

2. Perspectivas descriptivas de la ética de la contabilidad: ¿qué factores influyen en la forma en que los contadores responden a los dilemas éticos?²

Ken McPhail y Diane Walters

Objetivos de aprendizaje

Al final de este capítulo deberá ser capaz de

- Describir los factores que influyen en la forma en que los contadores a nivel individual experimentan los dilemas éticos en la práctica;
- Describir el modelo de Desarrollo Moral Cognitivo de Kohlberg y la Ética del Cuidado de Gilligan y explicar en qué se diferencian ambas perspectivas;
- Describir cómo atributos individuales como la edad y el sexo afectan a la proclividad moral;
- Describir cómo la cultura nacional y de la organización afecta a las disposiciones morales;
- Explicar cómo la noción de categorización nos ayuda a entender cómo los individuos toman decisiones éticas;
- Explicar el modelo de intensidad moral de Jones;
- Explicar la idea de encuadre moral.

INTRODUCCIÓN

En este capítulo presentamos la extensa literatura empírica que trata de describir y comprender cómo se comportan en la práctica los individuos, y en concreto los contadores. En lugar de intentar emitir un juicio normativo sobre las acciones de un individuo, el campo de la ética descriptiva trata de identificar y comprender los factores que pueden influir en la forma en que los individuos responden a dilemas morales específicos en la práctica. Como vamos a explorar parte de la literatura empírica, este capítulo contiene algunas referencias más de las que encontrará en los capítulos siguientes. Examinaremos cuatro cuestiones en particular:

1. El comportamiento ético de los contadores y otros profesionales;
2. Las características personales del individuo que se enfrenta al dilema;
3. Las características contextuales dentro de las cuales se experimenta el dilema;
4. Las características del propio dilema.

² Ken McPhail and Diane Walters (2009) Descriptive perspectives on accounting ethics What factors influence the way accountants respond to ethical dilemmas? En: Accounting and Business Ethics. An introduction (Cap. 2. pp. 17-44). Routledge. Traducción elaborada por CP Mg Fabián Leonardo Quinche Martín.

Tras analizar algunas investigaciones sobre el comportamiento ético de los contadores en comparación con otros grupos profesionales, exploraremos la ética de los contadores a nivel individual de tres maneras específicas. En primer lugar, examinaremos las características personales que pueden influir en la predisposición ética de un individuo. En segundo lugar, analizaremos la interrelación entre las estructuras sociales y organizativas y la predisposición ética de un individuo. Por último, exploraremos las características éticas de los dilemas éticos individuales.

LA ÉTICA DE LOS CONTADORES Y OTROS PROFESIONALES

Después de Enron, la profesión contable ha atravesado una especie de crisis (véase, por ejemplo, Low et al. 2008). Sin embargo, la profesión contable no es ajena a los escándalos. Hay muchos ejemplos históricos de contadores que han actuado de forma poco ética. Por ejemplo, tras una amplia campaña de presión, se modificó la Ley de Quiebras de 1831 para permitir que los contadores fueran nombrados apoderados oficiales en casos de quiebra. Uno de los más destacados fue Peter Abbott, "el principal contador público de la época". Desgraciadamente, Abbott resultó ser un estafador y perpetró uno de los primeros fraudes registrados en la profesión. Diez años después de su nombramiento se fugó a Bruselas con 80.000 libras de fondos adquiridos fraudulentamente. Eso era mucho en aquellos tiempos. (Edwards 2001).

Hay muchos otros ejemplos de contadores que se han comportado de forma poco ética. A veces se hace referencia a ellos como "manzanas podridas" en un barril por lo demás sano. Sin embargo, estos casos históricos y empíricos nos plantean una serie de cuestiones éticas fundamentales. ¿Por qué la gente hace cosas malas? ¿Por qué Peter Abbott defraudó a sus clientes y colegas? ¿Son algunos contadores intrínsecamente malos? ¿O hay circunstancias mediadoras que contribuyen al comportamiento individual? Y, lo que quizá sea más fundamental, ¿por qué tiene sentido para nosotros la idea de que existe el bien y el mal?

Caja 2.1. El colapso de Enron

La quiebra de la empresa estadounidense Enron ha tenido implicaciones políticas y financieras de gran alcance.

Antecedentes

En sólo quince años, Enron creció desde sus pequeños comienzos hasta convertirse en la séptima mayor empresa de Estados Unidos. Empleaba a más de 21.000 personas en más de 40 países de todo el mundo.

El colapso

El éxito de la empresa resultó ser un engaño. Enron mintió sobre sus beneficios y ocultó deudas y pérdidas tras una serie de intrincados acuerdos financieros, de modo que no aparecieran en las cuentas de la empresa. A medida que se desarrollaba el engaño, los inversores y acreedores obligaron a la empresa a declararse en quiebra en 2001.

Las consecuencias

Miles de empleados perdieron su empleo y los titulares de pensiones perdieron su derecho a

costrarlas. Los inversores también sufrieron, ya que se esfumaron miles de millones de dólares del valor de las acciones.

Los contadores

Los contadores desempeñaron varios papeles en este drama:

En primer lugar, los directores financieros y gerentes de las empresas idearon los diversos planes fraudulentos. Varios de ellos han sido declarados culpables de delitos financieros, y otros aún se enfrentan a procesos penales.

Una empleada de Enron estaba tan preocupada por las prácticas contables fraudulentas de la empresa que decidió denunciarlas, lo que llevó a los investigadores tras la pista de las prácticas fraudulentas.

El auditor de Enron, Andersen, una de las "Cinco Grandes" firmas de contadores del mundo, fue declarado culpable de destruir deliberadamente pruebas de su relación con Enron (trituró los archivos pertinentes). La firma de contabilidad se hundió y ahora sólo nos quedan las "Cuatro Grandes".

Características de la profesión contable

Más allá de estos ejemplos aislados de faltas individuales que a menudo se comentan en los medios de comunicación, varios estudios académicos también han explorado la cuestión de si ciertos grupos profesionales tienen predisposiciones poco éticas más generales. Los resultados de estos estudios son bastante preocupantes. Muchos académicos han expresado su preocupación por las predisposiciones éticas tanto de los estudiantes de contabilidad (Gray et al. 1994; Lehman 1988) como de los profesionales de la contabilidad (véase, por ejemplo, Denham 1991; Stanga y Turpen 1991; Beets y Killough 1990; Schlachter 1990; Ponemon 1992, 1990).

Un número significativo de estudios indica que los contadores, como grupo, parecen mostrar niveles más bajos de razonamiento moral que otros grupos profesionales (Eynon et al. 1997). Los estudios de Armstrong (1987) y Poneman (1992), por ejemplo, sugieren que la madurez moral de los contadores está por detrás de la de otros grupos profesionales.

Otros estudios investigan la contribución que la educación contable y empresarial ha hecho a esta preocupante observación y, en particular, hasta qué punto la educación contable inhibe el desarrollo ético de los contadores (Gray et al. 1994). Jeffrey (1993; véase también Arlow 1991) sostiene que el desarrollo ético de los estudiantes de contabilidad es superior al de sus compañeros universitarios. Según algunos estudios, aunque las competencias éticas de los estudiantes de contabilidad se desarrollaron a lo largo de sus carreras, este desarrollo puede atribuirse a su maduración general más que a las competencias éticas específicas que desarrollan mientras estudian (Davis y Welton 1991). Por el contrario, Lane (1988), Mayer (1988), McCabe y colegas (1991) y Gray y colegas (1994) sugieren que la educación empresarial y contable tiene un efecto negativo en el desarrollo ético de los estudiantes. Mayer (1988), en particular, descubrió que los estudiantes de empresariales no reconocen las cuestiones de responsabilidad social más amplias asociadas al profesionalismo. Borkowski y Ugras (1992) insinúan que esta inmadurez en la conciencia ética puede estar relacionada con un aparente cambio en la orientación ética desde una perspectiva basada en la justicia hacia un punto de vista utilitarista (ambas perspectivas se explican en el capítulo siguiente).

Loeb (1991) llega a sugerir que se ha adoctrinado a los estudiantes para que crean simplemente que "el papel de las empresas en la sociedad es producir bienes y servicios con beneficios" (McCabe et al., citado en Loeb 1991) y que la ética y la responsabilidad social son consideraciones sin importancia en la toma de decisiones de las empresas a menos que tengan un impacto directo en la producción o los beneficios (Friedman 1970, en Jensen y Wygant 1990). Merritt (1991) insinúa que la propagación de este tipo de ideas ha "contaminado a los estudiantes, convirtiéndolos en mercenarios en su enfoque del oficio". Sostiene que hay una clara indicación de que los títulos empresariales están asociados a normas éticas más bajas y concluye que "las escuelas de negocios no han hecho un trabajo adecuado preparando a los estudiantes para responder éticamente a las complejas cuestiones que surgen en el entorno laboral".

Sin embargo, la profesión también tiene su parte de culpa por no insistir en que la ética forme una parte mayor del plan de estudios profesional más amplio. Hauptman y Hill (1991) llegan a la mordaz conclusión de que las profesiones funcionan como "grupos de presión económica amorales inmunes a las preocupaciones éticas" y, en consecuencia, la opinión pública se caracteriza cada vez más por altos niveles de cinismo.

En conjunto, estos estudios plantean la posibilidad, un tanto inquietante, de que la enseñanza convencional de la contabilidad tenga un impacto negativo en las predisposiciones éticas de los estudiantes (Arlow 1991). Fleming (1996; véase también Bebbington y Helliard 2004), por ejemplo, concluye que "la tendencia de las pruebas es sugerir, si acaso, que los contadores ocupan el término medio o se inclinan hacia una posición ética amoral".

