

## LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS ACTUALES Y FUTUROS AUDITORES

ITSASO BARRAINKUA AROZTEGI  
Departamento Economía Financiera I  
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU  
[itsaso.barrainkua@ehu.eus](mailto:itsaso.barrainkua@ehu.eus)

MARCELA ESPINOSA PIKE  
Departamento Economía Financiera I  
Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea UPV/EHU  
[marcela.espinosa@ehu.eus](mailto:marcela.espinosa@ehu.eus)

Recibido: 26/07/2016  
Aceptado: 20/09/2016

### RESUMEN

Este trabajo explora los valores profesionales de los auditores en ejercicio así como los de los futuros auditores que inician su carrera profesional. Para ello, el estudio se centra en valores fundamentales de la profesión de auditoría, tales como el interés público, la independencia y el comportamiento profesional, y analiza si estos valores difieren entre auditores en ejercicio y estudiantes de un postgrado de auditoría. El estudio se basa en una encuesta realizada entre 122 auditores españoles y 55 estudiantes de un postgrado de auditoría. Los resultados de este estudio tienen implicaciones para las organizaciones profesionales, las firmas de auditoría, los organismos reguladores y las universidades. Analizar el desarrollo de los valores profesionales de los auditores a lo largo de su carrera contribuye a tomar medidas para la mejora de las decisiones éticas en la auditoría.

**Palabras clave:** Profesión de auditoría, interés público, independencia, comportamiento profesional.

**Clasificación JEL:** M42.

### ABSTRACT

This paper explores auditors' professional values from the perspective of both, experienced auditors as well as new recruits that start their auditing career. To this end, the study focuses on core values of the audit profession, such as public interest,

independence and professional behaviour, and it analyzes whether these values differ between practitioners and students from a postgraduate auditing course. The study is based on a survey to 122 Spanish auditors and 55 students from a postgraduate course in auditing. The results of this study have implications for professional organizations, audit firms, regulators and universities. Analyzing the development of auditors' professional values throughout their career helps propose measures that foster ethical decision making in auditing.

**Keywords:** Auditing profession, public interest, independence, professional behaviour

**JEL classification:** M42.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los profesionales de la auditoría realizan una función esencial para la sociedad. Para que los mercados financieros puedan funcionar de forma efectiva es necesario que las transacciones estén basadas en información financiera que refleje la imagen fiel de las compañías que operan en el mercado.

Sin embargo, la preocupación por la calidad y utilidad de la auditoría ha sido constante durante décadas. La calidad de la información emitida por las empresas que actúan en el mercado y la calidad de la auditoría se han puesto en duda de forma cíclica a raíz de los escándalos empresariales y, más aún, tras la reciente crisis económica. Así, la sociedad ha sido testigo de quiebras empresariales e importantes debilidades en compañías sobre las que los auditores no señalaron riesgo alguno.

La sociedad ha culpado a los auditores por no cumplir sus responsabilidades y a consecuencia de la pérdida de confianza en la profesión, la auditoría se ha visto, en los últimos años, fuertemente inclinada hacia una regulación legal. Sin embargo, el debate sobre la efectividad de los diferentes mecanismos para garantizar un comportamiento profesional por parte de los auditores y mejorar así la calidad de los servicios prestados sigue vigente.

Las críticas que recibe la profesión por parte de las organizaciones profesionales, reguladores y académicos, hacen referencia a la prioridad concedida por las firmas de auditoría a la maximización de beneficios por encima de los objetivos profesionales de la auditoría, que se entienden orientados a la calidad del servicio y el compromiso con el interés público (Gendron, Suddaby y Lam, 2006; Hanlon, 1996; Wyatt, 2004). En este sentido, los fallos de auditoría se han atribuido a la falta de una identidad profesional e insuficiente dedicación a los valores profesionales por parte de los auditores (Clikeman, Schwartz, y Lathan, 2001; Wyatt, 2004).

Según el marco para la calidad de la auditoría propuesto por el organismo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2014), la calidad de la auditoría dependerá del coste destinado a llevar a cabo el encargo y de los valores éticos de los auditores, que se pondrán de manifiesto tanto en la detección de incorrecciones como en la revelación de las mismas, una vez detectadas.

Por lo tanto, para garantizar la fiabilidad del auditor y restaurar la confianza en su función es necesario encontrar mecanismos que mejoren la capacidad de los

auditores para tomar decisiones éticas en un entorno cada vez más difícil. La literatura subraya la influencia de los valores profesionales de los auditores en su comportamiento (Lord y DeZoort, 2001). La concepción del auditor sobre la profesión a la que pertenece y su percepción sobre las implicaciones de formar parte de la misma, pueden influir en la forma en la que el auditor identifica y responde a los dilemas éticos que se le presentan en el ejercicio de su profesión. Por lo tanto, para avanzar en el conocimiento de las decisiones éticas en auditoría resulta relevante explorar los valores profesionales de los auditores españoles. Asimismo, esta investigación responde a la preocupación mostrada por académicos y organizaciones profesionales sobre cómo el contexto de las firmas de auditoría puede influir en los valores éticos y profesionales de los auditores.

Las organizaciones profesionales y los académicos han subrayado la necesidad de que se desarrollen los valores profesionales y se inculquen las responsabilidades que el auditor tiene con la sociedad desde el periodo de formación del auditor (Elias, 2006; 2008). Así, de acuerdo con Warren y Parker (2009) consideramos relevante explorar como se construye la identidad profesional de los futuros auditores que se encuentran en periodo de formación.

Por lo tanto, el objetivo del estudio es explorar los valores profesionales de los auditores en ejercicio así como los de los futuros auditores que inician su carrera profesional. El estudio se basa en una encuesta realizada entre 122 auditores españoles y 55 estudiantes de un postgrado de auditoría. De este modo, el estudio analiza si los valores profesionales de los estudiantes de postgrado difieren de los de los auditores experimentados.

