

## **Los profesionales contables en España: un análisis comparado de los valores éticos y profesionales**

### **Resumen**

La pérdida de identidad profesional y una mayor orientación hacia los intereses comerciales por parte de los profesionales de la contabilidad han sido aludidas como algunas de las principales causas de los graves escándalos financieros. Esta “desprofesionalización” se ha centrado en los auditores, siendo escasos los estudios centrados en el resto de profesionales contables. Este trabajo, realizado entre más de 800 miembros del Consejo General de Economistas, analiza las diferencias en la identidad profesional y los valores y juicio ético de profesionales contables empleados en una empresa, asesores contables y fiscales y auditores externos. Los resultados obtenidos refuerzan la importancia de la acreditación y regulación del profesional contable y permiten abordar importantes medidas por parte de las corporaciones profesionales y las instituciones de derecho público para la mejora del compromiso con la profesión, y de los valores éticos y profesionales de los distintos colectivos que conforman la profesión contable.

Palabras clave: profesional contable, compromiso profesional, interés público, conflictos de interés, juicio ético, presiones

## **Professional accountants in Spain: a comparative study of ethical and professional values**

### **Abstract**

The loss of professional identity and a greater orientation towards commercial goals on the part of professional accountants have been considered as one of the main causes of the financial scandals. This "deprofessionalization" has focused on auditors, with few studies analysing other accounting professionals. This study, carried out among more than 800 members of the Consejo General de Economistas, analyses the differences in the professional identity and values as well as the ethical judgment of accounting professionals employed in a company, accounting and tax advisors and external auditors. The results of this paper reinforce the importance of the accreditation and regulation of the professional accountant. Further, findings suggest important measures to be taken by professional

corporations and public law institutions to improve commitment to the profession as well as the ethical and professional values of the professional accountants in different work settings.

Key words: professional accountant, professional commitment, public interest, conflict of interest, ethical judgement, pressures

## **1. Introducción**

La pérdida de identidad profesional y una mayor orientación hacia los intereses comerciales por parte de los profesionales de la contabilidad han sido aludidas como algunas de las principales causas de los graves escándalos financieros de los últimos años (Carnegie & Napier, 2010; Gendron, Suddaby & Lam, 2006; Wyatt, 2004, Zeff, 2003). Los trabajos previos que han estudiado esta “desprofesionalización” se han centrado específicamente en los auditores (Fogarty, 2014), siendo escasos los estudios que versan sobre la identidad profesional y el comportamiento ético del resto de profesionales contables.

Los profesionales contables que no ejercen la auditoría de cuentas son un grupo muy diverso que trabajan como empleados en las organizaciones o como asesores externos en múltiples áreas como el comercio, la industria, la educación, los servicios públicos o los sectores sin fines de lucro (IFAC, 2018). Así su trabajo es fundamental para la calidad de la información financiera que suministran las empresas.

El entorno en el que desarrollan su actividad los distintos profesionales contables genera distintas oportunidades y amenazas y, por tanto, cabe esperar diferencias en la respuesta a los mismos. En la mayoría de países de nuestro entorno, la figura del profesional contable está sujeta a regulación tanto privada como pública, lo que implica el desarrollo de los requisitos de acceso, formación continua, existencia de un código de conducta que regula su comportamiento o el establecimiento de un sistema disciplinario en el caso de incumplimientos (Amat & Bové, 2015; García Pons, 2015). Esto no es así en el caso español, en el que recientemente, en el año 2015, se ha acreditado la figura del experto contable por parte de distintas organizaciones

privadas y se ha iniciado la regulación de su actividad. Así, en España son los auditores los únicos que han sido sometidos a regulación pública y privada, disponen de códigos de conducta en sus firmas, y han recibido el amparo y formación correspondiente por parte de las organizaciones profesionales.

Por otro lado, los auditores se han integrado tradicionalmente en entornos homogéneos profesionales dónde la cultura ética y la orientación hacia la profesión ha sido una característica de las firmas. Esto no es así para otros profesionales contables que desarrollan su actividad como asesores o como asalariados en empresas con una mayor orientación hacia la consecución de sus objetivos comerciales y beneficios (Bobek, Dalton, Daugherty, Hageman & Radtke, 2017).

En este sentido la literatura señala como los contables que trabajan empleados en las organizaciones empresariales tienen un doble rol; como empleados están unidos a la organización, y como profesionales, están unidos a la profesión y su código de conducta (Westra, 1986; Duska, Duska, & Kury, 2018). La teoría tradicional de las profesiones considera que estos profesionales asalariados mantendrán su lealtad hacia la profesión, manteniendo la identidad profesional y su orientación hacia el interés público (Aranya & Ferris, 1984; Raelin, 1985). Sin embargo, otros autores (McKenna, 1993; Sonenshein, 2007; Suddaby, Gendron & Lam, 2009) consideran que esta lealtad hacia la profesión disminuye debido a la relación de dependencia con la empresa que les contrata y al hecho de no estar sujetos al requisito de independencia.

Por otro lado, la identidad profesional está relacionada con la habilidad para reconocer los dilemas éticos, así como con juicio ético de los contables (Lail, MacGregor, Marcum & Stuebs, 2017; Taylor & Curtis, 2010), y por tanto, influye en el comportamiento ético de los profesionales (Rest, 1986; Suddaby et al., 2009). Según el Modelo de la Acción Ética de James Rest (1986), el reconocimiento de la existencia de dilemas éticos y el juicio ético son las dos

primeras etapas de la acción moral. Por lo tanto, cabe esperar que profesionales contables empleados en la organización para la que prestan sus servicios, así como los asesores contables y fiscales muestren unos valores y un juicio ético distintos a los de los auditores de cuentas.

Los estudios previos que ha analizado la existencia de diferencias entre los distintos colectivos que ejercen la profesión contable han mostrado diferencias en los valores de los distintos colectivos de profesionales contables (Aranya & Ferris, 1984; Suddaby et al, 2009), en las presiones percibidas (Lang, Karmanska & Jarvis, 2016; Mihalek, Rich & Smith, 1987) o en el clima ético de la firmas de auditoría frente al clima de las organizaciones en las que trabajan los no auditores (Bobek et al., 2017, Elias, 2004).

El objetivo de este trabajo es observar si existen diferencias significativas en los valores profesionales, tales como el compromiso profesional y el interés público; las presiones a las que se ven sometidos; la percepción de la existencia de dilemas y el juicio ético de los profesionales contables. Para ello se han considerado los siguientes tres colectivos en función de su actividad laboral: profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa para la que prestan sus servicios, asesores contables y fiscales y auditores.

Con el fin de llevar a cabo el estudio se distribuyó una encuesta online entre los profesionales de la contabilidad pertenecientes al Consejo General de Economistas. Se han obtenido un total de 872 respuestas.

El estudio revela un alto grado de identidad profesional por parte de los todos los colectivos analizados, si bien los auditores presentan un mayor compromiso con el interés público que los profesionales contables empleados en una empresa y que los asesores externos. Los resultados también revelan diferencias en las presiones percibidas por los colectivos objeto de estudio, así como en los antecedentes del comportamiento ético.

Los resultados de este trabajo contribuyen de manera significativa a la literatura académica sobre profesionalismo y comportamiento ético de los contables.

En España, la literatura previa que versa sobre los valores profesionales y éticos de los profesionales contables se ha centrado únicamente en los auditores (Castrillo, Calderón, García, Ortíz & Pérez, 1995; Sierra Molina & Orta Pérez, 2005; Barrainkua & Espinosa-Pike, 2015, 2018; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016, 2017). Este trabajo realiza una aportación muy relevante a la literatura, puesto que centra su objeto de estudio en los diferentes colectivos que ejercen la profesión contable en España.

Asimismo, este es el primer trabajo, tanto a nivel nacional como internacional, que compara los valores profesionales de los distintos contables, las presiones a las que se ven sometidos, así como el reconocimiento de dilemas éticos y su juicio ético. Cabe destacar que la literatura internacional que ha estudiado los valores profesionales de los contables en diferentes áreas de trabajo (Aranya & Ferris, 1984; Suddaby et al., 2009) ha analizado el colectivo de los profesionales contables que trabajan en una firma prestando servicios profesionales como un grupo homogéneo. Este trabajo realiza una importante aportación, diferenciando, dentro del colectivo de los profesionales de la contabilidad en ejercicio, entre auditores y asesores contables y fiscales. Esta división resulta crucial para el caso de España, así como para el caso de muchos otros países europeos donde existe un título oficial para el Auditor de Cuentas diferenciado del resto de profesionales contables (Amat & Bové, 2015; Puig de Travy, 2015).

Este trabajo contribuye, además, a ampliar la escasa investigación llevada a cabo en el ámbito contable relativa al reconocimiento de dilemas éticos en la profesión (Butterfield et al., 2000; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Follieau & Kaplan, 2017; Shaub, Finn & Munter, 1993).

Así, los resultados de esta investigación son relevantes para las corporaciones profesionales, las firmas de auditoría y las empresas en las que desarrollan su actividad los distintos expertos contables ya que, entender los valores éticos y profesionales, así como los conflictos a los que se enfrentan los diferentes colectivos de profesionales contables, es fundamental para poder establecer criterios de actuación que fortalezcan la calidad de la información financiera de las empresas.

El trabajo se estructura de la siguiente forma: tras la introducción, en la segunda sección se lleva a cabo la revisión de la literatura y el planteamiento de las hipótesis. En el tercer apartado, se presenta la metodología utilizada y las características de la muestra. En el cuarto apartado se presentan los resultados obtenidos. Finalmente, en el quinto apartado se presentan las principales conclusiones del estudio.

## **2. Revisión de la literatura**

La literatura ha mostrado su preocupación por la pérdida de identidad profesional de los contables, y su efecto sobre el comportamiento (Carnegie & Napier, 2010; Gendron et al., 2006; Hanlon, 1996; Wyatt, 2004).

La identidad profesional se define como “el autoconcepto profesional de un individuo basado en atributos, creencias, valores, motivos y experiencias (Slay & Smith, 2011, p. 86). Tal y como manifiestan trabajos previos sobre la toma de decisiones éticas en la profesión contable (Bobek et al., 2015; Suddaby et al., 2009) las diferentes creencias y actitudes que muestren los miembros de una profesión hacia sus instituciones y sus valores son un precursor del comportamiento ético. En este mismo sentido, los valores profesionales influyen en la habilidad para reconocer las responsabilidades profesionales, la existencia de dilemas éticos y en la valoración ética de las distintas actuaciones (Lail et al., 2017), por lo que una pérdida de

identidad profesional y un acercamiento hacia valores comerciales también se relaciona con diferente percepción de dilemas éticos.