Caja 2.2. La bruja sin corazón

Una académica estadounidense describió su experiencia en la enseñanza de la ética a estudiantes de empresariales en la Universidad Estatal de Arizona:

Es muy difícil enseñar ética empresarial. Los estudiantes se sienten como si ya hubieran vendido su alma al entrar en un programa de M.B.A., por lo que están resignados y cómodos con todo tipo de travesuras éticas. En resumen, aprueban conductas poco éticas no porque sean supercapitalistas al estilo de Gordon Gekko*, sino porque son liberales culpables.

Un estudiante me preguntó:

"Si eso significara que podrías conseguir la operación que tu madre no puede permitirse pero que necesita para sobrevivir, ¿malversarías un millón de dólares?"

No, le dije.

"¿Por qué, bruja sin corazón? No me extraña que me pongan una "C" en esta clase".

Bueno, si no puedo enseñar ética, puedo enseñar miedo. El peligro de que te pillen es una buena motivación. Si estos estudiantes entran en el mundo de los negocios con temor, será gracias a esta bruja sin corazón. Habrán aprendido que la ley sigue atrapando y disciplinando a las empresas y a los ejecutivos que no respetan las normas.

(Nota: *Gordon Gekko es un personaje ficticio de la película Wall Street: un corredor de bolsa agresivo y ávido de poder cuya frase favorita es "la codicia es buena").

Estos estudios sugieren, en primer lugar, que tanto los contadores cualificados como los estudiantes de contabilidad tienden a considerar la práctica cotidiana de la contabilidad como una actividad amoral y, en segundo lugar, que la enseñanza de la contabilidad puede ser un factor que contribuya a inculcar tales predisposiciones.

Si ha seguido de cerca las referencias de apoyo y si sabe algo de la historia reciente de la profesión contable, probablemente se habrá dado cuenta de que la mayoría de estos trabajos se refieren a estudios que tuvieron lugar antes de las debacles de Enron, WorldCom y Parmalat. De hecho, algunos investigadores sostienen que la mala calidad de la enseñanza de la contabilidad contribuyó a estos escándalos (Low et al. 2008; Amernic y Craig 2004). Por tanto, podría pensarse que estas preocupaciones ya se han abordado. Sin embargo, la preocupación por la naturaleza y el impacto de la formación de contadores persiste (Williams 2003). Low y sus colegas (2008), por ejemplo, lamentan la continua incapacidad de la formación contable y empresarial para preparar a los contadores con las capacidades éticas que necesitan para enfrentarse a cuestiones éticas complejas. Y Beggs y Dean (2006) explican que el debate continúa después de Enron sobre si la mejor manera de abordar las cuestiones es a través de la legislación o de la educación.

Caja 2.3. Su propia experiencia en formación contable

Si está leyendo este libro, lo más probable es que ya tenga alguna experiencia en la enseñanza de la contabilidad, quizás en la universidad o como parte de un curso profesional.

Piense en su propia experiencia como estudiante de contabilidad. ¿Su curso le animó a comprometerse activamente con la asignatura y a adoptar un enfoque cuestionador y desafiante? ¿O tendía a hacer hincapié en el aprendizaje de hechos, cifras, fórmulas y formatos?

Tu propia experiencia vendrá determinada por muchos factores, como la estructura y el contenido de tu curso, las personalidades y los enfoques de tus profesores, y tu propia personalidad y enfoque del aprendizaje.

La experiencia de muchos estudiantes de contabilidad es que su educación no les anima a comprometerse con el tema, sino que se concentra en el aprendizaje de memoria de muchos hechos y cifras, procedimientos y prácticas. Se puede argumentar que este enfoque, en el mejor de los casos, no fomenta la capacidad de los estudiantes para desarrollar habilidades de juicio moral y, en el peor, la desalienta activamente.

Algunas investigaciones sugieren que uno de los problemas podría estar relacionado con el tipo de personas que se sienten atraídas por la profesión de contador (Williams 2003). Algunos estudios sugieren que la profesión contable puede atraer a personas con un tipo particular de estilo cognitivo, asociado a niveles más bajos de madurez ética. Abdolmohammadi y Barker (2006; véase

también Radtke 2008), por ejemplo, sostienen que los sistemas basados en reglas pueden estar asociados a niveles más bajos de razonamiento moral.

No cabe duda de que no vamos a resolver el déficit educativo de las profesiones con unos cuantos cursos de ética y, en cierto modo, los estudios anteriores a los que se ha hecho referencia apuntan en cierta medida a la razón de que esto sea así. Los estudios no sólo nos dicen algo acerca de las predisposiciones éticas de los contadores, sino que también implican que diferentes factores estructurales pueden influir en la forma en que nos enfrentamos a los dilemas éticos (por ejemplo, el tipo de programa educativo emprendido). La pregunta es: ¿qué otros factores han influido, y siguen influyendo, en la forma en que nos enfrentamos a los dilemas éticos? Y, por supuesto, también suponen implícitamente que diferentes formas de educación pueden contribuir a diferentes niveles de madurez ética. Las cuestiones de si es posible "mejorar" la conciencia ética de los contadores y cómo hacerlo, y de cómo deberíamos conceptualizar la "mejora", son en realidad más difíciles de lo que se piensa. ¿Qué significa ser más ético? ¿Cómo se puede medir la moralidad? ¿Deberíamos intentarlo? Mientras tanto, volvamos a las profesiones y preguntémosnos cómo se comparan las preocupaciones expresadas en la profesión contable con los debates que tienen lugar en otros grupos profesionales.

Otras profesiones

Aunque estos estudios indican cierto grado de preocupación por la madurez ética de los contables en particular, parece existir un malestar similar en otros organismos profesionales por el nivel de competencia ética de sus miembros. Los estudios de Koehn (1991), Herkert y Viscomi (1991) y Florman (1987) apuntan a importantes preocupaciones éticas en la profesión de ingeniero¹ (Koehn 1991; Kucner 1993). De hecho, Bruneau (1994) observa que "las muestras de insatisfacción profesional en la literatura especializada han aumentado con una frecuencia alarmante... hasta tal punto que el lector ocasional puede pensar que la profesión está en fase terminal". Una revisión de los estudios sobre educación jurídica también revela un nivel considerable de preocupación por la ética de los abogados. Kronman (1993) y Webb (1996) han expresado su preocupación por el comportamiento poco ético de los abogados² y Smith (1990) concluye que ser abogado "inevitablemente corrompe el carácter de los abogados". La literatura médica también contiene muchas expresiones de preocupación por el hecho de que la formación de los médicos pueda disminuir su sensibilidad ética. Miles y sus colegas (1989; véase también Hafferty y Franks, 1994; Parker, 1995), por ejemplo, achacan al enfoque científico y técnico del programa de estudios de medicina el aumento del cinismo entre los estudiantes de medicina y la disminución de la "sensibilidad humanística" de los médicos. Hafferty y Franks (1994) concluyen que la cultura profesional de los médicos se ha "comprometido éticamente".

Por tanto, parece existir un nivel significativo de preocupación en muchas de las profesiones tradicionales por las características éticas de sus miembros. Sin embargo, la cuestión interesante aquí no es, por supuesto, qué profesión es más o menos ética que otra. Más bien, la lección es que la preocupación por la ética de los contadores profesionales a nivel individual no es un caso aislado, sino que se refleja también en otras profesiones. Esto podría sugerir una crisis más amplia del profesionalismo que podría estar relacionada con un cambio perceptible en las actitudes

¹ Tansel (1994) explica que los problemas medioambientales han influido notablemente en la creciente preocupación por la ética dentro de la profesión de ingeniero.

² Esta preocupación se manifiesta tanto dentro como fuera de la profesión (véase Smith 1990, por ejemplo).

sociales hacia la idea de las profesiones (trataremos el tema del profesionalismo en un capítulo posterior) (véase, por ejemplo, Low et al. 2008).

Caja 2.4. Cómo califica el público la honradez y la integridad de las profesiones

En un sondeo de opinión realizado por Gallup en 2005 se pidió a los ciudadanos de EE.UU. que calificaran la honradez y el nivel ético de los miembros de 21 profesiones en una escala de cinco puntos que iba de "muy alto" a "muy bajo".

Sólo seis de las profesiones tienen un nivel ético alto o muy alto: enfermeros (82%), farmacéuticos (67%), médicos (65%), profesores (64%), policías (61%) y clérigos (54%).

Los contadores ocupan el noveno lugar, con un 39%, por delante de los periodistas (28%) y los agentes inmobiliarios (20%). Los últimos de la encuesta fueron los vendedores de coches (8%) y los teleoperadores (7%).

Gallup señaló que la valoración de los contadores se ha recuperado casi totalmente de los escándalos empresariales de 2002 (incluido Enron), cuando su valoración cayó del 41% anterior al 32%.

Modelos de desarrollo moral

El modelo de Kohlberg

Uno de los problemas de los estudios antes mencionados es cómo determinan si una persona o profesión es más o menos ética que otra. Parecen implicar una escala objetiva de moralidad. Un número considerable de estudios comparativos como los anteriores se basan en el trabajo de Lawrence Kohlberg y su modelo de Desarrollo Cognitivo Moral (DCM) (véase Ponemon 1990). El modelo de Kohlberg se utiliza habitualmente para medir la madurez moral de un individuo a partir de sus respuestas a una serie de dilemas hipotéticos (véase el ejemplo del dilema de Heinz en la Caja 2.5). La mayoría de los estudios convencionales en la literatura contable utilizan el Test de Cuestiones Definitorias de Rest para recoger datos sobre las predisposiciones individuales, que posteriormente se analizan utilizando el modelo de Kohlberg (Bay 2002). El propio modelo consta de seis predisposiciones discretas (véase la figura 2.1).

Como se ha indicado anteriormente, el DCM se ha aplicado a estudiantes de contabilidad, a profesionales de la contabilidad en distintas fases de su carrera y a estudiantes de distintas disciplinas y profesionales de distintas profesiones. Ponemon (1990), por ejemplo, descubrió que la capacidad de razonamiento moral de los contadores aumenta hasta que alcanzan la etapa de gerente o socio, ¡momento en el que posteriormente disminuye! (Véase también Trevino 1992, en Reiter 1996.) Este modelo también se ha utilizado en comparaciones de ética en diferentes culturas nacionales (Kracher et al. 2002) y el impacto de la cultura organizativa en el comportamiento ético individual (Forte 2004).

