue desarrollado inicialmente para el marketing, y posteriormente empleado en el área de la Contabilidad [Flory *et al.*, 1992]. En España, Castrillo *et al.* [1995] desarrollaron un estudio empírico en el que emplearon la técnica multivariante para validar la citada escala.

En nuestro caso, y teniendo en cuenta los desarrollos teóricos estudiados en la revisión de la literatura efectuada, consideramos que existen tres dimensiones que permiten predecir las variables utilizadas por el individuo en su comportamiento ético. Estas dimensiones son: equidad moral, relativismo y contractualismo. Cada una de estas dimensiones recoge una parcela de valores personales que se dirigen hacia objetivos e intereses distintos, y las mismas capturan en un grado sustancial la dinámica de decisión utilizada por el entrevistado al formular juicios éticos. Así:

- *La equidad moral* recoge aquellos valores personales que tienen una relación con el hábito al cumplimiento escrupuloso de aquellas reglas consideradas o juzgadas por el individuo como justas, y de igual forma, al incumplimiento de aquellas consideradas injustas.
- *El relativismo*, como dimensión que recoge la doctrina que niega la existencia de la verdad absoluta, concibe la verdad teniendo en cuenta un conjunto determinado de hechos condicionantes que le harían particular. En opinión de Cohen *et al.* [1998, 254], el relativismo es un modo pragmático de razonamiento que argumenta la «no universalidad» de las normas éticas, y por ello, acentúa su relación cultural. Cada cultura tiene sus propias normas éticas y éstas no son, necesariamente, aplicables a otras culturas.
- *El contractualismo* recoge aquellos valores que se derivan de los vínculos jurídicos originados por la unión de los sujetos respecto a una cosa —fundamento de la relación— y de los que nacen derechos y deberes —contenido de la relación—.

La escala ética multidimensional (Flory *et al.*, 1992] es una medida de juicio ético que captura el grado en el que el entrevistado cree que una determinada acción es ética o no, de acuerdo a las dimensiones anteriores. Cada una de estas dimensiones o categorías son valoradas utilizando unos factores que reflejan la ponderación individual a cada una de ellas. Así, los autores consideran que la equidad moral se refleja en los valores personales de la justicia, moralidad, rectitud y aceptación familiar; el relativismo, a su vez, en la aceptación o no desde una perspectiva cultural y tradicional y por último, el contractualismo queda reflejado en la consideración de violaciones o no de contratos y compromisos.

En nuestra investigación, a la luz de lo expuesto, hemos considerado ocho factores como los más significativos para valorar la ponderación de los valores personales del individuo ante un dilema ético. Estas, y en el mismo orden en el que las incorporamos a las respuestas, son las que aparecen en la Tabla 1:

TABLA 1

1. <i>Justicia</i> , entendiéndolo por justo a aquél que ante una disparidad de intereses actúa según la forma de no influir su juicio en función de a quién representa cada uno de estos intereses. « <i>Cuando tomo una decisión siempre examino el qué y no el quién</i> ».
2. <i>Moralidad</i> , cualidad de las acciones humanas que las hace buenas. Entendiéndolo por una acción humana moralmente buena aquella que sólo se rige buscando la primacía de la persona por encima de cualquier otro interés. « <i>Mi decisión va dirigida a conseguir como fin último el bien común</i> ».
3. <i>Rectitud</i> , recta razón o conocimiento práctico de lo que debemos hacer o decir, entendiéndolo como la objetividad ante lo inesperado. « <i>Intento ser objetivo ante lo inesperado</i> ».
4. <i>Razonabilidad</i> , entendiéndose por tal la necesaria capacidad para obrar conforme a razón ante la variedad de opciones que se puedan presentar en cualquier proceso que de lugar a distintas interpretaciones. « <i>He intentado aplicar principios universales a los casos particulares</i> ».
5. <i>Prudencia</i> , consiste en la capacidad para discernir y distinguir lo que es bueno o es malo, para seguirlo o huir de ello. La templanza y la moderación que posee la persona prudente le confiere el discernimiento y buen juicio necesario para obrar con rectitud. « <i>Creo que es importante el que se haga habitualmente</i> ».
6. <i>Aceptación Social</i> . El individuo por medio del proceso de educación termina por asumir como propias las normas de conducta y criterios de valoración dominantes en su entorno. « <i>Intento tomar decisiones que sean aceptadas socialmente</i> ».
7. <i>Relación contractual</i> , parte del acuerdo que rige las pautas a seguir en la relación que se establece entre la persona que realiza el trabajo y aquella entidad para lo que lo efectúa. Fija principalmente los derechos y deberes de esa relación dentro de un marco jurídico-laboral. « <i>Siempre tengo presente el hecho de la existencia de un contrato con el auditado</i> ».
8. <i>Lealtad profesional</i> . El ejercicio específico de una actividad profesional lleva implícito unas normas de actuación, que si bien no tienen referencia jurídica, deben marcar las líneas de actuación tanto como si de un compromiso jurídico se tratase. La lealtad profesional forma parte del conjunto de valores que representan a la profesión. « <i>No he olvidado mi compromiso con mis compañeros de profesión</i> ».

En el diseño del cuestionario, y con objeto de evitar posibles interpretaciones del término utilizado en estos factores, empleamos la descripción de los principios que recoge cada uno de ellos en lugar de transcribir el término, es decir, preguntamos sobre si la persona «*Ha intentado aplicar principios universales a los casos particulares*», en vez de cuestionarle sobre la *razonabilidad*.

Además de estos ocho factores fue presentada una escala ética multidimensional. En la misma aparecen los mismos ocho factores que utilizaron Flory *et al.* [1992], en este caso sin su correspondiente descripción.

