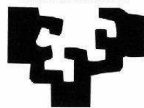


eman ta zabal zazu



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

# **Hacia una Ética Universal para la Profesión Contable:**

## **Análisis de las Restricciones Culturales y Socioeconómicas en la Convergencia del Código de Ética Internacional.**

Máster en Dirección Empresarial desde la Innovación y la  
Internacionalización

Presentado por:

**Itsaso Barrainkua Aroztegi**

Dirigido por:

**Marcela Espinosa Pike**

**Lorea Andicochea Arondo**

Junio 2012

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN .....	3
<b>CAPÍTULO 1: LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA</b>	
1.1. Concepto y características de la auditoría como profesión .....	5
1.2. Internacionalización de la profesión de auditoría .....	7
<b>CAPÍTULO 2: LA ÉTICA EN LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA</b>	
2.1. Dilemas éticos del auditor .....	12
2.2. Teoría del Desarrollo Moral .....	13
<b>CAPÍTULO 3: EL CÓDIGO DE CONDUCTA DE LA PROFESIÓN CONTABLE</b>	
3.1. Concepto .....	17
3.2. Principios frente a normas .....	17
3.3. Objetivos y utilidad del código .....	19
3.3.1. Los códigos y los dilemas éticos del auditor .....	19
3.3.2. Los códigos en el contrato social.....	23
3.4. Condición necesaria pero no suficiente .....	25
3.5. Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. IFAC .....	25
<b>CAPÍTULO 4: RESTRICCIONES SOCIOECONÓMICAS Y CULTURALES PARA UNA IMPLANTACIÓN EFECTIVA DEL CÓDIGO DE LA IFAC</b>	
4.1. Revisión de la literatura y planteamiento de hipótesis.....	30
4.1.1 Antigüedad de la profesión .....	30
4.1.2. Influencia cultural.....	32
4.1.2.1. Aversión a la incertidumbre.....	35

4.1.2.2.. Individualismo/Colectivismo .....	36
4.1.3. Influencia económica. ....	37
4.2. Análisis empírico .....	37
4.2.1 Muestra y recopilación de datos .....	37
4.2.2. Metodología .....	39
4.3. Resultados. ....	40
4.3.1. Resultados descriptivos .....	40
4.3.2. Regresión estadística.....	42

## **CAPÍTULO 5: CONCLUSIONES**

5.1. Principales resultados e implicaciones de la investigación .....	44
5.2. Futuras líneas de investigación.....	46

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>47</b>
---------------------------	-----------

## **INTRODUCCIÓN**

Una marca distintiva de la profesión contable es la aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público (2010 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants). La autonomía, poder y privilegio dispensada por la sociedad a las profesiones legitima a la sociedad para exigir que los profesionales desarrollen su trabajo de forma responsable. La sociedad demanda que las profesiones contribuyan al bienestar social y que desarrollen su actividad con un grado de ética superior al resto de individuos.

La importancia y utilidad de la auditoría de cuentas para garantizar la estabilidad financiera exige, como requisito imprescindible, la confianza en dicha función y en los profesionales que la desarrollan. Sin embargo, la crisis económica y financiera actual ha revelado numerosas inconsistencias por parte del auditor en el cumplimiento de su función en la sociedad. El caso de recientes quiebras empresariales, en cuyos estados financieros no se emitía señal de riesgo alguna pone en entredicho, una vez más, el papel de la profesión en la sociedad. En este sentido, cobra una especial importancia la necesidad de reforzar el comportamiento ético de la profesión y la confianza en su actuación. Los auditores de cuentas deben demostrar una conducta altamente ética en el desarrollo de su profesión para cumplir con las expectativas de aquéllos que confían en sus informes para tomar decisiones.

Las últimas décadas se han caracterizado por la globalización de la economía y el dominio de las empresas multinacionales, y la profesión auditora y sus reguladores no son ajenos a esta evolución. Ante esta globalización de los mercados y el crecimiento de los flujos internacionales de capital, los usuarios requieren informes financieros transparentes que permitan una comparación transnacional de los negocios. Así, es esencial una mayor convergencia internacional. Es por ello, que las principales organizaciones internacionales han guiado un proceso de armonización tanto en normativa contable como en las normas de actuación del auditor.

En este contexto, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se ha alzado como la organización mundial para llevar a cabo la convergencia internacional de las normas profesionales, incluyendo las normas de ética de los profesionales de la contabilidad.

La adopción de unas normas comunes de comportamiento para conseguir una profesión contable internacional es fundamental. Así, con el objetivo de promover unas buenas prácticas de ética a nivel global la IFAC elaboró el *Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad*. Estos pronunciamientos éticos se desarrollan para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo, sin embargo, no todas las organizaciones contables nacionales miembro de la IFAC han adoptado dicho código. Por lo tanto, para avanzar en la internacionalización efectiva de la profesión, es necesario ahondar en las causas y/o variables que pudieran limitar o restringir la aceptación y efectividad de este código de ética universal por parte de las organizaciones contables profesionales de los diferentes países.

El objetivo del estudio empírico llevado a cabo en este trabajo es analizar qué variables socioeconómicas y culturales afectan a la decisión de adoptar o no el código de la IFAC. Para ello, se realiza un estudio de la decisión adoptada por los países europeos para los cuales la VIII Directiva es de aplicación. Las variables a considerar son, la antigüedad de la organización profesional miembro de la IFAC, el Producto Interior Bruto per cápita de cada país y las dimensiones culturales de Hofstede (1980); Índice de Aversión a la Incertidumbre e Individualismo.

El trabajo se divide en los siguientes apartados. Tras la introducción, en el primer capítulo se realiza una revisión de la literatura en la que se presenta la auditoría como profesión y se destaca el proceso de internacionalización de ésta. En el segundo capítulo, se subraya la importancia de la ética para la profesión contable, introduciendo la teoría del desarrollo moral. En el tercer capítulo, se abordan los objetivos y funciones de los códigos de conducta. En el siguiente capítulo presentamos un estudio cuyo objetivo es identificar qué variables socioeconómicas y culturales pueden apoyar o restringir la adopción de un código internacional de ética para la profesión contable. Finalmente en el último capítulo, se presentan las conclusiones más relevantes alcanzadas, así como las futuras líneas de investigación.

## **CAPÍTULO 1: LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA**

### **1.1. Concepto y características de la auditoría como profesión**

La auditoría de cuentas es la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros (Ley de Auditoría de Cuentas 12/2010).

La preparación de la información financiera corresponde a la sociedad auditada, sin embargo, a pesar de que es el empresario o los administradores de la sociedad quienes responden de la veracidad de los estados financieros, la sociedad espera que los auditores proporcionen credibilidad a esta información. Para poder cumplir con las expectativas de aquellos que confían en la función del auditor, éste debe ser competente e independiente, y, debe desempeñar su trabajo con integridad y objetividad.

Así, una marca distintiva de la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad de actuar en favor del interés público (2010 Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants).

Principalmente, ha sido la sociología la ciencia que ha estudiado las profesiones. La literatura en materia contable se ha servido en numerosas ocasiones del estudio sociológico de las profesiones para abordar las características de la profesión contable. Así, la clasificación realizada por Greenwood en 1957 para diferenciar las ocupaciones profesionales de las no lo son ha sido un marco ampliamente utilizado. Según Greenwood, una profesión se caracteriza por tener los siguientes atributos:

- **Cuerpo sistemático de conocimiento:** El conocimiento se organiza como un cuerpo teórico basado en proposiciones abstractas que describen las clases de fenómenos que abarcan el interés de la profesión. De este modo la profesión aboga por una preparación tanto intelectual como práctica.
- **Autoridad profesional y credibilidad:** Frente a la amplia formación del profesional destaca la relativa ignorancia sobre los conceptos subyacentes de las

teorías abstractas de aquellos que no son miembros de la profesión. De esta forma, la profesión asegura la confianza de la sociedad en sus conocimientos técnicos y habilidades y por lo tanto obtiene un monopolio de juicio.

- Aprobación de la comunidad: Las profesiones gozan de ciertos privilegios y poderes otorgados por la comunidad. Privilegios, tales como la autorregulación, el control de los miembros o el monopolio, son concedidos desde el reconocimiento de que ejercen su juicio de acuerdo con las obligaciones sociales.
- Códigos de ética: La profesión debe hacer cumplir las normas éticas a sus miembros bajo la premisa de que los profesionales deben estar principalmente motivados por el interés y necesidades del público y no por el interés propio.
- Cultura: Una cultura de valores, normas y símbolos orientada al interés de la comunidad antes que al interés propio.

La auditoría ha sido históricamente presentada como una profesión altamente respetada. El carácter profesional de la auditoría dota a sus miembros de ciertos privilegios, como lo son el reconocimiento social y prestigio, y en particular, la capacidad de autorregulación de la profesión. El control de la profesión sobre la preparación requerida a los profesionales, la regulación en lo que al desarrollo de la actividad se refiere, el procedimiento sancionador y la demostración de una conducta responsable por parte de sus miembros son comunes a las principales características de las profesiones. Una de las principales consecuencias de la capacidad de autorregulación concedida a sus miembros deriva en el monopolio de los servicios prestados. La profesión de auditoría a lo largo de su recorrido histórico se ha enfrentado continuamente al debate de si debe ser la propia profesión quien regule la actividad y conducta de sus miembros o, si por el contrario, es más efectiva una regulación independiente por parte de instituciones externas (gobierno, organismos administrativos, etc).

En los últimos años y debido a los escándalos financieros como Enron y Worldcom en EE.UU. y Parmalat y Ahold en Europa, se ha producido una crisis de reputación de la auditoría que se ha reflejado en un retroceso en la posibilidad de autorregulación de la

profesión. Con el objetivo de devolver la confianza a los mercados, los países han optado por una regulación más intervencionista, y el carácter autorregulador de la profesión ha sido desplazado por la supervisión y regulación independiente en materia de contabilidad y auditoría.

La encrucijada en la que se encuentra la auditoría actualmente responde al hecho de que, para poder gozar del privilegio de poseer un control sobre la profesión, se debe demostrar ser digno de merecerlo. Por ello, para poder legitimar los privilegios y el prestigio que le han sido otorgados, los miembros de la profesión de auditoría deben mostrar un alto grado de responsabilidad hacia la sociedad en general. Tal y como argumentaban autores como Greenwood (1957) o Ponemon and Gabhart (1993) a cambio de la autonomía concedida se espera que los miembros de una profesión posean preparación especializada y demuestren una conducta altamente ética.

La sociedad otorga a una profesión un estatus privilegiado y al hacerlo pone un alto grado de confianza en sus miembros. Para demostrar que la confianza está justificada la profesión debe regular la conducta de sus miembros de manera que coincida con el interés público (Goodale, 1956). Las profesiones se enfrentan continuamente al reto de guiar y controlar la conducta ética de sus miembros. Los esfuerzos por fomentar un comportamiento ético por parte de los profesionales de la auditoría, y así evitar la emisión de estados financieros fraudulentos, se pueden identificar a través de tres principales vías: la regulación legal en materia de independencia, el código ético del auditor y la educación. El debate sobre la efectividad de los diferentes mecanismos de los que dispone la profesión para garantizar el comportamiento ético de los profesionales sigue vigente.

## **1.2. Internacionalización de la profesión de auditoría**

El auditor, a través de técnicas de revisión, tiene la responsabilidad de dotar de fiabilidad a los informes financieros corporativos. Sin embargo, la globalización, la complejidad de las transacciones internacionales, las fusiones, los grandes grupos empresariales, etc. hacen imposible que las normas técnicas de actuación se queden en los límites del país particular en el que la empresa o el profesional operan. Los



profesionales de la contabilidad y la auditoría ya no operan exclusivamente en su país, sino que muchos de ellos trabajan en firmas multinacionales que desarrollan su actividad y prestan sus servicios en diferentes países. Es por ello que la internacionalización de la profesión y su estudio resultan esenciales (Nobes y Parker, 2008).

La IFAC, en un estudio sobre los desafíos y los éxitos en la adopción y aplicación de las normas internacionales de contabilidad y auditoría (IFAC, 2004), enfatizaba los siguientes beneficios de un marco global de información financiera:

- Mayor comparabilidad de la información financiera para los inversores.
- Mayor disposición por parte de los inversores a invertir en el extranjero.
- Menor costo de capital.
- Una asignación de recursos más eficiente.
- Mayor crecimiento económico.