Con el objetivo de explorar los valores profesionales de los auditores así como la visión sobre la profesión a la que pertenecen, este trabajo se centra en los siguientes aspectos fundamentales de la profesión de auditoría: (i) interés público y las responsabilidades del auditor; (ii) independencia y su regulación; (iii) la percepción sobre el comportamiento profesional de los auditores.

Los resultados de este estudio tienen implicaciones para las organizaciones profesionales, las firmas de auditoría, los reguladores y las universidades. Analizar el desarrollo de los valores profesionales de los auditores a lo largo de su carrera supone contribuciones prácticas para mejorar la toma de decisiones éticas en la auditoría. Así, los resultados de este estudio son de utilidad para proponer medidas aplicables a la educación, reclutamiento y desarrollo profesional de los auditores.

Por otra parte, este trabajo proporciona un mayor conocimiento del perfil de los futuros auditores. Uno de los objetivos de la profesión de auditoría, con el fin de mejorar el comportamiento ético de los profesionales y en consecuencia la calidad de la auditoría, debería ser la de atraer a miembros con altas cualidades, no sólo en relación a los conocimientos técnicos, sino también en relación a los valores profesionales (Abdolmohammadi, Read, y Scarbrough, 2003).

El trabajo se estructura de la siguiente forma: tras esta introducción, en el segundo apartado se presenta la revisión de la literatura y las preguntas de investigación planteadas en el estudio. En el tercer apartado, se expone la metodología utilizada y en el cuarto apartado, se presentan los resultados obtenidos y su discusión. Finalmente, en el quinto se recogen las conclusiones alcanzadas, así como las limitaciones del trabajo y futuras líneas de investigación.

## 2. REVISIÓN DE LA LITERATURA Y PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

### 2.1. La auditoría como profesión

“La contabilidad es una práctica esencial y una profesión vital” (Duska, Duska y Ragatz, 2011, p.4). Para que los negocios y mercados financieros funcionen de forma eficiente es necesario disponer de información fiable y precisa sobre las transacciones realizadas. Por lo tanto, el papel del auditor en constatar la veracidad de la información financiera es crucial.

La auditoría ha sido históricamente presentada como una profesión altamente respetada. La organización institucional de la auditoría, el conocimiento específico, la existencia de un código ético y el servicio a la sociedad son características comunes a las principales profesiones (Cowton, 2009). En palabras de Larson (1977) la sociedad otorga a las profesiones un poder y prestigio especial. La sociedad les concede estas recompensas porque las profesiones tienen una competencia especial basada en el conocimiento abstracto, y porque las profesiones se consagran al servicio del interés público, por encima de los incentivos materiales. Así, el conocimiento abstracto sitúa al auditor en una situación de poder sobre aquellos que no son miembros de la profesión y que, por lo tanto, no pueden juzgar la calidad del servicio que presta el auditor (Cowton, 2009). Por lo tanto, es necesario que los miembros de la profesión actúen de acuerdo con los estándares éticos y profesionales para que no abusen de su poder (Gaa, 1990).

Este contrato con la sociedad queda reflejado en el código de ética de la IFAC que establece que “Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja”.

Hall (1968) afirma que además de las características estructurales, tales como una organización profesional autónoma, la acreditación de sus miembros o los códigos de ética, las profesiones se caracterizan también por sus atributos actitudinales. Según el autor, estos aspectos actitudinales reflejan la visión de los profesionales sobre su trabajo y así, estas actitudes están relacionadas con su comportamiento.

Este trabajo se centra en los aspectos actitudinales de la profesión de auditoría. Así, con el objetivo de analizar si la visión sobre la profesión y sus valores difiere entre los estudiantes de un postgrado de auditoría y los auditores, este trabajo se centra en los siguientes valores fundamentales de la profesión de auditoría: Interés público, independencia y comportamiento profesional.

### 2.2. Interés público y responsabilidades del auditor

El interés público es un concepto fundamental para la profesión contable. Sin embargo, pocos estudios han tratado de esclarecer su significado y lo que éste representa para los profesionales (Davenport y Dellaportas, 2009). El interés público ha sido definido como los intereses de los terceros que confían en las opiniones de los miembros de la profesión contable (Parker 1987, p. 509). En un estudio llevado a cabo entre profesionales contables australianos, Davenport y Dellaportas (2009) examinaron

la interpretación del interés público. Los autores encontraron que en el proceso de formación de los profesionales de la contabilidad el significado del interés público se transfiere con éxito. Sin embargo, la formación recibida no es tan eficaz al orientar a los profesionales contables sobre cómo se debe aplicar la idea del interés público cuando surgen los conflictos de interés. En este sentido, consideramos importante conocer cómo entienden el interés público y las responsabilidades del auditor los actuales profesionales y los futuros auditores que van a acceder a la profesión.

Cabe esperar que los cursos universitarios fomenten la responsabilidad de los contables con el público en general. Sin embargo, los fallos de auditoría se han atribuido a la falta de un comportamiento ético, y por lo tanto, el éxito de las universidades en la mejora de los valores fundamentales de la profesión ha sido cuestionada (Espinosa-Pike, 2001; Gonzalo Angulo, 2013; Helliard y Bebbington, 2004).

La literatura en el área de contabilidad ha demostrado que una mayor experiencia conlleva un compromiso profesional superior (Aranya, Pollock y Amernic, 1981; Gendron et al., 2006; Goetz, Morrow y McElroy, 1991; Jeffrey, Weatherholt y Lo, 1996). Sin embargo, diferentes autores (Gendron et al., 2006; Shafer, Lowe y Fogarty, 2002; Wyatt, 2004) argumentan que la prioridad concedida por las firmas de auditoría a la maximización de beneficios por encima de los objetivos profesionales de la auditoría puede haber influido de forma negativa en las actitudes de los auditores hacia la profesión. Anderson-Gough, Grey y Robson (2000) analizaron el proceso de socialización mediante el cual los auditores asumen su identidad profesional. Los autores llegaron a la conclusión de que el cliente es central en el discurso del auditor.