### 3.2. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN Y TRATAMIENTO DE LOS DATOS

La metodología de investigación utilizada para el análisis de datos ha sido correlacional u observacional, por tratarse de un trabajo exploratorio acerca de las relaciones entre las distintas variables que se han medido. El procedimiento de observación o instrumento de medición utilizado en la misma ha sido el cuestionario enviado por correo a la muestra de auditores seleccionada. En el diseño del cuestionario, que corresponde a un proyecto de investigación más amplio, incorporamos la descripción de un caso de dilema ético -planteado en el ejercicio de la auditoría- y, la posterior valoración de los factores determinantes de comportamiento ético. Asimismo, se introdujo una valoración directa de los valores éticos considerados.

A una muestra de 144 auditores sin experiencia en el ejercicio de la profesión, se les requirió para que respondiesen al cuestionario. Los resultados obtenidos fueron comparados con aquellos otros alcanzados en una investigación anterior con una muestra total de 184 auditores de cuentas anuales ejercientes en España con experiencia.

Respecto al plan de análisis de los datos y, dada la naturaleza de las variables éticas que influyen en el comportamiento, procedimos a escalar dichos elementos mediante el método del Juicio Categórico de Thurstone. Utilizamos para ello, el procedimiento de los intervalos aparentemente iguales [Barbero, 1996], con cinco categorías, resultando así, una escala subjetiva y de categoría continua (nivel de intervalo) Este método de escalonamiento está centrado en los estímulos, y el propósito que persigue es determinar las características percibidas en los estímulos. Los modelos de Thurstone fueron desarrollados fundamentalmente para llevar a cabo el escalonamiento de un tipo de variables como: intereses, valores, aspiraciones, etc...

El cálculo de las relaciones entre las variables se ha realizado basándonos en el coeficiente de correlación momento-producto de Pearson. Para la significación estadística de las correlaciones se ha utilizado el estadístico de contraste «t» de *Student* bajo la hipótesis nula  $\rho_{XY} = 0$  calculando la probabilidad asociada a partir de dicho estadístico y en función del tamaño de la muestra. Asimismo, para la comparación de los datos obtenidos en las distintas muestras —auditores y auditores noveles— se ha utilizado el contraste de hipótesis para la significación de la diferencia de medias también con distribución «t» de *Student* suponiendo varianzas desiguales.

### 3.3. RESULTADOS

Como se deriva de los datos demográficos obtenidos, los auditores noveles participantes en el estudio fueron un total de 144 la edad media de éstos se situó en 23,5 años. Respecto a la muestra de auditores expertos, la experiencia media (medida en periodos de 5 años) era de 2,81.

#### 3.3.1. Resultados obtenidos de la muestra de auditores noveles

##### 3.3.1.1. Resultados del dilema y análisis de correlaciones

La orientación que los auditores noveles tomaron ante el dilema ético presentado se recoge en la Tabla 2. En ella, puede observarse como una de las opciones (*Informar a Carlos*

que no trabaja o que las carga») es claramente mayoritaria y que junto a la de «hacerlo» suponen el 85% de las respuestas. Es significativo cómo la posibilidad de «abandonar el despacho» o de «negarse a trabajar en esa auditoría» prácticamente no se encuentran entre las opciones elegidas.

TABLA 2

Alternativas	% Noveles
Negarse	4,00
Hacerlo	36,00
Informar a Carlos que no trabaja o que las carga	49,00
Hablar con el gerente	10,00
Negarse a trabajar en esa Auditoria	1,00
Abandonar el despacho	0,00

En el análisis de las relaciones existentes entre la opción elegida y la ponderación que el auditor realiza posteriormente de las variables éticas consideradas (Tablas 3), encontramos una serie de relaciones significativas que hemos de destacar.

Si estudiamos las correlaciones, encontramos una relación directa significativa entre la respuesta al dilema ético «hacerlo» y la importancia adjudicada a los valores éticos «aceptación social» y «relación contractual» (0,351 y 0,329 respectivamente para  $p \leq 0,01$ ). Es decir, existe una relación significativa entre la ponderación de las dimensiones del «Relativismo» y «Contractualismo» y la elección ética de «hacerlo». En cambio, cuando se trata de negarse se valora principalmente la «justicia» (0,229;  $p \leq 0,05$ ). Por último, es importante resaltar la relación directa significativa entre la moralidad (0,221;  $p \leq 0,05$ ) y la razonabilidad (0,229;  $p \leq 0,05$ ), como valores ético en la toma de decisiones, y la elección «hablar con el gerente» como alternativa de decisión.