Si bien una uniformidad de normativa a nivel internacional beneficia la actividad económica, autores como Sunder (2010) y Madsen (2011), reconocen que hay que considerar también los costes de una excesiva estandarización, ya que, entre otros costes, puede reducir el debate entre diferentes agentes de la profesión y, en consecuencia, impedir innovaciones beneficiosas para la contabilidad. Por lo tanto, se desconoce el nivel óptimo de estandarización en contabilidad (Madsen, 2011).

Antes de explorar la internacionalización de la profesión de auditoría, es conveniente distinguir entre términos comúnmente utilizados en la literatura como *armonización*, *estandarización*, *convergencia* y *adopción*. Siguiendo a Nobes y Parker (2008) “La estandarización implica reducir a una sola norma un caso de la contabilidad, mientras que la armonización implica que podrían permanecer diferencias siempre y cuando los usuarios de la información financiera disponen de medios para obtener la misma información de diferentes documentos(...) Convergencia con las NIIF significaría modificar gradualmente un conjunto de normas nacionales hacia las NIIF (...) Adopción de las IFRS significa abandonar las normas nacionales en vez de modificarlas.” Estos autores asocian la legislación transnacional de la Unión Europea a un proceso de armonización, que también es relevante para los propósitos del presente

trabajo.

Desde la fundación del proyecto europeo, el objetivo fundamental ha sido establecer un mercado libre de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Para su consecución, es fundamental una información financiera transparente y comparable. Desde el año 2000, la UE ha iniciado un profundo proceso de reforma de su normativa contable. La Comisión descartó la creación de unas normas propias de contabilidad que tuvieran reconocimiento a nivel internacional, y basó la reforma contable en la adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF-IFRS, por sus siglas en inglés) emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board). Así, el Reglamento 1606/2002 del Parlamento y del Consejo de la UE (19 de julio de 2002), exigía la aplicación de normas internacionales de contabilidad (NIC-NIIF) en la preparación de cuentas anuales consolidadas de los grupos de sociedades de la UE admitidas a cotización en un mercado regulado. Este reglamento dejaba a su vez, que los estados miembros tuvieran la opción de requerir o permitir a las sociedades no cotizadas que publicaran también sus estados financieros de conformidad con dichas normas. Por lo tanto, la convergencia hacia unas normas internacionales de contabilidad es ya una realidad para los grupos de empresas cotizados europeos y se acerca cada vez más a convertirse en una realidad a nivel mundial. Incluso, Estados Unidos desde diciembre de 2007, permite que las empresas extranjeras que cotizan en sus mercados emitan informes financieros basados en NIIF sin necesidad de reconciliarlos con las normas americanas (US GAAP).

Del mismo modo que anteriormente la convergencia internacional en materia de contabilidad suscitó un amplio debate, existen numerosas evidencias de los intentos por conseguir una mayor armonización en la profesión de auditoría.

El desarrollo y el proceso de internacionalización de la profesión de auditoría se ha visto fuertemente influenciada por los escándalos financieros acontecidos a inicios de la década de los 2000. Así, para paliar la crisis de confianza en la profesión se emitieron diferentes prácticas regulatorias. En el caso de EE.UU. la principal respuesta para mejorar la calidad y transparencia de los informes corporativos fue la promulgación de Ley Sarbanes-Oxley (para proteger a los inversores mediante la mejora de la exactitud y fiabilidad de las divulgaciones corporativas hechas según las leyes del mercado de valores, y para otros fines –reforma de la contabilidad de las sociedades cotizadas y

protección de los inversores, y la responsabilidad de las compañías y la auditoría). Los aspectos a destacar de esta ley en relación con la profesión y el ejercicio de la auditoría son principalmente, el establecimiento de una junta independiente de la profesión para supervisar la auditoría de las entidades cotizadas, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB); la introducción de procesos más rigurosos para salvaguardar la independencia del auditor; la evaluación independiente de los controles internos utilizados en la preparación de los informes financieros; una mayor divulgación financiera y mayor responsabilidad para la dirección. Esta ley ha tenido un efecto a nivel mundial ya que es de aplicación para todas las sociedades que cotizan en EE.UU y para todos los auditores de estas compañías, sea cual sea su origen.

Las reacciones no tardaron en llegar a Europa y la respuesta se materializó en la Revisada VIII Directiva del 2006. Esta reforma propone armonizar, en gran medida, los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría, así como los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito. Así, los principales cambios que introdujo esta directiva para los estados miembros son el establecimiento de órganos de supervisión de las auditorías, fortalecimiento de las medidas para asegurar la independencia y la exigencia a los Estados miembros de que se efectúen las auditorías legales de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditora (NIA) adoptadas por la Comisión. Por lo tanto, se observa como la UE ha basado el fortalecimiento de la profesión de auditoría en una mayor convergencia de normas.

El establecimiento de las normas internacionales de auditoría (NIA) corresponde al IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). Este órgano es un sub-comité de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), un organismo privado establecido por organizaciones contables de todo el mundo. Las NIA se han adoptado o están en proceso de adopción en la mayoría de los estados miembros de la UE.

En esta misma línea, recientemente la Comisión Europea ha vuelto a poner sobre la mesa el mercado internacional de la auditoría. En 2010-2011 lanzó una consulta pública en el que se abordaron una serie de preocupaciones con respecto a la profesión de auditoría a través del “Libro Verde de la Política de auditoría: lecciones de la crisis” (Comisión Europea, 2010). Entre otras, se discutió la creación de un mercado único de prestación de servicios de auditoría a escala de toda la UE, basado en una mayor

armonización de las normas y en un “pasaporte europeo de auditores”. Esto implicaría un registro europeo único y una única autoridad supervisora.

Se puede observar como la Unión Europea es uno de los principales impulsores de la armonización internacional. Esto se debe a que esta convergencia en materia contable ayuda a la UE en la consecución de su objetivo de un mercado común (Diaconu et al. 2009). Tal y como afirman (Dewing y Russell, 2004, p.308) “La auditoría es, sin duda, de mayor preocupación que la contabilidad en la UE. Para que los usuarios tengan confianza en la veracidad de las cifras contables, y en las opiniones de los auditores al respecto, es esencial que los estados financieros de las empresas en los Estados miembros no sólo estén preparados de la misma manera, sino también auditados de la misma manera.”

En este trabajo abordamos la armonización de la auditoría desde la premisa de que para que los auditores de diferentes países realicen los servicios de la misma manera, además de disponer de unas normas técnicas de actuación comunes, también son necesarias unas normas de conducta homogéneas.

La UE, consciente de la necesidad de avanzar en la convergencia de los requisitos éticos de la profesión, establece en la Revisada VIII Directiva que “los auditores deben respetar las normas éticas más elevadas (...) La función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo del auditor legal (...) La Comisión podrá adoptar, como normas mínimas, medidas de ejecución relativas a la ética profesional, para lo cual podrá tener en cuenta los principios reflejados en el Código de Ética de La Federación Internacional de Contables (IFAC)”.

## **CAPÍTULO 2: LA ÉTICA EN LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA**

### **2.1.Dilemas éticos del auditor**

En el proceso de auditoría, el auditor profesional debe tomar numerosas decisiones en base a su juicio y es por ello que se enfrenta a conflictos éticos de diferente naturaleza. “Un conflicto ético es un problema, situación u oportunidad que requiere que un individuo o a una organización elija entre diferentes acciones que deben ser evaluadas como correctas o incorrectas, éticas o no éticas” (Ferrel et al., 2000, p.26).

Esta profesión posee ciertas particularidades que provocan la existencia de una fuente de conflictos de interés no contemplado en otras. En particular, no se debe olvidar que es el cliente o la sociedad auditada la que realiza el encargo y el pago del servicio y, sin embargo, el trabajo del auditor tiene como destinatarios a todos aquellos que tomen decisiones basadas en los estados financieros auditados. Una gran diferencia entre la influencia de la ética en las profesiones legal y médica por un lado, y la contable por otro, es que la primera obligación de los abogados y médicos es con el cliente, mientras que los profesionales contables deben cumplir con una obligación más amplia con terceros que confían en sus informes (Flory et al., 1992).

Para entender la naturaleza de los conflictos éticos en el ámbito de la auditoría no se debe olvidar que la existencia de un auditor independiente se justifica desde la necesidad de proteger a los usuarios de la información financiera. Por lo tanto, en los dilemas éticos que al auditor se le plantean, se ven afectadas diferentes partes e intereses. Ponemon y Gabhart (1993) describían el conflicto social de la auditoría en términos de participantes y fuerzas situacionales que afectan a la naturaleza y severidad del conflicto ético. Así, son los objetivos diferentes y contrapuestos de las partes los que causan los conflictos éticos. Estos autores diferencian cuatro fuentes de dilemas éticos:

- **Conflicto centrado en el cliente:** Es el conflicto causado por el hecho de que sea el propio cliente quién paga el servicio de un auditor independiente. Esta situación provoca una dependencia económica del auditor sobre sus clientes. Este conflicto se agrava cuando los ingresos que genera la compañía auditada son significativos para la firma de auditoría.

- Conflicto centrado en la firma: El conflicto ético emerge cuando las creencias o valores personales no son consistentes con los objetivos y necesidades de la organización. Así, la ética individual del auditor puede verse enfrentada a las presiones impuestas por la firma de auditoría.
- Conflicto centrado en la profesión: Los principios éticos por los que aboga la profesión de auditoría, generalmente recogidos en el código ético, pueden no ser acordes en algunas situaciones con aquellos principios considerados éticos por el individuo.
- Conflicto centrado en la sociedad: La auditoría como profesión tiene obligaciones con la sociedad, sin embargo, el entorno competitivo en el que se desenvuelve lo ha convertido más en un negocio que en una profesión. El cambio producido puede llevar al profesional a plantearse su rol como servidor a la sociedad. (Ponemon y Gabhart, 1993).

En palabras de Cohen y Pant (1991, p.46) “La existencia de tales presiones contradictorias implica que la profesión deba tener unas directrices sólidas para sus miembros para asegurar que las altas expectativas de los usuarios externos se cumplan”.

Son numerosos los factores que provocan o agravan los conflictos éticos, tales como los honorarios del cliente, la competencia de las firmas auditoras, los servicios prestados, la relación con la empresa auditada, etc. El auditor toma las decisiones teniendo en cuenta estos factores pero además influyen sus propios valores y razonamiento ético.

Para poder avanzar en la manera en la que los auditores resuelven los dilemas éticos, es necesario conocer cómo se comportan los individuos ante los problemas, y cómo su sistema de valores dicta la resolución de conflictos día a día. Así, la psicología trata de encontrar una respuesta al pensamiento ético y a las acciones de los individuos.

## **2.2. Teoría del Desarrollo Moral**

Una de las teorías, dentro de la psicología moral, que más impacto ha tenido en los últimos años, ha sido la teoría del desarrollo cognitivo de Lawrence Kohlberg. La Teoría del Desarrollo Moral Cognitivo de Kohlberg (1981) constituye un marco

adecuado para poder entender el proceso de razonamiento en la resolución de dilemas éticos. Esta teoría enfatiza la base cognitiva del juicio moral y su relación con la acción moral. Kohlberg defiende que las personas toman diferentes decisiones ante dilemas éticos similares porque se encuentran en diferentes niveles de desarrollo moral, así, obtiene un modelo con tres niveles y seis etapas de desarrollo moral. Realizamos una breve exposición del modelo de Kohlberg dada la amplia aceptación y aplicación que ha supuesto en las últimas tres décadas entre los académicos que han intentado explicar la toma de decisiones del auditor. Tal y como se muestra en la Tabla 1 Kohlberg identifica tres niveles de desarrollo moral a través de los cuales el individuo progresa. Estos niveles se basan en 3 tipos de relaciones diferentes entre el individuo, y las normas y expectativas de la sociedad. De esta forma en el nivel pre-convencional los individuos se centran en los propios intereses y actúan en función de evitar los castigos externos. Los individuos que se encuentren en el nivel convencional actúan en función del comportamiento que se espera por parte de la sociedad y se basan en las normas y leyes para determinar lo que está bien o mal y por último, en el nivel post-convencional el individuo se basa en los principios escogidos por el mismo para realizar sus juicios.