Debido a la importancia del interés público en la profesión contable y la auditoría, un objetivo de este estudio es avanzar en la comprensión de cómo la percepción del interés público evoluciona a través de la carrera profesional. Así las preguntas de investigación que planteamos son las siguientes:

*Pregunta de Investigación 1a:* ¿Cuál es el compromiso de los auditores y los estudiantes del postgrado de auditoría con el interés público y con las responsabilidades del auditor?

*Pregunta de Investigación 1b:* ¿Cómo difiere el compromiso con el interés público y con las responsabilidades del auditor entre auditores y estudiantes del postgrado de auditoría?

### **2.3. Independencia y regulación**

La independencia se ha considerado históricamente como el valor central de la profesión de auditoría (Suddaby, Gendron y Lam, 2009). La independencia del auditor está sometida a un continuo debate acerca de cómo la regulación de auditoría puede influir en el comportamiento de los auditores, y qué normas son más eficaces para minimizar el riesgo de que los auditores no realicen su trabajo con independencia. A raíz de los escándalos empresariales de inicios de los 2000 se han tomado medidas para mejorar la independencia de los auditores, tales como la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) en Estados Unidos o la Octava Directiva en la Unión Europea. De este modo, la regulación en materia de auditoría ha tendido a incluir más prohibiciones y a otorgar un papel más activo a los reguladores de la profesión (Humphrey, Moizer y Turley, 2006). Sin embargo, algunos autores sostienen que la independencia es un estado mental y que, por

lo tanto, no es posible regular todas las situaciones que amenazan la independencia (Gaa 2006, Humphrey et al. 2006). Así, en un estudio realizado por Beattie, Fearnley y Hines (2013) en el Reino Unido, los autores revelaban que los socios de auditoría percibían que muchos de los aspectos del régimen de regulación post-SOX estaban excesivamente basados en normas y tenían poco impacto en la calidad real de la auditoría.

En esta misma línea se manifiestan Gendron et al. (2006, p. 172) al afirmar que “Si bien la independencia del auditor era antes vista principalmente como una posición ético-moral, es vista hoy cada vez más como un objeto que puede ser regulado a través de las normas promulgadas en los códigos de ética y/o regulaciones gubernamentales, y verificado a través de revisiones e inspecciones”. Así, según estos autores esta regulación de la independencia contrasta con los ideales de profesionalismo, que asumen que la ética profesional se basa en el carácter del individuo y, por lo tanto, la regulación ética es en gran medida innecesaria.

Este estudio analiza la visión de los auditores y de los estudiantes de postgrado en auditoría sobre la independencia del auditor y su regulación. Así, el objetivo de este estudio es explorar como varía el compromiso con la independencia a medida que los auditores adquieren experiencia. Gendron et al. (2006) introdujeron el concepto del compromiso con la independencia en un estudio realizado entre auditores en Canadá. Este término ha sido empleado en posteriores estudios en el área de la auditoría (Suddaby et al. 2009). Así, Gendron et al. (2006) definían el compromiso con la independencia como el grado en que un individuo considera la independencia del auditor como un atributo clave de la profesión, y cree que las normas reguladoras de la independencia deben ser rigurosamente ejecutadas.

Es importante señalar, que en la regulación española, al igual que otros países cuya legislación se basa en el derecho civil, las disposiciones sobre la independencia del auditor han sido recogidas en la Ley de Auditoría y el Reglamento que la desarrolla. Por otra parte, la escasa educación sobre ética que los auditores han recibido en España, se ha centrado en la enseñanza de la ley, sin hacer hincapié en el razonamiento ético o los principios básicos que subyacen en esas normas legales (Espinosa-Pike, 2001). Este enfoque legalista podría reflejarse en una mayor necesidad de normas rigurosas de independencia.

Se plantean las siguientes preguntas de investigación:

*Pregunta de Investigación 2a:* ¿Cuál es el compromiso de los auditores y los estudiantes del postgrado de auditoría con la independencia y su regulación?

*Pregunta de Investigación 2b:* ¿Cómo difiere el compromiso con la independencia y su regulación entre auditores y estudiantes del postgrado de auditoría?

#### **2.4. Percepción sobre el comportamiento profesional de los auditores**

La calidad y la función de la auditoría, así como la profesionalidad de los auditores, se ha puesto en duda, de forma cíclica, a raíz de nuevos escándalos empresariales. Así, la imagen y el estatus de la profesión contable se han visto deteriorados debido a los fallos de auditoría. Las críticas que recibe la profesión de auditoría están por lo general relacionadas con su conducta, y no así tanto con su competencia (Herrbach, 2005). Mantener la confianza de la sociedad en la función de la

auditoría es esencial, ya que si los usuarios perciben que la información financiera no gana fiabilidad después de haber sido verificada por los auditores, la sociedad reaccionará desacreditando a la profesión y la supervivencia de la auditoría podría estar en peligro (Carnegie y Napier, 2010; Gonzalo Angulo, 1995). Siguiendo a Carnegie and Napier (2010) se ha producido un cambio en el estereotipo o percepción de la sociedad sobre el profesional contable. Estos autores sostienen que el estereotipo tradicional de los profesionales contables estaba asociado a un profesional de confianza cuyo objetivo era servir al interés público. Sin embargo, este estereotipo ha cambiado en los últimos años para asemejarse más al estereotipo del profesional de negocios, cuyo principal objetivo es la maximización del beneficio a través de la prestación de servicios a los clientes.