El reconocimiento de la existencia de un dilema ético y el juicio ético son antecedentes de la acción ética según el Modelo de la Acción Ética de Rest (1986). Este autor concluyó que la acción ética es el producto de los siguientes subprocesos psicológicos: sensibilidad moral (reconocimiento); juicio moral o razonamiento; motivación moral; y acción moral. Su teoría de la acción ética ha sido utilizada ampliamente para estudiar los factores que afectan al comportamiento de los profesionales contables (Cohen, Pant & Sharp, 2001; Foilleau & Kaplan, 2017; Jones et al., 2003; Pierce & Sweeney, 2010; Sweeney, Arnold & Pierce, 2010)

Por lo que, bajo este marco teórico, resulta relevante observar conjuntamente, no solo el comportamiento de los profesionales manifestado en la percepción de la existencia de dilemas éticos, las presiones percibidas y su juicio ético sino también la identidad profesional a través de la existencia de los valores profesionales tradicionales tales como el interés público y el compromiso profesional.

### ***2.1. Compromiso profesional***

El compromiso profesional representa el vínculo o la lealtad que un individuo forma hacia su profesión (Gendron, Suddaby & Qu, 2009). Así, el compromiso profesional viene definido por la literatura como (i) la creencia y aceptación de los objetivos y valores de la profesión, ii) el deseo de esforzarse por dicha profesión y iii) el deseo de mantenerse como miembro de la profesión (Aranya & Ferris, 1984; Lord & DeZoort, 2001; Porter, Steers, Mowday, & Boulian, 1974; Suddaby et al., 2009).

En los últimos años, y tras las fuertes presiones sociales para la mejora del comportamiento ético de los profesionales contables, el interés por el compromiso profesional

ha ido aumentando (McManus & Subramaniam, 2014). En este sentido, los profesionales contables con un alto compromiso hacia su profesión y que, por lo tanto, hayan internalizado sus valores, tenderán a un comportamiento que promueva el interés público y se alejarán de aquellos comportamientos que puedan perjudicar a la profesión (Lord & DeZoort, 2001; Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005).

La literatura ha estudiado el grado de compromiso profesional de los contables en diferentes áreas de trabajo (Aranya & Ferris, 1984; Suddaby et al., 2009). Los resultados indican, en general, que los auditores tienen un compromiso profesional más elevado que los preparadores de la información contable empleados en la empresa. Tal y como señalan Gendron et al. (2009) la diferencia puede deberse a diversas razones. En primer lugar, tradicionalmente los auditores han estado más estrechamente vinculados a las organizaciones profesionales. En segundo lugar, la literatura señala que existe una mayor congruencia de objetivos profesionales y organizacionales en las firmas de auditoría, por lo tanto, los auditores tienden a alinear más sus objetivos con los de la profesión. En tercer lugar, entre el personal de las firmas de auditoría podemos encontrar una mayor homogeneidad y mayor vinculación a la profesión contable, en términos de antecedentes formativos, área de trabajo y funciones, que entre los preparadores de la información contable de una empresa. Este hecho se ha visto alterado en los últimos años debido a la diversificación de servicios de las firmas que ha tenido como resultado la contratación de personal no vinculado a la auditoría.

En el caso español, cabe señalar que la auditoría es la única profesión relacionada con la contabilidad que está regulada en España. Hasta el reciente reconocimiento de la figura del experto contable, en España los profesionales de la contabilidad que no ejercían la auditoría han sido vistos como un grupo dividido con poco asociacionismo (Espinosa-Pike, 1999; Martínez Churiaque, 1989).

Los argumentos anteriores indican que los auditores han sido sujetos a un proceso de socialización mayor dentro de la profesión, por lo que cabe esperar que sean los auditores los que presenten mayor compromiso profesional que el resto.

**Hipótesis 1:** *El compromiso profesional de los auditores es estadísticamente superior al del resto de profesionales contables.*

## **2.2. Interés público**

El interés público ha sido definido como los intereses de los terceros que confían en las opiniones de los miembros de la profesión contable (Parker, 1987).

La responsabilidad de actuar a favor del interés público es una de las características distintivas de la profesión contable, y así lo establece en el Código de Ética de la IFAC para todos los profesionales de la contabilidad a nivel mundial (IFAC, 2018). La situación privilegiada en la que el conocimiento experto y la autoridad concedida sitúa a la profesión, son a su vez las razones por las que la profesión contable debe comprometerse con el servicio a la sociedad (Cowton, 2009). Así, los profesionales deben priorizar la competencia técnica y el interés público frente a la maximización del beneficio (Bobek et al., 2017).

Cabe señalar que los profesionales de la contabilidad colaboran en la consecución de los intereses legítimos de la organización en la que prestan sus servicios, sin embargo, en esta búsqueda no deben faltar a su responsabilidad de servir al interés público (IFAC, 2018). Los estudios que han tratado de esclarecer lo que el interés público representa para los profesionales son escasos (Davenport & Dellaportas, 2009).

Existen varios argumentos que sugieren que la percepción del interés público es diferente entre los profesionales de la contabilidad en diferentes áreas de trabajo. Por una parte, el compromiso con los valores de la profesión se desarrolla durante un proceso de socialización

que comienza durante la educación formal (Bline, Duchon, & Meixner, 1991; Clikeman, Schwartz, & Lathan, 2001; Cohen et al., 2001) y se extiende a lo largo de la carrera profesional del individuo (Fogarty, 1992). Así, tal y como se ha señalado anteriormente la única profesión relacionada con la contabilidad que está regulada en España es la auditoría. Así, los auditores durante su educación y su carrera profesional han recibido formación relativa a los valores de la profesión, tales como servir al interés público y los principios éticos, formación que quizá no haya sido tal para el resto de profesionales contables que no han tenido regulada su actividad.

Además, diversos autores manifiestan que a pesar de que la principal obligación de todos los profesionales de la contabilidad es hacia el interés público, la relación de empleo que los profesionales contables que prestan sus servicios en un departamento financiero mantienen con su organización confiere a este colectivo un sentido de la responsabilidad diferente (Duska et al., 2018).

Por lo tanto, planteamos que los auditores tendrán un mayor compromiso con los valores de la profesión, como es el interés público, que el resto de los expertos contables.

**Hipótesis 2:** *El compromiso con el interés público de los auditores es estadísticamente superior al del resto de profesionales contables.*

### **2.3. Existencia de dilemas éticos**

Los profesionales de la contabilidad, en el desempeño de su actividad, a menudo se enfrentan a situaciones en las que deben elegir entre lo correcto y lo incorrecto, y esta decisión puede afectar a terceros. Como afirman Ponemon y Gabbhart (1993, p.20) “Los conflictos éticos son una forma de conflictos sociales porque envuelven siempre a una o más partes afectadas”. La existencia de conflictos de interés en la auditoría de cuentas plantea dilemas éticos en su práctica diaria que han sido documentados por la literatura (Espinosa-Pike & Barrainkua,

2016). Los profesionales de la contabilidad, que no trabajan en la auditoría de cuentas, también se enfrentan en su día a día con decisiones complejas que tienen consecuencias para terceros y por tanto, implicaciones éticas (Harris & Freeman, 2008). Esta fuente de dilemas éticos se agrava aún más cuando el profesional contable es un empleado en una organización, ya que puede enfrentarse al conflicto entre los intereses de la dirección de la empresa en la que trabaja y el interés público (Duska et al., 2018; Hall, 1969; McKenna, 1993).

El reconocimiento de la existencia de un dilema ético es clave en el futuro comportamiento ético del decisor. Según el Modelo de la Acción Ética de Rest (1986) el reconocimiento moral es el primer paso para llevar a cabo una acción ética. De acuerdo con este autor, la habilidad de reconocer y evaluar correctamente un dilema ético es un requisito previo para tomar decisiones éticas correctas (Rest, 1986; Palazzo, Krings & Hoffrage, 2012).

El reconocimiento de los dilemas éticos está ligado a la cultura o clima ético de la organización (Bobek et al., 2017). En este sentido la literatura muestra cómo existen diferencias en el clima ético de las organizaciones en las que desarrollan su actividad los auditores y los otros colectivos en estudio (Bobek et al., 2017). Así, las organizaciones empresariales en las que trabajan los profesionales contables distintos de los auditores están más orientadas normalmente hacia la lógica institucional comercial que las firmas de auditoría (Suddaby et al., 2009) lo que puede sugerir que los profesionales contables que trabajan en estas organizaciones puedan percibir en menor medida la existencia de dilemas éticos.

Por tanto, cabe esperar que los auditores puedan ser más conscientes de los dilemas éticos de la profesión que otros profesionales de la contabilidad debido, por un lado, al hecho de que es una profesión altamente regulada y con un alto grado de control sobre sus acciones. Por otro lado, los auditores han recibido formación específica en las cuestiones éticas de la profesión, tales como la independencia o la confidencialidad.

Por lo tanto, planteamos la siguiente hipótesis:

**Hipótesis 3:** *La percepción de los dilemas éticos de los auditores es estadísticamente superior al del resto de profesionales contables.*

#### ***2.4. Presiones percibidas en el ejercicio de la actividad profesional***

La literatura sobre presiones recibidas por el profesional contable en el ejercicio de su actividad (DeZoort & Lord, 1997; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; FEE, 2016; Hatfield, Jackson & Vandervelde, 2011; Lang et al., 2016; Lord & DeZoort, 2001; Nelson, 2006) revela que la mayoría de los profesionales reciben presiones, tanto de sus superiores como del cliente, para llevar a cabo actividades que están en contra de sus principios y normas éticas. Así, uno de los principales motivos por el que los profesionales de la contabilidad buscan asesoramiento de su organización profesional son las presiones recibidas por parte de los superiores y otros agentes para violar los principios éticos fundamentales (IFAC, 2014).

La literatura en materia de contabilidad que estudia el comportamiento de los profesionales ha expresado su preocupación sobre cómo las presiones pueden afectar a las actitudes y el desempeño de los profesionales de la contabilidad (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2017; DeZoort & Lord, 1997; Lord & DeZoort, 2001; Otley & Pierce, 1996; Sweeney & Pierce, 2006).

Así mismo, la importancia del análisis de las presiones recibidas por los expertos contables se pone de manifiesto en el código ética del IESBA, que dedica la parte C del mismo a los profesionales contables empleados en las empresas y que incluye una revisión de las presiones a las que se pueden enfrentar, así como a las amenazas de incumplimiento de principios éticos fundamentales.

En este sentido, la literatura ha documentado la existencia de presiones tanto para los profesionales contables que trabajan como empleados en una empresa (Lang et al., 2016; McKenna, 1993; Merchant, 1987; Merchant & Rockness, 1994) como la existencia de presiones para los auditores (DeZoort & Lord, 1997; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2017; Lord & DeZoort, 2001). Sin embargo, prácticamente ningún estudio hasta la fecha ha comparado las presiones que perciben los distintos profesionales de la contabilidad (Shafer, 2002) y, dada la diversidad de las actividades laborales que llevan a cabo, parece razonable que la intensidad y la naturaleza de las presiones percibidas varíe entre los diferentes colectivos.

