



**RES**  
Revista de Ciencias Sociales

Depósito legal ppi 201502ZU4662  
Esta publicación científica en formato  
digital es continuidad de la revista impresa  
Depósito Legal: pp 197402ZU789  
● ISSN: 1315-9518 ● ISSN-E: 2477-9431

Universidad del Zulia. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Vol. XXIX, No. Especial 8 julio-diciembre 2023

# Revista de Ciencias Sociales

Esta publicación científica en formato  
digital es continuidad de la revista impresa  
Depósito Legal: pp 197402ZU789  
ISSN: 1315-9518

# Valores éticos asociados a la civilidad fiscal en empresas públicas\*

Villasmil Molero, Milagros del Carmen\*\*  
Barros Padilla, José\*\*\*  
Torres Palacio, Juan Carlos\*\*\*\*

## Resumen

Los valores éticos de los profesionales tributarios en las organizaciones públicas deben estar orientados hacia la civilidad fiscal en la filosofía institucional de estas empresas para garantizar la calidad de sus auditorías y rendiciones de cuentas. Por tanto, el estudio tuvo como objetivo identificar valores éticos asociados a la civilidad fiscal en la filosofía institucional de las empresas públicas en países de África, Asia, Europa y América, a partir de una revisión bibliográfica de 15 artículos científicos de las bases de datos Scopus, Web of Science y Google académico sobre estudios empíricos con muestras de contadores, auditores, directivos o funcionarios públicos con funciones financieras o tributarias. Los resultados revelan que la transparencia, la eficacia, la integridad, el compromiso y la honestidad son considerados como valores clave en el comportamiento y juicio ético de los profesionales tributarios, así como en los procesos de auditoría interna y rendición de cuentas en el sector público. Se concluye que es importante contar con modelos teórico-éticos que integren en la filosofía institucional de empresas públicas valores éticos necesarios para evitar el fraude fiscal e incentivar una cultura ética orientada hacia una adecuada civilidad fiscal en empresas públicas.

**Palabras clave:** Valores éticos; civilidad fiscal; empresas públicas; integridad; transparencia.

---

\* Este Artículo se deriva del proyecto de investigación: “Arquetipo deontológico como herramienta de cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales para el sector público en el Departamento del Atlántico”, enmarcado en la línea de investigación finanzas y tributación de la Universidad Libre seccional Barranquilla, Colombia.

\*\* Posdoctoral en Gerencia Pública y Gobierno. Doctora en Ciencias Gerenciales. Magister en Gerencia Tributaria. Licenciada en Contaduría Pública. Docente e Investigadora en la Universidad Libre, Barranquilla, Colombia. E-mail: [milagrosd.villasmilm@unilivre.edu.co](mailto:milagrosd.villasmilm@unilivre.edu.co) ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8222-8871>

\*\*\* Magister en Tributación. Contador Público. Profesor en la Universidad Libre, Barranquilla, Colombia. E-mail: [jose.barros@unilivre.edu.co](mailto:jose.barros@unilivre.edu.co) ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4080-6503>

\*\*\*\* Magister en Tributación. Contador Público. Asesor contable, financiero y tributario en ejercicio libre. Profesor en la Universidad Libre, Barranquilla, Colombia. E-mail: [juanc.torresp@unilivre.edu.co](mailto:juanc.torresp@unilivre.edu.co) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3211-7057>

# Ethical values associated with fiscal civility in public companies

## Abstract

The ethical values of tax professionals in public organizations must be oriented towards fiscal civility in the institutional philosophy of these companies to guarantee the quality of their audits and accountability. Therefore, the study aimed to identify ethical values associated with tax civility in the institutional philosophy of public companies in countries of Africa, Asia, Europe and America, based on a bibliographic review of 15 scientific articles from the databases Scopus, Web of Science and academic Google on empirical studies with samples of accountants, auditors, managers or public officials with financial or tax functions. The results reveal that transparency, efficiency, integrity, commitment and honesty are considered as key values in the ethical behavior and judgment of tax professionals, as well as in internal audit and accountability processes in the public sector. It is concluded that it is important to have theoretical-ethical models that integrate into the institutional philosophy of public companies ethical values necessary to avoid tax fraud and encourage an ethical culture oriented towards adequate fiscal civility in public companies.

**Keywords:** Ethical values; fiscal civility; public companies; integrity; transparency.

## Introducción

Actualmente se reconoce que individuos, grupos, organizaciones e instituciones deben procurar ajustar su comportamiento, objetivos, filosofía y actividades profesionales considerando la importancia de la ética en todos los aspectos, en especial porque se vincula de manera importante con principios y valores que se tiene hacia la profesión ejercida (Ruiz y Araque, 2015; Orozco, Otaya y Salazar, 2020). Por tanto, es fundamental aplicar y mantener la ética profesional entendida como la aplicación de valores y principios éticos que rigen la conducta, los procesos y las decisiones profesionales (Baud, Brivot y Himick, 2021).

La ética profesional es considerada un aspecto importante para un adecuado desempeño, ejecución y éxito en el desarrollo de toda actividad profesional, puesto que orienta el comportamiento moral y las decisiones importantes que se toman en las organizaciones; sin embargo, se reconoce una necesidad relevante de potenciar en el día a

día la ética de los profesionales, puesto que muchas malas prácticas en el ejercicio laboral se han visto identificadas en las empresas, entre estas las prácticas fraudulentas o delictivas en el área contable, que afectan a la organización, al profesional y la sociedad en general que se beneficia de la actividad empresarial.