La teoría del desarrollo moral cognitivo sugiere que con el tiempo, la experiencia y la educación los individuos progresarán a niveles superiores de desarrollo moral. La combinación del desarrollo cognitivo y la interacción con la sociedad, provocará que el individuo madure de un estadio a otro superior.

Señalar que el nivel de desarrollo moral del individuo condiciona su capacidad para identificar los dilemas éticos y su capacidad y metodología para resolver los mismos. Es preciso conocer las referencias que el individuo toma ante un dilema ético para poder mejorar su comportamiento. Así, conocer cuál es el nivel de razonamiento moral de los auditores, permitirá una mayor eficacia de las distintas medidas a adoptar por la sociedad o los organismos profesionales en su deseo de mejorar el comportamiento ético de éstos.

Posteriormente, consistente con el modelo de la secuencia de etapas de Kohlberg, Rest (1979) desarrolló un cuestionario para medir el razonamiento ético. Este cuestionario llamado DIT (Defining Issues Test), presenta escenarios con dilemas morales hipotéticos y una serie de respuestas de acuerdo con las seis etapas.

**Tabla 1 Seis Etapas de Razonamiento Moral**

---

**Nivel Pre-Convencional**

**Enfoque en uno mismo.**

- Etapa 1: Obediencia: Haces lo que te dicen principalmente para evitar castigos.  
Etapa 2: Egoísmo instrumental e intercambio simple: Vamos a llegar a un acuerdo y considerar los costes y beneficios para uno mismo.

**Nivel Convencional**

**Enfoque en las relaciones.**

- Etapa 3: Concordancia interpersonal: Se considerado, agradable y amable y te llevarás bien con la gente.  
Se centra en la cooperación con los del entorno.  
Etapa 4: Ley y deber de orden social: Todo el mundo en la sociedad está obligado y protegido por la ley.  
Se centra en la cooperación con la sociedad en general.

**Nivel Post-Convencional**

**Principios sostenidos por uno mismo.**

- Etapa 5: Consenso social: Estás obligado por todas las disposiciones que se acuerden y por el debido proceso y procedimiento.  
Se centra en la justicia de la ley o norma según lo determinado por equidad e igualdad en el proceso de desarrollar la norma.  
Etapa 6: Cooperación social no arbitraria: La gente racional e imparcial vería la cooperación como moral.  
Se centra en la justicia de la ley o norma derivada por principios generales de derecho y justicia según lo ha determinado la gente racional.

---

*Fuente:* Adaptado de J. Rest (1979).

Rest (1986), a su vez también propone el Modelo de Acción Ética, en el que postula que el proceso de una decisión ética consiste en cuatro componentes básicos. El primer componente es la sensibilidad moral, y este hace referencia a la identificación del dilema ético, implica ser consciente de las diferentes acciones posibles y de cómo estas afectan a las partes implicadas. El segundo componente es el juicio moral que determina que acción está bien o mal moralmente. En tercer lugar, la motivación moral es la intención de actuar de forma ética priorizando los valores morales. El último componente, la acción moral es el hecho de llevar a cabo un comportamiento ético.

Numerosos estudios se han basado en el modelo de Kohlberg (1981) para explicar el razonamiento de los auditores, así por ejemplo, el estudio de Ponemon y Gabhart (1990) concluye que existe una relación sistemática entre el razonamiento moral del auditor y la forma en la que resuelven un conflicto de independencia. Tsui (1996) extiende esta



investigación aportando nuevas evidencias de que a mayores niveles de razonamiento ético el auditor es menos propenso a comprometer su independencia, pero además encuentra que las diferencias culturales afectan a los niveles de razonamiento moral.

Jones et al. (2003) sintetizan los estudios empíricos realizados en relación con el razonamiento ético del auditor. Emplean el modelo de los cuatro componentes para la toma de decisiones éticas propuesto por Rest (1986) y consideran cómo influyen los factores individuales y contextuales cada uno de estos componentes. En particular, argumentaban que los códigos, como variable del ambiente profesional, reducen la ambigüedad ética y guían a los auditores en la identificación de los dilemas éticos que aparecen especificados en el código. Extenderemos la utilidad de los códigos en el siguiente capítulo.

## **CAPÍTULO 3: EL CÓDIGO DE CONDUCTA**

### **3.1. Concepto**

El código de conducta de la profesión, que como se ha señalado anteriormente constituye uno de los atributos compartidos por las ocupaciones profesionales, es la herramienta de la que dispone una profesión para establecer cuál debe ser la conducta de los miembros y mostrárselo así a la sociedad. Los códigos de conducta fijan las líneas generales de actuación y las obligaciones éticas de sus miembros con el fin de mantener la confianza del público en su labor, garantizar la autonomía concedida por la sociedad y proteger el buen nombre de la profesión.

En esta línea autores como Meigs y Whittington que argumentaban que “todas las profesiones reconocidas han desarrollado códigos de ética profesional. El propósito fundamental de estos códigos es proporcionar a los miembros unas líneas para mantener la actitud profesional y dirigirles de manera que mejoren el carácter profesional de su disciplina” (1989, p.46). Otros autores como Higgins y Olson (1972, p.33) resaltaban que “el código (de ética) es el documento base principal de una profesión... es el acuerdo sobre los conceptos éticos y la adhesión a ellos por una abrumadora mayoría lo que transforma una vocación en una profesión”.

En el caso de la auditoría de cuentas es especialmente relevante un código ético, ya que para poder mantener la confianza del mercado en la función de auditoría, además de llevar a cabo el encargo con la debida ética profesional, los usuarios deben percibirlo así. La adherencia al código de conducta y la actuación conforme a este es vital para las firmas de auditoría, ya que la supervivencia de éstas está totalmente ligada a la capacidad de mantener su reputación en el mercado. No se debe olvidar la lección aprendida de la desaparición de la firma Arthur Andersen sobre la importancia que supone para una firma de auditoría su reputación.

### **3.2. Principios frente a normas**

Es importante estudiar la forma en la que debe presentarse el código de ética del auditor para que éste sea efectivo en el ejercicio de su profesión. Existen dos principales

vertientes en cómo el código ético debe orientar al auditor: orientación basada en principios u orientación basada en normas.

Farrell y Cobbin (2000) clasifican los códigos en inspiracionales o prescriptivos. En el primer caso, el código se comprende de principios y valores y no ofrece soluciones éticas en forma de reglas concretas. El individuo debe tomar la decisión acerca de su comportamiento profesional en base a esos valores. Los códigos de conducta prescriptivos, sin embargo, favorecen la respuesta del grupo, privando al individuo de la resolución del dilema ético. En este caso la responsabilidad del individuo se limita a cumplir con la norma ya que el dilema ético se considera solucionado a través de la norma.

En 1989, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) reestructuró el Código de Conducta separando los principios y las normas porque sostenía que el anterior código basado en normas contenía demasiados tecnicismos que ofrecían oportunidades para encontrar lagunas, mientras que los principios generales estimularían una conducta más ética (Herron y Gilbertson, 2004).

Los principales códigos de ética internacionales del auditor, el Código de Ética del IFAC y el Código de Conducta de los Contadores Públicos de AICPA incorporan en sus textos tanto principios como normas.

Por otro lado, tras el fracaso de Arthur Andersen en el encargo de auditoría de Enron, académicos y profesionales han realizado un llamamiento para apostar por un enfoque basado en principios ya que las normas específicas de ética no han sido capaces de evitar la conducta fraudulenta de los auditores. Atendiendo a este llamamiento, Herron y Gilbertson (2004) realizaron un estudio para determinar si un código de ética basado en principios promovía un comportamiento más ético que aquel basado en normas específicas. Lo que estos autores concluyeron es que los auditores con un nivel de razonamiento moral superior obtenían juicios de mayor calidad si se les proporcionaban únicamente principios éticos, sin embargo, para aquellos auditores de un nivel de razonamiento inferior, era más apropiado un código con normas específicas.

La respuesta de los organismos reguladores después de los “fallos de auditoría” se ha basado en gran medida en la emisión de nueva normativa y la elaboración y modificación del código ético del auditor. Sin embargo, un código impuesto como

reacción a las actuaciones no éticas por parte de los profesionales difícilmente prevendrá de conductas similares en un futuro. Tal y como Flanagan y Clarke (2007) exponen, el enfoque basado en normas, llevado a cabo por los reguladores, está diseñado para remediar problemas existentes pero no para anticipar los futuros. Para que un código de ética sea efectivo, éste debe ser reforzado por la profesión contable desarrollando estrategias que obliguen a sus miembros a prestar atención y traducir los principios éticos fundamentales en las elecciones que realizan en las prácticas contables.

### **3.3.Objetivos y utilidad del código**

#### **3.3.1. Los códigos y los dilemas éticos del auditor**

En la literatura encontramos numerosos estudios que abordan las razones y la necesidad de la existencia de un código ético para el profesional contable. La efectividad de los códigos de ética a la hora de influenciar el juicio del auditor y las formas de reforzar su utilidad han sido ampliamente discutidas tanto por las organizaciones profesionales de auditoría como por el mundo académico.

Si bien la capacidad de los códigos de ética para influir en las decisiones de los auditores ha sido ampliamente discutida, no cabe duda sobre la importancia que se le ha concedido tanto por la propia profesión como por los académicos. En este trabajo se subraya la importancia de los códigos de ética, como variable del ambiente profesional del auditor, en la labor de elevar el razonamiento ético de los auditores.

Para muchos profesionales el código es un punto de referencia para determinar la resolución de los conflictos de interés a los que se enfrentan en la práctica diaria de la profesión (Ponemon y Gabhart, 1993). Si bien cabe la posibilidad de que algunos auditores posean unos principios éticos propios que les lleven a una conducta ética superior a la establecida por el código, otros profesionales puede que no posean un nivel de razonamiento ético desarrollado. Por lo tanto, para este segundo colectivo es necesario que a través de un código se establezcan los límites de un comportamiento no ético. Asimismo, el código ético del profesional contable incluirá las áreas de alto riesgo de la profesión de auditoría.

En la literatura encontramos numerosos autores que han contrastado que los códigos de conducta profesionales, entre otras influencias ambientales, influyen en el juicio del auditor.

Green y Weber (1997) encontraron que la exposición al código de conducta influenciaba el desarrollo ético de los estudiantes, progresando a niveles superiores de razonamiento moral. Los datos obtenidos demostraron que la exposición al código de Conducta de la AICPA no sólo incrementaba el nivel de maduración moral sino que además, el curso ético de las acciones de los estudiantes se basaba en ese nivel superior de razonamiento moral.

Los códigos de conducta ponen de manifiesto los valores éticos y afrontan situaciones reales de riesgo en las que se verá involucrado el profesional, por ello, son de especial importancia en la primera fase del Modelo de Acción Ética de Rest (1986), ya que facilitan la identificación del dilema ético. El reconocimiento de un dilema ético es imprescindible para poder analizarlo y llegar a un juicio ético. En un estudio realizado por Dreike y Moeckel (1995) comprobaban que 66 auditores únicamente identificaron un dilema ético en el 56% de las situaciones que poseían un componente ético. Este enfoque, en el que se subraya la importancia de alertar al profesional para una mejor identificación de los dilemas éticos, ofrece una razonable justificación de la existencia de los códigos de ética. En esta misma línea, Claypool et al., (1990) encontraron que la sensibilidad ante los dilemas éticos se regían principalmente por el Código Ético de AICPA.

Robin et al. (1996) ponían de manifiesto el impacto que la percepción de la importancia del dilema ético tiene en el juicio ético y en la intención de comportamiento. Estos autores contrastaron que los individuos que concedían una elevada importancia al dilema ético eran menos propensos a actuar de forma no ética ante él. Las aportaciones de este estudio resultan de gran relevancia para el tema que nos ocupa, ya que una de las vías para influenciar la importancia que el profesional concede a un dilema ético son los códigos de conducta.

Sin embargo, la mera existencia de un código de ética no colaborará a establecer un adecuado clima ético en la organización ni influenciará la toma de decisiones del auditor. De esta forma Martinov-Bennie y Pflugrath (2009), con el objetivo de examinar

el impacto que la intensidad del clima ético de la firma de auditoría tiene en el juicio del auditor, comparan la mera presencia del código ético del auditor con la presencia y reforzamiento de éste. Estos autores sugieren que la presencia de un código ético afecta al juicio del auditor únicamente en el caso de poseer una elevada experiencia en auditoría. Al igual que estudios anteriores, sugieren que el impacto del código de ética sólo será significativo si ha sido bilateralmente internalizado por los individuos.

