

### C) Parte Operativa.

Desarrollo a nivel práctico, a través de una serie de anexos, sobre como llevar a cabo este Control de Calidad. Estos anexos tienen como objetivo el establecer una serie de Modelos para controlar un conjunto de aspectos interesantes en el desarrollo de la actividad auditora. A nivel sintético se materializan en un Informe sobre el Sistema de Control de Calidad de los Auditores de Cuentas, que analiza los siguientes apartados:

- a) Información General.
- b) Información sobre la Auditoría.
- c) Datos Económicos-Financieros de la Entidad Auditada.
- d) Evaluación. Incluyendo una serie de cuestionarios para verificar:
  - d1) Las Cuentas Anuales y el Informe de Auditoría.
  - d2) La Carta de Oferta, Carta Mandato o Contrato.
  - d3) La Planificación, Supervisión y Conclusión del Trabajo de Auditoría.
  - d4) La Evidencia.
- e) Discusión de Conclusiones con el Auditor.

### BIBLIOGRAFÍA.

- BERNILLON, A. y CERUTTI, O. (1989): *Implantar y Gestionar la Calidad Total*. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.
- BROKAW, L. (1993): "ISO 9000: Making the grade". Inc. (INO). Vol. 15. Nº 6. Págs. 98-99.
- C.A. MAGAZINE (1994): "Book value". C.A. Magazine (CCA) -Autor Anónimo-. Vol. 127. Nº 2. Págs. 22-23.
- CHANG, P. y HSU, C. (1998): "A quality management model for research institutes responsible for government-supported R&D projects". *International Journal of Technology Management (ITN)*. Vol. 16. Nº 4-6. Págs. 393-404.
- COLLISON, J.E. (1995): *The Evaluation of Health and Safety Auditing Systems*. Tesis Doctoral. Aston University. United Kingdom.
- DWYER, J.J.Jr. (1991): "Quality. Can you prove it?". *Fleet Owner (FQW)*. Vol. 90. Nº 4. Págs. 36.
- GIBBS, J. y KEATING, P. (1995): "Reengineering Controls". *Internal Auditor (IAU)*. Vol. 52. Nº 5. Págs. 46-49.
- HARRINGTON, H.J. (1997): *Administración Total del Mejoramiento Continuo*. La Nueva Generación. Ed. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Colombia.
- HEAD, R. (1987): "Product Audit". *Quality (QUA)*. Vol. 26. Nº 10. Págs. 69-70.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1982): *Manual de Auditoría*, Ed. Instituto de Censores Jurados, Madrid.
- (1995): *Guía para el Establecimiento de Procedimientos de Control de Calidad por parte de los Profesionales, en el ejercicio de la profesión auditora, miembros del IACJCE*. Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1991): R.D. 1815/1991 por el que se aprueban las Normas Técnicas de Auditoría.
- (1996): *Normativa sobre Auditoría de Cuentas en España*.
- JOHNSON, T.A. y ROBINSON, W.R. (1988): "Bank Auditing. Integrate Auditing". *Internal Auditing (IAD)*. Vol. 4. Nº 2. Págs. 89-93.
- JURAN, J.M. (1990): *Juran y el Liderazgo para la Calidad*. Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- JURAN, J.M. y GRZYNA, F.M. (1993): *Manual de Control de Calidad*. Vol. I y II. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- LARREA, P. (1991): *Calidad de Servicio: Del Marketing a la Estrategia*. Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- LEY 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas (1988): *Boletín Oficial del Estado* número 169, de 15 de Julio.
- MENGUZZATO, M. y RENAU, J.J. (1991): *La Dirección Estratégica de la Empresa*. Ed. Ariel. Barcelona.
- OAKLAND, J. y BLAKEBOROUGH, C.D. (1996): "The Quality Systems Manual -the Definitive Guide to the ISO 9000 Family and TickIT". *European Management Journal (EMJ)*. Vol. 14. Nº 4. Págs. 430-431.
- OTT, R. (1997): *Sistemas de Administración de la Calidad: ISO 9000 y otros*. Capítulo de la obra: *Administración Total del Mejoramiento Continuo*. La Nueva Generación, del autor H.J. Harrington. Ed. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Colombia.
- OUCHI, W.G. (1979): "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". *Management Science*. Vol. 25.
- OUCHI, W.G. y MCGUIRE, M.A. (1975): "Organizational Control: Two Functions". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 20.
- PETERS, T. (1990): *Del Caos a la Excelencia*. Ed. Folio. Barcelona.
- R.D. 1636/1990 de 20 de Diciembre (1990): *Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de Julio de Auditoría de Cuentas*.
- REA (1992): *Modelo de Manual de Organización y de Control de Calidad*. Registro de Economistas Auditores. Madrid.
- REGA (1995): *Plan de Control de Calidad*. Registro General de Auditores, Madrid.
- SENLE, A. y VILAR, J. (1996): *ISO 9000 en Empresas de Servicios*. Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona.
- SINHA, M.N. (1993): "Winning back angry customers". *Quality Progress (QPR)*. Vol. 26. Nº 11. Págs. 53-56.
- WATTS, R. y ZIMMERMAN J.L. (1983): "Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence". *Journal of Law and Economics*, Octubre, págs. 613-634.
- (1986): *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall, Englewood Cliffs. New Jersey.
- ZEITHAML, V.A.; BERRY, L.L. y PARASURAMAN, A. (1988): "Communication and Control Processes in the Delivery of Service Quality". *Journal of Marketing*. Vol. 52.