Niveles	Etapas	Disposición
3. Post-convencional	6	Basada en principios morales universales
	5	Imparcial con una preocupación por los intereses de cada uno
2. Convencional	4	Formada por las leyes de la sociedad
	3	Conforme a las normas del grupo
1. Pre-convencional	2	El auto-interés es la principal motivación
	1	Se evita el castigo

Figura 2.1. Modelo de Kohlberg de Desarrollo Cognitivo Moral (DCM).

Caja 2.5. El dilema de Heinz

Una mujer estaba a punto de morir de un tipo único de cáncer. Había un medicamento que podría salvarla. El medicamento costaba 4.000 libras por dosis. El marido de la enferma, Heinz, acudió a todos sus conocidos para que le prestaran el dinero y probó todos los medios legales, pero sólo pudo reunir unas 2.000 libras. Pidió al médico que había descubierto el medicamento un descuento o que le dejara pagar más tarde. Pero el médico se negó.

*¿Debería Heinz entrar en el laboratorio del médico para robar el medicamento para su mujer?
¿Por qué robar o por qué no robar?*

Etapas	¿Por qué Heinz debería robar?	¿Por qué Heinz no debería robar?
1	Tendrá problemas si su mujer muere. Le culparán de su muerte.	Le pillarán si entra en el laboratorio. Acabará en la cárcel.
2	Si le pillan y pasa algún tiempo en la cárcel, seguirá teniendo a su mujer para que esté con él cuando salga.	Su mujer probablemente morirá antes de que él salga, así que no le servirá de nada robar.
3	Si deja morir a su mujer, todo el mundo pensará que es una persona terrible.	Si roba la droga, todo el mundo pensará que es una persona terrible.
4	Es su deber salvarla. Prometió cuidarla cuando se casó con ella.	Robar es ilegal: la gente no puede saltarse la ley a su antojo.
5	La vida es más importante que la propiedad.	Debe respetar el derecho del médico a no ser robado.
6	Siempre se condenaría a sí mismo si la dejara morir, por no estar a la altura de sus propias normas de conciencia.	Se condenaría a sí mismo por robar, aunque los demás no le culparan.

El modelo de Gilligan

Aunque el modelo de Kohlberg ocupa un lugar destacado en la literatura contable, cada vez hay más trabajos que critican su postura. Para empezar, existe cierto debate sobre si un nivel diferente de razonamiento moral se traduce necesariamente en diferentes tipos de comportamiento (Reiter 1996). Sin embargo, a un nivel más fundamental, Reiter (1996) critica el propio modelo. Contrasta

la conceptualización del desarrollo moral de Kohlberg con la de Carol Gilligan (véase la figura 2.2). Reiter (1996) sugiere que, mientras que Kohlberg conceptualiza el progreso del pensamiento moral en términos de mayor abstracción y autonomía, la "ética del cuidado" de Gilligan presenta una visión más arraigada y empática del desarrollo ético. A Gilligan le preocupaba especialmente que el modelo de Kohlberg pareciera haberse desarrollado principalmente a partir de estudios de voluntarios varones.

Caja 2.6. El dilema de Heinz y Taiwán

Aunque el dilema Heinz no es, por supuesto, cierto, existen situaciones paralelas en el mundo real. La BBC publicó la siguiente noticia en 2005:

Taiwán ignorará la patente de un medicamento contra la gripe

Taiwán ha respondido a los temores sobre la gripe aviar comenzando a trabajar en su propia versión del medicamento antiviral Tamiflu, sin esperar el consentimiento del fabricante.

Las autoridades taiwanesas declararon que habían solicitado el derecho a copiar el fármaco, pero que la prioridad era proteger al público. "Hemos hecho todo lo posible por negociar [con el fabricante]. Pero lo más importante es proteger a nuestro pueblo".

Tercer enfoque	Interrelacionamiento dinámico entre el yo y los otros
Transición: cuestionamiento de la lógica de la inequidad entre las necesidades de los otros y el yo	
Segundo enfoque	Preocupación por los otros dependientes, implicando el auto-sacrificio
Transición: enfoque en el yo visto como inaceptablemente egoísta	
Primer enfoque	Preocupación por el yo y aseguramiento de la sobrevivencia

Figura 2.2. La jerarquía del desarrollo moral de Gilligan.

Tanto el trabajo de Gilligan como el de Kohlberg son muy pertinentes para explorar la ética del contador. Dos cuestiones son relevantes aquí. En primer lugar, su trabajo nos anima a reflexionar sobre cómo podríamos conceptualizar el desarrollo moral del contador individual. Aunque todos estemos de acuerdo en que nos gustaría ver más contadores éticos, ¿qué significa esto exactamente? Por ejemplo, a menudo los escándalos contables van seguidos de peticiones de nuevos códigos de conducta; sin embargo, el modelo de Kohlberg implicaría que limitarse a seguir códigos éticos representaría un nivel bastante bajo de madurez ética. Ambos modelos nos proporcionan diferentes maneras de empezar a pensar en los tipos de atributos que podrían caracterizar la madurez ética, por lo que la noción de desarrollo moral es a la vez compleja y controvertida.

Caja 2.7. ¿Dónde encajas tú?

Mira de nuevo los modelos de Kohlberg y Gilligan, y piensa de nuevo en el dilema de Heinz que

hemos discutido antes.

- ¿Dónde encaja tu propia respuesta al dilema de Heinz en cada modelo?
- ¿Acabas en una escala más alta en uno que en otro? ¿O se sitúa más o menos en el mismo lugar?
- ¿Cuál de los dos modelos prefieres?

También existen implicaciones educativas obvias dependiendo del tipo de modelo adoptado por la profesión. Reiter (1996) sugiere que la mayor parte de la formación ética en el ámbito de la contabilidad se ha basado en el modelo de Kohlberg. Desarrollar una ética del cuidado, como bien señala Reiter, requeriría una forma muy diferente de práctica educativa. ¿Cómo se educa para la empatía? (véase McPhail 2001). Volveremos a reflexionar sobre estas cuestiones cuando examinemos la obra de Emmanuel Levinas más adelante, en el capítulo 3.

ATRIBUTOS INDIVIDUALES Y COMPORTAMIENTO ÉTICO: EL EFECTO DE LA EDAD Y EL SEXO

El modelo de Kohlberg también se ha utilizado para explorar el impacto de las características personales en las decisiones éticas. Las características de género y edad, en particular, se han explorado con cierto detalle. Mientras que el trabajo de Stanga y Turpen (1991) no apoya la existencia de diferencias de género, Arlow (1991), Meising y Preble (1985) y Borkowski y Ugras (1992) afirman que las mujeres son más éticas que los hombres. David y sus colegas (1994) también sugieren que las mujeres tienen diferentes tipos de actitudes hacia la ética y los códigos éticos en particular. De hecho, algunas personas han llegado a sugerir que una forma de resolver los problemas éticos de las grandes firmas de contabilidad es contratar a más mujeres (Radtke 2008).

Si bien es cierto que las experiencias de profesionalismo de las mujeres contadoras pueden diferir de las de sus homólogos masculinos, otros estudios también emplean la idea de género en un sentido más amplio para referirse a rasgos de personalidad masculinos y femeninos más generales en contraposición al género biológico. Hay algunas pruebas en esta literatura que sugieren que la educación contable puede promover el desarrollo de rasgos de carácter masculino en los estudiantes en general y que esto puede a su vez tener un impacto en la forma en que los contadores, como grupo, conceptualizan y responden a los dilemas éticos (Bebbington et al., 1997).

La investigación sobre el desarrollo moral cognitivo también ha proporcionado pruebas abrumadoras de que el razonamiento moral también se ve afectado por la edad (Trevino 1992; Rest 1983; Serwenek 1992). Estos estudios sugieren que la forma en que un contador se enfrenta a un dilema moral puede verse influida por su edad. Por lo tanto, parece que las características individuales tienden a influir bastante en las inclinaciones éticas de los contables y en la forma en que experimentan las cuestiones éticas. La figura 2.3 representa un intento de empezar a modelar o visualizar los tipos de cosas que pueden tener un impacto en la forma en que los contadores individuales experimentan las cuestiones éticas. Intentaremos desarrollar este modelo en las próximas secciones a medida que exploremos más la literatura descriptiva de la ética.

Caja 2.8 Género y denuncia de irregularidades

Varios artículos de prensa recientes se han preguntado si es significativo que los principales denunciadores de los tres grandes escándalos organizativos estadounidenses de los últimos años fueran mujeres.

- Sherron Watkins, vicepresidenta de desarrollo corporativo de Enron, declaró ante un Subcomité de Energía y Comercio de la Cámara de Representantes que su empresa se había convertido en "el ejemplo a seguir de los abusos corporativos".
- Coleen Rowley llevaba 21 años trabajando para el FBI cuando compareció ante el Comité Judicial del Senado para declarar que la agencia había ignorado las advertencias previas al 11-S sobre actividad terrorista en Estados Unidos.
- Y Cynthia Cooper, vicepresidenta financiera de WorldCom, alertó al consejo de administración de la empresa de un plan interno de contabilidad fraudulenta que acabó provocando la mayor declaración de quiebra de la historia del país.

Se han propuesto varias teorías a modo de explicación especulativa:

- Una teoría de las mujeres como denunciadores es la del insider-outsider. Es menos probable que formen parte de la "red de viejos amigos", por lo que no corren el riesgo de ser expulsadas del club.
- Las mujeres pueden no ser tan sensibles como los hombres al estatus en el lugar de trabajo. Y si no están tan comprometidas con la jerarquía, son más capaces de ver las ramificaciones de una situación.
- Las mujeres pueden ser denunciadores naturales, por su forma de pensar y por cómo aprendieron a jugar de niñas. Las niñas eligen juegos con muchas menos reglas, que cambian si alguien se enfada. Por consiguiente, de adultas, las mujeres pueden ser menos propensas a seguir las reglas si no creen que éstas sean correctas.