El estudio realizado por Douglas et al. (2001) revelaba que el conocimiento del código está asociado con una mayor sensibilidad ética. Sugerían también, que mientras los auditores reconocen fácilmente los dilemas éticos recogidos en el código, aquellos que no están recogidos son más difíciles de identificar. En esta misma línea, Pflugrath et al. (2007) sugerían que la utilidad del código dependía de la familiaridad de los destinatarios con éste.

Otros estudios del área de gestión de negocios (Wotruba et al., 2001; Singh, 2011) explican que la utilidad percibida del código de ética mantiene una relación positiva con la familiaridad de los miembros de la organización con el código y, por otro lado, con el clima ético percibido.

La comunicación de los estándares éticos de la compañía resulta por lo tanto indispensable. La gerencia de la firma debe responsabilizarse de la comunicación efectiva del código de ética, además de actuar con integridad y mostrar un comportamiento coherente con el código. Además, en las firmas de auditoría es una práctica ampliamente implantada la de poseer un comité de ética o socio responsable que vele por el desarrollo y cumplimiento del código. Entre sus funciones encontramos desarrollar los principios de acuerdo con las necesidades del interés público, comunicar el código de ética en la firma, vigilar el adecuado cumplimiento del código de ética, servir de guía en la resolución de conflictos éticos, gestionar las situaciones de incumplimiento y evaluar el cumplimiento del código entre otras. Las denominadas Cuatro Grandes poseen un comité o asesoría de ética, además de una línea de denuncia de acciones que no se corresponden con el código de conducta.

Por su parte la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) introdujo en septiembre de 2008 la denominada ISQC1 (Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related

Services Engagements) por la cual se requiere a las firmas “establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle seguridad razonable de que la empresa y su personal cumplen con los requisitos éticos relevantes” (ISQC1, par 20). La norma explica que los principios éticos fundamentales, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional se refuerzan de a través de las siguientes vías: el liderazgo de la firma, educación y formación, monitoreo y un proceso para tratar los casos de incumplimiento. Atendiendo a los estudios que demuestran la eficacia de reforzar el códigos ético del auditor (Martinov y Pflugrath, 2009) queda justificada el establecimiento de esta norma.

Basado en estudios y modelos anteriores, Ferrel et al (2000) proponen un marco para entender el proceso de la toma de decisiones éticas en el ámbito de los negocios. Los componentes clave de este marco incluyen la intensidad percibida del dilema ético; factores individuales, tales como el desarrollo moral cognitivo, y la cultura corporativa. El clima ético de la de la cultura corporativa se compone del desarrollo moral cognitivo individual; las personas que influyen en un grupo de trabajo, como lo son la dirección o los compañeros y la oportunidad para incurrir en comportamientos no éticos. A su vez, estos autores sugieren que los códigos éticos pueden mejorar el comportamiento ético determinando que comportamiento es considerado aceptable por la compañía. Reflejan además la importancia de uniformizar las políticas y estándares éticos ya que los miembros de una organización pueden tener diferentes filosofías morales.

En esta misma línea destacamos que la cultura organizacional de las firmas de auditoría puede tener un importante efecto en los niveles de razonamiento ético del auditor. Diferentes estudios han investigado el efecto de la selección-socialización en las firmas de auditoría. Ponemon (1992) encontró evidencia de la existencia de una socialización ética por la cual aquellos que promocionan a gerentes o socios de la firma de auditoría tienden a poseer niveles más bajos y más homogéneos de razonamiento ético. De esta forma la cultura organizacional de la empresa se perpetúa, ya que los directivos tienden a promocionar a los individuos que tienen razonamientos éticos similares a los suyos.

Debemos, por lo tanto, tener en cuenta la influencia que otras personas pueden tener en el razonamiento ético del individuo. Uno de los grupos más influyentes es la gerencia o directivos de la empresa, el gerente desde su posición de autoridad puede reforzar

comportamientos de conformidad con los principios éticos o por el contrario puede ignorarlos. En el caso concreto de la auditoría la gerencia supone una destacada influencia, ya que se trata de una profesión que mantiene una organización centralizada a la hora de tomar decisiones y fuertemente jerarquizada.

### **3.3.2. Los códigos éticos en el contrato social**

Entre los trabajos que abordan la necesidad del código ético en la profesión contable, podemos encontrar, además de los que estudian su utilidad en la resolución de conflictos éticos, otros trabajos que justifican su existencia desde la perspectiva del contrato social entre la profesión y la sociedad.

Siguiendo a Shocker y Sheti, (1973) cualquier institución o negocio opera bajo un contrato social. Así, los fines de las organizaciones deben ser del agrado del grupo del que se deriva su poder. Desde la perspectiva del contrato social, la profesión de auditoría tiene que satisfacer las expectativas de la sociedad y a cambio la sociedad dispensa a la profesión de autonomía, poder y privilegios como la autorregulación, conocimiento, barreras de entrada, etc. Sin embargo, las necesidades de la sociedad no son permanentes por lo que la profesión debe seguir justificando su legitimidad e importancia para la sociedad (Shocker y Sheti, 1973; Husillos, 2007).

Los códigos, como pacto entre la profesión como grupo y el entorno externo a la misma, definen la conducta esperada de los profesionales por parte de la sociedad. Estos códigos tienen como objetivo "establecer una relación de confianza entre aquéllos a los que sirve la profesión y aquéllos que pertenecen a la profesión" (Sheldahl, 1980, p.36).

La profesión de auditoría ha estado a lo largo de su historia bajo el escrutinio público y se ha servido de diferentes prácticas regulatorias y de la emisión de estándares éticos para evitar una disparidad entre lo que la sociedad espera y lo que percibe. Ante los escándalos financieros que han provocado una crisis de reputación, la profesión ha sentido la presión de mostrar a la sociedad que actúa a favor del interés público y por lo tanto se ha visto obligada a demostrar su compromiso de mejorar su comportamiento ético. Así, Abbott (1983, p.866) apuntaba que "los códigos éticos legitiman el privilegio



profesional denotando una preocupación por parte de la profesión para un comportamiento ético”.

Académicos de tradición más crítica han mostrado los códigos como herramientas para conservar los privilegios de los auditores (Willmott, 1986; Parker, 1987; Preston et al. 1995; Canning y O’Dwyer, 2010), principalmente el privilegio del monopolio de los servicios prestados y la autorregulación. Así, estos autores defienden que los códigos, entre otras prácticas regulatorias, protegen las profesiones en lugar de proteger a la sociedad.

Dillard y Yuthas (2002) mantienen que las profesiones emplean los códigos de conducta para legitimar sus reivindicaciones profesionales. Los códigos, que recogen las normas del mercado, aíslan a las personas de la responsabilidad de un comportamiento moral.

Siguiendo en esta corriente de investigación más crítica Preston et al. (1995, p.510) se refiere de esta manera a los códigos de la profesión contable: “la promulgación de los códigos de ética profesionales es una actividad destinada a conferir legitimidad a la organización profesional”. En un estudio en el que exploraba los cambios del código ético de la profesión contable en Estados Unidos observaba que el código se modifica para adaptarse a la cultura y el concepto de la moral de la época.

No podemos determinar si la profesión contable desarrolla el código para satisfacer las expectativas de la sociedad mediante el refuerzo de una conducta responsable por parte de sus miembros o si, por el contrario, desarrolla el código ético guiado únicamente con un incentivo reputacional para legitimar su actuación y poder así mantener sus privilegios. Sin embargo, se debe tener presente que la función del auditor es la de “dar fe” o confianza. Por lo tanto “porque la confianza es esencial, incluso la *apariencia* de honestidad e integridad es importante” (Duska et al. 2011, p.116). Así, sugerimos que incluso la función del código de ética del profesional contable como herramienta para fortalecer la confianza de la sociedad de que la profesión actúa en el interés público justifica su existencia.

#### **3.4. Condición necesaria pero no suficiente**

El código ético del profesional contable se fundamenta desde la premisa de que el auditor actúa en el interés público y no se debe únicamente a los intereses del cliente.

En el enfoque de este trabajo cabe el reconocimiento de que las profesiones se sirven de los códigos de ética profesionales para perpetuar sus privilegios, ya que el código ético es el principal soporte que tiene la profesión para reivindicar que actúa a favor del interés público. Sin embargo, a pesar de que el código ético no resuelve todos los problemas éticos, también se pretende recalcar la relevancia y utilidad de éstos para promover un comportamiento ético por parte de los miembros en la actuación de su profesión.

Sin embargo, si bien el código ético del auditor es una condición necesaria para fortalecer un comportamiento ético por parte del profesional no es una condición suficiente. Así Espinosa- Pike (1999) argumenta que la demanda de la sociedad de un profesional de un nivel ético mayor requiere una mayor formación en ética. Una de las razones para la falta de comportamiento ético es la falta de formación en la resolución de dilemas éticos que surgen en la vida profesional. Por lo tanto, sugiere la inclusión de la ética en el currículum contable.

Este trabajo se centra en el código de ética desde la asunción de que no debe ser la única vía para lograr un comportamiento más ético por parte del auditor

Finalmente, un código de ética debe ser consistente con la cultura y particularidades del país en el que se establece. Extenderemos esta cuestión de investigación en el cuarto capítulo del trabajo.

### **3.5.Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. IFAC.**

La propia profesión contable ha reconocido la necesidad de disponer de un marco global de contabilidad. Así, en 1973 se creó el IASC (Interantional Accounting Standards Committe) actual IASB, para desarrollar un conjunto de normas internacionales de información financiera de alta calidad y aceptadas globalmente. Poco después, en 1977 se creó la IFAC (International Federation of Accountants), organización privada al igual que la IASB, con el objetivo de reforzar la profesión contable en todo el mundo. Esta

organización mundial ha desarrollado las normas internacionales de auditoría, así como, las normas de ética y de educación para los profesionales contables. En el presente trabajo centraremos la atención en la IFAC, ya que es la organización que se ha alzado para llevar a cabo la armonización de la auditoría a nivel mundial.

Esta organización está actualmente compuesta por 167 organizaciones contables nacionales de 127 países. Además de las organizaciones contables, las firmas de auditoría que prestan servicios transnacionales también tienen cabida a través de la asociación *Forum of Firms* perteneciente a la IFAC.

Con el objetivo de desarrollar normas internacionales en diferentes áreas la IFAC respalda 4 sub-comités independientes:

- Consejo de Normas Internacionales de Educación en Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Seguridad.
- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contables.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

A continuación expondremos las principales características del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores. Este código pretende establecer unos pronunciamientos éticos mínimos para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo, ya que en él se establece que ningún miembro de la IFAC aplicará normas menos exigentes que las que figuran en el Código.

Este código, recientemente revisado (2010), sigue el modelo de código basado en principios. Así, se estructura estableciendo las obligaciones morales o responsabilidades de sus miembros en líneas generales, para después desarrollar, de forma más o menos detallada, reglas de conducta específicas derivadas de las responsabilidades o principios anteriores.

El presente Código consta de tres partes. La primera parte, la parte A, establece los principios éticos fundamentales y proporciona un marco conceptual para facilitar que el profesional de la contabilidad identifique, evalúe y haga frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de estos principios.

Estos principios fundamentales son los siguientes:

*Integridad:* Ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.

*Objetividad:* No permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.

*Competencia y diligencia profesionales:* Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

*Confidencialidad:* Respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

*Comportamiento profesional:* Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

Asimismo, el Código establece las siguientes posibles amenazas al cumplimiento de estos principios:

*Amenaza de interés propio:* Amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.

*Amenaza de autorrevisión:* Amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de un servicio prestado con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de un servicio actual.

*Amenaza de abogacía:* Amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.

*Amenaza de familiaridad:* Amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y

*Amenaza de intimidación:* Amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

El profesional contable deberá aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. El código presenta las siguientes salvaguardas:

- Requerimientos de formación y de experiencia para el acceso a la profesión.
- Requerimientos de formación profesional continuada.
- Normativa relativa al gobierno corporativo.
- Normas profesionales.
- Seguimiento por un organismo profesional o por el regulador y procedimientos disciplinarios.
- Revisión externa.