### CF-37. EL COMPORTAMIENTO ÉTICO EN EL ENTORNO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Guillermo Sierra Molina (gsierra@us.es)

María Santa María Pérez (msanta@us.es)

Manuel Orta Pérez (morta@us.es)

Universidad de Sevilla

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

#### RESUMEN:

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

PALABRAS CLAVE: Ética profesional, Auditoría Financiera.

#### 1. Introducción.

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

Un trabajo de Auditoría es un proceso lógico compuesto por una sucesión continua de decisiones que debe tomar el auditor según su propio juicio profesional alrededor del elemento coordinador del mismo: la evidencia de Auditoría. En tal situación, es claro que son muchos los factores que influyen en mayor o menor medida en el citado "juicio profesional" y que permiten su evolución constante. Entre ellos está la ética, ya que como señala Knechel (1997, 420), una de las restricciones más importantes que tiene la persona que toma una decisión a la hora de hacerlo es su código personal de ética o moral. La ética personal no cambia la naturaleza del proceso de Auditoría, pero la sensación individual de hacer las cosas correctamente y no equivocarse tendrá un impacto directo a la hora de definir el problema, estudiar los criterios y evaluar las alternativas posibles en cada decisión. Consecuentemente, el razonamiento ético es relevante a la hora de entender el juicio profesional del auditor.

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

La solución del dilema depende de factores personales, lo que nos permite utilizarlo como un instrumento útil para conocer y valorar la importancia que otorgan los auditores a esos factores en su enfrentamiento a este tipo

de casos. En este trabajo trataremos de analizar la ponderación que los auditores españoles establecen de determinados factores que son considerados predictores de comportamiento ético. Asimismo, valoraremos la influencia de otras variables personales del auditor en el proceso de toma de decisiones ante dichos dilemas éticos. En concreto, estudiaremos cuatro variables demográficas claves en esta relación: edad, género, experiencia profesional y forma de ejercicio de la actividad. Abordaremos el estudio desde la perspectiva tanto de auditores experimentados como noveles. El objetivo es establecer comparaciones de los resultados obtenidos entre ambos con objeto de intentar llegar a conclusiones con relación a la influencia de la experiencia adquirida con el paso del tiempo en la ponderación de los citados factores.

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

## 2. Revisión de la Literatura

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

Los primeros trabajos dedicados al estudio del comportamiento ético del auditor tenían como objetivo principal establecer modelos de comportamiento. Por ello, debemos destacar en primer lugar el ya clásico trabajo de Kohlberg (1969) que desarrolla la denominada "Teoría del Razonamiento Moral". El modelo propuesto supone que la psicología del razonamiento ético proporciona una teoría del proceso que sigue el individuo en la toma de decisiones que esta compuesto por una serie de etapas secuenciales. Desde su nacimiento, todos los individuos progresan a través de una serie de equilibrios cognitivos que van de lo que denomina "moralidad pre-conventional" a la "moralidad convencional" llegando en algunos casos al final de la vida a un alto nivel denominado "moralidad post-conventional". Cada uno de estos equilibrios cognitivos está compuesto de dos etapas. Para cada etapa existe una diferencia en lo que el individuo considera como bueno y la razón por la que actúa de una determinada manera.

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

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

También haremos referencia a los trabajos empíricos dirigidos a observar el razonamiento ético y el desarrollo moral en el contexto del juicio y la toma de decisiones, utilizando la medida psicométrica DIT (*defining issues test*) desarrollada por Rest (1979) Ford y Richardson (1994) llevaron a cabo una revisión de la literatura empírica en toma de decisiones éticas dirigida a observar qué conocemos y qué necesitamos conocer sobre los factores que hipotéticamente se consideran determinantes en ellas. Las variables consideradas fueron clasificadas en dos categorías: variables decisionales y situacionales. Entre las primeras se encuentran la religión, nacionalidad, sexo, edad, tipo de educación, años de formación, tipo de empleo, años de experiencia y distintas variables de personalidad. Con respecto a las segundas, estudiaron factores de la organización (tamaño de la empresa, el tipo de conflicto ético, etc.) y del sector industrial (competitividad, etc.). Los resultados obtenidos con respecto a las variables personales tanto demográficas como profesionales han sido mixtos y en determinados casos contradictorios. En este sentido los autores apuntan la necesidad de aumentar la investigación empírica. Por otro lado, y con respecto a los factores *situacionales*, que han recibido una menor consideración en la investigación empírica, concluyen que a medida que aumenta el tamaño de una organización disminuye el comportamiento ético en la misma y que existe una relación directa entre el clima y la cultura ética de una organización y el comportamiento y las creencias individuales.