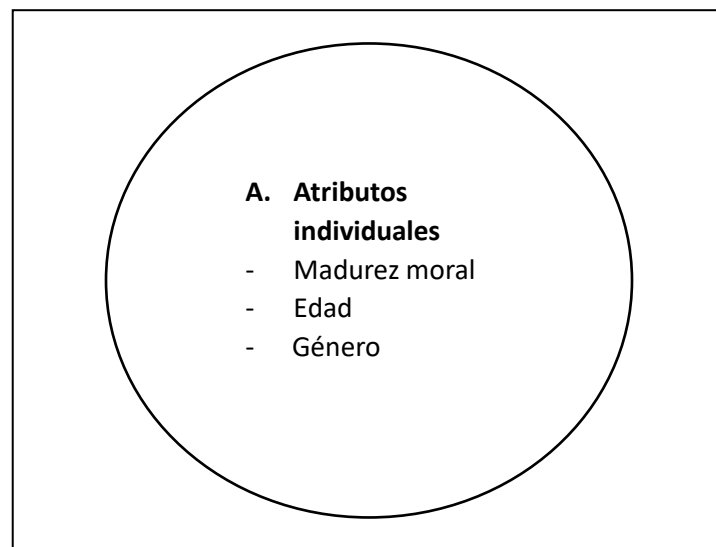


Figura 2.3. Modelación de la ética profesional: atributos individuales.

ÉTICA Y CARACTERÍSTICAS ESTRUCTURALES

Mientras que la investigación sugiere que las características personales influyen tanto en la conciencia ética como en la forma en que los individuos responden a los dilemas éticos, otros estudios sugieren que el contexto en el que se inserta el individuo también puede tener un impacto significativo en la toma de decisiones éticas. De hecho, Fogarty (1995) sostiene que la tendencia a separar a los contadores individuales de su contexto ha sido una de las limitaciones de la investigación sobre ética contable y empresarial. Sostiene que esta tendencia a centrarse en las acciones éticas individuales es incoherente con el énfasis de la literatura sociológica en la importancia de las complejas relaciones socioeconómicas en las que está inmerso el individuo. En esta sección nos centraremos en dos cuestiones: en primer lugar, las cuestiones culturales y, en segundo lugar, los factores organizativos.

Cultura

En la literatura de filosofía moral existe un debate considerable sobre la influencia de la cultura en las predisposiciones éticas de los individuos. La cuestión es si los diferentes sistemas de valores nacionales afectan al comportamiento ético individual. Las pruebas son contradictorias. Jakubowski y sus colegas (2002) sugieren que las diferencias nacionales se reflejan en los códigos éticos de los contables de distintos países, y Karnes y sus colegas (1990) sostienen que los contadores de distintas nacionalidades tienen percepciones dispares de lo que es y no es ético. Cohen y sus colegas (1992) se basan en los estudios culturales de Hofstede para argumentar que existen diferencias internacionales en los valores éticos que podrían impedir la eficacia del "Código de Ética para Contables Profesionales" de la International Federation of Accountants (IFAC). Afirman que

es probable que las diferentes culturas y niveles de desarrollo económico hagan que los profesionales de muchos países encuentren alguna parte de las directrices internacionales irrelevante para sus necesidades, e incluso para algunos, antitética para el entorno social y económico en el que trabajan.

Arnold y sus colegas (2007; véase también Smith y Hume 2005) también afirman que la cultura nacional más que la cultura corporativa dentro de las empresas parece tener un mayor impacto en las predisposiciones éticas de los contadores.

Sin embargo, no todos los estudios apoyan la hipótesis de que diferentes culturas nacionales equivalen a diferentes nociones de ética profesional. Lysonski y Gaidis (1991) descubrieron que las respuestas de los estudiantes a los dilemas éticos eran similares en todas las culturas, y Whipple y Swords (1992) sugieren de forma similar que los factores demográficos tienen poco impacto en el razonamiento moral de los estudiantes.

Caja 2.9. El Código Ético de la IFAC y las diferencias culturales

Una de las cuestiones que trata el Código de Ética es la de los regalos y la hospitalidad. El Código

establece:

Un contador profesional en la práctica pública, o un miembro inmediato o cercano de su familia, puede recibir regalos y hospitalidad de un cliente. Este tipo de ofrecimiento suele suponer una amenaza para el cumplimiento de los principios fundamentales [uno de los cuales es la objetividad]. Por ejemplo, la aceptación de un regalo de un cliente puede suponer una amenaza para la objetividad por interés propio; la posibilidad de que tales ofertas se hagan públicas puede suponer una amenaza para la objetividad por intimidación. La importancia de estas amenazas dependerá de la naturaleza, el valor y la intención de la oferta.

(Comité de Ética de la International Federation of Accountants 2005: 30)

La cuestión aquí es que lo que es un nivel aceptable de regalos u hospitalidad en una cultura puede ser muy diferente en otra. Existe una escala móvil entre los regalos y la hospitalidad (gestos simbólicos que indican amistad y que a menudo son recíprocos) y los sobornos (pagos para animar a la gente a hacer cosas que no debería hacer). En la mayoría de los países, los regalos modestos entre contadores y clientes son aceptables, y en la mayoría de los países los sobornos serían inaceptables.

Pero hay zonas grises en medio. ¿Cuándo un regalo o una hospitalidad dejan de ser "insignificantes"? Que un cliente te invite a comer puede ser normal y aceptable, pero ¿qué pasa con un fin de semana de lujo en un hotel elegante? La respuesta vendrá determinada por las influencias culturales.

Del mismo modo, en algunos países es común la "grasa" (o pagos de facilitación): pequeños pagos para animar a la gente a hacer lo que su trabajo les exige. Aunque es un delito que las empresas británicas realicen este tipo de pagos a funcionarios en el extranjero, en muchos países estos pagos son una práctica normal.

Organizaciones y grupos de individuos

Una segunda cuestión se refiere a la observación de que los contables están integrados en grupos dentro de las organizaciones. Nos gustaría destacar aquí dos cuestiones que contribuyen a comprender el comportamiento ético de los contables individuales. Se trata del pensamiento de grupo y de la cultura organizativa.

Los contadores individuales están integrados en muchos grupos diferentes. En un contexto laboral, forman parte de la profesión contable, de una sociedad o empresa, de una organización del sector público o de una organización benéfica y, quizás, de un equipo de auditoría o de gestión. La investigación sugiere que la toma de decisiones éticas de un individuo puede cambiar cuando pasa a formar parte de una agrupación más formal (Hauptman y Hill 1991) o incluso de una gran multitud. Sims (1992) denomina a este fenómeno "pensamiento de grupo". Las características y la dinámica de los grupos a los que pertenecen los contadores pueden, por tanto, afectar a la forma en que los contadores individuales encuentran y resuelven los dilemas éticos. Recientemente, la influencia de la pertenencia a un grupo en el comportamiento ético se ha ampliado a través de la idea del análisis de redes. Podría ser útil pensar en este desarrollo en términos de sitios de redes sociales en línea como Facebook y Bebo. Esta nueva rama de la literatura utiliza el análisis de redes sociales para comprender los patrones de comportamiento ético (Kulik et al. 2008). En otras

palabras, explora si la posición que ocupan los individuos dentro de las redes tiene alguna relación con sus inclinaciones éticas.

Caja 2.10. WorldCom: ¿un ejemplo de "pensamiento de grupo"?

Scharff (2005) reconoció que algunos aspectos del pensamiento de grupo posiblemente contribuyeron al fraude perpetrado en WorldCom.

WorldCom perpetró el mayor fraude contable de la historia de Estados Unidos. World-Com fue multada con 750 millones de dólares, tras haber denunciado irregularidades contables por valor de 11.000 millones de dólares. Varios altos cargos orquestaron el fraude, muchos de los cuales han sido declarados culpables de cargos de fraude y conspiración. Sin embargo, la estructura organizativa y la cultura de WorldCom contribuyeron potencialmente no sólo al fraude, sino también a la duración del mismo.

El pensamiento de grupo es una forma de pensar que las personas adoptan cuando están profundamente involucradas en un grupo cohesionado. Los miembros del grupo se esfuerzan por alcanzar la unanimidad, anulando su motivación para valorar de forma realista las alternativas de actuación. A menudo se caracteriza por la arrogancia y niveles excesivos de lealtad ciega al grupo.

En WorldCom, se hacía mucho hincapié en el trabajo en equipo y en ser "jugadores de equipo". El personal asistía regularmente a ejercicios de "formación de equipos". Se ejercía una gran presión sobre los empleados para que fueran leales al grupo. A una contadora de nivel medio se le pidió en repetidas ocasiones que falsificara las cifras contables y acabó accediendo después de mucho convencerla de que era en interés del grupo. Finalmente fue condenada a cinco meses de cárcel por su participación en el fraude.

El pensamiento de grupo puede ayudar a explicar algunos de los problemas y actividades fraudulentas de WorldCom, así como las presiones que se ejercieron sobre los empleados durante el periodo en que se produjo el fraude.

Rockness y Rockness (2005) y Kulik y colegas (2008) insinúan que las predisposiciones éticas también se ven afectadas por la cultura organizativa en general y Douglas y colegas (2001) encontraron un claro vínculo entre la cultura organizativa dentro de las grandes firmas de contabilidad y las predisposiciones éticas. De hecho, varios estudios han demostrado que los valores personales suelen tener poco impacto en las decisiones éticas en los negocios o en los contextos organizativos (Shafer et al. 2001; véase también Akaah y Lund 1994; Finegan 1994, en Shafer et al. 2001). De hecho, Sims y Brinkman (2005) sugieren que la cultura corporativa dentro de Enron desempeñó un papel muy influyente en la desaparición de la empresa. Grey (1998) sugiere que los entornos organizativos en los que se desarrolla el trabajo suelen carecer del tipo de emoción que suele asociarse a la identificación y resolución de dilemas éticos.