Diversos autores manifiestan que la auditoría representa la actividad profesional más tradicional en comparación con la asesoría contable y fiscal o la preparación de estados financieros (Bobek et al., 2017; Suddaby et al., 2009). Así, sugieren que las firmas de auditoría brindan más autonomía y sus objetivos están más alineados con los de la profesión en comparación con el resto de las organizaciones (Gendron et al., 2009; Shafer, 2002; Suddaby et al., 2009). Este hecho puede dar lugar a que los auditores perciban en menor medida presiones por parte de su organización para violar las normas profesionales. Por otro lado, los profesionales contables del departamento financiero de una empresa son empleados de la organización para la que elaboran los estados financieros. La relación de empleo con la organización para la que se prestan los servicios, unido a que estas organizaciones están ligadas a la persecución de sus objetivos comerciales, puede dar lugar a que la intensidad de las presiones a las que estén sometidos estos profesionales sea mayor.

Respecto a los asesores contables y fiscales, la literatura señala como estos profesionales se enfrentan habitualmente con la presión de los clientes para adoptar posiciones agresivas al prestar asesoramiento contable y tributario (Cruz, Shafer & Strawser, 2000). Esta presión se

acentúa para el caso de la asesoría fiscal debido a la complejidad e incertidumbre que rodea muchas cuestiones fiscales (Cruz et al., 2000).

Dada la escasez de estudios en el área planteamos en la hipótesis que la percepción de presiones es diferente sin determinar entre que colectivos tienen lugar las diferencias:

**Hipótesis 4:** *Existen diferencias en la percepción de las presiones entre los diferentes colectivos de profesionales contables.*

## **2.5. Juicio ético**

La importancia del juicio ético en el comportamiento ha sido ampliamente estudiada en la literatura (Elias, 2004; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Shafer, 2015; Sweeney et al., 2010; Wimbush, Shepard & Markham, 1997). De acuerdo con el Modelo de la Acción Ética de Rest (1986), el juicio moral es el segundo de los subprocesos psicológicos que conducen a la acción ética. El juicio ético se refiere a la evaluación de las acciones con respecto a las normas morales y los valores establecidos en la sociedad (Thoma, Rest & Davidson, 1991; Li, Chao, Chen, Yi & Zhang, 2018)

En particular, el juicio ético va a definir el grado en que los individuos consideran que prácticas cuestionables son inaceptables de acuerdo con los estándares éticos de la profesión (Emerson et al., 2007; Holtbrügge, Baron & Friedmann, 2015). La literatura previa ha mostrado cómo la evaluación ética de prácticas cuestionables, influía en la intención de llevar a cabo dichas prácticas así como en la realización de las mismas (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2015; Sweeney et al., 2010).

La existencia de presiones en el ámbito de la contabilidad y la auditoría de cuentas, puede implicar una reducción en la calidad de los estados financieros, en la medida en que el profesional contable sucumba a estas presiones. En este sentido, el comportamiento de los

profesionales de la contabilidad dependerá, en gran medida, de la aceptabilidad ética de las situaciones a las que se enfrentan (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Cohen et al., 2001; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Sweeney et al., 2010).

La literatura previa ha analizado diferencias en el juicio ético de auditores en diferentes posiciones en la firma (Ponemon, 1992; Shaub, 1994; Armstrong, 1987; Conroy, Emerson & Pons, 2010). La literatura también ha mostrado la influencia del contexto organizacional sobre el juicio ético (Shafer, 2008; Shafer & Simmons, 2011; Wimbush et al., 1997) o la existencia de diferencias en el juicio ético entre auditores y estudiantes (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Cohen et al., 2001) pero no hemos encontrado literatura previa que analice diferencias en el juicio ético entre diferentes tipos de profesionales contables.

Sin embargo, y tal y como se ha razonado previamente, en España los profesionales contables que no ejercen la auditoría no han sido objeto de regulación pública, y en general, cabe esperar que no hayan recibido el amparo y formación correspondiente por parte de las organizaciones profesionales. Por el contrario, las acciones de los auditores están sujetas a un alto grado de control por parte de los reguladores y han recibido formación específica en cuestiones éticas. Cabe señalar también que los auditores pueden tener un mayor apoyo organizacional para la toma de decisiones éticas que el resto de los profesionales de la contabilidad. Así la norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas (NCCI) establece que la firma de auditoría debe implementar políticas y procedimientos para asegurar que el personal cumple los requerimientos de ética.

A pesar de la falta de literatura previa sobre diferencias en el juicio ético entre distintos profesionales de la contabilidad, los argumentos anteriores sugieren los auditores pueden ser más conscientes de las consecuencias y el impacto negativo que supone el comportamiento no ético y, por lo tanto, sugerimos que los auditores mostrarán un mayor juicio ético que el resto de los profesionales contables.

**Hipótesis 5:** *El juicio ético de los auditores es estadísticamente superior al del resto de profesionales contables.*

### **3. Metodología**

#### ***3.1. Selección de la muestra***

Con el fin de llevar a cabo el estudio se elaboró un cuestionario que fue distribuido entre profesionales de la contabilidad pertenecientes a Consejo General de Economistas. Esta organización agrupa, coordina y representa en el ámbito nacional e internacional a los Colegios de Economistas existentes en España. Es la institución representativa de la profesión de Economista, cuyos fines esenciales son la ordenación del ejercicio de la profesión, la representación exclusiva de la misma y la defensa de los intereses profesionales de sus colegiados. El Consejo General de Economistas cuenta con 7.500 miembros aproximadamente.

Se realizó un pretest de la encuesta entre distintos miembros del colectivo con el objetivo de detectar dificultades de comprensión, errores, etc. Una vez finalizado el cuestionario, el Consejo General de Economistas distribuyó, en febrero de 2015, la encuesta a sus 7.500 miembros través de una Circular Informativa a sus miembros en la que incluía una carta de presentación de los autores explicando el propósito del estudio y un enlace a través del cual los profesionales podían acceder a la misma. Las respuestas se obtuvieron a través de la plataforma online EncuestaFácil con la que la universidad tiene un acuerdo de colaboración.

Se obtuvieron 1582 respuestas de las cuales 974 se correspondían con cuestionarios finalizados, lo que supone una tasa de respuesta del 13%. Los economistas que participaron en el estudio provienen de diversos ámbitos de actuación, tales como, la auditoría de cuentas, la

asesoría contable o fiscal, empleados en una empresa en diferentes departamentos (financiero, comercial, recursos humanos, etc.) o la docencia e investigación, entre otros.

En primer lugar, se eliminaron los cuestionarios no finalizados de la muestra. En segundo lugar, de cara a satisfacer los objetivos del estudio, se seleccionaron los profesionales relacionados con el área financiera, en concreto, profesionales contables dentro del departamento financiero de una empresa, asesores contables y fiscales y auditores de cuentas. Así, la muestra final del presente estudio asciende a 872 participantes.

La participación en el estudio ha sido voluntaria. Los encuestados fueron informados de la confidencialidad de las respuestas y de que los datos obtenidos serían utilizados para el propósito del presente estudio.

### ***3.2. Cuestionario y medición de las variables***

La primera parte del cuestionario contenía preguntas sobre los datos demográficos y las características generales de los encuestados. A continuación, se incluía una serie de preguntas cerradas en relación con las variables objeto de estudio: compromiso profesional, interés público, existencia de dilemas éticos, presiones percibidas en el ejercicio de la actividad y juicio ético. Las distintas variables se describen a continuación:

*Compromiso profesional.* Esta variable se ha medido utilizando el instrumento desarrollado por Porter et al. (1974) para el compromiso organizacional, adaptado para medir el compromiso profesional (Aranya, Pollock, & Amernic, 1981). Esta escala ha sido posteriormente utilizada en diversos estudios del área (Lord & DeZoort, 2001; Suddaby et al., 2009). Se pidió a los encuestados que evaluaran el grado en el que estaban de acuerdo o en desacuerdo con tres cuestiones (Anexo 1) en una escala de Likert de 7 puntos, siendo 1 nada de

acuerdo y 7 totalmente de acuerdo. Esta versión reducida de la escala del compromiso profesional ha sido empleada en el estudio de McManus & Subramaniam (2014), entre otros.

*Interés público.* Esta variable, empleada por Bobek, Hageman, & Radtke (2015), se mide a través de un único ítem (Anexo 1) en el que los encuestados los encuestados debían indicar su grado de acuerdo con el ítem en una escala de Likert de 7 puntos, siendo 1 nada de acuerdo y 7 totalmente de acuerdo.

*Existencia de dilemas éticos.* Esta variable se mide a través de las respuestas a dos afirmaciones (Anexo 1) con respecto a la dimensión ética de la práctica contable, esto es, la existencia de dilemas éticos en la profesión contable. Así, el objetivo de esta variable es analizar el grado en que los encuestados reconocen la existencia de dilemas éticos en el ejercicio de su actividad. Para ello, los encuestados debían indicar su grado de acuerdo con las dos cuestiones en una escala de Likert de 7 puntos, siendo 1 nada de acuerdo y 7 totalmente de acuerdo.

*Presiones.* Esta variable trata de recoger la percepción de las presiones que sienten los encuestados en el ejercicio de su actividad. Para ello se ha preguntado por un total de 8 cuestiones (ver anexo 1) basadas en instrumentos utilizados previamente en la literatura académica sobre comportamiento ético en contabilidad y auditoría de cuentas (DeZoort & Lord, 1997; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Otley & Pierce, 1996; Shafer & Simmons, 2011; Sweeney et al., 2010) así como en las recomendaciones y preceptos propuestos en los códigos de ética internacionales de los profesionales de la contabilidad (IFAC, 2018). Los encuestados debían indicar la frecuencia con la que se han enfrentado a dichas presiones en una escala de Likert de 7 puntos, siendo 1 nunca y 7 casi siempre.

*Juicio ético.* Esta variable mide la aceptabilidad, desde el punto de vista ético, de las prácticas cuestionables recogidas en el anexo 1. Estas prácticas se encuentran recogidas en el Código de Ética de la IFAC (2018) y han sido empleadas anteriormente en la literatura del área (Espinosa-

Pike & Barrainkua, 2016; Shafer & Simmons, 2011; Sweeney et al., 2010). Los encuestados tenían que indicar en qué medida qué consideran éticas las ocho prácticas en una escala de Likert de siete puntos, siendo 1 no ético y 7 ético. La medida en que los encuestados valoran las acciones como éticas o no éticas se ha utilizado para medir el juicio ético en estudios anteriores del área (Cohen, Pant & Sharp, 1998; Conroy et al., 2010; Emerson et al., 2007; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Shafer & Simmons, 2011, Sweeney et al., 2010).

### ***3.3. Características de la muestra***

Siguiendo las recomendaciones de la IFAC en relación a los tipos de profesional contable, hemos distinguido entre aquellos profesionales de la contabilidad empleados en una empresa, y aquellos externos a la misma, tales como auditores, y asesores contables y fiscales. Las variables demográficas recogidas en este estudio se presentan en la tabla 1.