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

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

También debemos hacer referencia a trabajos anteriores que estudiaron los efectos de la experiencia. Libby y Agnello (2000) la examinaron junto al género y la edad, relacionándolos con ciertas decisiones éticas y llegaron a la conclusión que el modelo teórico en el que se encuadran los jóvenes y de menor experiencia es la visión "utilitarista" - a la que definiremos en el próximo apartado- llegando a tomar decisiones en su propio interés y en algunos casos ilegales. Por el contrario, los de mayor experiencia y edad utilizan un enfoque legalista, lo cual implica el uso a veces de una visión utilitarista y otras con una ponderación acentuada de la justicia. Respecto al género, el femenino se interesó más por la justicia y la responsabilidad y mencionó, en mayor medida, la ética que los varones. Por su parte, Larkin (2000), coincidente con Izraeli (1988), concluye que la edad es un predictor pobre para el comportamiento ético. Pero, sin embargo, utilizando los años de experiencia, una medida relacionada con ésta, los resultados sugieren que los auditores de más experiencia tienden a ser más conservadores en sus interpretaciones éticas. Con relación al género y consistente con los resultados anteriores, concluye que las mujeres tienen una mayor capacidad para identificar comportamientos éticos.

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

### 3. El comportamiento ético del auditor.

El auditor debe tomar decisiones de acuerdo a sus intereses y a su relación con los demás. Como señala Sabater (2001) "el fundamento de la ética está en la libertad y en la capacidad para optar". Según el autor, la ética es una forma de verdad (fundamentaciones, razones, causalidades) y tiene como objeto que sepamos la razón de la conducta y de las decisiones. Es diferente al de las ciencias que responden a las cuestiones de verdadero – falso (principio de verdad) La ética y la moral responden a las cuestiones de "bueno – malo" o "correcto – incorrecto", "justo – injusto" (principios de veracidad y de rectitud).

La ética es una teoría filosófica que trata de la conducta humana y define proposiciones a partir de las cuales se debe elegir. Gorosquieta (1996,9), la define como la ciencia del deber ser, o el conjunto de principios normativos que fundamentan los deberes y derechos de toda persona, siendo una disciplina normativa. Según Cortina (1994), es un tipo de saber de los que pretende orientar la acción humana en un sentido racional; es decir, pretende que obremos racionalmente. Pero, no sólo en un momento puntual, sino para hacerlo a lo largo de nuestra vida. Para la autora, obrar racionalmente significa deliberar bien antes de tomar la decisión más adecuada, es decir, quién no reflexiona antes de actuar, no calibra cual es la más conveniente. La ética, tiene por objeto mostrarnos cómo deliberar para hacer buenas elecciones. Pero dado que no debe ser un hecho puntual el objeto es formar un carácter, una forma de ser (ética viene del griego *ethos*, que significa carácter)

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

La ética profesional, según Willianson (1990, 54), representa una parte importante del sistema de relación y disciplina esencial para que en cualquier sociedad civilizada exista armonía social y pueda protegerse de los actos irresponsables de una persona individual. Por lo tanto, la responsabilidad es el precio de la supervivencia de una sociedad. Cuanto mayor sea la responsabilidad que acepten las personas, mayor será su recompensa en la comunidad. Recíprocamente, el grupo rechaza a quien no pueda realizar un trabajo responsable. Es obvio que el funcionamiento de la profesión de Auditoría necesita de la existencia de estos niveles de responsabilidad.

Los cinco conceptos generales, llamados también "Principios de ética", contenidos en el código (Carmichael y Willingham, 1996, 46) menciona los siguientes aspectos que debe cuidar el auditor:

- Conservar su integridad y objetividad y, cuando ejerce la auditoría, ser independiente de aquellos a quienes sirve.
- Observar las normas generales y técnicas de la profesión y luchar constantemente por mejorar su competencia y la calidad de sus servicios.
- Ser imparcial y franco con sus clientes y servirles lo mejor que pueda, con interés profesional por los intereses de ellos, y consecuente con sus responsabilidades para con el público.
- Comportarse de manera que fomente la cooperación y las buenas relaciones entre los miembros de la profesión.
- Comportarse en forma que mejore el prestigio de la profesión y su capacidad para servir al público.

Pero es necesario hacer referencia a algunos de los recientes desarrollos teóricos sobre el comportamiento ético del auditor. En primer lugar, nos referiremos a la recopilación de las tendencias actuales realizadas por Adams y otros (1995) y Rittenberg y Schwiager (2000, 60). Estos autores señalan de forma expresa que la Teoría Ética presenta marcos específicos para asistir a los individuos en la solución de dilemas éticos, concretamente se refieren a la Teoría Utilitarista y la Teoría de los Derechos.

a) La Teoría Utilitarista mantiene que ética es la elección de aquella acción que sea mejor para el mayor número de personas. El utilitarismo requiere lo siguiente:

- Una identificación del problema potencial y de los cursos de acción.

- Una identificación de impacto potencial directo o indirecto de la acción a cada parte afectada (incluso a los stakeholders) que puede estar interesada en la solución.
- Una valoración de la bondad de cada acción.
- Una valoración general de que es lo mejor para un gran número de personas.
- El utilitarismo requiere que el individuo no elija alternativas que favorecen a reducidos intereses o que sirva a la mayoría de forma ineficiente.