TABLA 3  
CORRELACIONES AUDITORES NOVELES

	EDAD	GENERO	Negarse	Hacerlo	Informar carlos	Hablar gerente	Negarse esa aud.	Justicia	Moralidad	Rectitud	Razonabilidad	Prudencia	Aceptación social	Relación contractual	Lealtad profesional
EDAD	1	,232(**)	0,009	-0,05	0,071	0,002	-0,119	-0,069	0,006	0,123	0,031	-0,085	-0,11	-0,014	-0,08
GENERO	,232(**)	1	,254(**)	0,149	-0,119	-,174(*)	-0,097	-0,09	0,114	-0,105	0,163	-0,042	-0,068	-0,074	-0,142
Negarse	0,009	,254(**)	1	-0,157	-,203(*)	-0,068	-0,025	,229(**)	0,01	-0,13	0,021	-0,02	-0,112	-,304(**)	-0,066
Hacerlo	-0,05	0,149	-0,157	1	-,731(**)	-,247(**)	-0,089	-,217(**)	-,217(**)	-0,105	0,044	0,075	,351(**)	,329(**)	-0,118
Informar carlos	0,071	-0,119	-,203(*)	-,731(**)	1	-,319(**)	-0,115	0,153	0,072	,167(*)	-,174(*)	-0,099	-,253(**)	-,268(**)	0,124
Hablar gerente	0,002	-,174(*)	-0,068	-,247(**)	-,319(**)	1	-0,039	-0,046	,221(**)	0,09	,229(**)	0,087	-0,109	0,041	0,042
Negarse esa aud.	-0,119	-0,097	-0,025	-0,089	-0,115	-0,039	1	-0,034	0,006	-,287(**)	-0,051	-0,071	0,107	,208(*)	-0,038
Justicia	-0,069	-0,09	,229(**)	-,217(**)	0,153	-0,046	-0,034	1	0,027	,170(*)	-0,146	0,089	-0,114	-,177(*)	0,028
Moralidad	0,006	0,114	0,01	-,217(**)	0,072	,221(**)	0,006	0,027	1	-0,013	,203(*)	-0,035	0,082	-0,053	,380(**)
Rectitud	0,123	-0,105	-0,13	-0,105	,167(*)	0,09	-,287(**)	,170(*)	-0,013	1	0,088	0,108	-0,085	-0,011	,319(**)
Razonabilidad	0,031	0,163	0,021	0,044	-,174(*)	,229(**)	-0,051	-0,146	,203(*)	0,088	1	-0,082	-0,004	0,115	,239(**)
Prudencia	-0,085	-0,042	-0,02	0,075	-0,099	0,087	-0,071	0,089	-0,035	0,108	-0,082	1	,411(**)	,184(*)	-0,005
Aceptación social	-0,11	-0,068	-0,112	,351(**)	-,253(**)	-0,109	0,107	-0,114	0,082	-0,085	-0,004	,411(**)	1	,482(**)	0,123
Relación contractual	-0,014	-0,074	-,304(**)	,329(**)	-,268(**)	0,041	,208(*)	-,177(*)	-0,053	-0,011	0,115	,184(*)	,482(**)	1	0,075
Lealtad profesional	-0,08	-0,142	-0,066	-0,118	0,124	0,042	-0,038	0,028	,380(**)	,319(**)	,239(**)	-0,005	0,123	0,075	1

\*\* La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

\* La correlación es significante al nivel 0,05 (bilateral)

### 3.3.1.2. Resultados de las escalas

En la valoración directa, realizada por los auditores noveles, de los factores considerados en la escala ética multidimensional de Flory *et al.* [1992], comprobamos la existencia de una preferencia por los factores representativos de la dimensión de la «equidad moral». Y dentro de éstos, de la justicia y la rectitud. Igualmente, los valores que representan a la dimensión del «relativismo» son los menos valorados. En la Tabla 4 recogemos la valoración de la escala por género. En el mismo podemos observar diferencias significativas por género para los valores relacionados con las dimensiones del «relativismo» y «contractualismo».

**TABLA 4**  
**ESCALA MES POR GÉNERO**

	<i>Varones</i>	<i>Mujeres</i>
Recto	1,14	1,42
Justo	1,31	1,51
Moral	1,17	1,28
Aceptable familia	0,17	0,91
Aceptable cultura	-0,10	0,49
Aceptable tradición	-0,03	0,00
Viola contrato	1,00	0,07
Viola compromiso	1,07	0,00

El método del juicio categórico de Thurstone, nos permite establecer una escala de valores. Esta escala se recoge en la Tabla 5. Los resultados de la misma difieren de la escala ética multidimensional, existiendo una mayor preferencia de los valores de la dimensión del «contractualismo». Además, y respecto a los valores de la equidad moral, es la rectitud el valor más importante en la toma de decisiones éticas. En la misma se recoge la posición que cada uno de los valores había obtenido en el estudio realizado en la población de auditores expertos. En una comparación de estas posiciones resaltan los valores representativos del contractualismo y el relativismo.

**TABLA 5**  
**ESCALA DE VALORES THURSTONE**

1	Rectitud	3.812
2	Lealtad profesional	3.420
3	Justicia	3.229
4	Relación contractual	3.080
5	Aceptación social	3.029
6	Moralidad	2.978
7	Prudencia	2.909
8	Razonabilidad	2.579

El escalonamiento de valores realizado en función del género, nos permite obtener una información descriptiva de las posibles diferencias entre género. Como se recogen en la Tabla 6, existen diferencias significativas en la ponderación adjudicada a la moralidad, rectitud, relación contractual y lealtad profesional.

TABLA 6  
«ESCALA DE VALORES POR GÉNERO»

		Total	H	M
3	Justicia	3,229	3,214	3,238
6	Moralidad	2,978	3,222	2,821
1	Rectitud	3,812	3,393	4,029
8	Razonabilidad	2,579	2,900	2,321
7	Prudencia	2,909	2,937	2,821
5	Aceptación social	3,029	2,875	3,077
4	Relación contractual	3,080	3,000	3,125
2	Lealtad profesional	3,420	3,250	3,528

### 3.3.2. Resultados obtenidos de la comparación de la muestra de auditores noveles y expertos

En primer lugar comparamos las respuestas al dilema ético y obtuvimos los siguientes resultados (Tabla 7):

TABLA 7  
RESOLUCIÓN DEL DILEMA ÉTICO

Alternativas	% Noveles	% Expertos
Negarse	4,00	0,10
Hacerlo	36,00	17,50
Informar a Carlos que no trabaja o que las carga	49,00	41,15
Hablar con el gerente	10,00	38,70
Negarse a trabajar en esa Auditoria	1,00	0,25
Abandonar el despacho	0,00	2,30

Como puede observarse en los datos recogidos en la tabla, en ambas poblaciones, la opción alternativa de «*Informar a Carlos que no trabaje o que las cargue*» es la respuesta mayoritaria. Seguida, en el caso de los auditores noveles, por la opción de «*hacerlo*» y, para el caso de los expertos de «*hablar con el gerente*».