Es interesante analizar si la percepción de los futuros auditores coincide con la imagen de un profesional al servicio de la sociedad o si por el contrario su percepción se ha visto afectada por la publicidad negativa que ha recibido la profesión de auditoría a consecuencia de los fracasos empresariales. La profesión y las sociedades de auditoría deberían tratar de reclutar individuos que defiendan y estén comprometidos con las actitudes profesionales y éticas de los auditores.

En este sentido, el estudio analiza la imagen sobre el comportamiento profesional de los auditores, tanto desde la perspectiva de los auditores en ejercicio como desde la perspectiva de los estudiantes de postgrado de auditoría. Así, la percepción de los estudiantes que deciden comenzar la carrera de auditoría sobre la conducta ética y profesional de los auditores podría reflejar su propia actitud hacia la profesión. Asimismo, resulta de gran interés explorar si la percepción de los estudiantes coincide con la imagen que los propios auditores tienen respecto a los auditores en general. Así, planteamos las preguntas de investigación:

*Pregunta de Investigación 3a:* ¿Cuál es la percepción de los auditores y los estudiantes del postgrado de auditoría sobre el comportamiento profesional de los auditores?

*Pregunta de Investigación 3b:* ¿Cómo difiere la percepción sobre el comportamiento profesional de los auditores entre auditores y estudiantes del postgrado de auditoría?

### **3. METODOLOGÍA**

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

Con el fin de abordar las preguntas de investigación establecidas anteriormente, se elaboró un cuestionario que fue distribuido entre auditores y estudiantes de un postgrado en auditoría.

*Auditores.* Entre octubre del 2012 y enero del 2013 se distribuyó el cuestionario a los auditores españoles miembros del Registro de Economistas Auditores de España (REA). Esta corporación profesional representa a profesionales de la auditoría en España que pertenecen principalmente a pequeñas y medianas firmas de auditoría. La distribución de este cuestionario a través de la organización profesional REA nos permitió acceder a auditores con larga experiencia en auditoría que habían superado el

examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). El cuestionario incluía una carta de presentación de los autores explicando el propósito del estudio y un enlace a través del cual los auditores podían acceder al mismo. Las respuestas se obtuvieron a través de una plataforma online: EncuestaFácil. Se realizaron dos envíos del cuestionario obteniendo 80 respuestas en el primer envío y 42 en el segundo. En total la muestra de auditores asciende a 122. Con el fin de comprobar si existe sesgo de no respuesta, se compararon los datos de los encuestados en el primer envío de la encuesta con los datos de aquellos que respondieron en la segunda emisión. No se han encontrado diferencias estadísticamente significativas entre las repuestas de ambos grupos.

*Estudiantes de postgrado.* Se distribuyó el mismo cuestionario entre estudiantes del postgrado “Especialista en Auditoría de Cuentas” impartido por la Universidad del País Vasco. Este postgrado está homologado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y está dirigido específicamente a los interesados en iniciar la carrera de auditoría. El objetivo del postgrado “Especialista en Auditoría de Cuentas” es procurar la formación teórico práctica imprescindible para que un candidato a auditor pueda ejercer la profesión. Por lo tanto, los estudiantes objeto de este estudio representan los potenciales futuros auditores. El cuestionario fue distribuido durante una de las sesiones del postgrado. La participación en el estudio fue voluntaria y los encuestados fueron informados de la confidencialidad de las respuestas y de que los datos obtenidos serían utilizados únicamente para el propósito del presente estudio.

La primera parte del cuestionario contenía preguntas sobre los datos demográficos y las características generales de los encuestados. A continuación se incluían una serie de preguntas cerradas en relación con las variables objeto de estudio: interés público y responsabilidades del auditor, independencia y su regulación, y finalmente, la percepción sobre el comportamiento profesional de los auditores.

## **4. RESULTADOS**

En este trabajo se presentan los resultados descriptivos de cada una de las cuestiones planteadas. Así, se presenta por un lado la media o promedio de las respuestas de los auditores y los estudiantes, y por otro, la desviación típica o estándar (DS), indicada entre paréntesis. La desviación típica indica el grado de dispersión de los datos con respecto al valor promedio. A continuación, con el fin de identificar las diferencias entre los auditores y los estudiantes de postgrado se han realizado pruebas t de Student para dos muestras independientes. La prueba t se utiliza para comparar la media de dos grupos independientes, en el presente estudio se realiza una comparación entre la media de las respuestas de los auditores y la de los estudiantes.

### **4.1. Características de la muestra**

Las características de los auditores y los estudiantes de postgrado se presentan en la tabla 1.

**Tabla 1. Características de la muestra**

Auditores			Estudiantes del postgrado de auditoría		
	Media			Media	
<i>Edad</i>	48		<i>Edad</i>	29	
<i>Género</i>	%	N	<i>Género</i>	%	N
Hombre	74%	91	Hombre	45%	25
Mujer	25%	30	Mujer	53%	29
No revelado	1%	1	No revelado	2%	1
<i>Rango</i>	%	N	<i>Experiencia en auditoría</i>	%	N
Socio	71%	87	Sí	25%	14
Gerente	6%	7	No	73%	40
Senior	10%	12	No revelado	2%	1
No ejerciente	9%	11			
No revelado	4%	5			
<i>Experiencia</i>	%	N			
Menos de 6 años	7%	8			
Entre 7 y 10 años	11%	12			
Más de 10 años	70%	88			
No ejerciente	10%	11			
No revelado	2%	3			
<b>Total</b>		<b>122</b>	<b>Total</b>		<b>55</b>

En relación a los auditores, la edad media de los encuestados es de 48 años y el 74% de los auditores son hombres. La mayoría de los auditores en el estudio son socios (71%) con una experiencia en auditoría superior a 10 años (70%). La larga experiencia en auditoría de los individuos y el hecho de que la mayoría ostentan puestos de socio dentro de las firmas explica la mayor proporción de hombres frente a mujeres que observamos en la muestra. La carrera de auditoría puede comprometer la vida personal de los auditores y esto es por lo general, un impedimento mayor para el desarrollo profesional en el caso de las mujeres (Anderson-Gough, Grey y Robson, 2005). Por tanto, esta muestra refleja la estructura tradicional de la profesión y, específicamente, se trata de una muestra representativa de la profesión de auditoría en el contexto español (Carrera, Gutiérrez y Carmona, 2005).