Por tanto, se identifica la necesidad de llevar a cabo estudios para reconocer cuales son esos valores éticos de los profesionales contables del sector público, puesto que dichos valores impulsan el comportamiento ético en el ejercicio tributario, orientan el juicio moral para la toma de decisiones adecuadas basadas en la consciencia ética y el cumplimiento correcto y adecuado de las funciones de estos profesionales, como la rendición de cuentas, las auditorías contables, entre otras.

Especialmente si se considera el panorama mundial en la actualidad frente a la falta de ética profesional en países como Nigeria donde existe una mala administración, corrupción y creciente necesidad de promover el comportamiento ético en la gestión pública (Iheanachor y Etim, 2022); mientras que

en Malasia se reconoce la necesidad de modelos teórico-éticos para la denuncia de irregularidades en las obligaciones tributaria del sector público (Mohd, Ali y Hasnan, 2022); así mismo, en Grecia se ha identificado que existe una normalización frente a la corrupción que ayuda a que persista en el sector público (Fleming et al., 2022); y finalmente en Estados Unidos, Venezuela y Colombia, la necesidad de desarrollar e instaurar una cultura y liderazgo ético en los contadores del sector público (Villasmil, Romero y Socorro, 2021; Seifert, LaMothe y Schmitt, 2023).

Por lo anterior, el objetivo de este estudio fue identificar valores éticos asociados a la civilidad fiscal en la filosofía institucional de las empresas públicas de África, Asia, Europa y América, a partir de una exploración y análisis de estudios empíricos, con un énfasis en unos valores fundamentales en el ejercicio tributario de contadores y auditores del sector público, como son la transparencia, la integridad, la eficacia, el compromiso y la honestidad, para reconocer cómo estos valores son fundamentales para promover una cultura ética en el sector público que se instaure en la filosofía institucional y oriente la civilidad fiscal de los profesionales tributarios.

## **1. Fundamentos teóricos**

### **1.1. Valores éticos**

Los valores se definen como estructuras cognitivas internalizadas o aprendidas que guían el comportamiento y las decisiones éticas de los individuos, grupos, instituciones, organizaciones y la sociedad en general, que se presentan como pautas, normas o patrones que dan sentido y definen aquello que se considera “correcto” dentro de las interacciones sociales y culturales (Oyserman, 2015). Dentro de la ética tributaria, existen valores éticos necesarios en las funciones tributarias, los cuales son indicadores del comportamiento ético profesional, orientando sus acciones y decisiones, siendo un marco de referencia para evaluar el comportamiento, objetivos,

estrategias y acciones de los profesionales (Tuan, Hashim y Mohamad, 2020; Arslan y Aydın, 2021; Hurst, Ring y Kavussanu, 2022).

En este orden de ideas, es necesario que los profesionales tributarios mantengan un buen comportamiento ético, siguiendo los códigos de conducta asociados a su profesión (Mubako et al., 2021), considerando que son responsables tanto del interés de los empleadores como del público (Pulungan y Fitriningrum, 2019); por lo cual, el mantenimiento de altos valores éticos personales, profesionales y organizacionales es importante para su profesión, actividades y resultados exitosos (Agudelo, Chirinos y Vilorio, 2022), cumpliendo con sus obligaciones y deberes tributarios desde los valores éticos.

Los valores éticos se pueden considerar como valores fundamentales para un adecuado actuar ético en el quehacer profesional, siendo de gran importancia en el ejercicio tributario dentro de las organizaciones, al representar pautas o guías para un comportamiento ético y responsable para cumplir con los deberes y obligaciones tributarias, por lo cual, se considera relevante profundizar en valores como la transparencia, la integridad, la eficacia, el compromiso y la honestidad.

### **a. Transparencia**

La transparencia se define como un valor ético que comprende un conjunto de criterios específicos necesarios para la presentación clara y comprensible de las motivaciones, intenciones e información que se presenta a los demás, para que a partir de la observación, el seguimiento, la vigilancia, la divulgación y la verificación, se pueda corroborar el cumplimiento de los deberes y la veracidad de la información presentada, por tanto, es considerada como un valor fundamental para la rendición de cuentas, la detección de irregularidades, abusos de poder y evaluación de posibles actividades poco éticas (Gardner et al., 2019; Matheus, Janssen y Janowski, 2021; Moreno-López, Porporato y Maharaj, 2022).

En este sentido, la transparencia se considera un valor ético asociado a la claridad y comprensión del comportamiento y la información compartida con otras personas, con el propósito de cumplir de forma transparente, confiable y segura con los compromisos y deberes asignados en el ejercicio profesional y en la vida personal.

## **b. Integridad**

La integridad es una virtud relacionada con el comportamiento coherente y armónico con respecto a principios, normas y reglas morales relevantes y pertinentes, asociadas a la integralidad, la imparcialidad, la incorrupción, la dignidad, la rectitud y las buenas intenciones, para tomar buenas decisiones y llevar a cabo acciones para el cumplimiento adecuado de las obligaciones o responsabilidades de un individuo u organización, promoviendo un ambiente de buena gobernanza y cultura ética para evitar comportamientos fraudulentos (Rendtorff, 2015; Huberts, 2018; Suhayati, 2018).

Por tanto, la integridad corresponde a un valor ético fundamental para un actuar honesto, integral y correcto, a partir del respeto a normas y reglas morales que orientan las decisiones y el comportamiento ético de las personas y organizaciones para un cumplimiento completo, satisfactorio y respetuoso de las actividades o tareas individuales o colectivas en beneficio propio y de los demás.

## **c. Eficacia**

La eficacia se conoce como la capacidad de un individuo u organización para lograr tareas, propósitos, actividades, procesos u objetivos definidos, reconociendo e interpretando las condiciones ambientales correctas para cumplirlos satisfactoriamente (Rodríguez, 2010; García et al., 2019). Actualmente se reconoce que la eficacia es un valor ético importante en las empresas por

su influencia en el comportamiento y juicio ético del personal, mostrando ser importante para la calidad en el desarrollo los deberes y actividades de la organización (Oppong, Fofack y Boakye-Yiadom, 2021; Seifert et al., 2023).

