

Tras 25 años del nacimiento como disciplina de la educación de la ética en la contabilidad, este estudio tiene como objetivo mapear el conocimiento existente en el campo mediante la realización de una revisión sistemática de la literatura de 21 investigaciones empíricas publicadas en la base de datos Scopus desde 1993 a 2018. En consecuencia, este estudio también sugiere nuevas vías y perspectivas para futuras investigaciones, estructurando los artículos en tres niveles principales de análisis: el ambiental, el universitario y el individual. El análisis utilizado ayuda a identificar los focos principales de la literatura, mostrando un estado todavía incipiente. Este estudio resulta novedoso en ser el primero en proporcionar y discutir las variables clave utilizadas en la literatura existente: el género, la edad y el haber cursado asignaturas de ética contable.

25 years of research on Accounting Ethics Education: what have we learned?

This study aims to map the knowledge of accounting ethics education literature by conducting a systematic literature review of 21 empirical research published on the Scopus database for the period 1993 to 2018. This study also suggests new avenues and insights for future research by analyzing and classifying the articles into three main levels (environmental, university, and individual), which would help to find the main focus of researchers and draw a clear picture of literature gap. It is also by far the first study to provide and discuss the key variables (gender, age, accounting ethics course) used by previous studies.

25 años de investigación en educación de la ética en contabilidad: ¿Qué hemos aprendido?

Zeena Dwekat

Universitat Politècnica de València.

Elies Seguí-Mas

CEGEA, Centro de investigación en gestión de empresas.
Universitat Politècnica de València.

Guillermina Tormo-Carbó

CEGEA, Centro de investigación en gestión de empresas.
Universitat Politècnica de València.

PALABRAS CLAVE

Ética contable, Educación contable, Revisión sistemática de la literatura, Análisis multinivel.

KEYWORDS

Accounting Ethics, Accounting education, Systematic Literature Review, Multilevel Analysis.

1. INTRODUCCIÓN

La información financiera se ha convertido hoy en día en la fuente más importante para mantener un poder económico específico en la economía del mercado (Bernardi y Bean, 2007). Esto ha resaltado el papel de los profesionales de la contabilidad, ya que el contable es el productor de la información y se espera que brinde a los grupos de interés información financiera fiable. Este propósito debe llevarse a cabo no solo en base a la experiencia profesional sino también incluyendo la integridad, la honestidad y la objetividad personal (Kannaiah y Kumar, 2009). Desafortunadamente, las repetidas crisis financieras y los escándalos han erosionado la confianza de los grupos de interés y han puesto la profesión contable en cuestión. Aunque los organismos profesionales se dieron cuenta de la importancia de la ética y establecieron códigos de conducta (Adkins y Radtke, 2004), éstos fueron criticados por no ser suficientes para que las personas actúen moral y éticamente. Tras diversos escándalos corporativos, la

investigación sobre ética empresarial y ética contable ha ganado interés (Tormo-Carbó et al., 2018), siendo el campo de la educación de la ética en contabilidad uno de los que se han desarrollado de forma más significativa. La tesis que subyace es la creencia en que al mejorar el razonamiento moral de los futuros contables se limite el fraude y las malas conductas.

Los cambios en la educación contable han sido de interés para varios organismos internacionales, como el Comité sobre la Futura Estructura, contenido y alcance de la Educación Contable (el Comité Bedford, 1986) de la Asociación de Contabilidad Americana (AAA), las grandes empresas internacionales de contabilidad, y la Comisión Estadounidense de Cambio Educativo (AECC) (White, 2004). Estos organismos enfatizaron la necesidad de incluir a la ética en el contenido de la educación contable. Después de eso, se propusieron una serie de discusiones para mejorar la calidad de la educación contable tanto en el currículo como en los métodos de instrucción. Los resultados de investigaciones anteriores confirmaron la importancia de los cursos de ética para los estudiantes de administración de empresas (Tormo-Carbó et al., 2018; Adkins y Radtke, 2004), ya que mejora el desarrollo moral y la conciencia ética de los estudiantes. Armstrong (1993) sugirió que un currículo ético combinado con un aprendizaje ético previo podría ayudar a mejorar y predecir las habilidades de razonamiento de los estudiantes. Además, se necesita una expansión en la educación ética en los programas de contabilidad a través de una combinación diferente de cursos y diversas técnicas de enseñanza, como casos reales y dilemas, ejemplos en libros de texto, debates en clase y resúmenes de artículos (Mintz, 2006).