La literatura también sugiere que la ética individual a menudo puede cambiar dependiendo de la posición y el nivel (o los subgrupos) que un individuo ocupa dentro de una organización. Ponemon (1990), por ejemplo, descubrió que la sofisticación en el razonamiento ético de los contadores

aumenta a medida que alcanzan niveles de supervisión dentro de la empresa, pero luego disminuye entre los gerentes y socios. Sugiere una serie de posibilidades para sus hallazgos, incluyendo influencias sociales conflictivas en diferentes niveles jerárquicos y la posibilidad de procesos de autoselección en el trabajo. En otras palabras, ciertos tipos de individuos están motivados para convertirse en directivos o socios y/o ciertos tipos de individuos, con ciertos rasgos de carácter, son seleccionados para esos puestos. El trabajo de Tyson (1990), sin embargo, sugeriría que los individuos generalmente piensan que son más éticos que sus pares y compañeros de trabajo.

Estos estudios sugieren, por tanto, que existe una compleja interrelación entre el pensamiento ético individual y los contextos nacionales y organizativos en los que se inserta cada contador.

Categorización: la ética y las funciones que desempeñan los contadores

El debate anterior sobre los contextos en los que operan los contadores puso de relieve diferentes grupos relacionados con el trabajo. Sin embargo, no hace falta decir que los contadores también son miembros de muchos tipos diferentes de grupos fuera del trabajo, por ejemplo, clubes deportivos, organizaciones de voluntariado, grupos religiosos y, por supuesto, la familia y otras unidades relacionales. Basándose en estas observaciones, algunos investigadores se han preguntado si los contables individuales piensan sobre cuestiones éticas de diferentes maneras en estos diferentes compartimentos de sus vidas y, si es así, cómo surgen estas diferentes categorías de pensamiento. Muchos de estos estudios se basan en teorías de la psicología cognitiva.

Algunos de estos estudios comienzan pensando en la forma en que los seres humanos procesan la información. El estudio del modo en que la información se codifica en la memoria es un tema central tanto en la teoría del aprendizaje como en la psicología cognitiva (Tajfel y Fraser 1990). En ambos casos se ha conceptualizado utilizando la noción de categorización (Tajfel y Fraser 1990; Hewstone et al. 1993). Según la teoría del aprendizaje predominante, el proceso de categorización implica aprender a atribuir propiedades específicas a determinados grupos de objetos (Stahlberg y Frey 1988, en Tajfel y Fraser 1990). Los teóricos del aprendizaje sugieren que las conexiones resultantes se organizan y almacenan en estructuras de memoria cognitiva denominadas esquemas³ (Fiske y Taylor 1984; Schwarz 1985, en Hewstone et al. 1993; Choo 1989). Se supone que estos esquemas dirigen la atención hacia la información relevante y guían su interpretación y evaluación. Así pues, se considera que las categorizaciones desempeñan un papel primordial en el desarrollo de la comprensión del mundo por parte de un individuo y en la identificación de formas adecuadas de comportarse en él (véase Fogarty 1992).

En la literatura de la psicología cognitiva, la noción de guion se ha desarrollado para reflejar la función que desempeñan las secuencias de acciones en la formación de la base de diferentes roles de comportamiento, por ejemplo, visitar a un médico, ir al supermercado o, lo que es más pertinente, realizar una auditoría. Se argumenta que las estructuras de conocimiento escritural⁴

³ Un esquema es una noción abstracta que se refiere a las estructuras de conocimiento que los individuos pueden emplear inconscientemente para organizar y dar sentido a las situaciones sociales y organizativas (Fiske y Kinder 1981, en Choo 1989).

⁴ La metáfora del guión de actores/actrices puede ser útil para explicar este argumento. Los esquemas pueden concebirse como el guión que sigue un actor en una película. El guión proporciona al actor una comprensión de la situación y también una idea de lo que se espera que diga y de cómo se espera que actúe.

conservan el conocimiento de las secuencias esperadas de comportamientos, acciones y acontecimientos.

Si convertirse en contador se asocia con la adquisición de un guión cognitivo "contable" relacionado, entonces esto tiene implicaciones obvias para la forma en que los contadores pueden experimentar las cuestiones éticas como contadores. Sin embargo, esta investigación también apunta a una posibilidad más interesante. Puede ser que los contadores respondan a cuestiones éticas similares de forma diferente dependiendo del contexto cognitivo en el que se experimenten o se encuentren. Un estudio de Weber (1990), por ejemplo, descubrió que el nivel de razonamiento moral de los directivos es inferior en situaciones de decisión relacionadas con el trabajo en comparación con dilemas no relacionados con el trabajo, y otro estudio de Trevino (1992) sugiere de forma similar que los diferentes valores, normas y comportamientos están asociados con diferentes "dominios vitales".

Hagamos una pausa aquí y veamos si podemos desarrollar el modelo que hemos introducido anteriormente. A partir de esta breve introducción a la literatura sobre ética, organizaciones y grupos, parece que nuestra apreciación de los dilemas éticos puede verse influida por una complicada mezcla de atributos personales y condiciones estructurales (véase la figura 2.4).

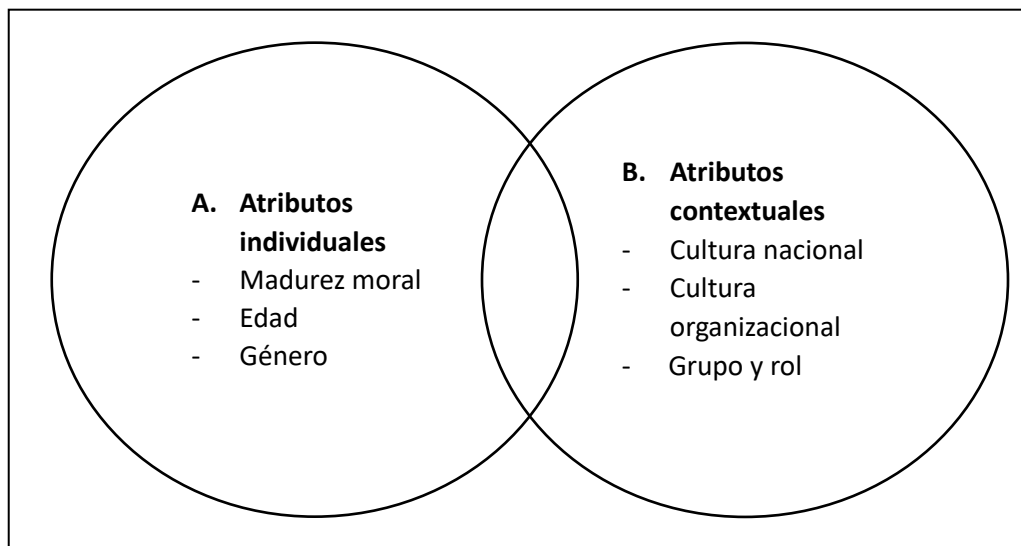


Figura 2.4. Modelación de la ética profesional: atributos contextuales.

Caja 2.11. Visita a un restaurante: un guión cognitivo

La mayoría de nosotros hemos visitado un restaurante muchas veces. Por lo tanto, tenemos un guión cognitivo de lo que supone esa visita. El guión cognitivo de ir a un restaurante consiste en entrar, pedir, comer, pagar y salir. Cada aspecto puede desglosarse aún más. Comer, por ejemplo, se convierte en:

El cocinero da la comida al camarero; el camarero da la comida al cliente; el cliente come la comida.

Este proceso nos resulta tan familiar que no necesitamos pensar en él. Sólo cuando ocurre algo

que normalmente no está en el guión nos damos cuenta de ello, por ejemplo, cuando a un camarero se le cae accidentalmente una bandeja.

LA ÉTICA Y LA NATURALEZA DEL DILEMA ÉTICO SITUACIONAL

Hasta ahora, este capítulo ha sugerido que tanto los atributos individuales como las características estructurales o contextuales generales influyen en la ética individual. Sin embargo, algunos estudios también sugieren que la estructura y los atributos de los problemas éticos en sí mismos pueden tener un impacto significativo en la forma en que los individuos conceptualizan y responden a dilemas específicos. Esta sección del capítulo presenta varios intentos dentro de la literatura para modelar la estructura de los problemas éticos en sí mismos.

Una parte importante de la bibliografía sobre ética empresarial se centra en la ética situacional. La principal premisa de este modelo es que tanto la naturaleza de las cuestiones éticas como la respuesta de un individuo a ellas se verán influidas por el contexto en el que se encuentre la cuestión. Aunque no se relaciona explícitamente en la bibliografía, existe un vínculo obvio entre la ética situacional y el concepto de categorización antes mencionado. La bibliografía analiza dos tipos principales de influencias situacionales: los elementos relacionados con el tema y los elementos relacionados con el contexto. Como ya hemos dicho, se ha demostrado que algunas de las cuestiones específicas del contexto, como la edad, el sexo y el entorno organizativo, tienen un impacto significativo en la forma en que los individuos interpretan sus obligaciones éticas y responden a las cuestiones éticas. Sin embargo, este cuerpo de investigación también reconoce que la naturaleza de las cuestiones éticas en sí mismas también es importante para comprender la predisposición ética de un individuo hacia ellas. Esta sección se centra específicamente en dos elementos relacionados con las cuestiones: en primer lugar, la intensidad moral y, en segundo lugar, el encuadre moral.

Intensidad moral

Jones (1991; véase también Leitsch 2004) sugiere que la intensidad moral de una cuestión se verá influida por seis factores.

1. La naturaleza de las consecuencias
2. El consenso social
3. La posibilidad de efecto
4. La inmediatez temporal
5. La proximidad
6. La concentración del efecto.