Un problema de esta teoría es la asunción implícita de que "el fin justifica los medios". Desafortunadamente, este enfoque puede llevar a desastrosos cursos de acción cuando esta toma de decisiones se basa en una medida errónea de los costes y beneficios potenciales. Por ello, los críticos de esta teoría argumentan que la misma debería mitigarse por medio de algún tipo de ponderación. Este es el motivo de la aparición de la siguiente teoría.

b) La Teoría de los Derechos trata de evaluar las posibles acciones basándose en los derechos fundamentales de las partes involucradas. Pero, como señalan los autores, no todos los derechos son iguales, existe una jerarquía que ordena dichos derechos:

- Derechos de primer orden: a la vida, a la autonomía y a la dignidad humana.
- De segundo orden, que incluyen aquellos garantizados por los gobernantes tales como: los derechos civiles, derechos legales, a la propiedad privada.
- Los de tercer orden son los derechos sociales, entre lo que se encuentran el derecho a la educación, a la salud y al trabajo.
- En último lugar se encuentran los que no son esenciales y dependen de los gustos personales, tales como el derecho a ser rico o a jugar al golf, por ejemplo.

Esta teoría requiere que los "derechos" de las partes afectadas deberían examinarse como una limitación en la toma de decisiones ética. Este enfoque es más efectivo en la identificación de las soluciones que deberían eliminarse, por ejemplo Robin Hood roba a los ricos para dárselo a los pobres o identificar situaciones en las cuales la utilidad de la respuesta debería estar de más en la sociedad de valores.

En último término, haremos referencia a los trabajos de Dillard y Yhutas (1997) que distinguen entre la Teoría "Cognitiva" y a la de los "Stakeholders". Según los autores, la primera de ellas es la que ha servido como base tradicional para la investigación en la toma de decisiones éticas. Trata explicar el comportamiento personal de forma individual, de manera que cada persona decide en función de sus características personales. Asume que se actúa de forma individual y que la decisión es el resultado del desarrollo cognitivo – moral de la persona. En definitiva, es una importante línea de investigación basada en las teorías de Kohlberg (1969, 1979, 1982) y seguida por Ponemon (1992) y Preston y otros (1995), entre otros. Lampe y Finn (1992) pusieron de manifiesto sus limitaciones indicando que no tiene en cuenta los factores situacionales y las influencias externas.

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

### 4. Trabajo empírico.

El objeto de este trabajo es, por un lado, conocer cuál es la opinión de los auditores noveles con respecto a los factores que prevalecen en su toma de decisiones ante un dilema ético profesional. Y, por otro lado, comparar estas opiniones con los resultados obtenidos en un estudio anterior realizado con auditores en España (Sierra y otros, 2001). Para ello, llevamos a cabo una investigación empírica que consistía en la presentación, a una selección de auditores sin experiencia, de un caso real de dilema ético en el cual debían elegir la opción que representa su decisión entre las seis alternativas propuestas, que son las únicas posibles. A continuación, y dependiendo de la situación referida, se les requería que valorasen la importancia que habían otorgado en su elección a ocho factores considerados predictores de comportamiento ético.

En el estudio fueron incluidas también otras variables demográficas identificadas en anteriores investigaciones empíricas como asociadas al comportamiento ético con el objeto de valorar y determinar las relaciones de dependencia entre ellas. Estas variables son: la edad y el género.

#### 4.1. Planteamiento del caso y definición de las variables.

Utilizando un caso adaptado de un ejemplo utilizado por Arens y Loebecke (1996, 78-79) sobre el continuo enfrentamiento del auditor a dilemas éticos en el desarrollo de su actividad, tratamos de obtener información sobre la ponderación de valores éticos en el comportamiento del auditor. Este dilema no tiene una solución única debido a que está planteada de forma que las posibles alternativas incorporan distintos intereses personales que afectarán al futuro de la profesión individual. En definitiva, cada persona dará su propia solución.

Ante esta situación, establecimos una serie de categorías relacionadas con aquellas variables explicativas del comportamiento ético. Utilizando el marco elaborado por Flory y otros (1992)<sup>1</sup> y un desarrollo empírico posterior elaborado en España por Castrillo y otros (1995), consideramos que existen tres dimensiones que permiten la predicción de las variables utilizadas por el individuo en su comportamiento ético. Estas dimensiones son: equidad moral, relativismo y contractualismo. En opinión de los autores, cada una de estas dimensiones recoge una parcela de valores personales que se dirigen hacia objetivos e intereses distintos, y las mismas capturan en un grado sustancial la dinámica de decisión utilizada por el entrevistado al formular juicios éticos. Así, la *equidad moral* recoge aquellos valores personales que tienen una relación con el hábito al cumplimiento escrupuloso de aquellas reglas consideradas o juzgadas por el individuo como justas y de igual forma, al incumplimiento de aquellas consideradas injustas. El *relativismo*, como dimensión que recoge la doctrina que niega la existencia de la verdad absoluta, concibe la verdad teniendo en cuenta un conjunto determinados de hechos condicionantes que le harían particular. En opinión de Cohen y otros (1998, 254), el relativismo es un modo pragmático de razonamiento que argumenta la "no universalidad" de las normas éticas, y por ello, acentúa su relación cultural. Cada cultura tiene sus propias normas éticas y éstas no son necesariamente, aplicables a otras culturas. Por último, el *contractualismo* recoge aquellos valores que se derivan de los vínculos jurídicos originados por la unión de los sujetos respecto a una cosa -fundamento de la relación- y de los que nacen derechos y deberes -contenido de la relación.