En relación a los estudiantes del postgrado de auditoría, observamos en la tabla 1 que la media de edad es de 29 años. Cabe destacar que en el caso de los estudiantes las mujeres representan el 53% de la muestra, lo que refleja que el número de mujeres que opta por iniciar la carrera de auditoría se está incrementando. Por último, 14 de los 55 estudiantes tiene experiencia en auditoría. La experiencia de estos estudiantes no supera los dos años en ninguno de los casos.

## 4.2. Resultados descriptivos y análisis de independencia

### *Interés Público*

Las cuestiones recogidas para analizar el compromiso con el interés público y las responsabilidades del auditor están basadas en estudios anteriores (ej. Bobek, Hageman, y Radtke, 2015) y tratan de evaluar el grado en que los encuestados consideran que servir al interés público es el rol principal de los auditores. La aceptación del rol del auditor al servicio del interés público también implica la aceptación de las funciones y responsabilidades que la sociedad demanda del auditor. En este sentido, los participantes tenían que indicar su grado de acuerdo con las cuestiones en una escala de Likert de 5 puntos, siendo 1 completamente en desacuerdo y 5 totalmente de acuerdo. La Tabla 2 muestra las puntuaciones medias, la desviación típica y los resultados de las pruebas t.

**Tabla 2. Interés Público. Estadísticos descriptivos y pruebas de independencia**

	<b>Audidores</b>	<b>Estudiantes</b>	<i>Prueba T</i> (sign.)
	Media (DS)	Media (DS)	
1. En el ejercicio de la auditoría, el interés público siempre debe estar por encima de los intereses personales y de los intereses del cliente	4.24 (0.70)	4.44 (0.92)	-1.655 (0.100)
2. El trabajo del auditor consiste en satisfacer las necesidades de la empresa auditada por encima del resto de intereses	2.12 (1.09)	2.12 (1.12)	-0.024 (0.981)
3. Existe una diferencia de expectativas entre lo que la sociedad espera de la auditoría de cuentas y lo que los auditores hacen en realidad	4.01 (0.86)	4.11 (0.79)	-0.768 (0.444)
4. Es una obligación moral del auditor detectar los fraudes que pueda cometer la empresa cliente	3.22 (1.17)	3.57 (1.14)	-1.627 (0.106)
5. Se debe ampliar el alcance del trabajo del auditor para aumentar su responsabilidad en la detección de errores e irregularidades	2.62 (1.15)	3.42 (1.07)	-4.367 (0.000)***
6. Se deben ampliar las excepciones al deber de secreto profesional para poder satisfacer el interés público	2.77 (1.05)	3.27 (1.11)	-2.889 (0.004)***
7. Los auditores deben mantener una lucha más activa contra las prácticas de manipulación del beneficio.	3.74 (0.95)	3.82 (0.91)	-0.504 (0.615)

\*significativo al nivel 0.1; \*\*significativo al nivel 0.05; \*\*\* significativo al nivel 0.01

La tabla 2 muestra en primer lugar que tanto los auditores como los estudiantes del postgrado de auditoría consideran que el interés público debe primar sobre los intereses personales y los del cliente. Así, la media de las respuestas a la primera cuestión es muy elevada (superior al 4 en ambos casos) y por el contrario, en la cuestión 2 la media es baja (2.12), situándose por debajo del punto medio que estaría alrededor

del 3. Estos resultados sugieren que los auditores y los estudiantes de postgrado de auditoría españoles asumen el rol del auditor como guardián del interés público y la necesidad de preservar los intereses de la sociedad por encima del resto de intereses.

Cabe destacar además que los encuestados consideran que existe un gap de expectativas entre la función del auditor y lo que la sociedad espera. Así, vemos como el gap de expectativas que ha sido puesto de manifiesto en estudios anteriores en el entorno español (Ruiz Barbadillo, 1996) se refleja también en el punto de vista de los auditores de la muestra y los estudiantes de postgrado.

Respecto a las responsabilidades del auditor y las funciones que la sociedad les atribuye, observamos que el grado de acuerdo de los auditores acerca de la responsabilidad moral de detectar el fraude se sitúa cerca del punto medio, es decir ni de acuerdo ni en desacuerdo. En el caso de los estudiantes la media es más elevada. Cabe destacar, que para las cuestiones que hacen referencia al alcance del trabajo y el deber del secreto profesional, los resultados son estadísticamente diferentes entre ambos grupos. Así, mientras que los estudiantes de postgrado abogan por ampliar tanto el alcance del trabajo como las excepciones al secreto profesional, los auditores en ejercicio parecen no estar de acuerdo. Por último, tanto los auditores como los estudiantes se muestran a favor de mantener un papel más activo en la lucha contra las prácticas de manipulación del beneficio. Así, nuestros resultados muestran que, al contrario que los estudiantes, los auditores en general no apoyan implantar nuevas medidas para aumentar sus funciones y responsabilidades. Estos resultados podrían sugerir que el compromiso con el interés público de los estudiantes es más elevado y podrían apoyar la idea de que se produce una disminución del compromiso de los auditores con los valores profesionales a medida que avanzan en su carrera profesional. Así, el énfasis en la maximización del beneficio del que se acusa a las firmas de auditoría podría estar influyendo en los valores profesionales de los auditores. Sin embargo, la diferencia en las respuestas también puede tener su explicación en el hecho de que los auditores en ejercicio conocen las dificultades que entraña el ejercicio de la auditoría. Así, los auditores comprenden mejor las limitaciones inherentes de su trabajo y por lo tanto, son más conscientes de la dificultad así como del esfuerzo y coste que supondría ampliar el alcance de su trabajo. Respecto a las diferencias en las ampliaciones al deber del secreto profesional, nuestros resultados están en línea con la literatura (Davenport y Dellaportas, 2009) que señala que los auditores no consideran que mantener la confidencialidad impide cumplir con el interés público.