El análisis de las relaciones entre variables en el estudio global (Tabla 8) nos indica la existencia de una interdependencia significativa directa (0,233,  $p \leq 0,001$ ) entre el género y el factor ético «moralidad» y la «razonabilidad» (0,192,  $p \leq 0,001$ ).

Respecto a la experiencia, la matriz de correlaciones nos muestra una interdependencia directa significativa entre ésta y los valores éticos de justicia, moralidad, rectitud y razonabilidad (0,198; 0,213; 0,188 y 0,157,  $p < 0,001$ ).

Existe otra correlación que tiene especial importancia. Se trata de la que existe entre la experiencia y la opción de «hacerlo» (-0,219,  $p \leq 0,001$ ) y «hablar con el gerente» (0,362,  $p \leq 0,001$ ). Es decir, a medida que aumenta la experiencia disminuye la probabilidad de ejercer la opción de trabajar a pesar de que se violen las políticas del despacho y el auditor tiene una importante tendencia a comentar la situación con su gerente.

Utilizando las opiniones emitidas al dilema ético planteado encontramos una relación significativa entre los valores de la «aceptación social» y la «relación contractual» (0,265, 0,315  $p \leq 0,001$ ) y la opción alternativa de «hacerlo». Nuevamente obtenemos igual resultado que en la muestra de noveles entre las dimensiones del relativismo y el contractualismo y la decisión tomada.

TABLA 8  
CORRELACIÓN GLOBAL

EDAD	GENERO	EXP	Negarse	Hacerlo	Informar	Hablar	Negarse	Justicia	Moralidad	Rectitud	Razona- bilidad	Prudencia	Aceptación social	Relación contractual	Lealtad profesional
1,00	,318(**)	,864(**)	-0,11	-,200(**)	0,02	,322(**)	-0,09	,273(**)	,287(**)	,263(**)	,186(**)	0,04	-0,10	0,03	0,09
,318(**)	1,00	0,10	,167(**)	-0,01	-0,03	0,00	-0,09	0,00	,233(**)	0,11	,192(**)	-0,05	-0,09	-,132(*)	-0,03
,864(**)	0,10	1,00	-0,12	-,219(**)	-0,03	,362(**)	-0,07	,198(**)	,213(**)	,188(**)	,157(*)	0,10	-0,10	0,01	-0,01
Negarse	,167(**)	0,10	1,00	-0,12	-,219(**)	,362(**)	-0,07	,198(**)	,213(**)	,188(**)	,157(*)	0,10	-0,10	0,01	-0,01
Hacerlo	-,200(**)	-0,10	1,00	-0,10	-,150(*)	-0,09	-0,02	,137(*)	-0,02	-0,12	-0,01	-0,03	-0,07	-,220(**)	-0,04
Informar	0,02	-0,03	-0,03	-,150(*)	1,00	-0,05	-0,06	-,155(*)	-,206(**)	-,225(**)	0,01	0,10	,265(**)	,315(**)	-0,07
Hablar	,322(**)	0,00	-,150(*)	-0,09	1,00	-0,05	-0,06	-,155(*)	-,206(**)	-,225(**)	0,01	0,10	,265(**)	,315(**)	-0,07
Negarse	-,219(**)	-0,10	1,00	-0,10	-,150(*)	-0,09	-0,02	,137(*)	-0,02	-0,12	-0,01	-0,03	-0,07	-,220(**)	-0,04
Justicia	0,00	0,00	-0,09	-0,02	1,00	-0,05	-0,06	-,155(*)	-,206(**)	-,225(**)	0,01	0,10	,265(**)	,315(**)	-0,07
Moralidad	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)	-,206(**)
Rectitud	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)	-,225(**)
Razonabilidad	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Prudencia	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10
Aceptación social	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)	,265(**)
Relación contractual	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)	,315(**)
Lealtad profesional	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07

La correlación es significativa al nivel 0,01 (bilateral).

La correlación es significativa al nivel 0,05 (bilateral).

Con relación a la escala ética multidimensional, los resultados aparecen en la Tabla 9. En ella puede apreciarse que la experiencia lleva a una consideración aún mayor de la rectitud, la justicia y la moralidad, tanto en varones como en mujeres. Es decir que estos tres valores se reafirman con el paso del tiempo. En cambio, disminuye la consideración de «viola compromiso».

TABLA 9

	Noveles		Expertos	
	Varones	Mujeres	Varones	Mujeres
Recto	1,14	1,42	1,44	1,91
Justo	1,31	1,51	1,64	1,68
Moral	1,17	1,28	1,54	1,41
Aceptable familia	0,17	0,91	0,56	0,15
Aceptable cultura	-0,1	0,49	0,15	0
Aceptable tradición	-0,03	0	-0,1	-0,15
Viola contrato	1	0,07	0,51	-0,21
Viola compromiso	1,07	0	0,36	0,05

Sin embargo, si utilizamos la escala de valores del método del Juicio Categórico de Thurstone, el escalonamiento de factores realizado en función del género, nos permite obtener una información descriptiva de las posibles diferencias entre género. Como se recoge en la Tabla 10, existe una diferencia significativa de la ponderación adjudicada a los siguientes valores: la moralidad, rectitud, relación contractual y lealtad profesional.