En este orden de idea, la eficacia es considerada como un valor clave para la ética, la calidad y el desempeño satisfactorio de las actividades, propósitos y procesos llevados a cabo por una persona en su trabajo desde sus capacidades o competencias para contribuir al crecimiento y desarrollo de la organización a la que pertenece.

## **d. Compromiso**

El compromiso es un valor que permite a las personas orientar y enfocar su comportamiento hacia el cumplimiento de una promesa, labor, quehacer o actividad de manera voluntaria, bien sea por disposición propia o por asignación, el cual facilita la cooperación y contribución para llevar a cabo acciones conjuntas para conseguir lo propuesto (Michael, Sebanz y Knoblich, 2016). Por tanto, al hablar de compromiso organizacional, se hace referencia a aquellos comportamientos que reflejan la disposición, preocupación y lealtad de los trabajadores hacia la organización, evidente en su actitud y orientación hacia el éxito y el desarrollo futuro de la empresa (Eliyana, Ma'arif y Muzakki, 2019).

Por lo anterior, se reconoce que el compromiso tiene que ver con la disposición, lealtad o voluntad personal u organizacional para dirigir las acciones propias hacia la realización y logro de las labores o tareas asignadas para contribuir con el funcionamiento responsable y exitoso de la organización.

## **e. Honestidad**

La honestidad es una virtud moral relevante de servicio público en las personas

y la sociedad, asociada con el valor e importancia de la verdad, la justicia, la rectitud y la honradez como principios fundamentales que dirigen los pensamientos y las acciones de los individuos en los diferentes contextos sociales (Wells y Molina, 2017; Wilson, 2018), permitiendo identificar comportamientos no éticos motivados por el interés propios o por el deseo de beneficiar a superiores u otros (Derfler-Rozin y Park, 2022).

En este sentido, la honestidad corresponde a un valor ético que destaca el comportamiento sincero y honrado de las personas, el cual permite promover la toma de decisiones y la puesta en marcha de acciones correctas basadas en la ética profesional que evidencian la verdad, la justifica y la rectitud como principios del trabajo digno que beneficia de manera transparente tanto al individuo, como la organización y la sociedad.

## 2. Metodología

Esta investigación es de tipo cualitativa, puesto que se llevó a cabo una revisión de la literatura científica sobre valores éticos asociados a la civilidad fiscal en la filosofía institucional de las empresas del sector público, para reconocer a partir de estudios empíricos, aquellos valores éticos presentes

en funcionarios encargados de actividades tributarias dentro de organizaciones públicas de África, Asia, Europa y América.

Para ello se seleccionaron y analizaron 15 artículos científicos extraídos de *Scopus*, *Web of Science* (WOS) y *Google* académico, utilizando palabras clave como “*Ethics Values*”, “*public sector*”, “*integrity*”, “*transparency*”, “*efficiency*”, “*commitment*”, “*honesty*”, “*public accountants*”, “*auditors*”, para construir diferentes cadenas de búsqueda y seleccionar artículos publicados entre 2018 y 2022, con muestras de contadores, auditores, directores o personal tributario en las organizaciones públicas analizando la influencia de los valores éticos en el ejercicio profesional tributario.

## 3. Resultados y discusión

Los resultados de la revisión y análisis documental muestran en primera instancia que la mayor parte de los estudios fueron realizados en países del continente asiático, especialmente en Malasia e Indonesia; seguido de países norteamericanos como Estados Unidos y Canadá; y finalmente, países de África como Ghana y Zimbabue. No se encontraron estudios en países de Europa y Latinoamérica (ver Cuadro 1).

**Cuadro 1**  
**Análisis documental sobre valores éticos en funcionarios públicos del área tributaria.**

Año	País	Autores	Muestra	Valores éticos	Influencia en el civismo fiscal	Conclusión respecto a la filosofía institucional
2023	Estados Unidos	Seifert, LaMothe y Schmitt	378 contadores del sector público y privado	Eficacia	La eficacia profesional influye tanto en las percepciones de la cultura ética como en los juicios éticos de los contadores.	Es necesario desarrollar e instaurar una cultura ética en los contadores, considerando actividades de capacitación, revisión e incentivos éticos que permitan reducir el fraude fiscal.
2022	Corea del sur	McCarthy, Alexander y Jung	285 contadores y personal administrativo de cuentas de 7 empresas estatales	Compromiso	El compromiso organizacional de los empleados públicos está relacionado con motivaciones de servicio al público y los objetivos de RSE.	Es importante la congruencia de valores de los contadores, la organización y los objetivos de RSE para lograr un mayor compromiso como parte de la filosofía institucional y el quehacer profesional.