<Insertar tabla 1>

Tal y como puede observarse en la tabla 1, se han obtenido un total de 872 respuestas. Respecto a la actividad laboral desempeñada por los encuestados, un 20% son profesionales de la contabilidad empleados en el departamento financiero de una empresa. Más de la mitad de la muestra (58%) son asesores contables y/o fiscales y un 22% son auditores externos. El 78% de los participantes del estudio son hombres y la distribución por razón de género es relativamente homogénea entre los tres colectivos. La media de edad de los individuos de la muestra alcanza los 49 años, siendo la media de edad de los profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa algo más baja en comparación con los asesores y los auditores.

Respecto al nivel de estudios de los participantes más de la mitad de la muestra (52%) ha realizado estudios de grado superior y un 37% de la muestra ha realizado un máster o doctorado. Únicamente un 11% posee una titulación de grado medio. Si observamos el nivel de estudios por categorías laborales podemos destacar que son los auditores los que poseen estudios de nivel superior, ya que un 46% posee un máster o doctorado y un 49% una titulación de grado superior. Para el caso de los asesores contables y fiscales el porcentaje de los titulados en máster o doctorado es significativamente inferior (32%) y, por el contrario, el porcentaje de individuos que han realizado estudios de grado medio (15%) es superior a la media.

Por último, la tabla 1 muestra el porcentaje de individuos que, hasta la fecha de la distribución del cuestionario en el año 2015, estaban inscritos en el Registro de Expertos Contables o tenían intención de hacerlo. El Registro de Expertos Contables (REC), aglutina y representa al colectivo de profesionales cualificados en materia de contabilidad, que previamente hayan superado los requisitos de formación, experiencia profesional y examen de acceso establecidos. Dada la reciente creación del REC (enero 2015) en el momento de la distribución de la encuesta, se ha optado por incluir en la categoría de los pertenecientes al REC a aquellos individuos que a la fecha de la distribución del cuestionario se encontraban inscritos o tenían la intención de hacerlo. Podemos observar en la tabla 1 que un 78% de los profesionales contables estaba inscrito o tenía intención de inscribirse en el REC. Este porcentaje aumenta notablemente para el caso de los auditores (85%) y, sin embargo, es inferior (69%) para el caso de los profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa.

## **4. Resultados**

### ***4.1. Resultados descriptivos y resultados de la prueba ANOVA***

Para analizar los datos obtenidos se ha llevado a cabo, en primer lugar, un análisis de carácter descriptivo. Posteriormente, hemos realizado una comparación de medias de las respuestas obtenidas de los diferentes colectivos empleando análisis de varianza. Para ello, hemos dividido la totalidad de la muestra obtenida en base a la actividad laboral que desempeñan los participantes del estudio. Así, la muestra se divide en los siguientes colectivos: profesional contable en el departamento financiero de una empresa, asesor contable y/o fiscal y auditor.

En la tabla 2 se presentan, en primer lugar, la media y desviación típica de las variables en estudio, tanto para la muestra total como para cada uno de los tres grupos analizados: profesional contable en el departamento financiero de una empresa, asesores contables y/o fiscales y auditores externos. Estas variables se han obtenido combinando las respuestas a los ítems que se muestran en el anexo 1. El alfa de Cronbach para las variables empleadas supera el 0,70 (tabla 2). Por lo tanto, las escalas empleadas muestran suficiente fiabilidad interna. Las diferencias entre las respuestas de los tres grupos se han analizado mediante pruebas de ANOVA. Se ha comprobado mediante las pruebas oportunas que se cumplen la suposición de normalidad de la variable dependiente, así como la suposición de homogeneidad de varianza. Con el fin de determinar los colectivos que presentan diferencias de media estadísticamente significativas se han empleado los test de Tukey-b y Scheffe.

<Insertar tabla 2>

En primer lugar, los resultados descriptivos de la tabla 2 muestran el grado de compromiso con la profesión de los participantes en este estudio (media de 6,02 sobre 7). Los resultados revelan, así mismo, que el nivel de compromiso profesional es muy similar entre los distintos colectivos y que no existen diferencias significativas. Por lo tanto, los resultados no permiten confirmar nuestra primera hipótesis.

Los resultados mostrados en la tabla anterior revelan la existencia de diferencias significativas con respecto al compromiso con el interés público entre los distintos colectivos analizados. Así, son los auditores quienes muestran un mayor compromiso con el interés público, siendo las diferencias estadísticamente significativas en relación al resto de colectivos. Estos resultados apoyan nuestra segunda hipótesis.

Los resultados revelan que los profesionales contables perciben la existencia de dilemas éticos en la profesión contable pero no las consideran muy frecuentes, ya que la media se sitúa en 4,4 sobre 7. Las diferencias entre los colectivos analizados nos son significativas. Por lo tanto, estos resultados no apoyan la tercera hipótesis.

El siguiente elemento reflejado en la tabla 2, es la percepción de presiones en el desarrollo de su actividad. Los resultados muestran que los profesionales contables perciben presiones en el desarrollo de su actividad con poca frecuencia, ya que la media se sitúa en 2,73 sobre 7. La prueba ANOVA revela cómo son los asesores contables/fiscales quienes perciben las presiones en mayor medida, siendo significativa la diferencia. Por lo tanto, estos resultados apoyan la hipótesis cuatro.

Finalmente, los resultados obtenidos revelan un alto juicio ético por parte de los participantes en el estudio, ya que consideran las prácticas poco éticas, con una media de 1,56 de 7 puntos. Los resultados también revelan que los auditores son los que muestran un mayor juicio ético, ya que valoran las prácticas expuestas como menos éticas que los profesionales contables en el departamento financiero de una empresa y que los asesores contables/fiscales. Esta diferencia es estadísticamente significativa, lo que apoya nuestra quinta hipótesis.

#### ***4.2. Resultados de las regresiones lineales***

Con el objetivo de profundizar en los resultados obtenidos y poder así identificar qué características de cada colectivo de profesionales contables pudieran influir en las diferencias

encontradas en las variables objeto de estudio se han realizado regresiones lineales incluyendo como variables dependientes el compromiso profesional, el interés público, el reconocimiento de dilemas éticos, las presiones percibidas y el juicio ético de los participantes.

Mediante estos modelos de regresión se ha analizado si existen diferencias en las cinco variables dependientes objeto de estudio, no solo en función del tipo de profesional contable sino también en función de otras características de los individuos que la literatura sugiere que podrían tener efecto en los valores profesionales y la toma de decisiones éticas, tales como el género (Cohen et al., 1998; Lampe & Finn, 1992; Pierce & Sweeney, 2010), la edad (Ford & Richardson, 1994; Sweeney et al., 2010), el nivel de estudios (Loe, Ferrell & Mansfield, 2000; Pierce & Sweeney, 2010) y la pertenencia al Registro de Expertos Contables (Douglas, Davidson & Schwartz, 2001; Hall et al., 2005; Gendron et al., 2009).

<Insertar tabla 3>

En primer lugar, la tabla 3 muestra los resultados de la regresión lineal para la variable dependiente compromiso profesional. El primer modelo muestra el análisis para la totalidad de la muestra y los resultados indican que la actividad laboral de los individuos no es una variable significativa para explicar el compromiso profesional. Por lo tanto, estos resultados no apoyan nuestra primera hipótesis. Los resultados revelan que la única variable significativa es la pertenencia al REC, siendo los profesionales que pertenecen o tienen la intención de inscribirse en el REC los que muestran un mayor compromiso profesional. Este resultado corrobora la relación manifestada en estudios anteriores del área (Gendron et al., 2009). Posteriormente, se han realizado regresiones lineales por cada colectivo: profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa, asesores contables y fiscales y auditores. Los resultados reafirman la relación positiva entre la pertenencia al REC y el compromiso profesional. Si consideramos únicamente a los profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa observamos que la titulación tiene un efecto sobre el

compromiso profesional, de forma que aquellos individuos que poseen titulaciones de grado medio tienen un menor compromiso profesional.

A continuación, la tabla 3 muestra la regresión lineal para la variable dependiente interés público. Los resultados revelan que son los auditores los que tienen un compromiso con el interés público significativamente superior en comparación con los otros dos colectivos, lo que apoya nuestra segunda hipótesis. Si observamos las regresiones lineales para cada colectivo podemos destacar que, entre los profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa, son los hombres los que presentan un interés público significativamente superior a las mujeres. Dentro de este mismo colectivo profesional, los individuos de menor edad y aquéllos que han cursado un máster o doctorado presentan un mayor compromiso con el interés público (estas relaciones son significativas únicamente al 10%).

Los modelos de regresión propuestos para la variable dependiente dilemas éticos no son significativos.

Posteriormente, la tabla 3 muestra los modelos de regresión lineal para la variable dependiente presiones percibidas. En primer lugar, los resultados revelan que, considerando la totalidad de la muestra, los profesionales contables empleados en el departamento financiero de una empresa y los auditores perciben presiones con menor frecuencia que los asesores contables y fiscales. Por lo que estos resultados apoyan la cuarta hipótesis planteada. Además, aquellos individuos que poseen titulaciones de grado medio son los que perciben las presiones en menor medida. Los modelos de regresión propuestos para la variable presiones percibidas para cada colectivo profesional no son significativos.

Por último, en la tabla 3 se muestran los resultados relativos a regresión realizada teniendo como variable dependiente el juicio ético. Los resultados de la regresión muestran que

los auditores poseen un juicio ético significativamente superior ya que consideran las prácticas cuestionables menos aceptables, desde un punto de vista ético. Estos resultados apoyan la quinta hipótesis. Los modelos de regresión propuestos para esta última variable para cada colectivo profesional no son significativos.

#### ***4.3. Resultados particulares de las presiones percibidas y el juicio ético***

A continuación, presentamos los resultados descriptivos y las pruebas ANOVA para dos de las variables objeto de estudio, en particular, para las presiones percibidas y para el juicio ético. Estas variables no han sido analizadas previamente en el entorno español. El conocimiento de la incidencia de las distintas presiones y la valoración ética de las mismas para cada colectivo en estudio permitirá detectar las amenazas a las que se enfrentan cada uno de estos colectivos y reforzar los mecanismos de defensa, elementos fundamentales para poder desarrollar códigos de conducta efectivos que guíen a los profesionales en el ejercicio de su actividad. (Fogarty, 1995; Leung & Cooper, 1995)

Las presiones que se recogen en este estudio, así como las prácticas sobre las que los profesionales de la contabilidad debían valorar en qué medida las consideraban éticas son de muy diversa naturaleza. Por lo tanto, para poder realizar un análisis más profundo, se presentan en la tabla 4 las medias de cada presión estudiada, así como la prueba ANOVA para determinar las diferencias de medias entre los distintos colectivos de expertos contables considerados para este estudio.