La naturaleza de las consecuencias se refiere a la magnitud del resultado de las propias acciones; considérense, por ejemplo, las consecuencias de robar unos cuantos bolígrafos del armario de una oficina en comparación con robar un bebé de una unidad de maternidad. El consenso social se refiere a la actitud social general hacia una cuestión concreta. La posibilidad del efecto se refiere a la probabilidad de que se produzca un determinado conjunto de consecuencias como consecuencia de la acción de un individuo. La inmediatez temporal se refiere a la rapidez con la

que las consecuencias pueden hacerse efectivas, mientras que la proximidad se refiere a la cercanía de los individuos que pueden verse afectados por las acciones de uno. El último elemento, la concentración del efecto, se refiere al número de personas que pueden verse afectadas por una acción concreta (Jones 1991). Los elementos de este modelo son fácilmente aplicables a las decisiones contables y empresariales en particular. El consenso social en relación con la contaminación medioambiental, por ejemplo, ha cambiado considerablemente. También es fácil ver cómo puede ser más aceptable defender un determinado proyecto de inversión si las posibles repercusiones negativas son inciertas y no es probable que se materialicen hasta dentro de muchos años.

Aunque puede ser difícil aislar el impacto específico de cualquiera de estos factores, la literatura sugiere que la interrelación entre ellos tendrá una influencia significativa en la forma en que un individuo se comprometerá con una cuestión ética particular.

Caja 2.12. Intensidad moral y piratería musical

Uno de los problemas relacionados con la lucha contra la piratería musical, muy extendida a menudo en las descargas de sitios web, es que esta práctica suele considerarse de baja intensidad moral.

- Es poco probable que las consecuencias sean graves, dada la extrema improbabilidad de ser descubierto.
- Dado que muchas otras personas lo hacen, se percibe como algo socialmente aceptable.
- La persona que copia la música puede pensar que su acción no tiene ningún efecto real (a pesar del indudable efecto económico sobre los artistas y las productoras, y del efecto sobre la sociedad en general, en forma de aumento del costo de la música).
- Puede parecer que no hay efectos inmediatos o a corto plazo.
- Las empresas musicales son corporaciones muy distantes y anónimas, por lo que la proximidad es escasa o nula.

Por último, se considera que engañar a una entidad institucional como una empresa tiene un efecto menos concentrado que engañar a un individuo o individuos.

Encuadre moral

La cuestión asociada del encuadre moral sugiere que los individuos responden a los dilemas éticos de diferentes maneras dependiendo del marco dentro del cual se experimentan. Dos líneas de investigación desarrollan esta premisa. En primer lugar, la investigación lingüística sugiere que los individuos pueden responder a los problemas de forma diferente dependiendo de los marcos lingüísticos en los que se discutan. Las palabras (y los números) que se utilizan para enmarcar un asunto pueden afectar literalmente a nuestro pensamiento moral sobre el mismo.

Una segunda línea de investigación explora las influencias espaciales en el pensamiento ético (Bachelard 1994). Mientras que Jones, por ejemplo, analiza el impacto potencial de la proximidad, esta nueva línea de investigación explora la influencia de la ubicación y el lugar de forma más general en el pensamiento ético de un individuo. Por ejemplo, hace algún tiempo, un arquitecto

que conocemos participó en el diseño de un nuevo hospital. En conversaciones con el cliente, el equipo de diseño, del que él formaba parte, decidió situar la sala de dirección en el mismo bloque que la unidad de cuidados intensivos, con la esperanza de que esta ubicación pudiera recordar de algún modo a la dirección el impacto humano de las decisiones que estaban tomando.

Por lo tanto, estos elementos relacionados con los problemas también pueden contribuir a comprender cómo los contadores a nivel individual pueden experimentar o responder a los problemas éticos en la práctica. Las características lingüísticas y espaciales específicas de la práctica contable pueden estar relacionadas con la forma en que se enmarcan las cuestiones éticas y cómo las experimentan posteriormente los contadores profesionales. Dentro de la literatura, existe una preocupación particular por el lenguaje aséptico, técnico y algorítmico que a menudo enmarca las decisiones de inversión y otras cuestiones éticas dentro de los libros de texto de contabilidad y de la profesión contable en general. Broadbent (1998; véase también DeMoss y McCann 1997), por ejemplo, insinúa que la "*lógica contable*" reduce la intensidad moral porque excluye la emoción, y McPhail (2001) sugiere que las técnicas de gestión deshumanizan a las personas al representarlas como objetos en términos técnicos y éticamente neutros.

En la figura 2.5 hemos incluido estos elementos en nuestro modelo. Como puede ver, intentar describir los factores que pueden influir en la forma en que los contadores a nivel individual experimentan los dilemas éticos es una cuestión compleja (Buchan 2005). Sin embargo, esperamos que pueda ayudarle a empezar a entender sus propias respuestas a las cuestiones éticas y también lo difícil que puede ser cambiar estas respuestas.

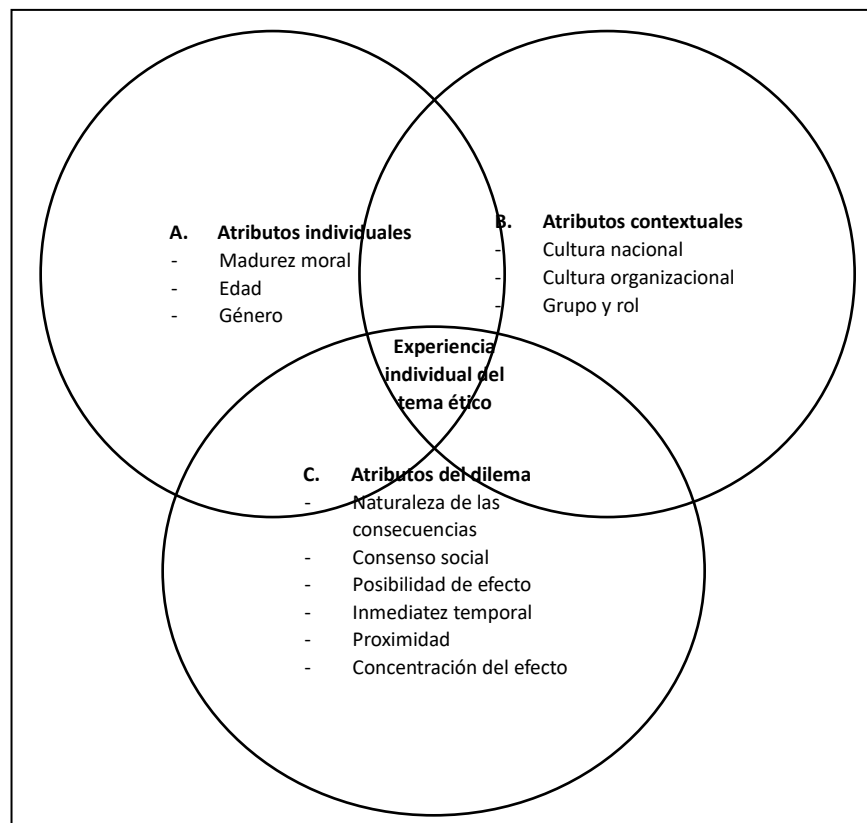


Figura 2.5. Modelación de la ética profesional: perspectivas empíricas.

RESUMEN

Este capítulo se ha basado en algunos de los estudios empíricos dentro de la literatura de filosofía moral para describir los tipos de cuestiones que pueden afectar a la forma en que los contadores experimentan las cuestiones éticas. El capítulo comenzó explorando algunas pruebas empíricas que sugieren que los contadores y los estudiantes de contabilidad no parecen estar tan desarrollados moralmente como cabría esperar de ellos, o al menos como nos gustaría que lo estuvieran. Sin embargo, observamos que la preocupación por las competencias éticas de los miembros no parece estar aislada de la profesión contable. Parece haber una creciente preocupación entre las profesiones establecidas en general por las inclinaciones éticas de médicos, abogados e ingenieros, así como de los contadores.

Sin embargo, la literatura psicológica sugiere que el desarrollo ético de los estudiantes y profesionales de la contabilidad puede estar específicamente relacionado con su papel como contadores. Estos estudios plantean la interesante perspectiva de que los contadores pueden pensar de forma diferente sobre la ética en distintos ámbitos de su vida. Algunas publicaciones relacionadas también sugieren que cualquier debate sobre la ética de los contadores debe tener en cuenta las diferencias culturales y también el entorno organizativo en el que se encuentran. Por último, el capítulo ha sugerido que es probable que las experiencias de los contadores en materia de ética varíen en función de su edad, sus características de género, su posición dentro de una organización y la naturaleza y el encuadre de la cuestión en sí.

A partir de este breve análisis de la literatura descriptiva/empírica sobre ética, es posible comenzar a modelar la compleja mezcla de factores que pueden influir en la forma en que los contadores individuales se enfrentan a los dilemas éticos en la práctica, y hemos intentado modelar estos factores en la figura 2.5.

Una vez exploradas algunas de las cuestiones que pueden influir en el modo en que los contadores responden a las cuestiones éticas en la práctica, en el siguiente capítulo exploraremos la cuestión normativa de cómo *deben* comportarse los contadores.

PREGUNTAS

1. Describa algunos de los factores que pueden influir en la forma en que los contadores experimentan los dilemas éticos en la práctica.
2. ¿Cómo contribuye la idea de intensidad moral a nuestra comprensión de la contabilidad y la ética?
3. Explique cómo podría desarrollar un programa de ética profesional que intentara generar una ética del cuidado.
4. Explique la idea de categorización en relación con las predisposiciones éticas.
5. Discuta si cree que la cultura nacional desempeña un papel importante en las respuestas de los contadores a los dilemas éticos.

RECURSOS

Películas

Enron: The smartest guys in the room (2005), director Alex Gibney; de la película basada en el libro, B. McLean and P. Elkind (2003) *The smartest guys in the room: The amazing rise and scandalous fall of Enron* (New York: Doubleday).