TABLA 10

	EXPERTOS			NOVELES			GLOBAL		
	Total	H	M	Total	H	M	Total	H	M
Justicia	3,833	3,923	3,375	3,229	3,214	3,238	3,402	3,571	3,260
Moralidad	3,727	4,055	2,000	2,978	3,222	2,821	3,212	3,632	2,700
Rectitud	4,357	4,464	2,750	3,812	3,393	4,029	4,013	4,071	3,941
Razonabilidad	2,969	2,960	3,000	2,579	2,900	2,321	2,757	2,935	2,437
Prudencia	3,250	3,035	4,333	2,909	2,937	2,821	3,052	3,045	3,062
Aceptación social	2,738	2,760	2,625	3,029	2,875	3,077	2,868	2,786	2,971
Relación contractual	3,227	3,050	3,750	3,080	3,000	3,125	3,125	3,026	3,235
Lealtad profesional	3,333	3,550	2,375	3,420	3,250	3,528	3,392	3,400	3,382

Como puede apreciarse en la Tabla 10, las diferencias significativas entre géneros son más acusada en la muestra de auditores expertos, donde la moralidad y la rectitud son factores valorados en mayor medida por los varones. Por el contrario, la prudencia es un valor ético con una mayor ponderación entre las mujeres. En el estudio conjunto de auditores noveles y expertos, estas diferencias sólo se mantienen para el valor ético de la moralidad, factor ético con una mayor ponderación entre los varones.

Si comparamos las muestras mediante la prueba «t» suponiendo varianzas desiguales encontramos diferencias en la ponderación de los valores éticos de justicia moralidad y razonabilidad.

Los contrastes realizados (Tabla 11) utilizan el estadístico media por considerarlo un índice adecuado, ya que al ser la escala de recorrido corto, no existe el problema de la influencia de puntuaciones extremas que pudieran hacerlo inadecuado. Esto requiere la asunción de la normalidad de la distribución que damos por cumplida, más todavía cuando el número impar de valores en las respuestas plantea una distribución unimodal y aparentemente simétrica. Al no conocer las varianzas poblacionales, ni tener ningún dato al respecto, las asumimos distintas, utilizando como estadístico de contraste la «t» de *Student* para diferencia de medias con muestras independientes, desconocidas las varianzas poblacionales, no supuestas iguales y tamaños muestrales distintos. La significación estadística (\*\*) se refiere al nivel de confianza del 95% y para una prueba de dos colas, es decir, para las hipótesis de medias iguales (hipótesis nula) o medias distintas (hipótesis alternativa). En los casos en los que hay diferencias estadísticamente significativas, éstas lo son a favor del grupo con mayor media, que es en todos los casos el grupo de profesionales.

En nuestro caso, hemos encontrado que los expertos superan a los noveles (una cola) en su puntuación media en justicia (al 98,97%), moralidad (al 99,18%) y razonamiento (al 98,56%). Si nos referimos a un contraste bilateral, es decir que la hipótesis alternativa plantea únicamente que hay diferencias podemos decir que las hay en justicia al 97,96%, moralidad al 98,36% y razonamiento al 97,11% (es decir uno menos la probabilidad comentada anteriormente y multiplicado por 100).

TABLA 11  
PRUEBA T PARA DOS MUESTRAS SUPONIENDO VARIANZAS DESIGUALES

	Expertos	Noveles	Expertos	Noveles	Expertos	Noveles	Expertos	Noveles
	<i>Justicia</i>		<i>Moralidad</i>		<i>Rectitud</i>		<i>Razonamiento</i>	
Media	3,729	3,278	3,521	2,944	4,021	3,694	3,042	2,542
Varianza	1,138	0,936	1,787	1,321	1,425	1,257	1,360	1,632
Estadístico t	2,356		2,445		1,503		2,214	
P(T <= t) dos colas	0,0205 (*)		0,0164 (*)		0,1361		0,0289 (*)	
Valor crítico de t (dos colas)	1,986		1,9867		1,985		1,9824	
	Expertos	Noveles	Expertos	Noveles	Expertos	Noveles	Expertos	Noveles
	<i>Prudencia</i>		<i>Adaptación social</i>		<i>Relación contractual</i>		<i>Lealtad profesional</i>	
Media	3,1458	2,7917	2,6458	2,9583	3,125	3	3,2917	3,3056
Varianza	1,6591	1,7729	1,34	1,3644	1,984	1,3239	1,7004	0,9476
Estadístico t	1,4558		-1,444		0,5115		-0,063	
P(T <= t) una cola	0,0743		0,076		0,3052		0,475	
Valor crítico de t (una cola)	1,6598		1,6599		1,6626		1,6639	
P(T <= t) dos colas	0,1485		0,1519		0,6103		0,9499	
Valor crítico de t (dos colas)	1,9833		1,9835		1,9876		1,9897	

#### 4. CONCLUSIONES

El auditor se enfrenta continuamente a situaciones comprometidas en las cuales debe tomar

probado cómo los auditores se encuentran continuamente ante situaciones de este tipo. Dado que no tienen una solución única porque ésta depende de la ponderación y el procesamiento de distintos factores personales, fundamentalmente los de carácter ético, podemos concluir que nos encontramos ante una herramienta útil para conocer y valorar la importancia que otorgan los auditores a esos factores en su enfrentamiento a este tipo de casos.

En este trabajo hemos tratado de analizar la ponderación que los auditores españoles establecen de determinados factores que son considerados predictores de comportamiento ético. Asimismo, valoraremos la influencia de otras variables personales del auditor en el proceso de toma de decisiones ante dichos dilemas éticos. Hemos estudiado cuatro variables demográficas claves en esta relación: edad, género, experiencia.