### Cont... Cuadro 1

2022	Malasia	Mohd, Ali y Hasnan	384 empleados de 27 ministerios del sector público.	Compromiso	El compromiso profesional y con la organización influye en la actuación ética profesional orientada hacia la denuncia contra el fraude fiscal.	Son importantes y necesarios los modelos teórico-éticos para la denuncia de irregularidades en las obligaciones tributaria de las organizaciones del sector público.
2022	Bangladesh	Kabir, Sobhani, Mohamed y Ashraf	210 auditores internos de organizaciones públicas y privadas.	Integridad y transparencia	La integridad y la transparencia influyen sustancialmente en la calidad de la auditoría interna.	Es importante un modelo ético novedoso en las organizaciones que incluya valores como la integridad y la transparencia para mejorar la calidad de la auditoría interna
2021	Ghana	Oppong, Fofack y Boakye-Yiadom	123 directores, contadores, auditores y gerentes en instituciones públicas de salud.	Eficacia	La eficacia de la auditoría del sector público tiene un efecto positivo y significativo en la calidad de los servicios de salud.	Es importante garantizar la existencia de controles éticos adecuados para que se presten servicios de salud desde el marco de la eficacia como un valor pilar para mejorar la auditoría en el sector público de la salud para beneficio de la sociedad.
2021	Indonesia	Hermawan, Rahayu, Biduri, Rahayu y Salisa	79 contadores y auditores del sector público	Integridad	La integridad influye en la Calidad de la Auditoría y genera confianza para la toma de decisiones contables.	Es necesario e importante que los auditores mejoren más el cumplimiento de las normas éticas para fortalecer su integridad impactando con ello en la mejora de la calidad de la auditoría y la toma de decisiones para beneficio de todos.
2020	Estados Unidos	Fatemi, Hasseldine e Hite	132 contadores tributarios	Integridad	Tanto la integridad como la abogacía influyen en juicio ético de los contadores frente a los contribuyentes.	Es importante la comunicación de las normas éticas profesionales para las decisiones y juicios de los contadores con respecto a su trabajo y a la valoración de los contribuyentes que atienden, en especial cuando la integridad prima sobre la abogacía.
2020	Estados Unidos	Ariail, Smith y Smith	582 contadores públicos certificados	Honestidad	Valores personales como la honestidad de los contadores son congruentes con los valores éticos de la profesión, lo que impacta en un resultado positivo en su labor para beneficio de todos.	Los altos valores éticos son de suma importancia para contribuir a la rendición de cuentas de las empresas, al desarrollo ético de sus actividades, su funcionamiento en el mercado y para el progreso económico general de la sociedad.
2020	Vietnam	Phuong-Nguyen, Hai, Tung-Nguyen y Tien-Vo	268 contadores, controladores y auditores estatales	Transparencia y eficacia	La transparencia y la efectividad se ven fuertemente influenciadas por la reforma contable de devengo público y por factores legales y del profesional.	Es importante comprender la influencia de reformas contables de devengo sobre la transparencia y eficacia en el sector público, procurando afianzar estos valores para evitar efectos negativos en el desarrollo del trabajo y la ética del profesional.

### Cont... Cuadro 1

2020	Indonesia	Rahayu, Yudi y Rahayu	366 autores de gobierno interno	Eficacia, transparencia e integridad	La eficacia, transparencia e integridad son valores que evidencian el buen desempeño de los auditores internos como guardianes, consultores y catalizadores para la buena gobernanza.	El gobierno debe promover desde su filosofía institucional valores como la eficacia, transparencia e integridad para mejorar los procesos y resultado de su gobernanza a partir del ejercicio ético profesional de sus auditores internos.
2020	Canada	Liston-Heyes y Juillet	400 auditores internos del sector público	Transparencia	La transparencia es necesaria para garantizar la rendición de cuentas, sin embargo, los requisitos de divulgación pública podrían obstaculizar su capacidad para comunicar sus hallazgos de manera efectiva y transparente.	Es importante prestar atención a las condiciones que se requieren para promover la recepción positiva de los requisitos de transparencia por parte de los servidores públicos, con el fin de que puedan difundir los resultados de su rendición de cuentas de manera transparente e íntegra para su propio beneficio, el de la organización y la sociedad.
2019	Zimbabw	Jachi y Yona	182 empleados de gestión y auditoría interna de las autoridades locales	Transparencia	La transparencia se correlaciona positiva y significativamente con la función de auditoría interna, la competencia, experiencia, capacitación y rendición de cuentas en estas empresas.	Es necesario mejorar la competencia de la función de auditoría interna creando un entorno de transparencia como un valor importante para apoyar las funciones de auditoría interna y garantizar su eficacia en mantener las prácticas de gobierno corporativo.
2019	Malasia	Zahari, Said y Arshad	80 funcionarios del gobierno de Malasia	Integridad y honestidad	La honestidad no es un predictor significativo de las violaciones de la integridad asociados a comportamientos poco éticos y violaciones fiscales entre estos funcionarios.	Es importante promover una cultura de integridad adecuada, que incluya diversos valores éticos en la filosofía institucional, entre estos la honestidad para garantizar un buen trabajo y una buena gestión de las organizaciones gubernamentales.
2019	Malasia	Ghani, Respati, Darsono y Yusoff	94 auditores internos del sector público	Eficacia	La eficacia de los auditores internos no tuvo influencia significativa en su juicio ético con respecto a su trabajo.	Las organizaciones del sector público deben realizar más esfuerzos para fortalecer su clima ético e implementar una política clara de valores éticos para mejorar el juicio ético entre sus auditores internos.
2018	Malasia	Ismail y Yuhanis	382 auditores del sector público del Departamento Nacional de Auditoría	Compromiso	El compromiso profesional es un valor que influye en el comportamiento laboral ético de los auditores.	Es importante promover valores éticos como el compromiso y otros, para mejorar el comportamiento ético del trabajo de los auditores del sector público.

**Nota:** RSE= Responsabilidad Social Empresarial.

**Fuente:** Elaboración propia, 2023 a partir de los estudios revisados.



Este resultado, podría relacionarse con lo expuesto por Mohd (2021), quien expone que el Código de Gobierno Corporativo de Malasia recomienda a las empresas el cumplimiento de estándares éticos formalizados para instaurar los valores éticos determinantes para el comportamiento, las decisiones y los juicios éticos de los profesionales contables en las organizaciones, de allí que exista un gran interés por investigar los valores y la cultura ética organizacional para evitar fraudes tributarios.