Las Partes B y C describen el modo en que se aplica el marco conceptual en determinadas situaciones. Ofrecen ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. La Parte B se aplica a los profesionales contables en ejercicio, entre los que se encuentra el auditor de cuentas. La Parte C se aplica a los profesionales contables que actúan en la dirección y administración de la empresa.

Este código está en continua revisión y mejora. En 2011, el IESBA publicó la Estrategia y Plan para el 2011-2012. Los aspectos a destacar en esta estrategia son, en primer lugar, la inclusión de mayor orientación para reducir los conflictos de interés. En segundo lugar, se abordan las situaciones en las que un profesional debe invalidar el principio de confidencialidad y en consecuencia debe revelar la sospecha de fraude o un acto ilegal (IFAC, 2012).

## **CAPÍTULO 4: RESTRICCIONES SOCIOECONÓMICAS Y CULTURALES PARA UNA IMPLANTACIÓN EFECTIVA DEL CÓDIGO DE LA IFAC**

La internacionalización de la profesión contable requiere de una convergencia tanto en los aspectos técnicos de la profesión como en los aspectos formativos y éticos.

El proceso de armonización en el que estamos inmersos no se dirige únicamente hacia la convergencia de unas normas de contabilidad y de auditoría comunes, sino que dirige también su atención hacia otros aspectos como la formación necesaria para acceder a la profesión o el desarrollo e implantación de un único código de conducta para la profesión contable a nivel internacional.

Como afirma Giner (2007, p. 53) “También hay que tener en cuenta que la utilización de un único cuerpo normativo no garantiza la comparabilidad de la información. En efecto, en la medida que subsistan diferencias en aspectos como el gobierno corporativo, la auditoría (normas y requisitos profesionales) y el control por el regulador o supervisor, resulta difícil que la información elaborada por las empresas sea realmente comparable.”

Por tanto, la internacionalización de la profesión con las ventajas que la misma conlleva, no será posible si no se consensuan unas normas comunes de comportamiento. A este respecto, la VIII Directiva establece que la adopción de las normas éticas queda dentro de la competencia interna de cada estado miembro.

Sin embargo, hasta la fecha, no todos los países de la Unión Europea han adoptado el código propuesto por la IFAC ni los países que lo han adoptado lo han hecho de la misma manera (Clements et al. 2009a).

La adopción de unas normas comunes de comportamiento para conseguir una profesión contable internacional es fundamental. Por ello, resulta necesario ahondar en las causas y/o variables que pudieran limitar o restringir alcanzar ese objetivo, es decir, la adopción del Código propuesto por la IFAC.

El objetivo de este estudio es identificar y analizar qué variables socioeconómicas y culturales afectan a la decisión de adoptar o no el código de la IFAC. Para ello, se realiza un estudio de la decisión adoptada por los países europeos para los cuales la VIII

Directiva es de aplicación. Las variables a considerar son, por un lado la antigüedad de la organización profesional miembro de la IFAC, y por, otro el PIB per cápita de cada país y las dimensiones culturales de Hofstede (1980) Índice de Aversión a la Incertidumbre e Individualismo.

#### **4.1.Revisión de la literatura y planteamiento de las hipótesis.**

##### **4.1.1. Antigüedad de la organización**

El desarrollo de un código de conducta por parte de las organizaciones profesionales conlleva un proceso largo para conocer, discutir, consensuar y plasmar los objetivos del código y las expectativas de comportamiento tanto sociales como profesionales. En este sentido, la antigüedad de la profesión puede influir en la capacidad de la organización profesional para desarrollar y aprobar un código de conducta para sus miembros que sea aceptado por la comunidad a la que pertenece.

El grado de desarrollo de la profesión contable en Europa no ha sido homogéneo. Willmott (1986) sitúa la formación de la profesión “en el contexto histórico del surgimiento y desarrollo del capitalismo industrial en la sociedad”. El desarrollo de las sociedades anónimas trajo consigo la necesidad de la experiencia del profesional contable para la llevanza de las cuentas. Sin embargo, no existían requisitos de competencia, por lo que cualquiera podía actuar como tal. En el Reino Unido, a lo largo del siglo XIX y a medida que aumentó la complejidad de los negocios, surgió la necesidad de organizar la práctica contable. Bajo esas circunstancias en Edimburgo se toma la determinación de solicitar la designación de contador público, surgiendo así en 1854 la primera organización contable (Brown, 1905). La profesión contable de Reino Unido, cuna de la profesión contable moderna, ha estado caracterizada por su capacidad autorreguladora y el prestigio otorgado por la sociedad. Las principales organizaciones del Reino Unido han competido a lo largo de la historia por ganar influencia en el proceso de regulación y organización de la profesión (Willmott, 1986). Para mantener una posición de poder, los miembros de la profesión contable han tratado de mostrar a la opinión pública que se puede confiar en que actúan de forma independiente a través de diferentes prácticas regulatorias y la emisión y revisión de sus normas éticas (Sikka y

Willmott, 1995). Así, en el desarrollo temprano de la profesión contable en Reino Unido e Irlanda (Canning y O'Dwyer, 2001) los códigos de conducta, han jugado un rol vital en el fortalecimiento de la confianza del público. Ya en los años 70, ante los colapsos corporativos que se produjeron durante la crisis económica, la profesión respondió a las críticas mediante el fortalecimiento de sus normas éticas (Mitchell et al., 1994; Sikka y Willmott, 1995).

Sin embargo, no todos los países europeos han tenido un desarrollo tan temprano de la profesión. Por ejemplo, los países del este de Europa como, Rumania, Hungría, Bulgaria o Polonia, y los Estados Bálticos han tenido un desarrollo tardío de la profesión. El sistema contable, durante el período de la economía centralizada, carecía de contenido económico y su función era la de controlar el cumplimiento de los fines de la planificación de la economía nacional por parte de las empresas (Bailey, 1995). Fue el retorno a una economía de mercado el que supuso una reforma integral en la contabilidad de los países de Europa del este. La nueva normativa contable se introdujo en 1991 en Polonia (Jaruga y Szychta 1997) y en la antigua Checoslovaquia, siendo ésta de aplicación a los estados independientes de Chequia y Eslovaquia en 1993 (Daniel et al. 2001), en 1992 en Hungría (Borda, 1992), y en 1999 en Rumania (King et al., 2001) entre otros. Las políticas gubernamentales, en materia de economía, se dirigieron hacia la creación de una economía que se asemejase a la del Oeste de Europa (Krzywda et al., 1998). Embarcados en el proceso de integración en la Unión Europea, las diferentes economías en transición han tenido que adaptar su normativa a las Directivas de la UE, incluyendo las normas éticas.

En algunos de estos países se estructuró el sistema contable tomando como base la aceptación internacional. De esta forma, se enfatizaron los beneficios de adoptar las normas internacionales, tales como la reducción de costes para los preparadores y la obtención, por parte de los inversores, de información financiera de alta credibilidad. El proyecto condujo, por ejemplo, a Rumania a posicionarse allí donde el resto del mundo se dirigía, no de donde el país procedía (King et al., 2001). Dedoulis (2006) expone el proceso de elaboración del código ético del profesional contable en una economía emergente como Grecia en 1997. Anteriormente a esa fecha la profesión había mostrado escaso interés por la introducción de la ética en la profesión. Sin embargo, para hacer frente a las crecientes críticas en torno al rol de la profesión de auditoría, las



organizaciones recurrieron a emular las prácticas del Oeste en la elaboración del Código. Así, el Código Ético de Grecia se basaba en el de la IFAC porque este organismo ya había trabajado en esta cuestión, de forma que el Consejo adoptaba así las conclusiones previamente alcanzadas por la IFAC en su propio beneficio (Dedoulis, 2006).

Ante este contexto, se puede intuir la posibilidad de que las organizaciones contables de mayor antigüedad, creadas en países donde la profesión contable tuvo un pronto desarrollo, han poseído recursos, competencia y experiencia suficiente para poder desarrollar la normativa referente a contabilidad y auditoría, incluyendo las normas éticas. Además, históricamente los miembros de estas organizaciones se han servido de los códigos para, entre otras cosas, proteger los privilegios de la profesión, tales como la autorregulación, conscientes de que para hacer frente a las críticas de la sociedad debían ofrecer la imagen de regular la conducta de sus miembros (Parker, 1987). Sin embargo, las organizaciones de menor antigüedad han apostado por adoptar el Código Ético de la IFAC, ya que proviniendo de una organización internacional consagrada, dota de credibilidad a la profesión y facilita el trabajo de los reguladores nacionales.

Por lo tanto, planteamos la siguiente hipótesis:

H<sub>1</sub>: Las organizaciones contables más antiguas serán menos propensas a adoptar el Código de la IFAC.

#### **4.1.2. Influencia cultural**

Resulta interesante analizar la influencia de la cultura en las profesiones, en los valores contables o en la toma de decisiones, y más específicamente en la toma de decisiones éticas. Uno de los marcos culturales más ampliamente utilizado es aquel propuesto por Hofstede (1980) en el que la cultura se definía como “la programación colectiva de la mente que distingue a los miembros de una grupo de personas de otro” (1980, p.25). Basado en cuestionarios a empleados de IBM en 72 países Hofstede identificó cuatro dimensiones culturales y clasificó 50 países y 3 regiones en base a los valores relativos obtenidos en cada una de las dimensiones. Las dimensiones culturales identificadas son:

Distancia al poder (PDI), Individualismo (IDV), Masculinidad (MAS) y Aversión a la incertidumbre (UAI).

La *distancia al poder* se refiere al grado en que los individuos de una sociedad aceptan las desigualdades en el poder y lo consideran normal. De esta forma, en las sociedades con "baja distancia al poder", las instituciones son las encargadas de reducir las desigualdades, y no se aceptan de buen grado las estructuras jerárquicas. Por el contrario, las sociedades con "alta distancia al poder", aceptan como algo habitual las desigualdades y la organización jerárquica.

El *individualismo* describe la forma en que un individuo se relaciona y vive con su sociedad. En una sociedad altamente individualista, los vínculos entre los individuos son débiles, y se espera que los individuos cuiden sólo de sí mismos y de su familia nuclear. En una sociedad colectivista, las personas desde que nacen, se integran en grupos fuertes y cohesivos, que protegerán a los miembros del grupo a lo largo de la vida.

La *masculinidad* define la tendencia de una cultura hacia patrones de conducta más masculinos. Una sociedad se considera altamente masculina cuando la sociedad valora y premia el heroísmo, la asertividad, la competencia, el éxito material, entre otros. Por el contrario, una sociedad más femenina se orienta y valora la cooperación, el cuidado, la calidad de vida o el consenso.

La *aversión a la incertidumbre* se refiere al grado en que los individuos se sienten inseguros ante situaciones inciertas o desconocidas. Es decir, se refiere a cómo la sociedad tolera la incertidumbre y como se enfrenta al futuro. "Este sentimiento está, entre otras cosas, expresado a través de la tensión nerviosa y en la necesidad de previsibilidad: la necesidad de reglas escritas y no escritas" (Hofstede, 1991, p.113).

La literatura se ha basado extensamente en las cuatro dimensiones para presentar un marco que permita entender las diferencias culturales entre países. Asimismo, Hofstede (1991) señalaba que los valores constituyen la más profunda manifestación de la cultura. En este sentido numerosos estudios en el campo de la ética de los negocios han reconocido la importancia de la cultura en la toma de decisiones éticas (Hunt y Vitell, 1986; Vitell et al., 1993). Arnold et al. (2007) se cuestionaban que un único código ético fuese interpretado y aplicado del mismo modo en los diferentes países donde operase

una empresa internacional. En el área que nos ocupa, la contabilidad y la auditoría, diferentes autores han analizado, a través de comparativas internacionales, el impacto de la cultura en las decisiones éticas del auditor (Cohen et al., 1996; Tsui, 1996; Roxas y Stoneback, 1997; Tsui y Windsor, 2001). En esta línea, el estudio del código ético del auditor desde una perspectiva cultural, es de gran relevancia ya que el código ético profesional es “la forma cultural más concreta en la que las profesiones reconocen sus obligaciones sociales” (Abbott, 1983, p.856).