Existe un número limitado de estudios de revisión sistemática de la investigación en ética contable (Bampton y Cowton, 2013). Los casos de Bernardi (2005) y Bernardi y Bean (2007) mostraron cómo estas investigaciones están aumentando en general. Además, Bampton y Cowton (2013) revisaron más de 500 investigaciones sobre ética contable, mostrando como la mayoría de ellos adoptaron un enfoque generalista dentro del campo de la ética contable y bajo una perspectiva mononivel. En consecuencia, hasta donde alcanza nuestro conocimiento, este estudio es novedoso al ser el primero que revisa sistemáticamente la literatura desde una **perspectiva multinivel**. También es novedoso su enfoque, centrado exclusivamente en la **investigación empírica** de la educación en ética contable, contribuyendo a la literatura existente en la estructuración y análisis de los distintos trabajos en tres niveles: el ambiental, el universitario y el individual.

Este estudio tiene como objetivo mapear el conocimiento existente en el campo de la educación de la ética contable, mediante la revisión sistemática de 21 investigaciones empíricas publicadas en la base de datos Scopus de 1993 a 2018. Este estudio también sugiere nuevas vías y perspectivas para futuras investigaciones, estructurando los artículos en **tres niveles principales de análisis**: el

ambiental, el universitario y el individual. El análisis utilizado identifica los focos principales de la literatura, mostrando un estado todavía incipiente. La novedad de este estudio radica en ser el primero en proporcionar y discutir las variables clave utilizadas en la literatura previamente existente.

Este documento se estructura del siguiente modo. Primero, se proporcionan la introducción y el objetivo del estudio. En segundo lugar, el alcance del estudio, la metodología y los antecedentes teóricos, mientras que el tercer apartado ofrece el análisis de los resultados obtenidos. Finalmente, la última sección presenta las conclusiones del estudio, las limitaciones y las recomendaciones para futuras investigaciones.

2. MÉTODOS, FUENTES Y DATOS

Una revisión sistemática es una metodología que identifica estudios anteriores, selecciona y evalúa los resultados, analiza sus datos e informa de los hallazgos y las conclusiones de manera razonable y transparente (Denyer y Tranfield, 2009). También se puede caracterizar como un tipo de análisis de contenido que observa datos cuantitativos y cualitativos de la misma manera (Brewerton y Millward, 2001).

Los resultados de una revisión sistemática podrían determinar lagunas y hallazgos inconsistentes en la investigación existente, lo que ayudaría a especificar las necesidades de futuros trabajos (Denyer y Tranfield, 2009). Los criterios de la búsqueda incluyeron (en inglés) la aparición conjunta de las palabras ética y educación contable (*accounting ethics AND / education OR train*) en el título, el resumen y las palabras clave.

A partir de la muestra obtenida se utilizaron varios "criterios de exclusión" para filtrar los resultados de acuerdo con el propósito del estudio. Primero, se excluyeron libros y capítulos de libros, revisiones y comunicaciones de congresos, ya que sólo los artículos publicados en revistas se consideran conocimientos validados (debido a la revisión por pares y a su disponibilidad) (Jones et al., 2011; Podsakoff et al., 2005). El resultado de este filtrado redujo la muestra a 49 artículos. A continuación, a partir de su título y resumen, se excluyeron los estudios no empíricos y aquellos no ajustados a una perspectiva multinivel. La muestra final estuvo formada por 21 artículos publicados de 1993 a 2018.

3. RESULTADOS

Tras el análisis de los artículos, se identificó la estructura de la literatura en el campo. Así, además de los tres niveles definidos (ambiental, universidad e individual), los trabajos de la muestra se podían dividir en **dos objetos de investigación distintos: los profesores y los estudiantes**.

En relación con el nivel ambiental, los estudios existentes han estudiado comparaciones entre diferentes grupos según sus culturas, regiones, países de educación, etc. En segundo lugar, el nivel universitario incluye los estudios que examinan el contenido de las asignaturas de ética contable y los métodos de enseñanza. Finalmente, el nivel individual incluye todos los estudios que se han centrado en las características personales de los profesores o los estudiantes que afectan sus desarrollos morales o éticos. Cabe señalar

como algunos estudios se centraron en dos niveles de análisis. Así, por ejemplo, Marzuki et al., (2017); Warinda, (2013); o Tunca-Caliyurt, (2007) estudiaron simultáneamente los niveles universitario e individual. La siguiente tabla muestra la estructura y contenido de la literatura en el campo.