También podría explicarse a partir del estudio de Alias, Nawawi y Salin (2019), quienes encontraron que auditores internos de empresas gubernamentales de Malasia muestran una alta competencia, capacidad, objetividad e integridad para realizar auditorías y detectar prácticas poco éticas, debido a la gran importancia que se le da en dicho país, a la adherencia, compromiso y cumplimiento de las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna para evitar comportamientos poco éticos en organizaciones públicas.

Entre tanto, con respecto a la escasez de estudios en Europa y Latinoamérica, Johnsen (2019), indica que la literatura sobre auditoría del sector público en países de América Latina, es limitada, debido a la variabilidad en la organización de las auditorías en estos países y la poca proactividad de los auditores por aportar a la lucha contra la corrupción, especialmente en países como Colombia y Venezuela, en donde la evasión tributaria es alta y se evidencia una debilidad en los sistemas de gestión tributaria (Villasmil, Fandiño y Alvarado- Peña, 2018), además del incumplimiento de la ley para conveniencia de terceros en organizaciones y programas públicos (Orozco et al., 2020).

Además, se identificaron dentro de los valores éticos más evaluados la transparencia, la eficacia, la integridad, el compromiso, la honestidad, entre otros, siendo las muestras de contadores y auditores internos las más utilizadas para evaluar estos valores en organizaciones públicas, especialmente gubernamentales (ver Cuadro 1).

### **3.1. Transparencia en el sector público**

La transparencia fue identificada como uno de los valores éticos más presentes y evaluados en muestras de contadores, auditores y contralores del sector público en los estudios revisados, evidenciando que tiene una influencia importante en la calidad la auditoría interna (Alleyné, Hudaib y Haniffa, 2018; Kabir et al., 2022), en el buen desempeño de los auditores internos como guardianes, consultores y catalizadores para la buena gobernanza y para garantizar una adecuada rendición de cuentas en el sector público (Rahayu et al., 2020; Liston-Heyes y Juillet, 2020).

Además, se pudo reconocer que la transparencia de los funcionarios tributarios de las empresas públicas se ve fuertemente beneficiada por factores como la función de auditoría interna, la cualificación y experiencia profesional, la capacitación y el proceso de rendición de cuentas (Jachi y Yona, 2019), así como afectada por las reformas contables de devengo, las leyes, las características de los profesionales tributarios y los requisitos de divulgación pública, que impactan en la comunicación efectiva y transparente de hallazgos financieros (Liston-Heyes y Juillet, 2020; Phuong-Nguyen et al., 2020).

### **3.2. Eficacia en el sector público**

La eficacia, según los artículos revisados, es importante para el adecuado desempeño de los auditores internos como guardianes, consultores y catalizadores de la buena gobernanza pública (Rahayu et al., 2020), llegando a tener un efecto positivo en las auditorías relacionadas con la calidad de los servicios de salud del sector público (Oppong et al., 2021), influyendo en las percepciones de la cultura ética y los juicios éticos de los profesionales tributarios (Seifert et al., 2023), a pesar de que uno de los estudios reveló que la eficacia propia de los auditores internos puede no influir significativamente en el juicio ético de estos profesionales (Ghani et al., 2019).

La efectividad, se ve influenciada por factores como las reformas contables de devengo público, las leyes y características de los profesionales tributarios, por lo que es necesario afianzarla en los profesionales y en la cultura ética de la organización para evitar efectos negativos en el trabajo y la ética del profesional (Phuong-Nguyen et al., 2020).

### **3.3. Integridad en el sector público**

Sobre la integridad se encontró que figura como uno de los valores con una gran influencia en la calidad de la auditoría interna, al generar confianza para la toma de decisiones entre los profesionales tributarios (Hermawan et al., 2021; Kabir et al., 2022), contribuyendo a un buen desempeño de los auditores internos en su labor asociado a una adecuada gobernanza de los recursos financieros en el sector público, especialmente desde su rol como protectores, consultores y facilitadores de los recursos gubernamentales para el bienestar civil (Rahayu et al., 2020).

Además, se encontró que la integridad, tiene una fuerte influencia en el juicio ético de los profesionales tributarios frente a los contribuyentes, promoviendo su capacidad de reconocer, valorar el trabajo y apreciar el esfuerzo de los mismos para el pago de sus obligaciones fiscales, evitando los sesgos y prejuicios, siendo un valor ético relevante en la comunicación de las normas éticas profesionales para las decisiones y juicios durante la atención a los contribuyentes (Fatemi et al., 2020).

### **3.4. Compromiso en el sector público**

El compromiso, según estudios revisados, es un valor relevante dentro del quehacer ético de los profesionales tributarios, especialmente porque tiene una influencia importante en su comportamiento ético laboral (Ismail y Yuhanis, 2018), y en su actuación ética profesional orientada hacia la denuncia

contra el fraude fiscal (Mohd et al., 2022), facilitando el desarrollo de su labor tributaria desde el compromiso de cuidar la civilidad fiscal para beneficio de todos los implicados en los procesos de auditoría, rendición de cuentas y difusión pública de resultados.

Por otra parte, también se encontró que el compromiso organizacional de los empleados públicos se relaciona con motivaciones de servicio al público y los objetivos de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) para aportar al bienestar civil (McCarthy et al., 2022), mostrando que los empleados públicos que integran el compromiso como un valor ético relevante para un actuar responsable y eficiente, brindan una atención más adecuada al público y al cumplimiento de objetivos de RSE para la civilidad fiscal.

### **3.5. Honestidad en el sector público**

Con respecto a la honestidad, los resultados muestran por un lado, el estudio de Ariail et al. (2020), quienes encontraron que la honestidad figura como un valor congruente con valores éticos de la profesión contable que impactan en el resultado positivo del quehacer contable, siendo un valor superior que coincide con la integridad, reconociendo que para tener integridad personal y profesional es necesario ser honesto y generar confianza en el trabajo y los resultados derivados de la labor tributaria.