Se ha abordado desde la perspectiva tanto de auditores experimentados como noveles con el objetivo de establecer comparaciones de los resultados obtenidos entre ambos e intentar llegar a conclusiones con relación a la influencia de la experiencia adquirida con el paso del tiempo en la ponderación de los citados factores. Para ello, diseñamos una investigación utilizando técnicas cuantitativas dirigidas a la población de auditores de cuentas de España, pero estableciendo una división entre auditores expertos y noveles con la finalidad de revisar si entre unos y otros se había producido algún tipo de evolución que podríamos atribuir a la experiencia.

Con relación al objetivo de valorar el comportamiento ético de los auditores noveles, debemos destacar en primer lugar que la decisión tomada en respuesta al dilema ético es informar a su superior sobre su actitud de no hacer algo contrario a la política del despacho, de forma claramente mayoritaria. No obstante, la segunda en importancia sería la de hacerlo que, junto a la primera, suponen el 85% de las respuestas. Es significativo cómo la posibilidad de abandonar el despacho o de negarse a trabajar en esa auditoría prácticamente no se encuentran entre las opciones elegidas.

En segundo lugar es importante resaltar la consideración tan alta que se otorga a los valores de la equidad moral tales como: la rectitud, la justicia y la moralidad. Y, con relación a la variable género, la diferencia que hombres y mujeres otorgan a las dimensiones del relativismo y contractualismo.

Respecto al objetivo de valorar la experiencia, se trataba de conocer la influencia que tiene la experiencia en la valoración de los diferentes factores éticos. Para ello, hemos estudiado su evolución desde los auditores noveles hasta los expertos.

En primer lugar, concluimos que, una mayor experiencia, no influye en la decisión mayoritaria, que sigue siendo la de hablar con su jefe directo, no obstante a medida que se incrementa la experiencia la segunda opción es la de hablar con el gerente en lugar de «hacerlo», como ocurría con los auditores noveles. Este hecho se constata también a través de las correlaciones obtenidas. En definitiva, podemos concluir que a medida que aumenta la experiencia disminuye la probabilidad de ejercer la opción de trabajar a pesar de que se violen las políticas del despacho y aumenta para el auditor la tendencia a comentar la situación con la persona que está por encima de su jefe, es decir, su gerente.

Con relación a los valores éticos, podemos señalar que los auditores expertos tienen una mayor consideración de justicia, moralidad, rectitud y razonabilidad. Esto lo hemos constatado tanto a través de las correlaciones obtenidas como mediante la escala ética multidimensional. Por ello, podemos concluir que la experiencia lleva a una consideración aún

mayor de la rectitud, la justicia y la moralidad, tanto en varones como en mujeres. Es decir estos tres valores se reafirman con el paso del tiempo. Pero, sin embargo, disminuye la consideración de «viola compromiso». Por otro lado, es importante señalar que esta relación de la experiencia con la justicia, moralidad y rectitud es concorde con las etapas del desarrollo moral de Kolberg.

Finalmente, hemos de señalar que este trabajo tiene futuras implicaciones, entre las que se encuentra intentar valorar la reacción ante información positiva o negativa por parte de auditores expertos e inexpertos. De acuerdo con Owhoso [2002, 371] los auditores inexpertos son más sensibles a la información positiva sobre riesgo de fraude que los expertos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ADAMS, B. L.; MALONE, F. L., y JAMES, W. [1995]: «Confidentiality Decisions: The Reasoning Process of CPA's in Resolving Ethical Dilemmas», *Journal of Business Ethics*, vol. 14, pp. 1015-1020.
- AMÓN, J. [1990]: *Estadística para Psicólogos. Estadística Descriptiva*, 12 Edición, Ediciones Pirámide, Madrid.
- ARENS, A., y LOEBBECKE, J. [1996]: *Auditoría un Enfoque Integral*, 6.ª edición en castellano, Prentice Hall, México.
- AUSTIN, K. M.; MOLINE, M. E., y WILLIAMS, G. [1990]: *Conforming Malpractice: Legal and Ethical Dilemmas in Psicoterapy*, Newbury Park, CA: Sage Publications, citado por Reamer [2000].
- BARBERO GARCÍA, M. I. [1996]: *Psicometría II. Métodos de Elaboración de Escalas*, Universidad de Educación a Distancia (UNED), Madrid.
- CARMICHAEL, D. R.; WILLINGHAM, J. J., y SCHALLER, C. [1996]: «*Auditing: Concepts and Methods*», McGraw-Hill, New York.
- CASTRILLO, L.; CALDERÓN, E.; GARCÍA, M.; ORTIZ, J., y PÉREZ, M. J. [1995]: «Análisis Multivariante del Comportamiento Ético de los Auditores Españoles», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 24, n.º 1, 84, pp. 667-696.
- COCHRAN, P. [1994]: «Essay by Phil Cochran in The Toronto Conference: Reflections on stakeholder theory», *Business and Society*, vol. 33, 1, pp. 82-131.
- CORTINA, A. [1994]: *Ética de la Empresa*, Ed. Trot, Madrid.
- COHEN, J. R.; PANT, L. W., y SHARP, D. J. [1998]: «The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits», *Accounting Horizons*, vol. 12, n.º 13, pp. 250-270.
- DEAN, R. G. [1992]: «Ethical Clinical Tensions in clinical practice», *Social Woks*, citado por Reamer [2000].
- DEAN, P. [1992]: «Making Codes of Ethics "Real"», *Journal of Business Ethics*, vol. 11, pp. 285-290.
- DILLARD, J., y YUTHAS, K. [1997]: «Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective», *Fifth Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, UMIST/University of Manchester 7-9 July.
- DILLARD, J., and YUTHAS, K. [1997]: «Ethical issues in Expert Systems: Lessons for Moral Philosophy», *Research on Accounting Ethics*, 3, pp. 99-117.
- DOPUCH, N. [1992]: «Another Perspective on The Use of Deception in Auditing Experiments», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 11, pp. 109-112.
- FLORY, S. M.; PHILLIPS, T. J.; REIDENBACH, R. E., y ROBIN, D. P. [1992]: «A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting», *The Accounting Review*, vol. 67, n.º 12, pp. 284-302.
- FORD, R. C., y RICHARDSON, W. D. [1994]: «Ethical Decision Making. A Review of the Empirical Literature»,