A partir de este marco de referencia, este apartado desarrolla un análisis multinivel de la literatura sobre la educación de la ética

TABLA 1: ANÁLISIS MULTINIVEL Y OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

	MIEMBRO DE LA FACULTAD	ESTUDIANTE
NIVEL AMBIENTAL	Auyeung et al. (2006)	Sugahara et al. (2010)
NIVEL UNIVERSITARIO/ DEPARTAMENTAL	Marzuki et al. (2017) Warinda, (2013) Tunca- Caliyurt, (2007) Auyeung et al. (2006)	Christensen et al. (2018); Tormo-Carbó et al. (2018); Shawver and Miller, (2017); Sorensen et al. (2017); O'Leary Stewart, (2013); Massey and Van Hise, (2009); Welton and Guffey, (2009); LaGrone et al. (1996); Armstrong, (1993)
NIVEL INDIVIDUAL / PERSONAL	Marzuki et al. (2017) Warinda, (2013) Tunca- Caliyurt, (2007)	Christensen et al. (2018); Andersen and Klamm, (2018); Tormo-Carbó et al. (2018); Shawver and Miller, (2017); Sorensen et al. (2017); Tormo-Carbó et al. (2016); Cameron and O'Leary, (2015); Sugahara et al. (2010); Chan and Leung, (2006); Thorne, (2001); Thorne, (1999); LaGrone et al. (1996); Shaub, (1994); Armstrong, (1993)

contable, presentando las variables críticas y destacando los principales hallazgos y resultados.

3.1. TENDENCIAS

El período analizado es relativamente amplio (1993-2018), aunque –en general– no existe una tendencia clara en las publicaciones. Sin embargo, observando los ciclos existentes durante el período, es posible vincularlos a escándalos financieros precedentes (por ejemplo, casos como el de Enron podrían haber desencadenado un incremento de la investigación).

La tabla anterior muestra como la tendencia de las publicaciones es diferente según la perspectiva multinivel. Así, en los niveles individual y universitario, los artículos se distribuyen en un amplio intervalo de tiempo (de 1993 hasta 2018), mientras que los documentos sobre el nivel ambiental (dos artículos) son más recientes (2006 y 2010). Por otro lado, en relación con los objetivos de investigación, los estudios se iniciaron sobre estudiantes y sigue siendo el enfoque mayoritario en la literatura actual. En consecuencia, la tradición de estudios sobre profesores es más reciente (iniciada en 2006).

3.2. ALCANCE GEOGRÁFICO

La Tabla 2 (*ver página siguiente*) muestra los países que publicaron en el campo. Destaca el hecho de que la mayoría de los países sean desarrollados y pertenezcan al ámbito del derecho anglosajón. Destaca la producción de los Estados Unidos (McLoed et al., 2016; Bampton y Cowton, 2013), lo que podría explicarse por los escándalos allí ocurridos (Enron, World Com...).

Desde una perspectiva multinivel, se observa cómo el país más productivo (EE.UU.) no tiene ninguna contribución en el nivel ambiental (las dos contribuciones en este nivel pertenecen a Australia y Japón). No existen diferencias significativas entre el resto de los niveles.

3.3. REVISTAS

Los veintiún artículos de la muestra fueron publicados en once revistas, lo que refleja una gran diversidad de trabajos. No obstante, más de la mitad de los artículos (11) fueron publicados en únicamente dos revistas (que son las referencias en el campo): el *Journal of Accounting Education* (JAE) y el *Journal of Business Ethics* (JBE). Este resultado es consistente con Bampton y Cowton (2013).

TABLA 2. DISTRIBUCIÓN POR PAÍSES

Países	Número de artículos	Origen legal	Desarrollado / En desarrollo
Estados Unidos	10	Ley común	Desarrollado
Australia	5	Ley común	Desarrollado
Canadá	2	Ley común	Desarrollado
España	2	Ley civil	Desarrollado
Malasia	1	Ley civil	En desarrollo
China	1	Ley civil	En desarrollo
Hong Kong	1	Ley civil	En desarrollo
Japón	1	Ley civil	Desarrollado
Zimbabue	1	Ley civil	En desarrollo
Turquía	1	Ley civil	En desarrollo

Con respecto al análisis multinivel, destaca cómo los artículos de la muestra publicados en las tres principales revistas se centran en los niveles individual y universitario. También llama la atención que sus muestras estuvieran formadas solo por estudiantes.