De igual manera, en la tabla 5 se presenta los valores medios para cada práctica cuestionable recogida en el variable “juicio ético”, así como las diferencias entre las respuestas de los diferentes colectivos a través de la prueba ANOVA.

Los resultados indican que los expertos contables perciben presiones en el desarrollo de su actividad, siendo las presiones para registrar gastos no legítimos, presiones para emitir información que representa de forma errónea los hechos o presiones para preparar o revisar los estados financieros sin disponer de la información completa para hacerlo, las que se perciben en mayor medida. Por el contrario, las presiones menos percibidas en general, son las presiones de los superiores para llevar a cabo tareas sin tener las habilidades o la competencia suficiente, presiones de superiores, colegas o clientes para presentar información que ha sido alterada para aumentar la compensación de los mismos, o presiones para mentir o inducir a error intencionalmente a los auditores o al regulador.

Además, los resultados de la prueba ANOVA revelan también diferencias estadísticamente significativas entre los colectivos estudiados en relación con las presiones percibidas. Así, son los asesores externos los que perciben, en mayor medida, prácticamente todas presiones presentadas.

Los resultados revelan un elevado juicio ético ya que todos los expertos contables muestran un fuerte rechazo a las prácticas cuestionables recogidas en el cuestionario. De todas las prácticas cuestionables planteadas, en general, la peor valorada, desde un punto de vista ético, es la de aceptar presiones para mentir o inducir a error intencionalmente a los auditores o al regulador, con una media de 1,46, seguida de la aceptación de presiones para actuar contrariamente a las disposiciones legales y/o reglamentarias, con una media de 1,49, y de la de aceptar presiones de superiores, colegas o clientes para presentar información que ha sido alterada para aumentar la compensación de los mismos, con una puntuación media de 1,50. En relación con la práctica que menos rechazo ético produce, aún siendo claramente rechazada éticamente (1,72) es la de aceptar presiones para registrar gastos que no son legítimos de la empresa.

Los resultados también muestran que los distintos colectivos valoran de manera diferente las prácticas del estudio. A este respecto, los resultados muestran que son los auditores los que muestran un mayor juicio ético, ya que valoran todas las prácticas expuestas como menos éticas que los profesionales contables empleados en la empresa y que los asesores externos. Esta diferencia es estadísticamente significativa para todos los elementos que componen el juicio ético excepto para la práctica “Aceptar presiones de superiores para reducir de forma inapropiada la cantidad de trabajo realizada con el objetivo de reducir costes”.

## **5. Conclusiones**

Este trabajo pone de relieve que los valores éticos y profesionales de los profesionales contables no son uniformes y que, al igual que manifiestan estudios previos (Aranya & Ferris, 1984; Suddaby et al., 2019), estos valores varían en función de las condiciones del tipo de trabajo que realiza el profesional. Además, en línea con la literatura en entornos anglosajones, los resultados muestran que los profesionales contables en el entorno español están altamente comprometidos con los valores de su profesión.

Sin embargo, el presente trabajo no corrobora los resultados obtenidos en estudios anteriores que revelan un mayor compromiso profesional por parte de los auditores respecto al resto de profesionales contables. A pesar de que la literatura previa ha presentado al auditor como el colectivo de profesionales contables más vinculado a la profesión (Aranya & Ferris, 1984), el elevado compromiso que muestran los tres colectivos de expertos contables sugiere un aumento del vínculo y deseo de pertenencia por parte de los expertos contables que trabajan empleados en la organización y los asesores externos hacia la profesión contable. Así mismo, aquellos profesionales contables que pertenecen o tienen intención de inscribirse al Registro de Expertos Contables presentan un mayor compromiso profesional. Este resultado sugiere que la

labor que están realizando distintas corporaciones profesionales de acreditación y regulación del experto contable en España presentará efectos positivos en la calidad de la información financiera ofrecida por los preparadores de estados financieros y en el buen funcionamiento de los mercados. Por lo tanto, este resultado sustenta la decisión tomada por parte de las corporaciones profesionales sobre la acreditación y regulación de la figura del profesional contable en España que represente a los tres colectivos analizados.

Por otro lado, el estudio revela que son los auditores los que muestran un mayor compromiso con el interés público, así como un mayor juicio ético. Estos resultados parecen demostrar el éxito del proceso de regulación, formación y socialización de los auditores de cuentas.

Este resultado sugiere la necesidad de reforzar el interés público y el juicio ético del resto de colectivos, es decir, de los profesionales contables empleados en la organización y de los asesores contables y fiscales. Estos profesionales son claves para aportar fiabilidad a la información financiera y contribuir a la transparencia y adecuado funcionamiento del mercado.

Este resultado es aún más relevante si tenemos en cuenta que son los asesores contables y fiscales quienes perciben presiones con mayor frecuencia. La literatura ha puesto de manifiesto el impacto negativo de las presiones sobre la comisión de prácticas cuestionables por lo que es relevante que se tenga en consideración este resultado en la regulación del comportamiento y formación de los expertos contables. Este resultado ratifica la necesidad de que los asesores contables y fiscales se encuentren bajo el título acreditado de Experto Contable, lo que conllevaría la aplicación de normas de actuación y requerimientos éticos uniformes.

Este trabajo contribuye también a la escasa literatura sobre el reconocimiento de los dilemas éticos por parte de los profesionales contables. Los resultados muestran que los profesionales en las distintas áreas presentan una moderada sensibilidad hacia los mismos. El

hecho de que los auditores no presenten un mayor reconocimiento de la existencia de dilemas éticos que el resto de colectivos contables puede deberse a que a pesar de que los auditores han recibido una mayor formación en ética y disponen de códigos de conducta que guía su actuación, esta formación y regulación está más dirigida hacia el cumplimiento de normas que hacia el desarrollo de la sensibilidad ética. Por otra parte, en el caso de los profesionales que actúan como asesores o como empleados en una empresa, la moderada sensibilidad ética puede sugerir que estas prácticas están internalizadas como prácticas habituales y legítimas en la gestión de la organización y la consecución de beneficios.

Por último, el hecho de que sean los auditores los que muestren un compromiso con el interés público y juicio ético más elevados y, por el contrario, sean los asesores contables y fiscales los que perciban presiones en mayor medida puede deberse a la diferente cultura ética en las organizaciones. Así, las firmas de auditoría han implantado políticas y procedimientos que tratan de asegurar que los empleados cumplen las normas profesionales y los requerimientos de ética aplicables. En línea con las investigaciones anteriores que confirman la influencia positiva de la cultura ética organizativa en el comportamiento ético de los empleados, la implantación de estas medidas por parte de las firmas de auditoría ha podido repercutir positivamente en las actitudes éticas de los auditores. Por lo tanto, el resto de las organizaciones que emplean a profesionales contables pueden elevar los valores profesionales y mejorar la toma de decisiones éticas de sus empleados a través del fortalecimiento de su cultura ética organizativa.

Los resultados de esta investigación tienen importantes implicaciones prácticas para las organizaciones profesionales, empresas y universidades. La acreditación del Experto Contable en el entorno español genera nuevos desafíos formativos y regulatorios. El conocimiento y análisis de los valores éticos y profesionales, así como de las presiones percibidas por los distintos profesionales contables y su sensibilidad y juicio ético permiten avanzar en la mejora

de la formación y regulación del Experto Contable. Por un lado, estos resultados permitirán el desarrollo y/o mejora de un código de conducta para el profesional contable que tenga en consideración las distintas peculiaridades de los colectivos que actúan como expertos contables. Este hecho supondría un paso más en la homogenización de los criterios de la profesión a nivel internacional. Hasta el momento, en España, son los auditores los que están sujetos legalmente a las normas éticas, sin embargo, el Código de Ética de la IFAC (2018) guía en la resolución de los conflictos de interés a los que se enfrentan todos los profesionales de la contabilidad, incluidos aquellos empleados en la organización para la que prestan sus servicios o los asesores contables y fiscales.

Por otro lado, los resultados obtenidos refuerzan la necesidad de una formación en ética y valores profesionales de todos los profesionales contables independientemente del área a la que se dediquen. Una profesión contable de calidad requiere insuflar en sus miembros los valores que garanticen la calidad y el valor social de su trabajo. El conocimiento de los valores profesionales y las presiones a las que se someten los profesionales de la contabilidad es fundamental para el diseño de la formación ofrecida a los presentes y futuros expertos contables. La incorporación de la formación ética en los grados universitarios y en los másteres de contabilidad y auditoría de cuentas permitiría una socialización temprana en los valores de la profesión contable. Así mismo, también es relevante para la profesión contable la incorporación de formación en ética y valores profesionales en la formación continua que ofrecen las corporaciones profesionales. Esto permitirá fomentar en el experto contable las habilidades y competencias necesarias para prestar un servicio de calidad y cumplir con los principios éticos fundamentales comunes a todos los profesionales de la contabilidad.

La principal limitación de este estudio se refiere a la muestra obtenida. A pesar de que el análisis se ha llevado a cabo con 872 observaciones, esta muestra representa el 13% de la población objeto de estudio. La baja tasa de respuesta es una limitación habitual en los estudios

en relacionados con la ética y los valores entre profesionales de la contabilidad, ya que se trata de un colectivo de difícil acceso. Sin embargo, este hecho puede dar lugar a un sesgo por falta de respuesta.

Respecto a la metodología utilizada cabe destacar, por un lado, que las variables han sido obtenidas de un cuestionario en el que los encuestados debían indicar sus propios valores y actitudes éticas. Esta condición pone de relieve el posible sesgo de deseabilidad social en las respuestas. A pesar de que se tomaron medidas para mitigar este sesgo (anonimato en las respuestas y empleo de una encuesta en línea dirigida directamente a los autores), la deseabilidad social puede afectar a los resultados obtenidos, especialmente teniendo en cuenta la naturaleza del tema objeto de estudio. Por otro lado, el cuestionario ha sido realizado en base a instrumentos de la literatura previa, sin embargo, debido a la dificultad de obtener respuestas de colectivo objeto de estudio, se han optado por versiones reducidas de los instrumentos o incluso se han empleado variables de un único ítem, lo que puede implicar una menor fiabilidad de estas medidas.

Por último, este estudio también está limitado por su diseño transversal, en el que se miden las diferencias entre los colectivos de profesionales contables en un determinado momento. En concreto, la recogida de datos del estudio se realizó poco después de la creación del Registro de Expertos Contables. La consolidación de la figura profesional del Experto Contable y la pertenencia al registro podría generar un mayor vínculo con la profesión y, por lo tanto, las respuestas podrían variar. Un análisis de la evolución de los valores y las actitudes de los profesionales contables está fuera del alcance del presente estudio, sin embargo, futuros trabajos podrían identificar diferencias en los resultados obtenidos a través de un estudio longitudinal.