Sin embargo, contrario a lo anterior, el estudio realizado por Zahari et al. (2019) encontró que la honestidad no es un predictor significativo de las violaciones de la integridad asociados a comportamientos poco éticos y violaciones fiscales entre los funcionarios del gobierno de Malasia, resultado que los autores atribuyen a la presunción que se tiene de que los funcionarios de organizaciones gubernamentales traen de manera implícita o previamente condicionada la honestidad como un principio de cada persona, que no necesariamente impacta en otros valores profesionales.

Este resultado que indica que la transparencia, la eficacia, la integridad, el

compromiso y la honestidad, fueron los valores más evaluados en los estudios revisados, podría atribuirse a lo expuesto por Mulgan (2021), quien explica que la labor de los auditores y contadores es analizada y evaluada por su ejercicio tributario, así como por la integración y aplicación de la ética profesional, donde la transparencia, la integridad y la eficiencia son principales indicadores de su conducta ética, de allí que sea interesante para la ciencia el comprender el impacto de estos valores en estos profesionales.

Así mismo, se reconoce, que la honestidad y el compromiso, son valores de gran relevancia en el estudio de la ética contable en las organizaciones, dado que altos niveles de compromiso profesional contribuyen a la comprensión de la importancia de los principios éticos contables (Rogošić y Perica, 2023); mientras que la honestidad puede ser crucial para erradicar el fraude fiscal (Ccoyllo-Alfaro, Vilchez-Campaña y Baylón-Gonzales, 2021), de allí que ambos valores también figuren dentro de los más investigados en los estudios revisados, para comprender cómo influyen en el ejercicio ético contable.

Un tercer hallazgo de este estudio, identificó la necesidad e importancia de contar con modelos teórico-éticos que integren valores éticos y profesionales como parte de la filosofía institucional de empresas públicas, para evitar el fraude fiscal e incentivar una cultura ética para una adecuada civilidad fiscal, lo que se corrobora con lo explicado por Laptés (2019), quien hace hincapié en la necesidad e importancia del cumplimiento estricto por parte de los auditores y contadores de los requerimientos éticos expuestos en los códigos de ética profesional contable a nivel nacional e internacional, siendo conscientes de la importancia de los valores profesionales en el ejercicio tributario.

Para ello, es de suma importancia, contar con modelos teórico-éticos y mecanismos de control ético que incluyan valores como la transparencia, la integridad y el compromiso como pilares en los procesos contables, así como otros factores influyentes en el comportamiento y juicio ético de los

funcionarios tributarios como las actitudes, el autocontrol, la responsabilidad personal, entre otros, para lograr una sinergia entre valores personales, profesionales y organizacionales, y la filosofía institucional, para reducir el fraude, impulsar la intención de denuncia ante irregularidades y mejorar la percepción social de la labor de las empresas públicas.

## **Conclusiones**

A partir de los resultados encontrados, es posible concluir que valores como la transparencia, la eficacia, la integridad, el compromiso y la honestidad, son valores clave en el comportamiento y juicio ético de los profesionales tributarios, así como en los procesos de auditoría interna y rendición de cuentas en el sector público; por tanto, resulta necesario e importante contar con modelos teórico-éticos que integren en la filosofía institucional de empresas públicas valores éticos y profesionales para evitar el fraude fiscal e incentivar una cultura ética hacia una adecuada civilidad fiscal.

Específicamente, con respecto a la transparencia es posible concluir que es importante y necesario integrarla en los modelos éticos en la filosofía institucional de organizaciones públicas, como un pilar importante para mejorar la calidad y eficiencia de la auditoría interna, los procesos de gobernanza y las rendiciones de cuentas, así como actuar ético-profesional de los funcionarios tributarios para beneficio propio, organizacional y social.

Con relación a la eficiencia, se concluye que es importante que las empresas públicas fortalezcan su clima ético, establezcan controles, desarrollen una infraestructura ética organizacional e implementen políticas claras que incluyan la eficacia en su filosofía institucional para mejorar el juicio ético contable, incluyendo actividades de capacitación, revisión e incentivos para reducir el fraude fiscal.

En cuanto a la integridad, se reconoce la importancia que tiene para el cumplimiento de

las normas éticas en las empresas públicas para mejorar la calidad de sus auditorías internas, el juicio ético profesional y la toma de decisiones, siendo considerada un valor fundamental dentro de los modelos éticos de la filosofía institucional para potenciar los procesos y resultados de la gestión gubernamental desde la perspectiva de sus obligaciones tributarias o de civilidad fiscal.

Con respecto al compromiso, los hallazgos permitieron reconocer la importancia y necesidad de contar con modelos teórico-éticos que promuevan el compromiso como un valor clave para mantener un adecuado comportamiento ético del personal tributario en las organizaciones públicas, logrando una integración congruente entre el compromiso profesional y el compromiso organizacional, aunado a la responsabilidad social empresarial que permita lograr una sinergia que beneficie al empleado, a la organización y a la sociedad.

Con relación a la honestidad se destaca la necesidad e importancia de promover una cultura ética que incluya a la honestidad como valor relevante en los profesionales para garantizar un buen trabajo y una buena gestión de las organizaciones gubernamentales, al ser la honestidad un pilar para el desarrollo ético de las actividades y los resultados propios de la gestión tributaria en las empresas del sector público.

Por otra parte, se recomienda realizar más estudios que permitan explorar estos y otros valores que pueden influir en la civilidad fiscal de los profesionales tributarios en el sector público, especialmente en países latinoamericanos, donde los estudios son escasos, y existe una gran necesidad de investigar el tema.