- FRITZSCHE, D. J., y BECKER, H. [1982]: «Business Ethics of Future Marketing Managers», *Journal of Marketing Education*, Fall: 2-7.
- GARCÍA BENAÚ, M. A.; RUIZ BARBADILLO, E.; HUMPHREY, C., y AL HUSAINI, W. [1999]: «Success in failure? Reflections on the changing Spanish audit environment», *European Accounting Review*, vol. 8, n.º 4, pp. 701-730.
- GIBBINS, M. [1992]: «Deception: A Thick Issue for Behavioral Research in Accounting and Auditing», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 11, pp. 113-126.
- GOROSQUIETA, J. [1996]: *Ética de la Empresa. Teoría y casos prácticos*, Ed. Mensajero, Bilbao.
- HAURET, C. [2003] : «Audit Et Développement Moral Cognitif», *Revue Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 6, n.º 3, pp. 117-137.
- IZRAELI, D. [1988]: «Ethical Beliefs and Behavior Among Managers: A Cross-cultural Perspective», *Journal of Business Ethics*, vol. 7, pp. 263-271.
- JONES, S. K., y PONEMON, L. A. [1993]: «A Comment on »A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting», *The Accounting Review*, vol. 68, pp. 411-416.
- KARCHER, J. [1996]: «Auditors' Ability To Discern The Presence Of Ethical Problems», *Journal of Business Ethics*, vol. 15, n.º 10, pp. 1033-1051, Oct.
- KNECHEL, W. R. [1997]: *Auditing. Text and Cases*, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing. International Thomson Publishing Company.
- KOHLBERG, L. [1969]: «Stages and sequences: The cognitive developmental approach to socialization», In *Handbook of Socialization Theory and Research*, Editado por Golsin, D. Chicago.
- [1979]: «Moral stages and moralization», In *Moral Development and Behavior*, 31-53, Edited by LIKONA, T., New York: Holt, Rinehart, and Winston.
- [1982]: «Essays on Moral Development», vol. 1, *The Philosophy of Moral Development*, San Francisco, Harper and Row.
- LAMPE, J. C.; FINN, D. W.; GAA, J., y O'MALLEY, P. L. [1992]: «A model of auditors' ethical decision processes; Discussions; Reply», *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 11, pp. 33-78.
- LARKIN, J. M. [2000]: «The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas», *Journal of Business Ethics*, vol. 23, pp. 401-409.
- LIBBY, A., y AGNELLO, V. [2000]: «Ethical Decision Making and The Law», *Journal of Business Ethics*, vol. 26, pp. 223-232.
- LIKIERMAN, A. [1989]: «Ethical Dilemmas for Accountants: A United Kingdom Perspective», *Journal of Business Ethics*, vol. 8, pp. 617-630.
- LOEB, S. E. [1989]: «Ethics Committees and Consultants in Public Accounting Firms?», *Accounting Horizons*, Dec 1989, vol. 3, pp. 1-10.
- LUK BOUCKAERT, L. [1998]: «Business ethics and the management of non-profit institutions», *Journal of Business Ethics*, Jul 1998, vol. 17, pp. 1073-1082.
- McNAIR, C. J. [1991]: «Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior», *Accounting, Organizations and Society*, Fall 1991, vol. 16, pp. 12-25.
- MORALES DOMÍNGUEZ, J. F. [1990]: «Características Generales de los Métodos Correlacionales», en MORALES, J. F. (coord): *Metodología y Teoría de la Psicología*, 6.ª ed., Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, pp. 7-29.
- OWHOSO, V. [2002]: «Mitigating Gender-Specific Superior Ethical Sensitivity When Assessing Likelihood Of Fraud Risk», *Journal of Managerial Issues*, Fall 2002, vol. 14, n.º 3, pp. 360-375.
- PATTERSON, D. [2001]: «Causal Effects Of Regulatory, Organizational And Personal Factors On Ethical Sensitivity», *Journal of Business Ethics*, vol. 30, n.º 2, p. 123.
- PONEMON, L. [1990]: «Ethical judgments in accounting: a cognitive-development perspective», *Critical Perspectives on Accounting*, March, pp. 191-215.