3.4. FUENTES DE DATOS

En la investigación empírica de la ética contable, la mayoría de los investigadores utilizaron un cuestionario como método de recolección de datos, mientras que unos pocos investigadores utilizaron entrevistas personales (Bampton y Cowton, 2013). Desde el nivel ambiental, Auyeung et al. (2006) combinaron tanto encuestas como entrevistas.

3.5. MÉTODOS ESTADÍSTICOS

En cuanto a los métodos estadísticos, la mayoría de los estudios utilizaron análisis de regresión, así como análisis de varianza (ANOVA y ANCOVA), análisis factorial y análisis descriptivo. No se identificaron diferencias significativas desde una perspectiva multinivel, ya que los métodos más comunes como la regresión, la ANOVA o la prueba t se utilizaron en todos los niveles.

3.6. MARCOS TEÓRICOS PRINCIPALES

Al tratarse de un campo emergente, la mayoría de los estudios en esta área son exploratorios (Bampton y Cowton, 2013), por lo que pocas teorías han sido discutidas en los estudios de la muestra. No obstante, la mayoría de artículos de la muestra (18 de 21) utilizaron marcos teóricos para la discusión de resultados. La teoría más utilizada fue la del desarrollo moral cognitivo (DMC) de Kohlberg (14 artículos) mientras que otras teorías únicamente se usaron una o dos veces (como la teoría del fundamento moral de Haidt, la teoría del papel social de Eagly, la teoría del aprendizaje social, la teoría

de los sentimientos morales, la teoría de la auto eficacia, la teoría cognitiva social, la teoría de la socialización de género, la teoría del aprendizaje experimental y las teorías de ética clásicas).

Desde una perspectiva multinivel, en el nivel individual, todos los artículos que se centran en los estudiantes (12 artículos) utilizaron la teoría DMC. En el nivel universitario, se utilizaron varias teorías como la teoría DMC, las teorías de ética clásicas, la teoría del aprendizaje experimental o la teoría de los sentimientos morales. Los estudios que utilizaron la teoría DMC tuvieron a los estudiantes como objeto. En el nivel ambiental, uno utilizó la teoría DMC y su objeto eran los estudiantes, mientras que el segundo estudio no utilizó ninguna teoría.

3.7. TEMÁTICAS DE INVESTIGACIÓN

• NIVEL AMBIENTAL

Con respecto al nivel ambiental, Auyeung et al. (2006) describieron cómo la comprensión de la educación de la ética contable varía entre entornos culturales diferentes. Los resultados sugieren diferencias significativas entre los docentes, basadas en sus creencias. De este modo, los docentes malayos creen que la adquisición de la ética comienza antes de la universidad, ya que se ve afectada por la religión, el hogar, la sociedad y la educación preuniversitaria, mientras que los docentes chinos y australianos no consideran que la religión pueda afectar a los ideales éticos. Sus resultados también muestran que no hay diferencias significativas en otros temas de educación ética contable como objetivos, calificaciones y métodos educativos.

Por otro lado, Sugahara et al. (2010) obtuvieron resultados interesantes al comparar las habilidades de razonamiento ético de los estudiantes chinos y japoneses. Así, las valoraciones medias de las habilidades de razonamiento ético de los estudiantes chinos

fueron mayores que las de los japoneses. También mostraron como las experiencias de aprendizaje ético antes de la universidad afectaban a las habilidades de razonamiento ético para ambos grupos.

• NIVEL UNIVERSITARIO / DEPARTAMENTAL

La investigación previa muestra como una mejora en el comportamiento del contable se ha convertido en una preocupación clave para la profesión (Bernardi y Bean, 2007). Consecuentemente, ha habido un enfoque crítico respecto al tipo de educación superior en contabilidad que mejoraría el pensamiento ético. Algunos artículos han propuesto críticas sobre los contenidos y su planteamiento en los planes de estudio, planteando los investigadores preguntas sobre el tipo y la naturaleza del contenido del curso que sería apropiado para asignaturas de ética contable. Desde entonces, los estudios han discutido posibles teorías, contenidos, enfoques y objetivos que deberían establecerse al enseñar ética contable.