### *Independencia y su regulación*

Las cuestiones de esta sección recogen la opinión de los participantes sobre la regulación relativa a la independencia del auditor. Esta medida se basa en el estudio de Gendron et al. (2006). Se pidió a los encuestados que indicasen su grado de acuerdo con las diferentes cuestiones en una escala de Likert de 5 puntos, siendo 1 completamente en desacuerdo y 5 totalmente de acuerdo. La tabla 3 muestra la media, desviación estándar y los resultados de la prueba t para los auditores y los estudiantes.

**Tabla 3. Independencia y regulación. Estadísticos descriptivos y pruebas de independencia**

	<b>Audidores</b>	<b>Estudiantes</b>	<i>Prueba T</i> (sign.)
	Media (DS)	Media (DS)	
1. Las prohibiciones e incompatibilidades de las normas españolas de auditoría mejoran la independencia de hecho del auditor	3.39 (1.06)	3.60 (0.85)	-1.337 (0.171)
2. Es necesario aumentar las prohibiciones e incompatibilidades de la norma española para garantizar la independencia del auditor	2.52 (1.14)	3.11 (0.83)	-3.882 (0.000)***
3. La rotación de las firmas es una medida adecuada para fortalecer la independencia de los auditores	2.93 (1.27)	3.86 (0.97)	-5.323 (0.000)***
4. Es imposible mejorar la independencia de los auditores a través de un aumento de las normas	3.41 (1.17)	2.82 (0.92)	3.617 (0.000)***
5. La existencia de normas detalladas y estrictas respecto a la independencia del auditor perjudica la calidad de la auditoría	2.62 (1.11)	2.31 (0.90)	1.940 (0.055)*
6. La presión que ejerce el organismo público regulador hacia el cumplimiento estricto de las normas de independencia impide ofrecer un servicio de calidad en la auditoría de cuentas	2.84 (1.10)	2.42 (0.96)	2.483 (0.014)**

\*significativo al nivel 0.1; \*\*significativo al nivel 0.05; \*\*\* significativo al nivel 0.01

La tabla 3 muestra que tanto los auditores como los estudiantes consideran que las incompatibilidades de las normas mejoran la independencia. Sin embargo observamos diferencias significativas en las cuestiones que hacen referencia al aumento de incompatibilidades así como a la rotación obligatoria de las firmas (cuestiones 2 y 3). Observamos que los auditores en general no están de acuerdo con aumentar estas prohibiciones, mientras que los estudiantes se sitúan en un punto medio. Los estudiantes por su parte también muestran su acuerdo con la rotación obligatoria de las firmas de auditoría. La media de los auditores indica el desacuerdo de muchos auditores con esta medida. En esta misma línea, los auditores en ejercicio consideran que la mejora de la independencia no se consigue a través de una mayor regulación. La respuesta de los auditores a esta cuestión es significativamente más alta que la de los estudiantes. Cabe destacar que ambos grupos muestran su desacuerdo con el hecho de que las normas detalladas y estrictas de independencia, así como la presión del organismo regulador para su cumplimiento perjudiquen la calidad. Los auditores muestran un mayor acuerdo con estas cuestiones que los estudiantes (cuestiones 5 y 6).

Los resultados muestran en general que los auditores en ejercicio y los estudiantes de postgrado consideran que las normas españolas de independencia, basadas en un sistema de incompatibilidades, mejoran la independencia de la auditoría. Los resultados sugieren que los encuestados apoyan el papel de la regulación legal y la supervisión pública para mantener la calidad de los servicios de auditoría. Estos resultados ponen de manifiesto la orientación basada en normas de los auditores españoles (Espinosa-Pike, 2001). El hecho de que los estudiantes apoyen en mayor medida la aplicación rigurosa de las normas y el aumento de las mismas podría sugerir que los estudiantes tienen un mayor compromiso con el refuerzo de la independencia.

Sin embargo, este resultado también podría indicar, que a medida que adquieren experiencia, los auditores confían más en su propio juicio y requieren de menos disposiciones legales que limiten su juicio profesional. Una regulación de independencia basada en normas tiene la ventaja de ser precisa y de señalar las situaciones en las que se viola la independencia. Mientras que en una regulación de independencia basada en principios el auditor debe aplicar el juicio profesional para determinar qué medidas se deben adoptar.

#### *Percepción del comportamiento profesional de los auditores*

Por último, se ha tratado de analizar la percepción de los auditores y de los estudiantes de postgrado en relación al comportamiento de los auditores. Los encuestados debían responder a dos grupos de preguntas. En las dos primeras cuestiones los encuestados deberían responder sobre su grado de acuerdo en una escala Likert de 5 puntos, siendo 1 totalmente en desacuerdo y 5 totalmente de acuerdo. En las cuestiones 3 y 4 los encuestados debían indicar la frecuencia con la que consideran que los auditores se comportan de esa manera en una escala Likert de 5 puntos, siendo 1 nunca y 5 casi siempre. Así, los auditores no respondían sobre su propio comportamiento si no sobre el comportamiento de los auditores en general. La tabla 4 muestra las puntuaciones medias, la desviación típica y los resultados de las pruebas t.