Finalmente, el presente estudio tuvo como limitación que la revisión de la literatura incluyó únicamente artículos en el idioma inglés, puesto que las bases de datos consultadas contienen mayormente documentos en ese idioma, lo cual pudo influir en que no se encontraran artículos de países latinoamericanos; sin embargo, se reconoce una gran necesidad de realizar investigaciones en estos países considerando la literatura

limitada y los casos de fraude reconocidos en países como Colombia.

## Referencias bibliográficas

- Agudelo, M. V., Chirinos, Y. D. V., y Viloria, N. J. (2022). Ética de la autenticidad y ejercicio profesional del contador público. *Revista Venezolana de Gerencia*, 27(99), 1196-1214. <https://doi.org/10.52080/rvgluz.27.99.22>
- Alias, N. F., Nawawi, A., y Salin, A. S. A. P. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics: Empirical findings from Malaysian government-linked companies. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 179-194. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066>
- Alleyne, P., Hudaib, M., y Haniffa, R. (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics* 147, 509-527. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2946-0>
- Ariail, D. L., Smith, K. T., y Smith, L. M. (2020). Do United States accountants' personal values match the profession's values (ethics code)? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(5), 1047-1075. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3749>
- Arslan, A., y Aydın, A. (2021). Ethics and tax ethics: A theoretical evaluation in terms of Wagner's taxation principles. *Journal of Turkish Social Sciences Research*, 6(2), 85-97. <http://tursbad.hku.edu.tr/en/download/article-file/1761486>
- Baud, C., Brivot, M., y Himick, D. (2021). Accounting ethics and the fragmentation of value. *Journal of Business Ethics*, 168, 373-387. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04186-9>

- Ccoylllo-Alfaro, M., Vilchez-Campaña, G., y Baylón-Gonzales, B. (2021). Ethics of the accountant in the face of tax fraud modalities. In M. Botto-Tobar, H. Cruz y A. Díaz (Eds.), *Artificial Intelligence, Computer and Software Engineering Advances. CIT 2020. Advances in Intelligent Systems and Computing* (Vol. 1327, pp. 124-134). Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-68083-1\\_10](https://doi.org/10.1007/978-3-030-68083-1_10)
- Derfler-Rozin, R., y Park, H. (2022). Ethics and honesty in organizations: Unique organizational challenges. *Current Opinion in Psychology*, 47, 101401. <https://doi.org/10.1016/j.copsyc.2022.101401>
- Eliyana, A., Ma'arif, S., y Muzakki (2019). Job satisfaction and organizational commitment effect in the transformational leadership towards employee performance. *European Research on Management and Business Economics*, 25(3), 144-150. <https://doi.org/10.1016/j.iemeen.2019.05.001>
- Fatemi, D., Hasseldine, J., e Hite, P. (2020). The influence of ethical codes of conduct on professionalism in tax practice. *Journal of Business Ethics*, 164, 133-149. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4081-1>
- Fleming, P., Zyglidopoulos, S., Boura, M., y Lioukas, S. (2022). How corruption is tolerated in the greek public sector: Toward a second-order theory of normalization. *Business & Society*, 61(1), 191-224. <https://doi.org/10.1177/0007650320954860>
- García, J., Cazallo, A., Barragan, C. E., Mercado, M., Olarte, L., y Meza, V. (2019). Indicadores de Eficacia y Eficiencia en la gestión de procura de materiales en empresas del sector construcción del Departamento del Atlántico, Colombia. *Revista Espacios*, 40(22), 16. <http://www.revistaespacios.com/a19v40n22/a19v40n22p16.pdf>
- Gardner, T. A., Benzie, M., Börner, J., Dawkins, E., Fick, S., Garrett, R., Godar, J., Grimard, A., Lake, S., Larsen, R. K., Mardas, N., McDermott, C. L., Meyfroidt, P., Osbeck, M., Persson, M., Sembres, T., Suavet, C., Strassburg, B., Trevisan, A.,... Wolvekamp, P. (2019). Transparency and sustainability in global commodity supply chains. *World Development*, 121, 163-177. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2018.05.025>
- Ghani, E., Respati, H., Darsono, J. T., y Yusoff, M. M. (2019). The influence of professional scepticism, self-efficacy and perceived ethical climate on internal auditors' ethical judgment in public sector management. *Polish Journal of Management Studies*, 19(2), 155-166. <https://doi.org/10.17512/pjms.2019.19.2.13>
- Hermawan, S., Rahayu, D., Biduri, S., Rahayu, R. A., y Salisa, N. A. N. (2021). Determining audit quality in the accounting profession with audit ethics as a moderating variable. *Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management*, 5(1), 11-22. <https://doi.org/10.28992/ijmsam.v5i1.138>
- Huberts, L. W. J. C. (2018). Integrity: What it is and why it is important? *Public Integrity*, 20(S-1), S18-S32. <https://doi.org/10.1080/10999922.2018.1477404>
- Hurst, P., Ring, C., y Kavussanu, M. (2022). Moral values and moral identity moderate the indirect relationship between sport supplement use and doping use via sport supplement beliefs. *Journal of Sports Sciences*, 40(10), 1160-1167. <https://doi.org/10.1080/02640414.2022.2053387>