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

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

1. Justicia
2. Moralidad
3. Rectitud
4. Razonabilidad
5. Prudencia,
6. Aceptación Social.
7. Relación contractual,
8. Lealtad profesional

#### 4.2. Diseño de la investigación y tratamiento de los datos.

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

<sup>1</sup>Escala Ética Multidimensional (MES) que permite la exploración de las razones que subyacen en las evaluaciones morales.

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

Respecto al plan de análisis de los datos y, dada la naturaleza de las variables éticas que influyen en el comportamiento, procedimos a escalar dichos elementos mediante el método del Juicio Categórico de Thurstone. Utilizamos para ello, el procedimiento de los intervalos aparentemente iguales (Barbero García, 1996), con 5 categorías, resultando así, una escala subjetiva y de categoría continua (nivel de intervalo) Este método de escalonamiento está centrado en los estímulos, y el propósito que persigue es determinar las características percibidas en los estímulos. Los modelos de Thurstone fueron desarrollados fundamentalmente para llevar a cabo el escalonamiento de un tipo de variables como: intereses, valores, aspiraciones, etc...

El cálculo de las relaciones entre las variables se ha realizado basándonos en el coeficiente de correlación momento-producto de Pearson. Para la significación estadística de las correlaciones se ha utilizado el estadístico de contraste "t de Student" bajo la hipótesis nula  $\rho_{XY} = 0$  calculando la probabilidad asociada a partir de dicho estadístico y en función del tamaño de la muestra.

Para la comparación de los datos obtenidos en las distintas muestras - auditores y auditores noveles-, se ha utilizado la Prueba "t" de Student suponiendo varianzas desiguales.

#### 4.3. Resultados.

Como se deriva de los datos demográficos obtenidos, los auditores noveles participantes en el estudio fueron un total de 144 de los cuales un 59,7% correspondían al género femenino. La edad media de éstos se situó en 23,5 años. Respecto a la muestra de auditores expertos, del total de 184, sólo un 20% fueron mujeres, y la media de edad se situó en 41,9 años. En la resolución del caso planteado, las respuestas indican que la orientación de los auditores noveles y expertos ante el dilema es en porcentaje la siguiente:

Tabla 1

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

Como podemos observar en los datos recogidos en la tabla, en ambas poblaciones, la opción alternativa de "Informar a Carlos que no trabaje o que las cargue" es la respuesta mayoritaria. Seguida, en el caso de los auditores noveles, por la opción de "hacerlo".

En el análisis de las relaciones existentes entre la opción elegida y la ponderación que el auditor realiza posteriormente de las variables éticas consideradas, encontramos, en los auditores noveles, una relación directa significativa entre la respuesta al dilema ético "hacerlo" y la importancia adjudicada a los valores éticos "aceptación social" y "relación contractual" (0,351 y 0,329 respectivamente para  $p \leq 0,01$ ) Esta misma relación se mantiene significativa en el estudio conjunto de auditores (0,265 y 0,315) De igual forma, la opción alternativa "informar a Carlos que no trabaje o que las cargue" se encuentra relacionada significativamente con la importancia adjudicada por los auditores noveles a los valores éticos de rectitud, justicia y moralidad en la escala ética multidimensional (0,362; 0,599 y 0,445 respectivamente para  $p \leq 0,01$ ). Respecto al género, es significativa la relación existente con la opción alternativa "hacerlo". Es decir, tanto en el caso de noveles como expertos, las mujeres tienden a tomar esta decisión.

Por último, es importante resaltar la relación directa significativa (0,207) entre la moralidad, como valor ético en la toma de decisiones, y la elección "hablar con el gerente" como alternativa de decisión. La valoración directa realizada por los auditores noveles de los factores considerados en la escala ética multidimensional de Flory y otros (1992) nos muestra diferencias significativas por género para los valores relacionados con las dimensiones del "relativismo" y "contractualismo". Utilizando los valores escalares obtenidos en ambos estudios, en el gráfico recogemos una visión general de la ponderación de valores éticos realizada por auditores noveles y expertos.

El escalonamiento de factores realizado en función del género, nos permite obtener una información descriptiva de las posibles diferencias entre sexo. Como se recogen en la tabla II, existe una diferencia significativa de la ponderación adjudicada a la moralidad, rectitud, relación contractual y lealtad profesional.