Asimismo, consideramos que en futuras investigaciones sería relevante analizar la influencia de características contextuales, tales como el tamaño de la organización o la cultura

ética de la organización en la que se encuentra empleado el profesional contable, sobre las variables analizadas en este trabajo. Por último, consideramos necesaria una mayor investigación para determinar la relación de las variables estudiadas. La literatura en materia de sociología de las profesiones manifiesta que el posible conflicto entre el compromiso profesional y organizacional se refleja en las presiones que pueden surgir en el contexto organizativo para comprometer los valores profesionales. Así, futuros estudios podrían analizar la influencia del compromiso organizacional y profesional, así como del interés público en la percepción de presiones por parte de los expertos contables.

### **Agradecimientos**

Quisiéramos agradecer la colaboración y ayuda inestimable del Consejo General de Economistas por permitirnos y ayudarnos a llevar a cabo esta investigación, y muy especialmente a Gustavo Bosquet por su apoyo e interés en este estudio. Asimismo, nos gustaría agradecer las sugerencias de mejora realizadas por los contraponentes y revisores de este trabajo presentado en el XVIII Encuentro Internacional de ASEPUC celebrado en Madrid, en junio del 2018.

### **6. Bibliografía**

- Amat, O. & Bové, J.M. (2015). El experto contable a nivel internacional. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 41, 21-40
- Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.
- Aranya, N., & Ferris, K. R. (1984). A reexamination of accountant's organizational professional conflict. *The Accounting Review*, 119, 1-15.

- Armstrong, M. B. (1987). Moral development and accounting education. *Journal of Accounting Education*, 5(1), 27-43.
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4), 494-514.
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: differences among practitioners and postgraduate students. *Spanish Accounting Review*, 21 (2), 176-187
- Bline, D. M., Duchon, D., & Meixner, W. F. (1991). The measurement of organizational and professional commitment: an examination of psychometric properties of two commonly used instruments. *Behavioral Research in Accounting*, 3, 1-12.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 125-141.
- Bobek, D.D., Dalton, D.W. Daugherty, B.E., Hageman, A.M. & Radtke, R.R. (2017). An investigation of ethical environments of CPAs: Public accounting versus industry, *Behavioral Research in Accounting*, 29 (1), 43-56.
- Butterfield, K.D., Trevin, L.K. & Weaver, G.R. (2000). Moral Awareness in Business Organizations: Influences of Issue-Related and Social Context Factors, *Human Relations*, 53 (7), 981-1018.
- Carnegie, G.D. & Napier, C.J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron, *Accounting, Organizations and Society*, 35 (3), 360-376
- Castrillo, L., Calderón, E., García, M., Ortíz, J. & Pérez, M.J.(1995). Análisis multivariante del comportamiento ético de los auditores españoles. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24, 667-696.
- Clikeman, P. M., Schwartz, B. N., & Lathan, M. H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation, and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 627-645.
- Cohen, J., Pant, L. W., & 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*, 12(3), 250-270.

- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4), 319-336.
- Conroy, S. J., Emerson, T. L., & Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: Are rank and ethical attitudes related? *Journal of Business Ethics*, 91(2), 183-194.
- Cowton, C. J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Remembering the professional body. *Accounting and Business Research*, 39(3), 177-189.
- Cruz, C. A., Shafer, W. E., & Strawser, J. R. (2000). A multidimensional analysis of tax practitioners' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 24(3), 223-244.
- Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: a survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11-23.
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Douglas, P.C., Davidson, R.A. & Schwartz, B.N. (2001). The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics*, 34 (2), 101–121.
- Duska, R. F., Duska, B. S., & Kury, K. W. (2018). Accounting ethics. New Jersey: Wiley-Blackwell.
- Elias, R.Z. (2004). The impact of corporate ethical values on perceptions of earning management. *Managerial Auditing Journal*, 19 (1) 84-98.
- Emerson, T. L., Conroy, S.J. & Stanley, C. W. (2007). Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey. *Journal of Business Ethics*, 71(1), 73-87.
- Espinosa-Pike, M. (1999). Business ethics and accounting information. An analysis of the Spanish code of best practice. *Journal of Business Ethics*, 22(3), 249-259.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(7), 10-20.
- Espinosa-Pike, M. & Barrainkua, I. (2017) The effect of professional values and organisational culture on auditors' response to time pressures, *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 46(4), 507-534.

- Federation of European Accountants (2016). Ethics: some views from young professional accountants. Retrieved from <http://www.fee.be/our-work/ehics.html>
- Foilleau, K. & Kaplan, S.E. (2017). Recognizing ethical issues: an examination of practising industry accountants and accounting students. *Journal of Business Ethics*, 142, 259-276.
- Ford, R. & Richardson, W. (1994). Ethical decision making: a review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics*, 13, 205-221.
- Fogarty, T. J. (1992). Organizational socialization in accounting firms: a theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(2), 129-149.
- Fogarty, T.J. (1995). Accountants ethics: a brief examination of neglected sociological dimensions, *Journal of Business Ethics*, 14 , 103-115
- Fogarty, T.J. (2014). The Bloom Is Off the Rose: Deprofessionalization in Public Accounting. *Advances in Business Ethics Research (A Journal of Business Ethics Book Series)*, 4 51-72. Springer, Dordrecht
- García Pons, M. (2015). Panorama internacional de las instituciones relacionadas con la figura del Experto Contable.. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 41, 41-62.
- Gendron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics* 64(2),169–193.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Qu, S. Q. (2009). Professional–Organisational Commitment: A Study of Canadian Professional Accountants. *Australian Accounting Review*, 19(3), 231-248.
- Hall, R.H. (1969). Occupations and the social structure. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, Inc.
- Hall, M., Smith, D., Langfield-Smith, K. (2005). Accountants’ Commitment to Their Profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research. *Behavioral Research in Accounting*, 17, 89-109
- Hanlon, G. (1996). “Casino capitalism” and the rise of the “commercialized” service class-An examination of the accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 339-363.
- Harris, J.D. & Freeman, R.E. (2008). The impossibility of the separation thesis, *Business Ethics Quaterly*, 18 (4), 541-548.

- Hatfield, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117-130.
- Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2015). Personal attributes, organizational conditions, and ethical attitudes: A social cognitive approach. *Business Ethics: A European Review*, 24(3), 264–281.
- International Federation of Accountants, IFAC (2014). *Proposed Changes to Part C of the Code Addressing Presentation of Information and Pressure to Breach the Fundamental Principles*.
- International Federation of Accountants, IFAC (2018). *2018 IESBA Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*.
- Jones, J., Massey, D. W. & Thorne, L. (2003). Auditors' ethical reasoning: insights from past research and implications for the future, *Journal of Accounting Literature*, 22, 45–103.
- Lail, B., MacGregor, J., Marcum, J. & Stuebs, M. (2017). Virtuous professionalism in accountants to avoid fraud and to restore financial reporting, *Journal of Business Ethics* 140(4), 687-704
- Lampe, J.C. & Finn, D.W. (1992). A model of auditors' ethical decision-processes. *Auditing-A journal of Practice & Theory*, 11, 33-59.
- Lang, M., Karmanska, A., & Jarvis, R. (2016). *Contaduría y ética: La presión que experimenta el contador profesional*. Instituto Nacional de Contadores Públicos.
- Leung, P. & Cooper, B.J. (1995). Ethical dilemmas in accountancy practice. *Australian Accountant*, May, pp. 28-32.
- Li, F., Chao, M. C.-H., Chen, N. Yi & Zhang, S. (2018). Moral judgment in a business setting: The role of managers' moral foundation, ideology, and level of moral development. *Asia Pac J Mang* 35, 121-143.
- Loe, T.W., Ferrell, L. & Mansfield, P. (2000). A Review of Empirical Studies Assessing Ethical Decision Making in Business. *Journal of Business Ethics*, 25 (3), 185-204.
- Lord, A. & DeZoort, F.T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations, and Society*, 26(3), 215–235.

- Martínez Churriague, J. I. (1989). Una interpretación de las relaciones entre profesión y enseñanza de la contabilidad. En *La Contabilidad en Iberoamérica*, editado por J. Túa Pereda, 87-104. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- McKenna, J .N. (1993). Ethical dilemmas in financial reporting, situations and the preferred mode of resolution of ethical conflicts as taken by certified and non certified Management accountants in organizations with perceived different ethical work climates. Doctoral dissertation, New York University.
- McManus, L., & Subramaniam, N. (2014). Organisational and professional commitment of early career accountants: do mentoring and organisational ethical climate matter?. *Accounting & Finance*, 54(4), 1231-1261.
- Merchant, K.A. (1987). *Fraudulent and questionable financial reporting: a corporate perspective*. Morristown, NJ. Financial executives research foundation.
- Merchant, K.A. & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: an empirical investigation. *Journal of accounting and public policy*, 13, 79-94
- Mihalek, P.H, Rich, A. J. & Smith, C. S. (1987). Ethics and Management Accountants, *Management Accounting*, 69 (6), 34.
- Nelson, M. W. (2006). Ameliorating conflicts of interest in auditing: Effects of recent reforms on auditors and their clients. *Academy of Management Review*, 31(1), 30-42.
- Otley, D.T. & Pierce, B.J. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31-58.
- Palazzo, G., Krings, F. & Hoffrage, U. (2012). Ethical blindness. *Journal of Business Ethics*, 109 (3) 323-338.
- Parker, L. (1987). An historical analysis of ethical pronouncements and debate in the Australian accounting profession. *Abacus*, 23, 126–140.
- Pierce, B. & Sweeney, B. (2010). The Relationship between Demographic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants. *International journal of auditing*, 14 (1), 79-99.
- Ponemon, L.A. (1992). Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17 (3/4), 239-258.

- Ponemon, L. A. & Gabbhart, D. R. L. (1993). *Ethical reasoning in accounting and auditing*. CGA-Canada Research Foundation. Research Monograph n° 21.
- Porter, L.W., Steers, R.M., Mowday, R.T., & Boulian, P.V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of applied psychology*, 59(5), 603-609.
- Puig de Travy, C. (2015). Experto contable versus auditor. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 41, 99-118.
- Raelin, J.A. (1985). The basis for the professionals resistance to managerial control. *Human resource management*, 24 (2), 147-176.
- Rest, J. (1986). *Moral development. Advances in research and theory*. New York: Praeger.
- Slay, H.S. & Smith, D.A. (2011). Professional identity construction: Using narrative to understand the negotiation of professional and stigmatized cultural identities, *Human Relations*, 64 (1), 85-107.
- Shafer, W.E. (2002). Ethical Pressure, Organizational-Professional Conflict, and Related Work Outcomes among Management Accountants, *Journal of Business Ethics*, 38 (3), 261-273.
- Shafer, W. E. (2008). Ethical climate in Chinese CPA firms, *Accounting, Organizations and Society*, 33, 825–835.
- Shafer, W.E. (2015). Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management, *Journal of Business Ethics*, 126 (1), 43-60.
- Shafer, W. E., & Simmons, R. S. (2011). Effects of organizational ethical culture on the ethical decisions of tax practitioners in mainland China. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), 647-668.
- Shaub, M.K. (1994). An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors, *Journal of Accounting Education*, 12 (1), 1-26.
- Shaub, M.K., Finn, D.W. & Munter, P. (1993). The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*,
- Sierra Molina, G. & Orta Pérez, M. (2005). La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34,731-754.