Esto puede significar que si los valores y principios recogidos en el código de conducta no son acordes con los valores defendidos por la cultura en la que el código es de aplicación, dicho código de conducta dejará de ser útil para los objetivos propuestos. Es posible que, si los auditores de un país poseen unos valores culturales que no coinciden con las normas éticas adoptadas, la probabilidad de que éstas influyeran su comportamiento sea limitada. Asimismo, la sociedad puede no ser receptiva al mensaje que el código pretende trasladar y, por lo tanto, las expectativas de la sociedad pueden no verse satisfechas. En esta línea Cohen et al. (1992) sugieren que las diferencias culturales y socioeconómicas pueden limitar la eficacia del código internacional de ética; argumentan que “existirá una resistencia a las normas éticas impuestas cuando éstas sean incompatibles con las arraigadas normas culturales de una sociedad” (Cohen et al., 1992, p.690). Estos autores presentaban a su vez diversidad de interpretación del código entre las diferentes culturas como una principal limitación para un código internacional. En esta misma dirección, Clements et al. (2009b) emplearon las dimensiones culturales de Hofstede para explicar las decisiones de miembros de la IFAC sobre la conveniencia de adoptar el Código de la IFAC o desarrollar su propio código ético. En el estudio llevado a cabo entre 104 organizaciones contables, miembros de la IFAC, estos autores analizaron la influencia de las variables culturales de Hofstede y concluyeron que las organizaciones contables en culturas con alto nivel de aversión a la incertidumbre e individualismo eran menos propensas a adoptar el Código Ético de la IFAC.

En el presente trabajo abordaremos el efecto de la cultura en la adopción del código ético de la IFAC por parte de las organizaciones profesionales de los países europeos a través de dos dimensiones culturales, la aversión a la incertidumbre y el nivel de

individualismo, cuya influencia ha sido anteriormente contrastada a nivel internacional por Clements et al. (2009b).

#### 4.1.2.1. Aversión a la incertidumbre

Tal y como acabamos de indicar, la aversión a la incertidumbre recoge cómo las sociedades se enfrentan a la incertidumbre y cómo afrontan la misma. Siguiendo a Martínez Churiaque (1995, p.144) “Cada cultura, en las diferentes fases de su historia, ha ofrecido a los sujetos de la misma, los mecanismos de obtención de seguridad para convivir y aceptar lo incierto de su futuro. Entre éstos destacan la ciencia, la técnica, las leyes y la religión.” Las normas se expresan en el análisis de la cultura como “los medios de los que dispone la sociedad para reducir la incertidumbre del comportamiento de las personas” (Hofstede, 1991, p.120) por lo que en sociedades adversas a la incertidumbre existirá una necesidad emocional de poseer numerosas y precisas leyes y normas. Las sociedades con alta aversión a la incertidumbre tienden a desarrollar normas y códigos detallados y rígidos, son intolerantes con la ambigüedad y no aceptan desviaciones de la conducta preestablecida.

Por el contrario, en sociedades con baja aversión a la incertidumbre, se convive mucho mejor con la ambigüedad, y la incertidumbre. Se aceptan mejor las desviaciones en la conducta y se aprecia el juicio individual. Por lo tanto, las normas son menos rígidas y más flexibles.

Dado que el código ético de la IFAC es un código orientado a principios y no a reglas concretas, es posible que sea menos acorde a lo demandado por sociedades con alta aversión a la incertidumbre. Estas sociedades preferirán un modelo de código de conducta detallado, con numerosas reglas que traten de cubrir toda la casuística de situaciones ante las que se puede enfrentar el profesional. Por lo tanto, las organizaciones en los países donde se sienten más amenazados por situaciones inciertas o desconocidas probablemente desarrollarán sus propios códigos de conducta para hacer frente a los posibles dilemas éticos del profesional contable. Estos códigos tenderán a ser más detallados y rígidos con una orientación basada en reglas, en vez de en principios. Por otro lado, teniendo en cuenta que los miembros de una cultura con alta aversión a la incertidumbre tienen preferencia por la estabilidad y muestran una actitud

reacia al cambio, preferirán mantener el código ético desarrollado por su propia organización contable o sistema legal del país . Por lo tanto la segunda hipótesis que planteamos es la siguiente:

H<sub>2</sub>: Las organizaciones contables pertenecientes a países donde exista una alta aversión a la incertidumbre serán menos propensas a adoptar el Código de la IFAC.

#### 4.1.2.2. Individualismo/Colectivismo

Las sociedades altamente individualistas, se caracterizan porque las personas se consideran a sí mismas como una unidad independiente de los grupos a los que pertenecen. Su identidad no depende del grupo y no están muy preocupadas por cómo serán valorados por los demás. Por el contrario, las sociedades colectivistas se caracterizan por la referencia al grupo al que el individuo pertenece. Así, el grupo tiende a compartir un conjunto de valores y a respetar los mismos. En estas sociedades los individuos tienden a no distanciarse de los grupos a los que pertenecen y se ven fuertemente influidos por las normas del mismo.

El individualismo pone la responsabilidad de un agente en el primer plano (Scholtens y Dam, 2007) y, por lo tanto, en los países con una puntuación relativamente alta en esta dimensión, las organizaciones prestarán más atención a sus propias normas éticas desarrollando así sus propios códigos de conducta. Del mismo modo, las organizaciones nacionales de contabilidad pertenecientes a sociedades con un alto grado de individualismo, probablemente no cederán la responsabilidad de la fijación de normas éticas a una organización externa internacional como es el caso de la IFAC (Clements et al., 2009b).

Por lo tanto nuestra tercera hipótesis es la siguiente:

H<sub>3</sub>: Las organizaciones contables pertenecientes a países individualistas serán menos propensas a adoptar el Código de la IFAC.

### **4.1.3. Influencia económica**

Hofstede recomienda realizar el análisis cultural junto con el desarrollo económico del país ya que “si las variables ‘duras’ (económicas, biológicas, tecnológicas) predicen mejor una variable del país, los índices culturales son redundantes” (Hofstede, 2001, p.68). A su vez, en el marco presentado por Cohen et al. (1992), los autores plantean la implicación que las diferencias socioeconómicas pueden suponer en el desarrollo de códigos éticos internacionales. Sugieren que el criterio ético de los países desarrollados puede distar mucho del de los países menos desarrollados. Clements et al. (2009a) no encontraron evidencia de una relación positiva entre la riqueza del país y la tendencia a adoptar el código de la IFAC por parte de las organizaciones contables. Estos autores atribuían el resultado al hecho de que las organizaciones, en países de menores ingresos, no tenían recursos suficientes para desarrollar códigos de ética eficaces. Basándonos en los estudios anteriores plantearemos la hipótesis siguiente:

H<sub>4</sub>: Las organizaciones contables pertenecientes a países de mayor riqueza serán menos propensas a adoptar el Código de la IFAC.

## **4.2. Análisis empírico**

### **4.2.1. Muestra y recopilación de datos**

La muestra utilizada comprende 45 organizaciones contables procedentes de 28 países de Europa. Hemos realizado el estudio para las organizaciones pertenecientes a los países de la Unión Europea, Noruega e Islandia debido a que, al formar parte de la Unión Económica Europea (UEE), tienen de aplicar la VIII Directiva en su legislación nacional. El único país de la UEE que no tiene una organización miembro del IFAC es Liechtenstein. Los datos sobre los países europeos que han adoptado el Código de Ética de la IFAC se han obtenido de la página web de la IFAC (IFAC 2012). Cada miembro y asociado de la IFAC debe cumplimentar los cuestionarios y los planes de acción del Programa de Cumplimiento de los Miembros del IFAC. El programa consta de tres apartados. El Apartado 1 recopila información sobre el marco regulatorio y normativo de los informes financieros y la auditoría. El Apartado 2 es un cuestionario de autoevaluación en relación a las responsabilidades de las organizaciones miembro con

respecto a las normas de auditoría y contabilidad, educación, ética, investigación, calidad y cumplimiento de las obligaciones de los miembros. Por último, el Apartado 3 recoge los planes de acción desarrollados por los miembros para avanzar en el cumplimiento de los requisitos mencionados en el Apartado 2; los planes de acción deben ser actualizados anualmente. El Apartado 2 es el que recoge la información sobre la adopción del Código de Ética de la IFAC por parte de la organización profesional. Este cuestionario fue cumplimentado por parte de las organizaciones contables de los diferentes países en los años 2006 y 2007 y ha sido revisado a través de los planes de acción cumplimentados en los años 2011 y 2012. Respecto a la adopción del código las organizaciones profesionales deben escoger una de las siguientes cuatro opciones:

- 1) Nuestra organización adoptó el Código de la IFAC como fue emitido, sin modificaciones.
- 2) Nuestra organización adoptó el Código de la IFAC con modificaciones.
- 3) Nuestra organización no ha adoptado el Código de la IFAC como propio pero lleva a cabo un proceso para armonizar el código de la organización con el Código de la IFAC.
- 4) Nuestra organización desarrolla nuestros propios requisitos éticos y utiliza otro enfoque para incorporar el Código de la IFAC.

Son las propias organizaciones miembro las que facilitan las repuestas. Se han obtenido datos de 46 organizaciones contables procedentes de 29 países. Siguiendo a Clements et al. (2009a) hemos clasificado las organizaciones en dos categorías. La primera, engloba aquéllas que han adoptado el Código de la IFAC con o sin modificaciones (opciones 1 y 2 del cuestionario) y la segunda, aquéllas que no han adoptado el código y desarrollan sus propios requisitos éticos (las opciones 3 y 4 del cuestionario). Respecto a las variables independientes, la información relativa a la antigüedad de las organizaciones hace referencia al año de creación de dicha organización y la hemos obtenido directamente de las páginas web correspondientes a las que tenemos acceso a través de la página del IFAC (IFAC, 2012). En relación a las variables culturales, hemos obtenido la información para los países de origen de las organizaciones miembro de la página web de Hofstede (2012). Los países Europeos Chipre, Letonia y Lituania no están clasificados, sin embargo, para estos dos últimos, se ha realizado un estudio posterior (Huettinger, 2008). No habiendo obtenido datos sobre Chipre hemos tenido que

eliminar la organización contable de dicho país de la muestra. Respecto a la última variable independiente, relativa al nivel de riqueza del país, hemos incluido el logaritmo natural del Producto Interior Bruto per cápita de los 28 países a los que las organizaciones miembro del IFAC pertenecen. Los datos se presentan en dólares americanos y se refieren al 2010, último año publicado por el World Bank (2012).

#### **4.2.2. Metodología**

En primer lugar, realizaremos un análisis de la muestra de índole descriptiva para explorar la antigüedad de las organizaciones miembro, así como exponer algunas características culturales y socioeconómicas del país al que pertenecen.

Posteriormente, realizaremos un análisis de regresión logística donde estudiaremos la relación existente entre la decisión de adoptar el Código de la IFAC por parte de las organizaciones contables europeas de la muestra en función de las diferentes variables objeto de análisis. La variable dependiente del estudio que mide la adopción del Código de la IFAC es dicotómica, tomando valor 1 cuando la organización adopta el Código Ético de la IFAC y 0 en caso contrario. Para testar las hipótesis anteriormente descritas en este estudio y dada esta característica de la variable dependiente, se empleará la siguiente regresión logística binomial:

$$\text{COD} = \beta_0 + \beta_1 \text{ANTORG} + \beta_2 \text{UAI} + \beta_3 \text{IDV} + \beta_4 \text{Ln(PIBCAP)}$$

Donde **ANTORG** son los años transcurridos desde la creación de la organización contable nacional, **UAI** es el índice de aversión a la incertidumbre del país, **IDV** es el índice de individualismo del país y **Ln(PIBCAP)** es el logaritmo natural del producto interior bruto per cápita del país.



## 4.3.Resultados

### 4.3.1. Resultados descriptivos

En la Tabla I se presentan las organizaciones contables nacionales, el año de creación de la organización, las variables culturales y socioeconómicas objeto de estudio del país al que pertenecen y si han adoptado o no el código ético de la IFAC.