TABLA II. "Valores Escalares"

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

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

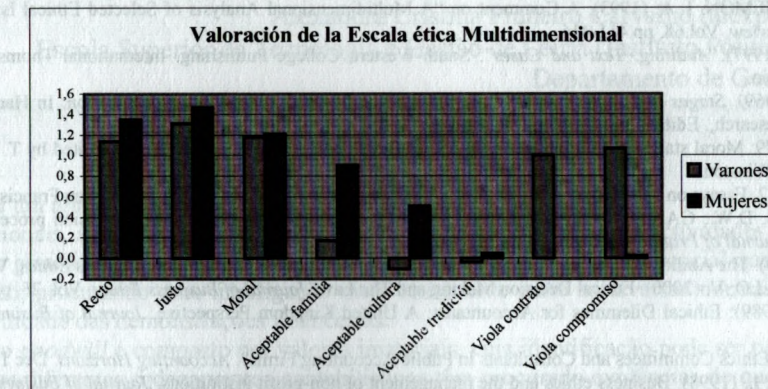
El análisis de las relaciones entre variables en el estudio global nos indica la existencia de una interdependencia significativa directa (0,311, p # 0,001) entre el género y el factor ético "moralidad". Respecto a la edad, la matriz de correlaciones nos muestra una interdependencia directa significativa entre ésta y los valores éticos de justicia, moralidad y rectitud (0,320; 0,293 y 0,239, p # 0,001)

## 5. Conclusiones e interpretaciones

En los últimos años asistimos a un interés especial por la investigación en un aspecto fundamental en el proceso de Auditoría Financiera: la ética profesional. Esto es debido a que la profesión ha sido objeto de críticas de a raíz de algunas actuaciones poco afortunadas que han tenido una amplia repercusión social. En tal situación, parece evidente la necesidad de mejorar el comportamiento ético avanzando en su conocimiento con objeto de mejorar la calidad y credibilidad de la profesión.

El comportamiento ético de una profesión es una aplicación especial de la noción general de conducta ética estudiada en filosofía para el desarrollo del proceder humano. Todo ello dirigido a que, una vez conocida la realidad del mismo, podamos mejorar la percepción que los usuarios tienen de la Auditoría.

En el presente trabajo hemos pretendido estudiar la influencia que puede tener la experiencia. Para ello hemos enfrentado a una serie de auditores a un dilema ético pero estableciendo una división entre expertos y noveles con el objetivo de revisar si entre unos y otros se había producido algún tipo de evolución que podríamos atribuir a la misma. El instrumento de investigación ha sido un cuestionario que contenía un caso de "dilema ético" al que el auditor debía responder proponiendo su solución y ponderando las variables que a su juicio habían condicionado tal solución. Se trataba de enfrentarlo a una situación comprometida - similar a las que le ocurren habitualmente - y en la cual debe tomar una decisión sobre la conducta adecuada. Dado que el problema no tiene una solución única porque ésta depende de la ponderación y el procesamiento de distintos factores, alguno de los cuales son de carácter personal, podemos concluir que nos encontramos ante un instrumento útil para conocer y valorar la importancia que otorgan los auditores a esos factores en su enfrentamiento a este tipo de casos.



Los resultados obtenidos indican un factor importante para la explicación de la distinta utilización de valores en el proceso de toma de decisiones éticas es el género. Estos resultados coinciden con investigaciones anteriores (Whipple y Swords, 1992) que señalan que es importante para explicar la disparidad existente entre los juicios éticos de los individuos, y con Ruegger y King, (1992) y Larkin, 2000 sugieren que la capacidad de identificar comportamientos éticos es mayor en el caso de las mujeres. Además, los intereses de este colectivo se inclinan más hacia valores de justicia o responsabilidad que los varones.

Respecto a la edad, podemos concluir que existe una relación directa entre la edad del individuo y la importancia que éste adjudica a determinados valores éticos. Podemos concluir que las personas de mayor edad valoran la justicia y la lealtad profesional en mayor medida que los más jóvenes. Investigaciones anteriores son menos concluyentes con relación al papel que la edad juega como predictor del comportamiento ético.

No obstante, debemos destacar que existe una diferencia importante entre el género y la edad en la dimensión de "equidad moral" (moralidad, rectitud y prudencia) en auditores expertos y nada en los noveles. En la muestra global sólo hay diferencia en la moralidad.

Por último, nos gustaría señalar que no hay diferencias con respecto a las dimensiones del "relativismo" (social, cultural) ni tampoco en "contractualismo". Aunque en la muestra de auditores noveles encontramos una diferencia importante en la escala ética multidimensional entre las mujeres y los varones con respecto a la consideración de "violación de contrato y de compromiso"