- Sonenshein, S. (2007). The role of construction, intuition and justification in responding to ethical issues at work: The sensemaking-intuition model. *Academy of Management Journal*, 32 (4), 1022-1040.
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409-427.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(6), 858-892. doi:10.1108/09513570610709908
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531–551.
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21-37.
- Thoma, S. J., Rest, J. R., & Davison, M. L. 1991. Describing and testing a moderator of the moral judgment and action relationship. *Journal of Personality and Social Psychology*, 61(4): 659–669
- Westra, L.S. (1986). Whose “loyal agent”? Towards an ethic of accounting. *Journal of Business Ethics*, 5 (2), 119-128.
- Wimbush, J., Shepard, J. and Markham, S. (1997). An empirical examination of the relationship between ethical climate and ethical behaviour from multiple levels of analysis, *Journal of Business Ethics*, 16, 1705-1717.
- Wyatt, A.R. (2004). Accounting professionalism- They just don't get it!. *Accounting Horizons*, 17, 267-286.
- Zeff, S.A. (2003). How the U.S. accounting profession go where it is today: Part II. *Accounting Horizons* 17, 267-286.

## **Anexo 1**

### Medición de las variables

---

#### Compromiso profesional ( $\alpha = 0,81$ )

1. Estoy encantado de haber escogido esta profesión para trabajar y no otras a las que consideré unirme en su momento
2. Me importa mucho el futuro de esta profesión
3. Me siento orgulloso de decir que soy un profesional de la contabilidad

#### Interés público

1. En el ejercicio de la profesión contable, el interés público siempre debe estar por encima de los intereses personales y de los intereses de la empresa cliente a la que presta sus servicios

#### Dilemas éticos ( $\alpha = 0,83$ )

1. En el ejercicio de la profesión contable es normal que surjan dudas entre lo que se debe y lo que no desde un punto de vista ético
2. El ejercicio de la profesión contable conlleva múltiples dilemas éticos

#### Presiones ( $\alpha = 0,95$ )

1. Presiones para emitir información financiera o no financiera que representa de un modo materialmente erróneo los hechos, incluidas afirmaciones con respecto a los estados financieros, deberes fiscales, deberes legales o informes requeridos por el regulador
2. Presiones para actuar contrariamente a las disposiciones legales y/o reglamentarias
3. Presiones para mentir o inducir a error intencionalmente a los auditores o al regulador
4. Presiones para preparar o revisar los estados financieros sin disponer de la información completa necesaria para ello
5. Presiones para omitir información que pudiera ser relevante para los usuarios
6. Presiones para emitir información financiera engañosa con el objetivo de alcanzar las expectativas de inversores, analistas o acreedores
7. Presiones para registrar gastos que no son gastos legítimos de la empresa
8. Presiones de los superiores, colegas o clientes para presentar información que ha sido alterada para aumentar la compensación de los mismos

#### Juicio ético ( $\alpha = 0,97$ )

1. Aceptar presiones para emitir información financiera o no financiera que representa de un modo materialmente erróneo los hechos, incluidas afirmaciones con respecto a los estados financieros, deberes fiscales, deberes legales o informes requeridos por el regulador
  2. Aceptar presiones para actuar contrariamente a las disposiciones legales y/o reglamentarias
  3. Aceptar presiones para mentir o inducir a error intencionalmente a los auditores o al regulador
  4. Aceptar presiones para omitir información que pudiera ser relevante para los usuarios
  5. Aceptar presiones para preparar o revisar los estados financieros sin disponer de la información completa necesaria para ello
  6. Aceptar presiones para emitir información financiera engañosa con el objetivo de alcanzar las expectativas de inversores, analistas o acreedores
  7. Aceptar presiones para registrar gastos que no son legítimos de la empresa
  8. Aceptar presiones de superiores, colegas o clientes para presentar información que ha sido alterada para aumentar la compensación de los mismos
-

**Tabla 1**

Características de la muestra

---

*Actividad laboral*

*Género*

Hombre

Mujer

---

*Edad (media)*

*Nivel de estudios*

Titulación universitaria de grado medio

Titulación universitaria de grado superior

Máster o doctorado

---

*Pertenencia al Registro de Expertos Contables*

Sí

No

---

**Tabla 2**

Estadísticos descriptivos y resultados de la prueba ANOVA

Variable	Alfa Cronbach	Media (DS)				Prueba ANOVA		Pruebas post-hoc (Tukey-b y Scheffe)
		Total	Profesional contable Dep. Financiero	Asesor Contable/ Fiscal	Auditor	F	p-value	
Compromiso profesional	0,81	6,02 (1,01)	6,08 (0,97)	5,98 (1,01)	6,05 (1,04)	0,685	0,540	NS
Interés público	n.a.	4,80 (1,75)	4,65 (1,71)	4,64 (1,76)	5,35 (1,65)	14,411	0,000***	(A> DF, ACF)
Dilemas éticos	0,83	4,40 (1,76)	4,33 (1,80)	4,50 (1,75)	4,20 (1,74)	2,418	0,090*	NS
Presiones	0,95	2,73 (1,49)	2,48 (1,51)	2,94 (1,51)	2,37 (1,32)	12,861	0,000**	(ACF>DF,A)
Juicio ético	0,97	1,56 (1,01)	1,58 (1,09)	1,63 (1,02)	1,32 (0,86)	6,558	0,001***	(A< DF, ACF)

\*\*\* significativo al nivel 0,01; \*\* significativo al nivel 0,05; \* significativo al nivel 0,1; NS no significativo

Las letras entre paréntesis indican los colectivos que presentan diferencias de media estadísticamente significativas en base a los resultados del test de Tukey b y Scheffe, siendo DF=Profesional contable en el departamento financiero de una empresa, ACF=asesor contable y/o fiscal, A= Auditor



**Tabla 3**

Resultados de las regresiones lineares para las cinco variables estudiadas considerando la diferente actividad laboral de los profesionales contables

Sección A. Variable dependiente: **Compromiso Profesional**

Variables independientes:	Muestra total			Prof. contable Dpto. Fin.			Asesor Contable/Fiscal			Auditor		
	Coeficiente	SE	Sig. t									
PC Dpto. Financiero	0,176	0,091	0,055*									
Auditor	0,051	0,088	0,560									
Género	-0,028	0,086	0,741	0,068	0,170	0,690	-0,066	0,117	0,574	-0,115	0,194	0,554
Edad	-0,002	0,002	0,402	-0,003	0,009	0,738	-0,003	0,003	0,278	-0,001	0,003	0,756
Titulación grado medio	-0,084	0,074	0,254	-0,388	0,146	0,009***	-0,071	0,101	0,487	0,188	0,164	0,252
Titulación máster/doctorado	0,508	0,356	0,153	0,142	0,663	0,831	0,438	0,714	0,540	0,826	0,533	0,123
Pertenencia REC	0,533	0,085	0,000***	0,550	0,156	0,001***	0,516	0,115	0,000***	0,599	0,214	0,006***
Constante	-0,359	0,143	0,012	-0,042	0,428	0,922	-0,246	0,198	0,214	-0,482	0,265	0,071
Resumen del modelo	$R^2$ ajust. = 0,049; F= 6,766; Sig. = 0,000			$R^2$ ajust. = 0,086; F= 4,046; Sig. = 0,002			$R^2$ ajust. = 0,040; F= 4,661; Sig. = 0,000			$R^2$ ajust. = 0,029; F= 2,083; Sig. = 0,070		

Sección B. Variable dependiente: **Interés Público**

Variables independientes:	Muestra total			Prof. contable Dpto. Fin.			Asesor Contable/Fiscal			Auditor		
	Coeficiente	SE	Sig. t	Coeficiente	SE	Sig. t	Coeficiente	SE	Sig. t	Coeficiente	SE	Sig. t
PC Dpto. Financiero	0,021	0,159	0,897									
Auditor	0,703	0,154	0,000***									
Género	0,121	0,149	0,415	1,079	0,316	0,001***	-0,149	0,202	0,463	-0,063	0,316	0,843
Edad	-0,004	0,004	0,328	-0,029	0,016	0,076*	-0,005	0,006	0,359	0,002	0,006	0,742
Titulación grado medio	-0,131	0,129	0,311	0,167	0,272	0,539	-0,233	0,177	0,187	-0,141	0,268	0,599
Titulación máster/doctorado	0,837	0,618	0,176	2,393	1,233	0,054*	0,700	1,236	0,572	0,307	0,871	0,725
Pertenencia REC	0,185	0,148	0,214	0,035	0,291	0,903	0,265	0,200	0,185	-0,028	0,350	0,937
Constante	4,654	0,248	0,000	5,050	0,795	0,000	4,931	0,342	0,000	5,411	0,433	0,000
Resumen del modelo	$R^2$ ajust. = 0,031; F= 4,502; Sig. = 0,000			$R^2$ ajust. = 0,060; F= 3,071; Sig. = 0,011			$R^2$ ajust. = 0,003; F= 1,227; Sig. = 0,295			$R^2$ ajust. = -0,025; F= 0,123; Sig. = 0,987		

Sección C. Variable dependiente: **Dilemas éticos**

Variables independientes:	Muestra total			Prof. contable Dpto. Fin.			Asesor Contable/Fiscal			Auditor		
	Coeficiente	SE	Sig. t	Coeficiente	SE	Sig. t	Coeficiente	SE	Sig. t	Coeficiente	SE	Sig. t
PC Dpto. Financiero	-0,110	0,092	0,230									
Auditor	-0,135	0,089	0,129									

Género	0,000	0,086	0,997	0,204	0,192	0,288	-0,055	0,114	0,632	-0,098	0,189	0,604
Edad	0,002	0,002	0,478	-0,004	0,010	0,685	0,003	0,003	0,308	0,001	0,003	0,793
Titulación grado medio	-0,039	0,074	0,602	0,129	0,165	0,434	-0,082	0,099	0,408	-0,094	0,161	0,560
Titulación máster/doctorado	-0,811	0,357	0,023**	-1,081	0,746	0,149	-1,095	0,697	0,117	-0,442	0,520	0,397
Pertenencia REC	0,081	0,086	0,343	0,196	0,176	0,267	-0,070	0,112	0,532	0,391	0,209	0,062*
Constante	-0,054	0,143	0,705	-0,229	0,482	0,636	0,054	0,193	0,779	-0,321	0,259	0,217
Resumen del modelo	$R^2$ ajust. = 0,003; $F$ = 1,386; $Sig.$ = 0,208			$R^2$ ajust. = 0,005; $F$ = 1,152; $Sig.$ = 0,335			$R^2$ ajust. = -0,002; $F$ = 0,793; $Sig.$ = 0,555			$R^2$ ajust. = 0,000; $F$ = 1,003; $Sig.$ = 0,418		