La literatura académica en el campo ha mostrado una expansión de la educación ética en los programas de contabilidad a través de una combinación diferente de cursos y técnicas docentes, como casos reales y dilemas, ejemplos en libros de texto, debates en clase y resúmenes de artículos (Mintz, 2006). Otros investigadores afirman que se debe hacer mucho para mejorar la calidad de la educación en ética contable (Tweedie et al., 2013). También se sugirió que existen barreras para la integración de la ética en la educación contable, como la falta de recursos adecuados, las limitaciones de tiempo y la falta de personal cualificado (Massey y Van Hise, 2009).

No obstante, también han habido controversias sobre cuál es la mejor manera de enseñar la materia. Según Watts et al., (2007), los métodos de enseñanza tradicionales de la asignatura de ética empresarial, tales como conferencias, relatos, deberes, etc., no mejoran el pensamiento moral del estudiante, mientras que los métodos de enseñanza no tradicionales, como la discusión en grupos pequeños, los juegos de rol, etc., sí lo mejoran significativamente.

O'Leary y Stewart (2013) evaluaron los estilos de aprendizaje y los métodos de enseñanza de la ética contable de los estudiantes, sometiéndolos a tres formas diferentes de enseñar en una asignatura de auditoría. Los resultados mostraron efectos distintos con una combinación diferente de métodos de enseñanza y estilos de aprendizaje, concluyendo que los profesores deberían considerar los estilos de aprendizaje de los estudiantes antes de decidir usar un método de enseñanza para una clase de ética contable.

Por su parte, Armstrong (1993) introdujo la idea de si se necesita una asignatura específica o se debe integrar la ética contable en

varias, concluyendo que ambas eran necesarias (una asignatura general de ética combinada con casos y problemas en varias asignaturas de contabilidad).

LaGrone et al. (1996) y Welton y Guffey (2009) respondieron a la cuestión de si una asignatura de ética influía en el pensamiento moral de los estudiantes y si ese efecto era persistente. Ambos estudios mostraron un efecto positivo, revelando el más reciente que las ganancias del razonamiento moral de los estudiantes eran persistentes. Sin embargo, para LaGrone et al. (1996) los cambios eran transitorios, concluyendo que los contables podrían mejorar la conciencia ética si ésta se convirtiera en parte de sus programas formativos.

También destaca el trabajo de Warinda (2013), quien demostró que el profesorado percibe la ética como extremadamente vital en la educación contable, considerando el desarrollo de las capacidades necesarias para hacer frente a los dilemas como lo más importante. Otro estudio de Tunca-Caliyurt (2007) examinó la importancia que percibía la educación ética en contabilidad en las escuelas de negocios turcas, comparando los resultados con los países desarrollados. Los resultados mostraron una baja tasa de educación ética en Turquía, aunque cuando los profesores recibían formación en ética tenían más capacidad para enseñar ética contable.

Más recientemente, Marzuki et al. (2017) mostraron que la dirección del departamento y el apoyo de los pares influyen en la actitud del académico hacia la enseñanza de la ética contable de manera efectiva. Las universidades deberían fomentar un ambiente de trabajo adecuado para mejorar la enseñanza de la ética en contabilidad.

• NIVEL INDIVIDUAL

Como se muestra en la tabla 1, la mayoría de los artículos incluidos en la muestra se centran en el desarrollo moral de los estudiantes de contabilidad y su relación con las variables demográficas e individuales como el género, la edad, el haber cursado anteriormente una asignatura de ética o la experiencia laboral. No obstante, la literatura ha generado resultados contradictorios.

El rol de género ha sido la variable más discutida. Tradicionalmente, se ha esperado que los hombres y las mujeres actúen de acuerdo con estereotipos predecibles (Eagly, 1987). En general, que los hombres se comporten de una manera menos ética que las mujeres, al estar éstas más preocupadas por la comunidad y actuar con mayor sensibilidad hacia los demás (Beu et al., 2003; Pan y Sparks, 2012; Tormo-Carbó et al., 2016). Shaub (1994) y Thorne (1999) revelaron que las mujeres que habían cursado una asignatura sobre ética tenían un mayor razonamiento moral. En sentido contrario, otros estudios encontraron una relación no significativa

entre el género y el razonamiento moral y el comportamiento ético (Christensen et al., 2018; Tormo-Carbó et al., 2018; Shawver y Miller, 2017; Chan y Leung, 2006; LaGrone et al., 1996; Armstrong, 1993). Desde una perspectiva docente, las mujeres apoyaban totalmente una asignatura sobre ética contable, y estaban más preparadas para impartirla que los hombres (Warinda, 2013).