The Apartment (1960); echa un vistazo a esta película en la que Jack Lemmon interpreta a un contador de una gran compañía de seguros que permite a varios directivos utilizar su piso para relaciones extramatrimoniales con la esperanza de conseguir un ascenso.

iTunes podcasts

Building ethical and effective companies, J. Joseph, L. Holmes and N. Pickus, Kenan Institute for Ethics, Duke University, Durham, NC.

Institutional cultures: The dynamics of ethical change in business, higher education, religion and the military, 2007, Noah Pickus, Director of the Kenan Institute for Ethics, Duke University, Durham, NC; Suzanne Shanahan, Assistant Professor of Sociology, Duke University.

Personal ethics and public decision-making, Nancy Kassebaum Baker, Alice M. Rivlin and Steve Tobocman, The Ford School's Lecture Series, The Ford School of Public Policy, University of Michigan.

Websites

BBC Radio 4, *Women's Hour*, 'Women as whistle-blowers', available online at: <www.bbc.co.uk/radio4/womanshour/2002_40_thu_01.shtml>; short radio programme extract on the role of women as whistle-blowers.

Gallup poll on honesty and ethics among professionals, available online at: <<http://poll.gallup.com/poll/1654/Honesty-Ethics-Professions.aspx>>.

IFAC Code of Ethics, available online at: <www.ifac.org>.

LECTURAS

Accounting ethics and gender

Bebbington, J., Thomson, I. and Wall, D. (1997) 'Accounting students and constructed gender: An exploration of gender in the context of accounting degree choices' *Journal of Accounting Education*, 15(2): 241–267.

Broadbent, J. (1998) 'The gendered nature of accounting logic: Pointers to an accounting that encompasses multiple values', *Critical Perspectives on Accounting*, 9: 267–297.

Craig Keller, C., Smith, K.T. and Smith, L.M. (2007) 'Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants?', *Critical Perspectives on Accounting*, 18: 299–315.

Kirkham, L.M. and Loft, A. (1993) 'Gender and the construction of the professional accountant', *Accounting, Organizations and Society*, 18(6): 507–558.

Ethics culture and contexts

- Boyce, G. (2008) 'The social relevance of ethics education in a global(ising) era: From individual dilemmas to systemic crises', *Critical Perspectives on Accounting*, 19: 255–290.
- Cohen, J.R., Pant, L.W and Sharp, D.J. (1992) 'Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting', *Journal of Business Ethics*, 11: 687–700.
- Fogarty, T.J. (1995) 'Accountant ethics: A brief examination of neglected sociological dimensions', *Journal of Business Ethics*, 14(2): 103–115.
- Grey, C. (1998) 'On being a professional in a Big Six Firm', *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6): 569–587.
- Hauptman, R. and Hill, F. (1991) 'Deride, abide or dissent: On the ethics of professional conduct', *Journal of Business Ethics*, 10: 37–44.
- Ryan, J.J. (2001) 'Moral reasoning as a determinant of organizational citizenship behaviors: A study in the public accounting profession', *Journal of Business Ethics*, 33: 233–244.
- Shafer, W.E. (2002) 'Ethical pressure, organizational–professional conflict, and related work outcomes among management accountants', *Journal of Business Ethics*, 38: 263–275
- Yuthas, K., Dillard, F. and Rogers, R.K. (2004) 'Beyond agency and structure: Triple-loop learning', *Journal of Business Ethics*, 51: 229–243.

Ethics roles and categorization

- Fogarty, T.J. (1992) 'Organisational socialisation in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research', *Accounting, Organizations and Society*, 17(2): 129–149.
- Tajfel, H. and Fraser, C. (1990) *Introducing social psychology* (Harmondsworth: Penguin Books).
- Trevino, L.K. (1992) 'Moral reasoning and business ethics: Implications for research, education and management', *Journal of Business Ethics*, 11: 445–459.
- Weber, J. (1990) 'Measuring the impact of teaching ethics to future managers: A review, assessment and recommendations', *Journal of Business Ethics*, 9(3): 183–190.

Kohlberg and Gilligan

- Reiter, S. (1996) 'The Kohlberg–Gilligan controversy: Lessons for accounting ethics education', *Critical Perspectives on Accounting*, 7: 33–54.

Predispositions of accountants

- Bebbington, J. and Helliard, C. (2004) *Taking ethics to heart* (Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland).
- Gray, R.H., Bebbington, J. and McPhail, K. (1994) 'Teaching ethics and the ethics of teaching: Educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting', *Accounting Education*, 3: 51–75.
- Jeter, L. (2003) *Disconnected: Deceit and betrayal at WorldCom* (Hoboken, NJ: Wiley).
- Loeb, S.E. (1991) 'The evaluation of outcomes of accounting ethics education', *Journal of Business Ethics*, 10(2): 77–84.
- Ponemon, L.A. (1992) 'Ethical reasoning and selection: Socialization in accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 17(3/4): 239–258.

Poneman, L.A. (1990) 'Ethical judgements in accounting: A cognitive-development perspective', *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2):191–215.

Situational ethics and framing

Jones, T.M. (1991) 'Ethical decision making by individuals in organisations: An issuecontingent model', *Academy of Management Review*, 16(2): 366–395.

REFERENCIAS

- Abdolmohammadi, M.J. and Barker, C.R. (2006) 'Accountants' value preferences and moral reasoning', *Journal of Business Ethics*, 69: 11–25.
- Akaah, I.P. and Lund, D. (1994) 'The influence of personal and organizational values on marketing professionals' ethical behaviour', *Journal of Business Ethics*, 13: 417–430.
- Amernic, J. and Craig, R. (2004) 'Reform of the accounting education in the post-Enron era: Moving accounting "Out of the Shadows" ', *Abacus*, 40(3): 342–378.
- Arlow, P. (1991) 'Personal characteristics in college students' evaluations of business ethics and corporate social responsibility', *Journal of Business Ethics*, 10: 63–69.
- Armstrong, M.B. (1987) 'Moral development and accounting education', *Journal of Accounting Education*, 5: 27–43.
- Arnold, D.F., Bernardi, R.A., Neidermeyer, P.E. and 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: 327–340.
- Bachelard, G. (1994) *The poetics of space* (Boston, MA: Beacon Press).
- Bay, D. (2002) 'A critical evaluation of the use of the audit in accounting ethics research', *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2): 159–177.
- Bebbington, J. and Helliard, C. (2004) *Taking ethics to heart* (Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland).
- Bebbington, J., Thomson, I. and Wall, D. (1997) 'Accounting students and constructed gender: An exploration of gender in the context of accounting degree choices', *Journal of Accounting Education*, 15(2): 241–267.
- Beets, S.D. and Killough, L.N. (1990) 'The effectiveness of a complaint-based ethics enforcement system: Evidence from the accounting profession', *Journal Of Business Ethics*, 9: 115–126.
- Beggs, J.M. and Dean, K.L. (2006) 'Legislated ethics or ethics education?: Faculty views in the post-Enron era', *Journal of Business Ethics*, 71: 15–37.
- Borkowski, S.C. and Ugras, Y.F. (1992) 'The ethical attitudes of students as a function of age, sex and experience', *Journal of Business Ethics*, 11(12): 961–979.
- Broadbent, J. (1998) 'The gendered nature of accounting logic: Pointers to an accounting that encompasses multiple values', *Critical Perspectives on Accounting*, 9: 267–297.
- Bruneau, M. (1994) 'Strategies to enhance the well-being of the civil engineering profession', *Journal of Professional Issues in Education and Practice*, 120(4), July: 341–359.
- Buchan, H.F. (2005) 'Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior', *Journal of Business Ethics*, 61: 165–181.
- Choo, F. (1989) 'Cognitive scripts in auditing and accounting behavior', *Accounting, Organizations and Society*, 14(5/6): 481–493.

- Cohen, J.R., Pant, L.W and Sharp, D.J. (1992) 'Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting', *Journal of Business Ethics*, 11: 687–700.
- David, J.M., Kantor, J. and Greenberg, I. (1994) 'Possible ethical issues and their impact on the firm: Perceptions held by public accountants', *Journal of Business Ethics*, 13: 919–937.
- Davis, J.R. and Welton, R.E. (1991) 'Professional ethics : Business students' perception', *Journal of Business Ethics*, 10(6): 451–463.
- DeMoss, M.A. and McCann, G.K. (1997) 'Without a care in the world: The business ethics course and its exclusion of a care perspective', *Journal of Business Ethics*, 16(4): 435–443.
- Denham, R.A. (ed.) (1991) *Ethical responsibility in business and the accounting profession: Issues, opportunities and education* (Alberta, Canada: University of Alberta).
- Douglas, P.C., Davidson, R.A. and Schwartz, B.N. (2001) 'The effect of organisational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgement', *Journal of Business Ethics*, 34: 101–121.
- Edwards J.R. (2001) 'Accounting regulation and the professionalisation process: An historical essay concerning the significance of P.H. Abbott', *Critical Perspectives on Accounting*, 12: 675–696.
- Eynon, G., Hill, N.T. and Stevens, K.T. (1997) 'Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession', *Journal of Business Ethics*, 16: 1297–1309.
- Fleming, A.I.M. (1996) 'Ethics and accounting education in the UK: A professional approach?', *Accounting Education*, 5(3): 207–217.
- Finegan, J. (1994) 'The impact of personal values on judgements of ethical behaviour in the workplace', *Journal of Business Ethics*, 13: 747–755.
- Fiske, S.T. and Kinder, D.R. (1981) 'Involvement, expertise and schema use: Evidence from political cognition', in N. Cantor and J.F. Kihlstrom (eds), *Personality, cognition and social interaction* (Hillsdale, N.J.: Lawrence Erlbaum), 171–190.
- Fiske, S.T. and Taylor, S.E. (1984) *Social cognition* (New York: Random House).
- Florman, S.C. (1987) *The civilized engineer* (New York: St Martin's Press).
- Fogarty, T.J. (1995) 'Accountant ethics: A brief examination of neglected sociological dimensions', *Journal of Business Ethics*, 14(2): 103–115.
- Fogarty, T.J. (1992) 'Organisational socialisation in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research', *Accounting, Organizations and Society*, 17(2): 129–149.
- Forte, A. (2004) 'Business ethics: A study of the moral reasoning of selected business managers and the influence of organizational ethical climate', *Journal of Business Ethics*, 51(2): 167–173.
- Friedman, M. (1970) 'The social responsibility of business is to increase profits', *New York Times Magazine*, 13 Sept.
- Gray, R.H., Bebbington, J. and McPhail, K. (1994) 'Teaching ethics and the ethics of teaching: Educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting', *Accounting Education*, 3: 51–75.
- Grenz, S. (1997) *The moral quest: Foundations of Christian ethics* (Illinois: Inter Varsity Press).
- Grey, C. (1998) 'On being a professional in a Big Six Firm', *Accounting, Organizations and Society*, 23(5/6): 569–587.
- Hafferty, F.W. and Franks, F. (1994) 'The hidden curriculum, ethics teaching and the structure of medical education', *Academic Medicine*, 69(11), November.
- Hauptman, R. and Hill, F. (1991) 'Deride, abide or dissent: On the ethics of professional conduct', *Journal of Business Ethics*, 10: 37–44.
- Herkert, J.R. and Viscomi, V.B. (1991) 'Introducing professionalism and ethics in the engineering curriculum', *Journal of Professional Issues in Engineering Education and Practice*, 117(3), July.
- Hewstone, M., Strube, W., Codol, J. and Stephenson, G.M. (1993) *Introduction to social psychology* (Oxford: Blackwell).