Sección D. Variable dependiente: **Presiones**

Variables independientes:	Muestra total			Prof. contable Dpto. Fin.			Asesor Contable/Fiscal			Auditor		
	Coefficiente	SE	Sig. t	Coefficiente	SE	Sig. t	Coefficiente	SE	Sig. t	Coefficiente	SE	Sig. t
PC Dpto. Financiero	-0,327	0,092	0,000***									
Auditor	-0,340	0,090	0,000***									
Género	0,116	0,088	0,188	0,192	0,189	0,313	0,130	0,122	0,285	0,040	0,182	0,828
Edad	-0,002	0,002	0,359	-0,008	0,010	0,403	-0,003	0,003	0,388	3,330E-05	0,003	0,991
Titulación grado medio	-0,168	0,075	0,025**	-0,253	0,159	0,114	-0,052	0,104	0,616	-0,358	0,148	0,017**
Titulación máster/doctorado	-0,236	0,372	0,526	-0,237	0,704	0,737	-0,943	0,713	0,187	0,200	0,534	0,708
Pertenencia REC	0,135	0,086	0,115	0,322	0,170	0,061*	0,022	0,117	0,849	0,231	0,197	0,244
Constante	0,112	0,144	0,439	-0,062	0,474	0,896	0,158	0,202	0,434	-0,262	0,248	0,292
Resumen del modelo	$R^2$ ajust. = 0,031; $F$ = 4,393; $Sig.$ = 0,000			$R^2$ ajust. = 0,022; $F$ = 1,687; $Sig.$ = 0,141			$R^2$ ajust. = -0,002; $F$ = 0,837; $Sig.$ = 0,524			$R^2$ ajust. = 0,019; $F$ = 1,647; $Sig.$ = 0,151		

Sección E. Variable dependiente: **Juicio ético**

Variables independientes:	Muestra total			Prof. contable Dpto. Fin.			Asesor Contable/Fiscal			Auditor		
	Coefficiente	SE	Sig. t	Coefficiente	SE	Sig. t	Coefficiente	SE	Sig. t	Coefficiente	SE	Sig. t
PC Dpto. Financiero	-0,080	0,092	0,384									
Auditor	-0,290	0,089	0,001***									
Género	0,008	0,087	0,931	-0,065	0,201	0,746	0,243	0,115	0,036**	-0,570	0,174	0,001***
Edad	-0,003	0,002	0,170	-0,004	0,011	0,697	-0,006	0,003	0,056*	0,002	0,003	0,586
Titulación grado medio	-0,036	0,074	0,631	-0,024	0,173	0,892	-0,023	0,100	0,820	0,039	0,142	0,785
Titulación máster/doctorado	-0,405	0,372	0,278	-0,647	0,770	0,402	-0,311	0,690	0,652	-0,174	0,517	0,737
Pertenencia REC	0,066	0,085	0,436	0,295	0,185	0,114	0,009	0,112	0,939	-0,056	0,188	0,768
Constante	0,187	0,143	0,189	0,053	0,512	0,918	0,184	0,193	0,342	0,184	0,236	0,435

Resumen del modelo	$R^2$ ajust. = 0,011; $F$ = 2,145; $Sig.$ = 0,037	$R^2$ ajust. = -0,009; $F$ = 0,725; $Sig.$ = 0,606	$R^2$ ajust. = 0,007; $F$ = 1,627; $Sig.$ = 0,152	$R^2$ ajust. = 0,037; $F$ = 2,271; $Sig.$ = 0,050
--------------------	---	--	---	---

\*\*\* significativo al nivel 0,01; \*\* significativo al nivel 0,05; \* significativo al nivel 0,1.

Para evitar la multicolinealidad perfecta se han incluido dos variables ficticias para medir la actividad laboral: (1) PC Dpto. Financiero, que toma valor 1 cuando el individuo es un profesional contable dentro del departamento financiero de una empresa y 0 en otros casos; (2) Auditor, que toma valor 1 cuando el individuo es un auditor y 0 en otros casos. Se han incluido dos variables ficticias para medir el nivel de estudios: (1) Titulación grado medio, que toma valor 1 cuando el individuo ha realizado estudios de grado medio y 0 en otros casos; (2) Titulación máster/doctorado, que toma valor 1 cuando el individuo ha realizado un máster o doctorado y 0 en otros casos

**Tabla 4**

Presiones: Estadísticos descriptivos y resultados de la prueba ANOVA

Variable	Media (DS)				Prueba ANOVA		Pruebas post-hoc (Tukey-b y Scheffe)
	Total	Profesional contable Dep. Financiero	Asesor Contable/ Fiscal	Auditor	F	p-value	
Presiones de los superiores para llevar a cabo tareas sin tener las habilidades o la competencia suficiente	2,20 (1,61)	2,34 (1,63)	2,26 (1,65)	1,89 (1,44)	4,486	0,012**	(A< DF, ACF)
Presiones de los superiores, colegas o clientes para presentar información que ha sido alterada para aumentar la compensación de los mismos	2,33 (1,70)	2,19 (1,67)	2,52 (1,77)	1,92 (1,40)	9,732	0,000***	(ACF > A)
Presiones para mentir o inducir a error intencionalmente a los auditores o al regulador	2,34 (1,61)	2,28 (1,57)	2,45 (1,64)	2,09 (1,53)	3,797	0,023**	(ACF > A)
Presiones de los superiores para reducir de forma inapropiada la cantidad de trabajo realizado con el objetivo de reducir costes	2,39 (1,71)	2,34 (1,75)	2,45 (1,72)	2,24 (1,62)	1,154	0,316	NS
Presiones para emitir información financiera engañosa con el objetivo de alcanzar las expectativas de inversores, analistas o acreedores	2,58 (1,75)	2,24 (1,65)	2,85 (1,82)	2,14 (1,48)	16,39	0,000***	(ACF > DF, A)
Presiones para actuar contrariamente a las disposiciones legales y/o reglamentarias	2,70 (1,67)	2,44 (1,62)	2,91 (1,72)	2,34 (1,49)	11,312	0,000***	(ACF > DF, A)
Presiones para omitir información que pudiera ser relevante para los usuarios	2,81 (1,70)	2,62 (1,92)	2,92 (1,70)	2,71 (1,62)	2,506	0,082*	NS
Presiones para preparar o revisar los estados financieros sin disponer de la información completa necesaria para ello	3,02 (1,75)	2,66 (1,80)	3,30 (1,75)	2,57 (1,51)	17,681	0,000***	(ACF > DF, A)
Presiones para emitir información financiera o no financiera que representa de un modo materialmente erróneo los hechos, incluidas afirmaciones con respecto a los estados financieros, deberes fiscales, deberes legales o informes requeridos por el regulador	3,08 (1,81)	2,79 (1,89)	3,33 (1,80)	2,65 (1,62)	13,415	0,000***	(ACF > DF, A)
Presiones para registrar gastos que no son gastos legítimos de la empresa	3,19 (1,93)	2,62 (1,92)	3,60 (1,93)	2,56 (1,60)	31,7	0,000***	(ACF > DF, A)

\*\*\* significativo al nivel 0,01; \*\* significativo al nivel 0,05; \* significativo al nivel 0,1; NS no significativo

Las letras entre paréntesis indican los colectivos que presentan diferencias de media estadísticamente significativas en base a los resultados del test de Tukey b y Scheffe, siendo DF=Profesional contable en el departamento financiero de una empresa, ACF=asesor contable y/o fiscal, A= Auditor externo.

**Tabla 5**

Juicio ético (valoración ética de las prácticas cuestionables): Estadísticos descriptivos y resultados de la prueba ANOVA

Variable	Media (DS)			Prueba ANOVA		Pruebas post-hoc (Tukey-b y Scheffe)	
	Total	Profesional contable Dep. Financiero	Asesor Contable/ Fiscal	Auditor	F		p-value
Aceptar presiones para mentir o inducir a error intencionalmente a los auditores o al regulador	1,46 (1,02)	1,52 (1,17)	1,52 (1,01)	1,25 (0,86)	5,225	0,006***	(A< DF, ACF)
Aceptar presiones para actuar contrariamente a las disposiciones legales y/o reglamentarias	1,49 (1,08)	1,58 (1,23)	1,55 (1,08)	1,26 (0,88)	5,628	0,004***	(A< DF, ACF)
Aceptar presiones de superiores, colegas o clientes para presentar información que ha sido alterada para aumentar la compensación de los mismos	1,50 (1,07)	1,49 (1,14)	1,58 (1,10)	1,30 (0,90)	4,64	0,010**	(A< ACF)
Aceptar presiones para emitir información financiera o no financiera que representa de un modo materialmente erróneo los hechos, incluidas afirmaciones con respecto a los estados financieros, deberes fiscales, deberes legales o informes requeridos por el regulador	1,55 (1,09)	1,64 (1,25)	1,59 (1,07)	1,33 (0,95)	4,812	0,008***	(A< DF, ACF)
Aceptar presiones para emitir información financiera engañosa con el objetivo de alcanzar las expectativas de inversores, analistas o acreedores	1,55 (1,14)	1,56 (1,19)	1,64 (1,19)	1,26 (0,88)	7,81	0,000***	(A< DF, ACF)
Aceptar presiones de superiores para reducir de forma inapropiada la cantidad de trabajo realizada con el objetivo de reducir costes	1,59 (1,10)	1,68 (1,16)	1,61 (1,08)	1,46 (1,10)	1,852	0,158	NS
Aceptar presiones para omitir información que pudiera ser relevante para los usuarios	1,59 (1,14)	1,71 (1,26)	1,65 (1,14)	1,33 (0,96)	6,691	0,001***	(A< DF, ACF)
Aceptar presiones de superiores para llevar a cabo tareas sin tener las habilidades o la competencia suficiente	1,61 (1,10)	1,81 (1,26)	1,60 (1,04)	1,45 (1,10)	4,798	0,008***	(A< DF)
Aceptar presiones para preparar o revisar los estados financieros sin disponer de la información completa necesaria para ello	1,69 (1,17)	1,72 (1,17)	1,78 (1,21)	1,42 (0,96)	6,753	0,001***	(A< DF, ACF)
Aceptar presiones para registrar gastos que no son legítimos de la empresa	1,72 (1,25)	1,68 (1,23)	1,86 (1,32)	1,35 (0,93)	12,09	0,000***	(A< DF, ACF)

\*\*\* significativo al nivel 0,01; \*\* significativo al nivel 0,05; \* significativo al nivel 0,1; NS no significativo

Las letras entre paréntesis indican los colectivos que presentan diferencias de media estadísticamente significativas en base a los resultados del test de Tukey b y Scheffe, siendo DF=Profesional contable en el departamento financiero de una empresa, ACF=asesor contable y/o fiscal, A= Auditor externo.