## BIBLIOGRAFÍA.

- ADAMS, B.L. MALONE, F.L. y JAMES, W. (1995). Confidentiality Decisions: The Reasoning Process of CPA's in Resolving Ethical Dilemas. *Journal of Business Ethics*, Vol.14, pp.1015-1020.
- AMÓN, J. (1990). "Estadística para Psicólogos. Estadística Descriptiva". 12 Edición. Ediciones Pirámide. Madrid.
- ARENS, A. y LOEBBECKE, J. (1996) *Auditoría un Enfoque Integral*". (6 edición en castellano). Prentice Hall, México.
- AUSTIN, K.M., MOLINE M.E. Y WILLIAMS G. (1990): *Conforming Malpractice: Legal and Ethical Dilemmas in Psychotherapy*. Newbury Park, CA: Sage Publications, citado por Reamer (2000)
- BARBERO GARCÍA, M.I. (1996). "Psicometría II. Métodos de Elaboración de Escalas". Universidad de Educación a Distancia (UNED). Madrid.
- CARMICHAEL, D.R., WILLINGHAM, J.J. y SCHALLER, C. (1996). "Auditing: Concepts and Methods", McGraw-Hill, New York.
- CASTRILLO, L., CALDERÓN, E., GARCÍA, M., ORTIZ, J. y PÉREZ, M.J. (1995). Análisis Multivariante del Comportamiento Ético de los Auditores Españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 24, n1 84, pp. 667-696.
- CORTINA, A. (1994) *Ética de la Empresa*. Ed. Trot, Madrid.
- COHEN, J.R., PANT, L.W. y SHARP, D.J. (1998). The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits. *Accounting Horizons*, Vol.12, n13, pp. 250-270.
- DEAN R.G. (1992): Ethical Clinical Tensions in clinical practice. Social Woks citado por Reamer (2000)
- DEAN, R.C. (1992). Making Codes of Ethics "Real". *Journal of Business Ethics*, Vol.11, pp.285-290.
- DOPUCH, N. (1992). Another Perspective on The Use of Deception in Auditing Experiments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11, pp. 109-112.
- FLORY, S.M.; PHILLIPS, T.J.; REIDENBACH, R.E. y ROBIN, D.P. (1992). A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting. *The Accounting Review*, Vol.67, n12, pp. 284-302.
- FORD, R.C. y RICHARDSON, W.D. (1994). Ethical Decision Making. A Review of the Empirical Literature. *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, pp. 205-221.
- GIBBINS, M. (1992). Deception: A Thick Issue for Behavioral Research in Accounting and Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.11, pp.113-126.
- GOROSQUIETA, J., (1996), *Ética de la Empresa. Teoría y casos prácticos*. Ed. Mensajero, Bilbao.

- IZRAELI, D. (1988). Ethical Beliefs and Behavior Among Managers: A Cross-cultural Perspective. *Journal of Business Ethics*, Vol. 7, pp. 263-271.
- JONES, S.K. y PONEMON, L.A. (1993). A Comment on "A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting". *The Accounting Review*, Vol.68, pp.411-416.
- KNECHEL, W.R. (1997). "Auditing, Text and Cases". South-Western College Publishing. International Thomson Publishing Company, Cincinnati, Ohio.
- KOHLBERG, L. (1969). *Stages and sequences: The cognitive developmental approach to socialization*. In Handbook of Socialization Theory and Research., Editado por Golslin, D. Chicago.
- KOHLBERG, L. 1979. Moral stages and moralization. In *Moral Development and Behavior*: 31-53. Edited by T. Likona, New York: Holt, Rinehart, and Winston.
- KOHLBERG, L. 1982. Essays on Moral Development. Vol. 1: The Philosophy of Moral Development. San Francisco: Harper and Row.
- LAMPE, J.C.; FINN, D.W.; GAA, J. y O'MALLEY, P.L. (1992). A model of auditors' ethical decision processes; Discussions; Reply. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11, pp. 33-78.
- LARKIN, J.M. (2000). The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*, Vol.23, pp.401-409.
- LIBBY, A. y AGNELLO, V. (2000). Ethical Decision Making and The Law. *Journal of Business Ethics*, Vol. 26, pp.223-232.
- LIKIERMAN, A. (1989): Ethical Dilemmas for Accountants: A United Kingdom Perspective. *Journal of Business Ethics*, Vol.8, pp.617-630.
- LOEB, S. E. (1989): Ethics Committees and Consultants in Public Accounting Firms?. *Accounting Horizons*. Dec 1989. vol. 3, pp.1-10.
- LUK BOUCKAERT, L. (1998): Business ethics and the management of non-profit institutions. *Journal of Business Ethics*. Jul 1998 vol 17, pp.1073-1082.
- MCNAIR, C. J. (1991): Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and Its Impact on Auditor Behavior. *Accounting, Organizations and Society*. Fall 1991. Vol.16
- MORALES DOMÍNGUEZ, J.F. (1990). Características Generales de los Métodos Correlacionales. En J. F. Morales (coord). "Metodología y Teoría de la Psicología" (6 ed). Universidad Nacional de Educación a Distancia. Madrid, pp.7-29.
- PONEMON, L. 1990. Ethical judgments in accounting: a cognitive-development perspective. *Critical Perspectives on Accounting* (March) 191-215.
- PONEMON, L. 1992. Ethical reasoning and selection-socialization in accounting. *Accounting, Organizations and Society* (17) 239-258.
- RITTENBERG L. y SCHWIEGER, B. (2000): "Auditing Concepts for a changing environment", Harcourt College Environment (3ª Ed.). Fort Worth (USA).
- REAMER, F. (2000): The Social Work Ethics Audit: A Risk Management Estrategy, *Social Work*, Jul. 1990.
- REST, J. (1979). *Development in Judging Moral Issues*. Universidad de Minnesota. Minneapolis.
- RUEGGER, D. Y KING, E.W. (1992). A Study of the Effect of Age and Gender upon Student Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, pp.179-182.
- SAVATER, F. (2001) *Ética para Amador*, 35ª ed. Ed. Ariel, Barcelona.
- SIERRA BRAVO, R. (1992). "Técnicas de Investigación Social. Teoría y Ejercicios". Ed. Paraninfo (8ª ed.) Madrid.
- SWEENEY, J. (1997): Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society*. Apr/May 1997, vol. 22.
- TUA, J. Y GONZALO, J.A. (1995) Normas y Recomendaciones de Auditoría y Contabilidad, (Madrid: Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas).
- VINTEN, G. (1992): The Whistleblowing Internal Auditor: The Ethical Dilemmas, *Internal Auditing*, Boston Fall 1992.
- VISAUTA, B. (1989). "Técnicas de Investigación Social I: Recogida de datos". Promociones y Publicaciones Universitarias. Barcelona.
- WARD, S.P., WARD, R., DECK, D.R. y ALAN, B. (1993). Certified Public Accountants: Ethical Perceptions, Skills and Attitudes on Ethics Education. *Journal of Business Ethics*, Vol.12, pp.601-610.
- WEEKS, W. y NANTEL, J. (1992) Corporate Codes of Ethics and Sales Force Behavior: A Case Study. *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, pp.753-761.
- WILLIANSO, (1990) *Ética Profesional*, en Manual de auditoría, Centrum, Madrid.
- WHIPPLE, T.W. y SWORDS, D.F. (1992). Business Ethics Judgments: A Cross-Cultural Comparison. *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, pp. 671-678.
- WITTINGTON, O. y PANY, K. (1999). "Principles of Auditing". Irwin - McGraw-Hill.