**Tabla 4. Comportamiento profesional. Estadísticos descriptivos y pruebas de independencia**

	<b>Auditores</b>	<b>Estudiantes</b>	<i>Prueba T</i> (sign.)
	Media (DS)	Media (DS)	
1. Creo que los auditores colocan el interés público por encima de sus intereses personales y de los intereses de la empresa cliente	3.15 (0.92)	3.24 (0.82)	-0.613 (0.541)
2. En general, considero que los auditores se comportan éticamente en su labor profesional	3.58 (0.90)	3.69 (0.63)	-0.923 (0.358)
3. Frecuencia con la que consideras que los auditores anteponen su propio interés al interés público en la realización de su trabajo	2.69 (0.90)	2.76 (0.90)	-0.508 (0.612)
4. Frecuencia con la que consideras que los auditores realizan un trabajo de auditoría ante una circunstancia de falta de independencia	2.58 (0.97)	2.27 (0.93)	-1.966 (0.051)*

Los resultados de la tabla 4 muestran que en general los auditores y los estudiantes creen que los auditores anteponen el interés público por encima de sus intereses personales y los intereses del cliente. Además, los encuestados creen que los auditores tienen un comportamiento ético. Sin embargo, es interesante observar que la respuesta media en ambas cuestiones está por debajo de 4, tanto para los auditores como para los estudiantes.

Respecto a las cuestiones 3 y 4, en general, los auditores y estudiantes del postgrado de auditoría consideran que los auditores no priorizan sus propios intereses

por encima del interés público y cumplen con el principio de independencia en la realización de su trabajo.

Los resultados muestran que la publicidad negativa que ha recibido la profesión a raíz de los fallos de auditoría no ha provocado la desconfianza de los profesionales en ejercicio ni la de los estudiantes que optan por iniciar la carrera de auditoría. Los resultados muestran además, que en general (salvo para la cuestión 3), los estudiantes tienen una percepción del comportamiento profesional de los auditores más positiva. Este resultado coincide con trabajos anteriores (Carcello, Copeland, Hermanson y Turner; 1991) que encontraron que la percepción de los estudiantes con respecto a la profesión de auditoría y los auditores era más positiva que la de los propios auditores.

## 5. CONCLUSIONES

Este trabajo ha analizado los valores profesionales de los auditores en ejercicio así como los de los futuros auditores que inician su carrera profesional. De este modo, el estudio ha analizado si los valores profesionales de los auditores difieren de los valores de los estudiantes de un postgrado de auditoría. El trabajo se ha centrado en los siguientes aspectos fundamentales de la profesión de auditoría: (i) Interés público y las responsabilidades del auditor; (ii) independencia y su regulación; (iii) la percepción sobre el comportamiento profesional de los auditores.

Los resultados del estudio revelan en primer lugar el compromiso de los auditores y los estudiantes de postgrado con el interés público. El estudio revela, por lo tanto, que los estudiantes en el postgrado de auditoría han adoptado los valores y actitudes de la profesión. Así, los resultados sugieren que la profesión de auditoría atrae a individuos con una alta responsabilidad profesional. Sin embargo, el estudio también muestra que el compromiso con el interés público así como el grado en que se comprometen con las funciones que la sociedad atribuye a la profesión es menor en el caso de los auditores. Estos resultados podrían reflejar la preocupación mostrada por académicos, en relación al efecto negativo que el actual contexto de las firmas, orientado al negocio de auditoría puede tener sobre los valores profesionales de los auditores.

El estudio también pone de manifiesto el compromiso con el refuerzo de la independencia así como la orientación hacia una regulación basada en normas por parte de los auditores y futuros auditores españoles. El hecho de que los estudiantes apoyen en mayor medida la aplicación rigurosa de las normas y el aumento de las mismas podría sugerir que los estudiantes tienen un mayor compromiso con el refuerzo de la independencia. Así, este resultado refuerza la idea de que se produce una disminución del compromiso de los auditores con los valores profesionales a medida que avanzan en su carrera profesional. Sin embargo, este resultado también podría indicar, que a medida que adquieren experiencia, los auditores confían más en su propio juicio y requieren de menos disposiciones legales que limiten su juicio profesional.

Los resultados de este estudio también muestran que los auditores y los futuros auditores perciben que los auditores en general tienen un comportamiento profesional que prima el interés público. Por lo tanto, estos resultados sugieren que la publicidad negativa que ha recibido la profesión a raíz de los fallos de auditoría no ha provocado la desconfianza de los profesionales en ejercicio ni la de los estudiantes que optan por iniciar la carrera de auditoría.

Los resultados de este estudio tienen importantes implicaciones para las organizaciones profesionales, las firmas de auditoría, los organismos reguladores y las universidades.

Los valores, la ética y la actitud de los auditores son elementos clave para la calidad de la auditoría. Por lo tanto, consideramos necesario fortalecer la responsabilidad profesional con el interés público. Así, los resultados apoyan las propuestas de académicos y organizaciones profesionales, que sugieren que los programas de formación ética, con mayor énfasis en los valores y responsabilidades de la profesión, son eficaces en el fomento de la toma de decisiones éticas. Asimismo, la disminución del compromiso de los auditores con el interés público y el refuerzo de la independencia sugiere que no es suficiente incluir la formación ética en la educación superior si no que debe ser, además, un objetivo de la formación continua de los auditores.