- Huff, B.N. and Kelly, T.P. (1989) 'Quality review and you', *Journal of Accountancy*, 34–40.
- Jakubowski, S.T., Chao, P., Huh, S.K. and Maheshwari, S. (2002) 'A cross-country comparison of the codes of professional conduct of certified/chartered accountants', *Journal of Business Ethics*, 35: 111–129.
- International Federation of Accountants' Ethics Committee (2005) *The Code of Ethics for Professional Accountants* (New York: International Federation of Accountants).
- Jeffrey, C. (1993) 'Ethical development of accounting students, non-accounting business students and liberal arts students', *Issues in Accounting Education*, 8(1): 86–96.
- Jensen L.C. and Wygant, S.A. (1990) 'The developmental self-valuing theory: A practical approach for business ethics', *Journal of Business Ethics*, 9: 215–225.
- Jones, T.M. (1991) 'Ethical decision making by individuals in organisations: An issue-contingent model', *Academy of Management Review*, 16(2): 366–395.
- Karnes, A., Sterner, J., Welker, R. and Wu, F. (1990) 'A bi-cultural comparison of accountants' perceptions of unethical business practices', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3(3): 45–62.
- Koehn, E. (1991) 'An ethics and professionalism seminar in the civil engineering curriculum', *Journal of Professional Issues in Engineering Education and Practice*, 117(2/April): 96.
- Kracher, B., Chatterjee, A. and Lundquist, A. (2002) 'Factors related to the cognitive moral development of business students and business professionals in India and the United States: Nationality, education, sex and gender', *Journal of Business Ethics*, 35: 255–268.
- Kronman, A. (1993) *The last lawyer* (Cambridge, MA: Belknap Press).
- Kucner, L.K. (1993) 'Professional ethics training for engineering firms', *Journal of Professional Issues in Engineering Education and Practice*, 119(2): 170–181.
- Kulik, B.W., O'Fallon, M.J. and Salimath, S.M. (2008) 'Do competitive environments lead to the rise and spread of unethical behavior? Parallels from Enron', *Journal of Business Ethics*, 83(4): 703–723.
- Lane, M.S. (1988) 'Pygmalion effect: An issue for business education and ethics', *Journal of Business Ethics*, 7: 223–229.
- Larson, R. (1987) 'For the members by the members', *Journal of Accountancy* (October): 116–122.
- Lee, T. (1972) 'Company auditing: Concepts & practices', Accountants' Publishing Co. for the Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Lehman, C.R. (1988) 'Accounting ethics: Surviving survival of the fittest', in M. Neimark, T. Tinker and B. Merino (eds), *Advances in public interest accounting*, vol. 2 (Greenwich, CT: JAI Press), 71–82.
- Leitsch, D.L. (2004) 'Differences in the perceptions of moral intensity in the moral decision process: An empirical examination of accounting students', *Journal of Business Ethics*, 53: 313–323.
- Loeb, S.E. (1991) 'The evaluation of outcomes of accounting ethics education', *Journal of Business Ethics*, 10(2): 77–84.
- Low, M., Davey, H. and Hooper, K. (2008) 'Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges', *Critical Perspectives on Accounting*, 19: 222–254.
- Lyonski, S. and Gaidis, W. (1991) 'A cross-cultural comparison of the ethics of business students', *Journal of Business Ethics*, 10: 141–150.
- McCabe, D.L., Dukerich, J.M. and Duttin, J.E. (1991) 'Context, values and moral dilemmas: Comparing the choices of business students and law school students', *Journal of Business Ethics*, 10(12): 951–960.
- McPhail, K.J. (2001) 'The other objective of ethics education: Re-humanising the accounting profession – A study of ethics education in law, engineering, medicine and accounting', *Journal of Business Ethics*, 34: 279–298.

- Mayer, J. (1988) 'Themes of social responsibility: A survey of three professional schools', *Journal of Business Ethics*, 7(4): 313–320.
- Meising, P. and Preble, J.F. (1985) 'A comparison of five business philosophies', *Journal of Business Ethics*, 4: 465–476.
- Merritt, S. (1991) 'Marketing ethics and education: Some empirical findings', *Journal of Business Ethics*, 10: 623–632.
- Miles, S.H., Lane, L.W., Bickle, J., Walker, R.M. and Cassel, C.K. (1989) 'Medical ethics education: Coming of age', *Academic Medicine*, 64, December: 705–714.
- Parker, M. (1995) 'Autonomy, problem-based learning and the teaching of medical ethics', *Journal of Medical Ethics*, 21: 305–310.
- Ponemon, L.A. (1992) 'Ethical reasoning and selection: Socialization in accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 17(3/4): 239–258.
- Poneman, L.A. (1990) 'Ethical judgements in accounting: A cognitive-development perspective', *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2): 191–215.
- Radtke, R. (2008) 'Role morality in the accounting profession: How do we compare to physicians and attorneys?', *Journal of Business Ethics*, 70: 279–297.
- Reiter, S. (1996) 'The Kohlberg–Gilligan controversy: Lessons for accounting ethics education', *Critical Perspectives on Accounting*, 7: 33–54.
- Rest, J. (1983) 'Morality', in P. Mussen (ed.), *Manual of child psychology* (New York: Wiley), 556–629.
- Rockness, H. and Rockness, J. (2005) 'Legislated ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, the impact on corporate America', *Journal of Business Ethics*, 57: 31–54.
- Scharff, M.M. 'Understanding WorldCom's accounting fraud: Did groupthink play a role?', *Journal of Leadership & Organizational Studies*, 11(3): 109–118.
- Schlachter, J. (1990) 'Organisational influences on individual ethical behaviour in public accounting', *Journal of Business Ethics*, 9: 839–853.
- Serwenek, P.J. (1992) 'Demographic and related differences in ethical views among small businesses', *Journal of Business Ethics*, 11(7): 555–566.
- Shafer, W.E., Morris, R.E. and Ketchland, A.A. (2001) 'Effects of personal values on auditors' ethical decisions', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 254–277.
- Sims, R.R. (1992) 'Linking groupthink to unethical behavior in organizations', *Journal of Business Ethics*, 11: 651–662.
- Sims, R. and Brinkman, J. (2005) 'Enron ethics (or: culture matters more than codes)', *Journal of Business Ethics*, 45: 243–256.
- Smith, M.B.E. (1990) 'Should lawyers listen to philosophers about legal ethics?', *Law and Philosophy*, 9: 67–93.
- Smith, A. and Hume, E.C. (2005) 'Linking culture and ethics: A comparison of accountants' ethical belief systems in the individualism/collectivism and power distance contexts', *Journal of Business Ethics*, 62: 209–220.
- Stahlberg, D. and Frey, D. (1988) *Angewandte Psychologie: ein Lehebuch* (Psychologi Verlags Union: Munchen).
- Stanga, K.G. and Turpen, R.A. (1991) 'Ethical judgements on selected accounting issues: An empirical study', *Journal of Business Ethics*, 10: 739–747.
- Tajfel, H. and Fraser, C. (1990) *Introducing social psychology* (Harmondsworth: Penguin Books).
- Tansel, B. (1994) 'Outlook for environmental education in 21st century', *Journal of Professional Issues in Engineering Education and Practice*, 120(1): 129–134.
- Trevino, L.K. (1992) 'Moral reasoning and business ethics: Implications for research, education and management', *Journal of Business Ethics*, 11: 445–459.

- Tyson, T. (1990) 'Believing that everyone else is less ethical: Implications for work behaviour and ethics instruction', *Journal of Business Ethics*, 9: 715–721.
- Webb, J. (1996) 'Inventing the good: A prospectus for clinical education and the teaching of legal ethics in England', *The Law Teacher*, 30(3): 270–294.
- Weber, J. (1990) 'Measuring the impact of teaching ethics to future managers: A review, assessment and recommendations', *Journal of Business Ethics*, 9(3): 183–190.
- Whipple, T.W. and Swords, D.F. (1992) 'Business ethics judgments: A cross-cultural comparison', *Journal of Business Ethics*, 11(9): 671–678.
- Williams, P. (2003) 'Recovering accounting as a worthy endeavor', *Critical Perspectives on Accounting*, 15: 513–517.