La edad es otra variable interesante para los investigadores en educación de la ética contable. Según Kohlberg (1969), el desarrollo moral aumentará a medida que la persona envejezca, hipótesis apoyada por el trabajo de Tormo-Carbó et al., (2016) donde los estudiantes mayores demostraban un mayor nivel medio de razonamiento moral. En contraste, otros estudios encontraron una relación no significativa entre la edad del estudiante y el razonamiento moral y el comportamiento ético (Christensen et al., 2018; Tormo-Carbó et al., 2018; Shawver y Miller, 2017; Chan y Leung, 2006; Thorne, 2001; Thorne, 1999; LaGrone et al., 1996; Shaub, 1994; Armstrong, 1993).

La literatura existente ha mostrado también la relevancia de haber cursado una asignatura de ética para mejorar el desarrollo moral, el razonamiento ético y la conciencia ética de los estudiantes de administración de empresas (Adkins y Radtke, 2004; Tormo-Carbó et al., 2018). También se ha evidenciado que una asignatura de ética combinada con un aprendizaje ético previo podría ayudar a mejorar y predecir el razonamiento moral del estudiante (Armstrong, 1993). Todos los estudios de la muestra han encontrado una relación positiva con el razonamiento moral y la conciencia ética. Más concretamente, Shaub (1994) reveló un desarrollo en el nivel de pensamiento moral en los estudiantes de auditoría y los auditores que habían cursado una asignatura de ética en la universidad, y LaGrone et al. (1996) concluyeron que los contables podrían lograr la mejor conciencia ética si la conciencia ética se convirtiera en parte de sus programas de educación o de formación continua.

En consecuencia, Tormo-Carbó et al., (2016, 2018); indicaron que cursar una asignatura de ética en contabilidad mejora el nivel de razonamiento moral de los estudiantes, y provoca tomar conciencia de su importancia y de su efecto en las decisiones en el puesto de trabajo.

4. CONCLUSIONES

Los recientes escándalos financieros han destacado la importancia de la educación ética empresarial y en contabilidad. Por lo tanto, el propósito de este estudio ha sido mapear la estructura del conocimiento de la literatura científica, analizando el contenido de 21 estudios empíricos publicados en la base de datos Scopus desde 1993 hasta 2018. Vale la pena mencionar que la ética contable resulta un campo emergente, aunque incipiente teniendo en cuenta el limitado

número de estudios en el campo. En relación con las características de la muestra, la mayoría de los estudios se realizaron en países desarrollados y pertenecientes al entorno legal anglosajón (particularmente en Estados Unidos), han sido publicados en revistas de calidad e impacto (*Journal of Business Ethics* o el *Journal of Accounting Education*), lo que refleja la importancia de la temática. Atendiendo a lo expuesto, **se identifica un interesante gap para la investigación futura en el contexto de los países en vías de desarrollo.**

En cuanto a los métodos estadísticos y la fuente de datos, la mayoría de los estudios utilizaron encuestas para la recogida de datos y los análisis de regresión para su tratamiento. El análisis realizado proporciona una perspectiva multinivel a la literatura existente sobre educación de la ética contable (en tres niveles: ambiental, universitario e individual), donde —a su vez— cada nivel se divide en dos objetos de estudio distintos: estudiantes y profesores. **Los resultados obtenidos han mostrado cómo la mayoría de los estudios se han centrado en el nivel individual (apenas nada en el nivel ambiental) y se han focalizado sobre estudiantes.**

A partir de los resultados y de evidenciar cómo las diferencias culturales afectan a la educación de la ética contable, se evidencia la oportunidad de futuras investigaciones que amplíen la evidencia respecto a las diferencias culturales, la relevancia de la religión o los países de entornos regulados bajo el derecho civil.

Un número significativo de estudios ha estudiado el nivel universitario, concluyendo que la mayoría de los académicos son conscientes de la importancia de enseñar ética en contabilidad, y mostrando cómo el apoyo de los departamentos y entre pares son factores vitales que afectan a su efectividad. Sin embargo, la mayoría de las universidades no enseñan ética contable en un curso específico, abordándose ésta a través de algunos temas de contabilidad y —sobre todo— auditoría. No obstante, la literatura también ha evidenciado cómo nuevos métodos de aprendizaje (estudios de casos, juegos de rol, grupos mixtos de género, videos, aprendizaje vía web, etc.) podrían ser de interés para los estudiantes. El número de estudios en este nivel son bastante limitados, por lo que **futuras investigaciones podrían intensificar la recogida de evidencias sobre la efectividad de contenidos y de métodos.**