- PONEMON, L. [1992]: «Ethical reasoning and selection-socialization in accounting», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, pp. 239-258.
- PRESTON, A.; COOPER, D.; SCARBOUGH, P., and CHILTON, R. [1995]: «Changes in the Code of Ethics of the U.S. Accounting Profession, 1917 and 1988: The continual Quest for Legitimation», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, 6, pp. 507-546.
- REAMER, F. [2000]: «The Social Work Ethics Audit: A Risk Management Estrategy», *Social Work*, Jul., pp. 355-366.
- REST, J. [1979]: *Development in Judging Moral Issues*, Minneapolis Universidad de Minnesota.
- REIDENBACH, R. E.; ROBIN, D. P.; PHILLIPS J. R., T. J., y FLORY, S. M. [1995]: «Examining the Dimensionality of the Ethical Decision Making Process of Certified Management Accountants», *Advances in Accounting*, vol. 13, pp. 131-151.
- RITTENBERG, L., y SCHWIEGER, B. [2000]: «Auditing Concepts for a changing environment», *Harcourt College Environment*, 3.ª Ed., Fort Worth (USA).
- RUEGGER, D., y KING, E. W. [1992]: «A Study of the Effect of Age and Gender upon Student Business Ethics», *Journal of Business Ethics*, vol. 11, pp. 179-182.
- RUIZ BARBADILLO, E. [1998]: «Dimensiones informativas y objetivos del informe de auditoría», *Revista de Contabilidad*, vol. 1, n.º 2, pp. 1-188.
- SAWATER, F. [2001]: *Ética para Amador*, 35.º, Ed. Ariel, Barcelona.
- SHAHER, W.; MORRIS, R., y KETCHAND, A. [2001]: «Effects Of Personal Values On Auditors' Ethical Decisions», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2001, vol. 14, n.º 3, pp. 254-278.
- SIERRA, R. [1992]: *Técnicas de Investigación Social. Teoría y Ejercicios*, Madrid, Ed. Paraninfo, 8.ª Ed.
- SWEENEY, J.; ROBERTS, R. [1997]: «Cognitive moral development and auditor independence», *Accounting, Organizations, and Society*, 22 (3/4), pp. 337-352.
- TSALIKIS, J., y ORTIZ-BUONAFINA, M. [1990]: «Ethical Beliefs' Differences of Males and Females», *Journal of Business Ethics*, vol. 9, pp. 509-517.
- TREVINO, L. [1992]: «Moral reasoning and business ethics: Implications for research, education and management», *Journal of Business Ethics*, vol. 11, pp. 445-459.
- TUA, J., y GONZALO, J. A. [1995]: *Normas y Recomendaciones de Auditoría y Contabilidad*, Madrid, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.
- VINTEN, G. [1992]: «The Whistleblowing Internal Auditor: The Ethical Dilemmas», *Internal Auditing*, Boston Fall, pp. 92-110.
- VISAUTA, B. [1989]: *Técnicas de Investigación Social I: Recogida de datos*, Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona.
- WARD, S. P.; WARD, R.; DECK, D. R., y ALAN, B. [1993]: «Certified Public Accountants: Ethical Perceptions, Skills and Attitudes on Ethics Education», *Journal of Business Ethics*, vol. 12, pp. 601-610.
- WEEKS, W., y NANTEL, J. [1992]: «Corporate Codes of Ethics and Sales Force Behavior: A Case Study», *Journal of Business Ethics*, vol. 11, pp. 753-761.
- WHIPPLE, T. W., y SWORDS, D. F. [1992]: «Business Ethics Judgments: A Cross-Cultural Comparison», *Journal of Business Ethics*, vol. 11, pp. 671-678.
- WITTINGTON, O., y PANY, K. [1999]: *Principles of Auditing*, Irwin, McGraw-Hill.

## ANEXO 1

### LA ÉTICA EN AUDITORÍA. CUESTIONARIO SOBRE FACTORES ÉTICOS

Edad : .....  
 Sexo :           Γ Varón           Γ Mujer

Imagine que ha estado trabajando durante seis meses como asistente en el despacho de auditores B & B. Por el momento está asignado a la auditoría de RCRH, S.A. bajo la supervisión de *Carlos*, un experto auditor. Hay auditores asignados, entre los que está Juan, Carlos y una asistente con más experiencia, *Marta*. Durante la comida del primer día Carlos comenta que tendrán que trabajar unas cuantas horas extra para no salirse del presupuesto. *Usted* recuerda que leyó en el manual de políticas del despacho que el trabajar horas extra y no anotarlas en el informe de horas es una violación de la política de empleo de B & B., y sabe que los auditores senior (Carlos) reciben bonificaciones en lugar de pago de horas extra, en tanto que al personal sí se le paga horas extra pero no reciben bonificaciones. Posteriormente cuando habla del tema con *Marta*, ella comenta: «Carlos hace esto en todos sus trabajos. Quizás sea el próximo auditor gerente del despacho. Los socios creen que es magnífico porque sus trabajos siempre terminan por debajo del presupuesto. Nos recompensa con buenas evaluaciones en particular en la categoría de actitud cooperativa. Son varios los auditores senior que siguen la misma práctica». ¿Es ético que Juan trabaje unas horas sin registrarlo? *Elija cuál es, a su juicio, la mejor de las alternativas disponibles.*

Negarse	
Hacerlo	
Informar a Carlos que no trabaja o que las carga	
Hablar con el Gerente	
Negarse a trabajar en esa Auditoría	
Abandonar el despacho	

*Piense la importancia que pueden haber tenido los siguientes factores en la decisión que usted ha tomado: (1 nada importante / 5 muy importante).*

Importancia	1	2	3	4	5
Cuando tomo una decisión siempre examino el qué y no el quién					
Mi decisión está dirigida a conseguir como fin último el bien común					
Intento ser objetivo ante lo inesperado					
He intentado aplicar principios universales a los casos particulares					
Creo que es importante el que se haga habitualmente					
Intento tomar decisiones que sean aceptadas socialmente					
Siempre tengo presente el hecho de la existencia de un contrato con el auditado					
No he olvidado mi compromiso con mis compañeros de profesión					

*Para la decisión tomada en el caso anterior, señale en la siguiente escala el lugar dónde situaría usted los valores éticos considerados. (Estos valores son opuestos cuando marque una casilla próxima a un valor se considera que es importante en su decisión).*

ESCALA ÉTICA MULTIDIMENSIONAL								
	-3	-2	-1	0	1	2	3	
Recto								No Recto
Justo								Injusto
Moralmente correcto								Moralmente no correcto
Aceptable para mi familia								No aceptable para mi familia
Aceptable culturalmente								Inaceptable culturalmente
Tradicionalmente aceptable								Inaceptable tradicionalmente
Viola un contrato escrito								No Viola un contrato escrito
Viola un compromiso								No viola un compromiso