**Tabla I: Adopción del Código de la IFAC**

Organización contable	País	Año de fundación	UAI	IDV	PIB per cap	Código IFAC
Institut der Wirtschaftsprüfer	Alemania	1932	65	67	40.152,22	NO
Wirtschaftsprüferkammer (WPK)	Alemania	1961	65	67	40.152,22	NO
Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer	Austria	1904	70	55	45.209,40	NO
Kammer der Wirtschaftstreuhänder	Austria	1947	70	55	45.209,40	NO
Institut des Réviseurs d'Entreprises	Bélgica	1953	94	75	43.144,34	NO
Institut des Experts-comptables et des Conseils Fiscaux	Bélgica	1985	94	75	43.144,34	NO
Institute of Certified Public Accountants of Bulgaria	Bulgaria	1996	85	30	6.325,39	SI
FSR - danske revisorer	Dinamarca	1912	23	74	55.890,68	SI
Slovenska Komora Auditorov	Eslovaquia	1992	51	52	16.061,25	SI
The Slovenian Institute of Auditors	Eslovenia	1993	88	27	22.850,67	SI
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España	España	1942	86	51	30.541,61	NO
Estonian Association of Auditors	Estonia	1999	60	60	14.344,51	SI
HTM-tilintarkastajat - GRM - revisorer ry	Finlandia	1951	59	63	44.512,01	SI
KHT-yhdistys-Föreningen CGR ry	Finlandia	1925	59	63	44.512,01	SI
Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	Francia	1969	86	71	39.459,55	NO
Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables	Francia	1942	86	71	39.459,55	NO
Institute of Certified Public Accountants of Greece (SOEL)	Grecia	1955	112	35	26.599,70	SI
Chamber of Hungarian Auditors	Hungría	1988	82	80	12.851,98	SI
Accounting Technicians Ireland	Irlanda	1983	35	70	47.170,20	NO
Chartered Accountants Ireland	Irlanda	1888	35	70	47.170,20	NO
The Institute of Certified Public Accountants in Ireland	Irlanda	1943	35	70	47.170,20	SI
Félag Lögiltra Endurskodenda, FLE	Islandia	1935	50	60	39.616,84	SI
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	Italia	1953	75	76	33.916,88	NO
Latvian Association of Certified Auditors	Letonia	1994	63	70	10.704,67	SI
Lithuanian Chamber of Auditors	Lituania	2000	65	60	10.933,50	SI
Institut des Réviseurs d'Entreprises	Luxemburgo	1953	70	60	105.437,67	SI

**Tabla I: Adopción del Código de la IFAC**

Organización contable	País	Año de fundación	UAI	IDV	PIB per cap	Código IFAC
Ordre des Experts-Comptables du Luxembourg	Luxemburgo	1999	70	60	105.437,67	SI
The Malta Institute of Accountants	Malta	1942	96	59	19.991,30	SI
Den Norske Revisorforening (DnR)	Noruega	1930	50	69	84.538,24	NO
Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (Royal NIVRA)	Países Bajos	1895	53	80	46.914,66	NO
Accountants Association in Poland	Polonia	1907	93	60	12.293,04	NO
National Chamber of Statutory Auditors	Polonia	1992	93	60	12.293,04	NO
Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)	Portugal	1974	104	27	21.504,81	NO
Association of Accounting Technicians (AAT)	Reino Unido	1980	35	89	36.143,94	SI
Institute of Financial Accountants	Reino Unido	1916	35	89	36.143,94	SI
The Association of Chartered Certified Accountants	Reino Unido	1904	35	89	36.143,94	NO
The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)	Reino Unido	1919	35	89	36.143,94	SI
The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	Reino Unido	1885	35	89	36.143,94	SI
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	Reino Unido	1880	35	89	36.143,94	NO
The Institute of Chartered Accountants of Scotland	Reino Unido	1854	35	89	36.143,94	NO
Chamber of Auditors of the Czech Republic	República Checa	1992	74	58	18.245,17	SI
Union of Accountants of the Czech Republic	República Checa	1990	74	58	18.245,17	SI
Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din Romania (CECCAR)	Rumanía	1992	90	30	7.537,71	SI
The Chamber of Financial Auditors of Romania	Rumanía	1999	90	30	7.537,71	SI
Föreningen Auktoriserade Revisorer (Far)	Suecia	1923	29	71	48.935,67	SI

Tal y como se observa en la Tabla I, del total de la muestra (n=45), 25 son las organizaciones contables que han adoptado el Código Ético de la IFAC, lo que supone un 55,55% del total de la muestra.

La Tabla II presenta los estadísticos descriptivos de las variables seleccionadas.

**Tabla II: Estadísticos descriptivos**

	N	Media	Mediana	Desviación Típica	Rango	Mínimo	Máximo
ANTORG	45	61,60	59,00	39,15	146	12	158
UAI	45	65,02	70,00	23,88	89	23	112
IDV	45	64,27	67,00	17,48	62	27	89
Ln(PIBCAP)	45	10,29	10,50	0,67	2,81	8,75	11,57

En la Tabla II se puede observar el amplio rango (146) que presenta la variable referente a la antigüedad de la organización contable perteneciente al IFAC. Mientras que algunas de las organizaciones contables europeas tienen una antigüedad de más de un siglo otras organizaciones apenas superan la década. Así, en 1854 se creó en el Reino Unido El Instituto de Contadores Públicos de Escocia, primera organización contable de Europa. Sin embargo en países del Este y Centro de Europa la profesión se ha desarrollado con posterioridad. La organización de creación más reciente es La Cámara de Auditores de Lituania, creada en el año 2000.

Por otro lado, los datos muestran asimismo, una gran diversidad cultural a pesar de haber tomado únicamente países europeos. Por ejemplo, la dimensión de aversión a la incertidumbre tiene un valor mínimo en la muestra de 23 (Dinamarca) y alcanza un valor máximo de 112 (Grecia) que es el país menos tolerante a la incertidumbre, no sólo de la muestra sino de todos los países que han sido clasificados en el mundo (Hofstede, 1991). La media de la muestra en cuanto a la dimensión individualismo/colectivismo es de 64, considerablemente más elevada que la media mundial (49). Sin embargo, se puede apreciar que el rango (62) de la muestra es amplio, por lo que encontramos países muy individualistas, como Reino Unido (89), y países colectivistas, como Portugal (27).

Por último, el PIB per cápita muestra que el nivel de riqueza económica de los países de Europa es muy diverso. Destacamos Bulgaria (6.325\$) y Rumanía (7.537\$) como los países menos ricos de la UEE y observamos que es Luxemburgo (105.437\$) el país con mayor PIB per cápita.

#### 4.3.2. Regresión estadística

La Tabla III presenta los resultados de la regresión.

**Tabla III: Resultados de la regresión logística binomial**

	$\beta$	Sig.
ANTORG	-,030	,026
UAI	-,071	,006
IDV	-,048	,143
Ln(PIBCAP)	-,997	,177
Constante	20,212	,026

$R^2$  de Nagelkerke 0,43 (Nagelkerke, 1991).

Los resultados de la Tabla III nos permiten contrastar las hipótesis planteadas. Así, los resultados muestran cómo la antigüedad de la organización contable miembro de la IFAC y el nivel de aversión a la incertidumbre del país al que pertenecen, son variables significativas ( $\text{Sig.} < 0,05$ ). Esto indica que las organizaciones de mayor antigüedad y las pertenecientes a culturas más adversas a la incertidumbre son las menos propensas a adoptar el Código de la IFAC, elaborando su propio código ético. Esto nos lleva a aceptar la primera y segunda hipótesis.

Los resultados de la regresión muestran, por el contrario, que el índice de individualismo y el nivel de riqueza del país de las organizaciones miembro no son variables significativas en la decisión de adoptar el Código de la IFAC, por lo tanto, la tercera y cuarta hipótesis no han sido soportadas.

## **CAPÍTULO 5: CONCLUSIONES**

### **5.1.Principales resultados e implicaciones de la investigación.**

La profesión de auditoría se caracteriza por la aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público. Por lo tanto, en el cumplimiento de su profesión, el auditor no persigue únicamente la satisfacción del cliente sino que debe tener presente la función social que cumple al formular una opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros de las entidades auditadas.

Siendo el objetivo de la profesión servir al interés público, resulta indiscutible la exigencia de un comportamiento ético por parte de la sociedad al auditor. Estas expectativas de la sociedad se recogen en el código ético. El código ético de la profesión contable es la herramienta que tienen los profesionales para promover una conducta responsable entre los miembros. Si bien la utilidad de los códigos para influenciar el comportamiento ético ante los dilemas a los que se enfrenta el auditor ha sido ampliamente discutida en nuestro estudio subrayamos la importancia de éstos para facilitar la identificación de los dilemas éticos y servir como guía en su resolución. Asimismo, justificamos su existencia como herramienta para fortalecer la confianza de la sociedad.

Sin embargo, a medida que los mercados se han desarrollado a nivel mundial, la internacionalización de la profesión contable y la armonización de la normativa, incluyendo las normas éticas, resulta esencial. La Unión Europea, en su misión del mercado único ha impulsado la armonización de la profesión mediante la implementación de la VIII Directiva.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) se ha alzado como la organización mundial para llevar a cabo la convergencia internacional de las normas profesionales, incluyendo las normas de ética. Sin embargo, la aceptación y efectividad de un código de ética para la profesión contable a nivel mundial, puede verse afectado por las diferencias culturales y socioeconómicas en los diferentes países.

En particular, en este trabajo hemos analizado la influencia de la antigüedad de la organización profesional, las dimensiones culturales de aversión a la incertidumbre e individualismo y el PIB del país en cuestión miembro de la IFAC. Hemos centrado el

estudio en los países que conforman la Unión Económica Europea, tomando como muestra 45 organizaciones contables en 28 países. Los resultados del estudio revelan que el 55,56% de las organizaciones contables adoptan el Código Ético de la IFAC. Además, hemos realizado una regresión logística que nos permite afirmar que la antigüedad de las organizaciones contables nacionales y la cultura influyen en la decisión de adoptar dicho código. En particular, las organizaciones contables más antiguas pertenecientes a países donde existe una fuerte aversión a la incertidumbre son las menos propensas a adoptar el Código de la IFAC como el suyo propio, estableciendo así su propia guía ética. Por el contrario, los resultados muestran que el individualismo y el PIB per cápita del país en particular no influyen en dicha decisión.

Estos resultados apoyarían la tesis defendida de que las organizaciones contables de mayor antigüedad han dispuesto de recursos económicos, de experiencia, de conocimiento y de consenso suficiente para poder regular la conducta de sus miembros y constituirse como organizaciones legítimas para regular el comportamiento de los mismos.

Por otro lado, nuestros resultados contribuyen a la literatura académica sobre la influencia de los valores culturales en la ética. En particular, nuestro estudio revela que las sociedades con alta aversión a la incertidumbre desarrollan sus propios códigos éticos para establecer el comportamiento de sus miembros ante situaciones que pueden conllevar conflictos de intereses. El Código de la IFAC mantiene un enfoque orientado a principios, mientras que en las sociedades con elevada aversión a la incertidumbre, precisan de normas específicas y detalladas, por lo que los códigos tenderán a ser precisos y rígidos para evitar desviaciones de conducta.

En definitiva, nuestro trabajo aporta nuevas evidencias respecto a las restricciones culturales y socioeconómicas que pueden impedir una efectiva aceptación e implementación de un código ético universal para el profesional contable. Por otro lado, amplía la investigación previamente realizada introduciendo, además de las variables a nivel de país, una variable propia de la organización contable, como lo es la antigüedad de ésta. Además, cabe destacar que una de las implicaciones de nuestro estudio es que, tomando como muestra únicamente países europeos, en lugar de una muestra mundial, los resultados varían. La muestra empleada es más homogénea, lo cual provoca que

variables culturales como el nivel de individualismo dejen de ser significativas y afloren nuevas variables como la antigüedad de las organizaciones contables miembro.

Una limitación de este estudio es que los datos sobre la decisión de adoptar el Código han sido recogidos de los cuestionarios cumplimentados por las propias organizaciones. El criterio a la hora de determinar si se han introducido modificaciones o se ha desarrollado un código propio puede distar entre las organizaciones. Del mismo modo, hemos actualizado los datos empleando la información de los Planes de Acción, pudiendo resultar ambigua en algunas ocasiones.

## **5.2. Futuras líneas de investigación**

Nuestro trabajo constituye un estudio exploratorio para determinar qué variables influyen en la decisión de adoptar el Código Ético de la IFAC o, por el contrario, desarrollar un código ético propio por parte de las organizaciones contables miembro de la IFAC. Existen otras variables, además de las estudiadas, que pueden influir en la decisión de adoptar o no el mencionado código y que abren líneas para futuras investigaciones, tales como el efecto de la religión o los índices de corrupción de los países miembros.