El nivel individual es en el que más esfuerzo ha realizado la investigación existente, incluyendo estudios centrados en las características personales de los estudiantes y profesores (en particular el género y la edad), y cómo éstas afectan a su desarrollo moral o ético. La evidencia encontrada es mixta, conviviendo estudios que no encontraron relación significativa entre el género y el desarrollo moral y la conciencia ética, con estudios que sí encontraron una relación positiva significativa. Por otro lado, la gran mayoría de los estudios no encontraron una relación significativa entre la edad del estudiante y el desarrollo moral y la conciencia ética. Como futuras avenidas para

la investigación en este nivel sugerimos considerar otras variables de interés para las empresas y los profesionales (como la experiencia profesional o la duración de efecto de la formación).

Otra variable examinada ampliamente a través de la literatura es el impacto de una asignatura de ética en el desarrollo moral y la conciencia ética del estudiante. Todos los estudios en nuestra muestra indican la importancia de impartir un curso de ética contable, y descubrieron que cursarla mejoraría el nivel de desarrollo moral y la conciencia ética. No obstante surgen preguntas para futuras investigaciones como, ¿qué tipo de asignaturas se necesitan?, ¿cuál es la

posible combinación de métodos de enseñanza, estilos de aprendizaje, teorías éticas o contenidos contables que serían más efectivos?, ¿las experiencias académicas podrían afectar al desarrollo moral y la conciencia ética?, y, por último, ¿cuál es el tipo de desarrollo moral y conciencia ética que se alcanza?.

Evidentemente, este estudio cuenta con limitaciones propias de la búsqueda, selección y análisis de los datos bajo la metodología elegida. Una potencial limitación significativa es la posibilidad de no haber incluido algún trabajo clave no indexado en la base de datos elegida, pero ésta no sería debida a la falta de metodología.

BIBLIOGRAFÍA

- Adkins, N.; Radtke, R.R. (2004). Students' and faculty members' perceptions of the importance of business ethics and accounting ethics education: Is there an expectations gap? *Journal of Business Ethics*, 51, 279–300.
- Andersen, M. L., & Klamm, B. K. (2018). Haidt's social intuitionist model: What are the implications for accounting ethics education? *Journal of Accounting Education*, 44, 35-46. doi: 10.1016/j.jaccedu.2018.05.001
- Armstrong, M. B. (1993). Ethics and professionalism in accounting education: A sample course. *Journal of Accounting Education*, 11(1), 77-92. doi:10.1016/0748-5751(93)90019-F
- Auyeung, P. K., Dagwell, R., ng, C., & Sands, J. (2006). Educators' epistemological beliefs of accounting ethics teaching: A Cross-Cultural study. *Accounting Research Journal*, 19(2), 122-138. doi:10.1108/10309610680000683
- Bampton, R.; Cowton, C.J. (2013). Taking stock of accounting ethics scholarship: A review of the journal literature. *Journal of Business Ethics*, 114, 549–563.
- Bernardi, R. A. (2005). Accounting scholars publishing in ethics journals: a 30-year longitudinal study. In C. Jeffrey (Ed.), *Professional responsibility and ethics in accounting*, 10, 63–94.
- Bernardi, R. A., & Bean, D. F. (2007). The growth of accounting research in ethics journals: a 45-year study. In C. Jeffrey (Ed.), *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, 11, 47–61.
- Cameron, R. A., & O'Leary, C. (2015). Improving ethical attitudes or simply teaching ethical codes? the reality of accounting ethics education. *Accounting Education*, 24(4), 275-290. doi:10.1080/09639284.2015.1036893
- Chan, S. Y. S., & Leung, P. (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 436-457. doi:10.1108/02686900610661432
- Christensen, A., Cote, J., & Latham, C. K. (2018). Developing ethical confidence: The impact of action-oriented ethics instruction in an accounting curriculum. *Journal of Business Ethics*, 153(4), 1157-1175. doi:10.1007/s10551-016-3411-4
- Eagly, A.H. (1987). *Sex Differences in Social Behaviour: A Social-Role Interpretation*; Erlbaum: Hillsdale, NJ, USA.
- Hume, D. (2001). A treatise of human nature. *Oxford University Press*: Oxford. (Original work published 1739–1740). This book is now in the public domain.
- Jones, M.V., Coviello, N., & Tang, Y.K. (2011). International. Entrepreneurship research (1989–2009): A domain ontology and thematic analysis. *Journal of Business Venturing*, 26(4), 632–659.
- Kohlberg, L. (1969). Stage and sequence: The cognitive- developmental approach to socialization. In *Handbook of Socialization Theory and Research*; Goslin, D.A., Ed.; Rand McNally: Chicago, UI, USA; pp. 347–480.
- LaGrone, R. M., Welton, R. E., & Davis, J. R. (1996). Are the effects of accounting ethics interventions transitory or persistent? *Journal of Accounting Education*, 14(3), 259-276. doi:10.1016/0748-5751(96)00022-X
- Marzuki, M., Subramaniam, N., Cooper, B. J., & Dellaportas, S. (2017). Accounting academics' teaching self-efficacy and ethics integration in accounting courses a malaysian study. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 148-170. doi:10.1108/ARA-09-2015-0088
- Massey, D. W., & van Hise, J. (2009). Walking the walk: Integrating lessons from multiple perspectives in the development of an accounting ethics course. *Issues in Accounting Education*, 24(4), 481-510. doi:10.2308/iaec.2009.24.4.481
- O'Leary, C., & Stewart, J. (2013). The interaction of learning styles and teaching methodologies in accounting ethical instruction. *Journal of Business Ethics*, 113(2), 225-241. doi:10.1007/s10551-012-1291-9
- Podsakoff, P., MacKenzie, S., Bachrach, D., & Podsakoff, N. (2005). The influence of management journals in the 1980s and 1990s. *Strategic Management Journal*, 26, 473–488.
- Shaub, M. K. (1994). An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors. *Journal of Accounting Education*, 12(1), 1-26. doi:10.1016/0748-5751(94)90016-7
- Shawver, T. J., & Miller, W. F. (2017). Moral intensity revisited: Measuring the benefit of accounting ethics interventions. *Journal of Business Ethics*, 141(3), 587-603. doi:10.1007/s10551-015-2711-4
- Sorensen, D. P., Miller, S. E., & Cabe, K. L. (2017). Developing and measuring the impact of an accounting ethics course that is based on the moral philosophy of Adam smith. *Journal of Business Ethics*, 140(1), 175-191. doi:10.1007/s10551-015-2656-7