Las limitaciones de este estudio se refieren en primer lugar a los datos obtenidos. Las respuestas corresponden a auditores que son en su mayoría socios. En cuanto a la metodología utilizada, una limitación del estudio es que las variables han sido obtenidas de un cuestionario. En particular, esta condición pone de relieve el posible sesgo de deseabilidad social en las respuestas. A pesar de que se tomaron medidas para mitigar este sesgo, la deseabilidad social puede afectar a los resultados obtenidos, especialmente teniendo en cuenta la naturaleza del tema objeto de estudio. Otra limitación de este estudio se debe a que para explorar la evolución de las actitudes de los auditores, se ha realizado una comparación entre los auditores y estudiantes de postgrado. Así, consideramos que en futuras investigaciones sería relevante profundizar en los resultados obtenidos a través de un estudio longitudinal.

Futuras investigaciones podrían también medir el efecto de características asociadas a las firmas de auditoría, tales como el tamaño de la firma, la cultura ética de la firmas, la nacionalidad y los valores profesionales. Por último, consideramos necesaria una mayor investigación sobre el impacto de los valores profesionales de los auditores en su comportamiento.

## 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABDOLMOHAMMADI, M.J., READ, W.J. y SCARBROUGH, D.P. (2003). Does selection-socialization help to explain accountants' weak ethical reasoning?. *Journal of Business Ethics*, 42(1), 71-81.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C. y ROBSON, K. (2000). In the name of the client: The service ethic in two professional services firms. *Human Relations*, 53(9), 1151-1174.
- ANDERSON-GOUGH, F., GREY, C. y ROBSON, K. (2005). Helping them to forget..': the organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 469-490.
- ARANYA, N., POLLOCK, J. y AMERNIC, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.

- BEATTIE, V., FEARNLEY, S. y HINES, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research* 43(1), 56-81.
- BOBEK, D.D., HAGEMAN, A.M. y RADTKE, R.R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 125-141.
- CARCELLO, J. V., COPELAND, J., HERMANSON, R. H., y TURNER, D. H. (1991). A public accounting career: the gap between student expectations and accounting staff experiences. *Accounting Horizons*, 5(3), 1-11.
- CARNEGIE, G.D. y NAPIER, C.J. (2010). Traditional accountants and business professionals: portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 360-376.
- CARRERA, N., GUTIÉRREZ, I. y CARMONA, S. (2001). Gender, the state and the audit profession: evidence from Spain (1942–88). *European Accounting Review*, 10(4), 803-815.
- CLIKEMAN, P.M., SCHWARTZ, B.N. y LATHAN, M.H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation, and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 627-645.
- COWTON, C.J. (2009). Accounting and the ethics challenge: Re-memembering the professional body. *Accounting and Business Research*, 39(3), 177-189.
- DAVENPORT, L., y DELLAPORTAS, S. (2009). Interpreting the public interest: a survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11-23.
- DUSKA, R., DUSKA, B.S. y RAGATZ, J. (2011). *Accounting Ethics* (2<sup>nd</sup> Eds). Wiley-Blackwell, Oxford, UK.
- ELIAS, R.Z. (2006). The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 68(1), 83-90.
- ELIAS, R.Z. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 283-294.
- ESPINOSA-PIKE, M. (2001). El papel de la universidad en la mejora del comportamiento ético de los profesionales contables. *Spanish Accounting Review*, 4(7), 53-74.
- GAA, J.C. (2006). Integrity, Auditor Independence, and the Protection of Investors. *Advances in Public Interest Accounting*, 12, 27–47.
- GENDRON, Y., SUDDABY, R. y LAM, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- GOETZ J.F., MORROW, P.C. y MCELROY, J.C. (1991). The effect of accounting firm size and member rank on professionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 16(2), 159-165.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1995). La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 84, 595-629.

- GONZALO ANGULO, J.A. (2013). Los requisitos educativos para el acceso y la formación continuada de los auditores. *Revista Galega de Economía*, 22(1), 249-280.
- HALL, R.H. (1968). Professionalization and Bureaucratization. *American Sociological Review*, 33, 92-104.
- HANLON, G. (1996). Casino capitalism and the rise of the commercialised service class – An examination of the accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 339-363.
- HELLIAR, C. y BEBBINGTON, J. (2004). *Taking Ethics to Heart: A Discussion Document by the Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland*. Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.
- HERRBACH, O. (2005). The art of compromise? The individual and organisational legitimacy of “irregular auditing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(3), 390-409.
- HUMPHREY, C., MOIZER, P. y TURLEY, S. (2006). Independence and competence? A critical questioning of auditing. *Advances in public interest accounting*, 12, 149-167.
- INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (2014). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality> (obtenido el 20 de mayo de 2014).
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2016). *Code of Ethics for Professional Accountants*. <https://www.ethicsboard.org/iesba-code> (obtenido el 20 de junio de 2016).
- JEFFREY, C., WEATHERHOLT, N. y LO, S. (1996). Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: a study of auditors in Taiwan. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 365-79.
- LARSON, M.S. (1977). *The Rise of Professionalism: A sociological analysis*, University of Berkeley Press, Berkeley.
- LORD, A. y DEZOORT, F.T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations, and Society*, 26(3), 215–235.
- PARKER, L. (1987). An historical analysis of ethical pronouncements and debate in the Australian accounting profession. *Abacus*, 23, 126–140.
- RUIZ BARBADILLO, E. (1996). Un análisis de las fases del conflicto en el entorno de auditoría en España. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 25(89), 785-820.
- SHAFER, W.E., LOWE, D.J. y FOGARTY, T.J. (2002). The effects of corporate ownership on public accountants' professionalism and ethics. *Accounting Horizons*, 16(2), 109-124.
- SUDDABY, R., GENDRON, Y. y LAM, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409-427.

- WARREN, S., y PARKER, L. (2009). Bean counters or bright young things?: Towards the visual study of identity construction among professional accountants, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 6(4), 205-223.
- WYATT, A.R. (2004). Accounting professionalism-they just don't get it. *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.