Asimismo, resulta interesante analizar si aquellas organizaciones que afirman haber adoptado el código, han realizado una implementación efectiva de éste. Por el contrario, en el caso de aquellas organizaciones contables nacionales que han optado por desarrollar su propio código ético, sería interesante un estudio comparativo de estos códigos y el Código Ético de la IFAC.

En el caso de España, la Ley de Auditoría de Cuentas 12/2010 incide por primera vez en la adopción de normas de ética profesional. Sin embargo, todavía no se han elaborado las normas éticas del profesional contable. Resultará interesante comprobar el camino escogido por la profesión contable española en vista a los resultados obtenidos en nuestro estudio. Así, nos preguntamos si la profesión contable española desarrollará su propio código ético, o si por el contrario, implementará el código propuesto por la IFAC.

## BIBLIOGRAFÍA

- Abbott, A. (1983). Professional Ethics. *American Journal of Sociology*, 88(5), 855-885.
- Arnold, D.F., Bernardi, R.A., Neidermeyer, P.E., & Schmee, J. (2007). The effect of country and culture on perceptions of appropriate ethical actions prescribed by codes of conduct: A Western European perspective among accountants. *Journal of Business Ethics*, 70(4), 327-340.
- Bailey, D. (1995). Accounting in transition in the transitional economy. *European Accounting Review*, 4(4), 595-623.
- Borda, M. (1992). Hungary. In Alexander and Archer (eds). *The European Accounting Guide*, Academic Press, London.
- Brown, R. (1905). *A History of Accounting and Accountants*, Frank Cass, London.
- Canning, M. & O'Dwyer, B. (2001). Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest? *European Accounting Review*, 10(4), 725-749.
- Claypool, G., Fetyko, D. & Pearson, M. (1990). Reactions to Ethical Dilemmas - a Study Pertaining to Certified Public Accountants, *Journal of Business Ethics*, 9(9), 699-706.
- Clements, C., Neill, J.D., & Stovall, O.S. (2009a). An Analysis of International Accounting Codes of Conduct.' *Journal of Business Ethics*, 87, 173-183.
- Clements, C.E., Neill, J.D., & Stovall, O.S. (2009b). The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics. *Journal of Business Ethics*, 90, 383-391.
- Cohen, J.R. & Pant, L.W. (1991). Beyond bean counting: Establishing high ethical standards in the public accounting profession, *Journal of Business Ethics*, 10(1), 45-56.
- Cohen, J., Pant, L., & Sharp, D. (1992). Cultural and Socioeconomic Constraints on International Codes of Ethics: Lessons from Accounting. *Journal of Business Ethics*, 11(9), 687-700.
- Cohen, J.R., Pant, L.W., & Sharp, D.J. (1996). A methodological note on cross-cultural accounting ethics research. *International Journal of Accounting*, 31(1), 55-66.
- Daniel, P., Suranova, Z., & De Beelde, I. (2001). The development of accounting in Slovakia. *European Accounting Review*, 10(2), 343-359.



- Dedoulis, E. (2006). The Code of Ethics and the development of the auditing profession in Greece, the period 1992-2002. *Accounting Forum*, 30(2), 155-178.
- Dewing, I. P. & Russell, P. O. (2004). Accounting, Auditing and Corporate Governance of European Listed Countries: EU Policy Developments Before and After Enron. *Journal of Common Market Studies*, 42(2), 289-319.
- Diaconu, P., Coman, N., Dobroteanu, C. L., Dobroteanu, L. & Mihaela, M. (2009). Harmonization in auditing profession, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(5), 30-41.
- Dillard, J. & Yuthas, K. (2002). Ethical audit decisions: A structuration perspective, *Journal of Business Ethics*, 36(1-2), 49-64.
- 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.
- Dreike, E., and C. Moeckel. (1995). Audit Seniors' Responses to Scenarios Containing Ethical Issues and Factors Affecting Actions. *Research on Accounting Ethics* 1, 331-348.
- Duska, R., Duska, B. S. & Ragatz, J. (2011). *Accounting Ethics* (2<sup>nd</sup> Eds). Wiley-Blackwell, Oxford, UK.
- 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.
- Flanagan, J. & Clarke, K. (2007). Beyond a code of professional ethics: A holistic model of ethical decision-making for accountants, *Abacus-a Journal of Accounting Finance and Business Studies*, 43(4), 488-518.
- Flory, S., Phillips, T., Reidenbach, R. & Robin, D. (1992). A Multidimensional-Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting, *Accounting Review*, 67(2), 284-302.
- Farrell, B. J., & Cobbin, D. M. (2000). A content analysis of codes of ethics from fifty-seven national accounting organisations. *Business Ethics: A European Review*, 9(3), 180-190.
- Ferrel, O.C., Fraedrich, J., y Ferrell, L. (2000). *Business Ethics. Ethical Decision Making and Cases*. Houghton Mifflin Co, Boston.
- Giner Inchausti, B. (2007). La interpretación de las NIIF y su convergencia con los USGAAP: algunas reflexiones críticas. *Partida Doble*, 190, 52-69.

- Goodale D. (1956). Professional ethics. *Canadian Chartered Accountant*, 68(6), 483–8.
- Green, S. & Weber, J. (1997), Influencing ethical development: Exposing students to the AICPA code of conduct, *Journal of Business Ethics*, 16(8), 777-790.
- Greenwood, E. (1957) Attributes of a profession. *Social Work*, (2), 44-55.
- Herron, T.L. & Gilbertson, D.L. (2004). Ethical principles vs. ethical rules: The moderating effect of moral development on audit independence judgments. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 499-523.
- Higgins, T.G. & Olson, W.E., (1972). Restating the Ethics Code: A Decision for the Times. *Journal of Accountancy*, (March), 34-39.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences*, Sage Publications, Beverly Hills, CA.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, McGraw Hill Publishing, New York.
- Hofstede G. (2001). *Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Sage Publications, Beverly Hills, CA.
- Hofstede,G.: (2012), Geert Hofstede Cultural Dimenstions, <http://geert-hofstede.com/countries.html>.
- Huettinger, M. (2008). Cultural dimensions in business life: Hofstede's indices for Latvia and Lithuania. *Baltic Journal of Management*, 3(3), 359-376.
- Hunt, S.D. & Vitell, S. (1986). A General Theory of Marketing Ethics. *Journal of Macromarketing*, 6(1), 5-16.
- Husillos, F. J. (2007). Una aproximación desde la teoría de la legitimidad a la información medioambiental revelada por las empresas españolas cotizadas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 36(133), 97-121.
- IFAC. (2004). Challenges and Successes In Implementing International Standards: Achieving Convergence To IFRSs and ISAs <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/challenges-and-successes-in.pdf>
- IFAC. (2010). Code of Ethics for Professional Accountants. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-the-code-o.pdf>
- IFAC. (2011). International Ethics Standards Board for Accountants Strategy and Work Plan, 2011–2012. [https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IESBA %20Strategy %20a nd%20Work%20Plan%202011-2012.pdf](https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IESBA%20Strategy%20and%20Work%20Plan%202011-2012.pdf)

- IFAC. (2012). Responses to the Member Body Compliance Program. <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/compliance-responses>
- Jaruga, A.A. & Szychta, A. (1997). The origin and evolution of charts of accounts in Poland. *European Accounting Review*, 6(3), 509-526.
- Jones, J., Massey, D.W. & Thorne, L. (2003). Auditor's Ethical Reasoning: Insights From Past Research And Implications For The Future. *Journal of Accounting Literature*, 22, 45-103.
- King, N., Beattie, A., Cristescu, A.-M., & Weetman, P. (2001). Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience. *European Accounting Review*, 10(1), 149-171.
- Kohlberg, L. (1981). *The philosophy of moral development: moral stages and the idea of justice*. Harper & Row, San Francisco.
- Krzywda, D., Bailey, D., & Schroeder, M. 1998. The development of the role of the statutory audit in the transitional Polish economy. *European Accounting Review*, 7(3), 407-440.
- Madsen, P.E. (2011). How Standardized Is Accounting? *Accounting Review*, 86(5), 1679-1708.
- Martínez Churiaque, J.I. (1995). Impacto de las culturas locales en los modelos contables. Una aproximación al caso español. En V Congreso nacional de Economía: Economía de los servicios profesionales (I), Contabilidad y auditoría, 8, 141-159.
- Martinov-Bennie, N. & Pflugrath, G. (2009). The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments. *Journal of Business Ethics*, 87(2), 237-253.
- Meigs, W. & Whittington, R. (1989). *Principles of auditing* (9th ed.). Irvin, USA.
- Mitchell, A., Puxty, T., Sikka, P., Willmott, H. (1994). Ethical Statements as Smokescreens for Sectional Interests: the Case of the UK Accountancy Profession. *Journal of Business Ethics*, 13(1), 39-51.
- Nagelkerke, N. (1991). A Note on a General Definition of the Coefficient of Determination. *Biometrika*, 78(3), 691-692.
- Nobes, C.W. & Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*, Prentice Hall, London.

- Parker, L. (1987). An Historical-Analysis of Ethical Pronouncements and Debate in the Australian Accounting Profession. *Abacus-a Journal of Accounting and Business Studies*, 23(2), 122-140.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566-589.
- Ponemon, L.A. and Gabhart, D.R.L. (1990). Auditor Independence Judgments: A Cognitive- Developmental Model and Experimental Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 7(1), 227-251.
- Ponemon, L. (1992). Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting. *Accounting Organizations and Society*, 17(3-4), 239-258.
- Ponemon L.A. and Gabhart. D.R.L. (1993). *Ethical Research in Accounting and Auditing*. CGA Canada Research Foundation.
- Preston, A., Cooper, D., Scarbrough, D. & Chilton, R. (1995). Changes in the Code of Ethics of the Us Accounting Profession, 1917 and 1988 - the Continual Quest for Legitimation. *Accounting Organizations and Society*, 20(6), 507-546.
- Rest, J. (1979). *Development in Judging Moral Issues*. University of Minnesota Press, Minneapolis.
- Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. Preager Publishers, New York.
- Robin, D.P., Gordon, G., Jordan, C. & Reidenbach, R.E. (1996). The empirical performance of cognitive moral development in predicting behavioral intent. *Business Ethics Quarterly*, 6(4), 510-513.
- Roxas, M.L. & Stoneback, J.Y. (1997). An investigation of the ethical decision-making process across varying cultures. *International Journal of Accounting*, 32(4), 503-535.
- Scholtens, B. & Dam, L. (2007). Cultural values and international differences in business ethics. *Journal of Business Ethics*, 75(3), 273-284.
- Sheldahl, T.K. (1980). Toward a code of professional ethics for management accountants. *Management Accounting*, 62(8), 36-40.
- Shoker, A. D., & Sethi, S. P. (1973). An approach to developing societal preferences in developing corporate action strategies, *California Management Review*, 15(4), 97-105.

- Sikka, P. & Willmott, H. (1995). The Power of Independence: Defending and Extending the Jurisdiction of Accounting in the United-Kingdom. *Accounting Organizations and Society*, 20(6), 547-581.
- Singh, J. B. (2011). Determinants of the Effectiveness of Corporate Codes of Ethics: An Empirical Study. *Journal of Business Ethics*, 101(3), 385-395.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting Public Policy*, 29, 99-104.
- Tsui, J. & Windsor, C. (2001). Some cross-cultural evidence on ethical reasoning. *Journal of Business Ethics*, 31(2), 143-150.
- Tsui, J.S.L. (1996). Auditors' ethical reasoning: Some audit conflict and cross cultural evidence. *International Journal of Accounting*, 31(1), 121-133.
- Vitell, S., Nwachukwu, S., & Barnes, J. (1993). The Effects of Culture on Ethical Decision-Making - an Application of Hofstede's Typology. *Journal of Business Ethics*, 12(10), 753-760.
- Willmott, H. (1986). Organising the profession: A theoretical and historical examination of the development of the major accountancy bodies in the U.K. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), 555-580.
- World Bank. (2012). World Bank Indicators. <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>
- Wotruba, T., Chonko, L. & Loe, T. (2001). The impact of ethics code familiarity on manager behavior. *Journal of Business Ethics*, 33(1), 59-69.

#### *Legislación y Documentos Oficiales*

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Comisión Europea (2010). Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis.

IFAC (2009). International Standard on Quality Control 1. Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements.

Reglamento (CE) No 1606/2002 Del Parlamento Europeo Y Del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

Sarbanes-Oxley Act of 2002.