- Sugahara, S., Urasaki, N., Wei, M., & Boland, G. (2010). The effect of students' ethics learning experiences to develop ethical reasoning abilities: A comparative study between Japanese and Chinese students. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 6(1), 54-79. doi:10.1504/IJAPE.2010.030479
- Thorne, L. (1999). An analysis of the association of demographic variables with the cognitive moral development of canadian accounting students: An examination of the applicability of american-based findings to the canadian context. *Journal of Accounting Education*, 17(2), 157-174. doi:10.1016/S0748-5751(99)00019-6
- Thorne, L. (2001). Refocusing ethics education in accounting: An examination of accounting students' tendency to use their cognitive moral capability. *Journal of Accounting Education*, 19(2), 103-117. doi:10.1016/S0748-5751(01)00014-8
- Tormo-Carbó, G., Seguí-Mas, E., & Oltra, V. (2016). Accounting ethics in unfriendly environments: The educational challenge. *Journal of Business Ethics*, 135(1), 161-175. doi:10.1007/s10551-014-2455-6
- Tormo-Carbó, G., Seguí-Mas, E., & Oltra, V. (2018). Business ethics as a sustainability challenge: Higher education implications. *Sustainability (Switzerland)*, 10(8) doi:10.3390/su10082717
- Tunca Caliyurt, K. (2007). Accounting ethics education in turkish public universities. *Social Responsibility Journal*, 3(4), 74-80. doi:10.1108/17471110710840251
- Warinda, T. (2013). Faculty views on the teaching of ethics to accounting students: The zimbabwean perspective. *Asian Social Science*, 9(2), 191-202. doi:10.5539/ass.v9n2p191
- Watts, L.L.; Mulhearn, T.J.; Medeiros, K.E.; Steele, L.M.; Connelly, S.; Mumford, M.D. (2017). Modeling the instructional effectiveness of responsible conduct of research education: A meta-analytic path-analysis. *Ethics Behav.* 27, 632–650.
- Welton, R. E., & Guffey, D. M. (2009). Transitory or persistent? the effects of classroom ethics interventions: A longitudinal study. *Accounting Education*, 18(3), 273-289. doi:10.1080/09639280802217990.