## CF-38. GOODWILL: CONTABILIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA ASSOCIADA

José Luís Pereira Martins (jmartins@estg.iplei.pt)  
 Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho (alexpc@estg.iplei.pt)  
 Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria (Instituto Politécnico de Leiria)  
 Departamento de Gestão e Economia

### RESUMO:

O *goodwill* constitui um tema que marca a agenda diária do debate contabilístico. Em termos internacionais, assiste-se a crescentes movimentos de concentração de actividades empresariais, nas quais o montante de *goodwill* atinge valores relevantes e consideráveis. Torna-se essencial que esta matéria seja alvo de reformulação, procurando uma interligação mais consistente entre as diversas normas em vigor e uma acrescida comparabilidade das demonstrações financeiras. Reconhecendo que o *goodwill* é composto por valores imateriais, cuja identificação pode ser possível mas nunca total ou objectiva, os diferentes ordenamentos contabilísticos têm procurado evidências de que reúne condições para ser considerado um activo. Essa é, de facto, a tendência generalizada uma vez que o *goodwill* confere a oportunidade de aceder a *cash-flows* futuros, dos quais resultam benefícios económicos. No entanto, subsistem ainda outros dilemas: Como deverá ser capitalizado esse activo? Deverá permanecer indefinidamente no balanço ou ser amortizado sistematicamente? Se amortizado, qual o período adequado?

PALAVRAS CHAVE: *Goodwill*, contabilidade.

### 1. INTRODUÇÃO

O *goodwill* constitui um tema que marca a agenda diária do debate contabilístico, sendo um elemento que tem suscitado alguma controvérsia, o que leva a que não exista uma definição única e universalmente aceite.

Não podemos descurar a sua importância, uma vez que se assiste, em termos internacionais, a crescentes movimentos de Concentração de Actividades Empresariais (CAE), nas quais o montante de *goodwill* atinge valores relevantes e consideráveis.

O *goodwill* consiste numa expressão que toma forma e relevância num contexto de aquisições de empresas, não sendo a sua contabilização pacífica e universalmente aceite. Não obstante, testemunham-se ao longo dos anos tentativas de harmonizar ou, pelos menos, tornar comparável o seu tratamento contabilístico.

Constata-se porém, que ainda não há unanimidade internacional, divergindo as opiniões no que concerne ao tratamento contabilístico do *goodwill* consoante as tradições e forma como a profissão se encontra regulamentada em cada país.

Diversas vozes se têm levantado, justificando uns e outros métodos. Não pretendendo confrontar opiniões, salientam-se apenas algumas questões pertinentes, levantadas por diferentes profissionais, cuja resposta, por ser complexa e por vezes discricionária, justifica o interesse do tema.

Deve o *goodwill* ser considerado um activo? Apenas o que resulta de um processo de aquisição, ou também o gerado internamente? Não é este último fonte geradora de rendimentos elevados em grandes empresas multinacionais?

Caso se capitalize deve ser a sua amortização sistemática? Qual o método de amortização mais apropriado? E na hipótese do valor do *goodwill* tender a aumentar com o decurso do tempo, em vez de diminuir, deve ser amortizado?

Há, porém, autores que defendem que o *goodwill* não é um activo e deve ser imediatamente abatido ao Capital Próprio. Neste caso qual a rubrica que se deve utilizar? Abater a reservas? Quais? E se não houver reservas suficientes para esse abate? Fica permanentemente a deduzir aos capitais próprios?

Reconhecendo que o *goodwill* é composto por valores imateriais, cuja identificação pode ser possível mas nunca total ou objectiva, os diferentes ordenamentos contabilísticos têm procurado evidências de que o mesmo reúne condições para ser considerado um activo.