- Iheanachor, N., y Etim, E. (2022). Ethical dilemmas and the changing reality in Africa's public sector. In K. Ogunyemi, I. Adisa y R. E. Hinson (Eds.), *Ethics and accountable governance in Africa's public sector* (Vol. I, pp. 19-37). Palgrave Macmillan. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-95394-2\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-030-95394-2_2)
- Ismail, S., y Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34. <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>.
- Jachi, M., y Yona. L. (2019). The impact of professional competence & staffing of internal audit function on transparency and accountability case of Zimbabwe local authorities. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(8), 149-164. <https://doi.org/10.7176/RJFA/10-8-15>
- Johnsen, Å. (2019). Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. *Financial Accountability & Management*, 35(2), 121-127. <https://doi.org/10.1111/faam.12191>
- Kabir, M. R., Sobhani, F. A., Mohamed, N., y Ashraf, D. M. (2022). Impact of integrity and internal audit transparency on audit quality: The moderating role of blockchain. *Management and accounting review*, 21(1), 203-233. <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/58177/>
- Laptes, R. (2019). Combating money laundering – a mandatory topic for the professional accountant. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov Series V: Economic Sciences*, 13(62), 2. <https://doi.org/10.31926/but.es.2020.13.62.2.15>
- Liston-Heyes, C., y Juillet, L. (2020). Burdens of transparency: An analysis of public sector internal auditing. *Public Administration*, 98(3), 659-674. <https://doi.org/10.1111/padm.12654>
- Matheus, R., Janssen, M., y Janowski, T. (2021). Design principles for creating digital transparency in government. *Government Information Quarterly*, 38(1), 101550. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2020.101550>
- McCarthy, D., Alexander, P., y Jung, Y. (2022). Enhancing the organisational commitment of public sector accounting staff through the pursuit of CSR objectives. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(2), 304-324. <https://doi.org/10.1108/JAOC-09-2020-0139>
- Michael, J., Sebanz, N., y Knoblich, G. (2016). The sense of commitment: A minimal approach. *Frontiers in Psychology*, 6, 1968. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2015.01968>
- Mohd, N. A. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. *International Journal of Social Economics*, 48(3), 384-398. <https://doi.org/10.1108/IJSE-07-2020-0473>
- Mohd, S. N., Ali, M. M., y Hasnan, S. (2022). Perceptions of moral intensity and professional commitment towards intention to whistleblowing: Empirical evidence from Malaysian public sector organisations. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(6), 53-67. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2022.VOL9.NO6.0053>
- Moreno-López, A., Porporato, M., & Maharaj, G. (2022). Transparencia y corrupción: Rol del habitus en las disputas por el poder. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXVIII(1), 334-351. <https://doi.org/10.31876/rcs.v28i1.37695>
- Mubako, G., Bagchi, K., Udo, G., y Marinovic, M. (2021). Personal values and ethical

- behavior in accounting students. *Journal of Business Ethics*, 174, 161-176. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04606-1>
- Mulgan, R. (2021). Public sector values in a privatizing state. In H. Sullivan, H. Dickinson y H. Henderson (Eds.), *The Palgrave Handbook of the Public Servant* (pp. 1239-1253). Palgrave Macmillan.
- Oppong, C., Fofack, A. D., y Boakye-Yiadom, E. (2021). Efficacy of public sector audits in the provision of quality healthcare in Ghana. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. Ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JEAS-03-2021-0045>
- Orozco, J. E., Otaya, S. P., y Salazar, C. E. (2020). Dilemas éticos en América Latina. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 8(15), 119-139. <https://ojs.asfacop.org.co/index.php/asfacop/article/view/asfv8n15.177>
- Oyserman, D. (2015). Values, Psychology of. In J. D. Wright (eds), *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (pp. 36–40). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-097086-8.24030-0>
- Phuong-Nguyen, T. T., Hai, T., Tung-Nguyen, T., y Tien-Vo, T. T. (2020). Factors affecting accrual accounting reform and transparency of performance in the public sector in Vietnam. *Problems and Perspectives in Management*, 18(2), 180-193. [https://doi.org/10.21511/ppm.18\(2\).2020.16](https://doi.org/10.21511/ppm.18(2).2020.16)
- Pulungan, A. H., y Fitrianingrum, A. (2019). Machiavellianism, corporate ethical values, and accountants' ethical decision making. *Jurnal Riset dan Aplikasi: Akuntansi dan Manajemen*, 4(1), 52-63. <https://doi.org/10.18382/jraam.v4i1.004>
- Rahayu, S., Yudi, y Rahayu (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1751020. <https://doi.org/10.1080/2311975.2020.1751020>
- Rendtorff, J. D. (2015). Integrity, concept of. In H. Ten Have (Ed.), *Encyclopedia of Global Bioethics* (pp. 1-7). Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-05544-2>.
- Rodríguez, E. (2010). Estilos de liderazgo, cultura organizativa y eficacia: un estudio empírico en pequeñas y medianas empresas. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XVI(4), 629-641.
- Rogošič, A., y Perica, I. (2023). Affective professional commitment and accounting ethics principles: Examining the mediating role of the code of ethics. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(1), 480-498. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2077791>
- Ruiz, M., y Araque, R. (2015). Códigos éticos y gestión de valores empresariales. Un estudio sectorial comparado en España. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXI(3), 295-310.
- Seifert, S. G., LaMothe, E. G., y Schmitt, D. B. (2023). Perceptions of the ethical infrastructure, professional autonomy, and ethical judgments in accounting work environments. *Journal of Business Ethics*, 182, 821-850. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-05001-0>
- Suhayati, E. (2018). The integrity of public accountant has implications for detecting fraud in conducting an audit. In W. Strielkowski (Ede.), *Advances in Social Science, Education and Humanities Research, International Conference on Business, Economic, Social Science and Humanities (ICOBEST 2018)* (Vol. 225, pp. 4-6). Atlantis Press. <https://doi.org/10.2991/icobest-18.2018.2>

- Tuan, T. A. F., Hashim, H. A., y Mohamad, A. (2020). Ethical values and bank performance: evidence from financial institutions in Malaysia. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 11(1), 233-256. <https://doi.org/10.1108/JIABR-11-2016-0139>
- Villasmil, M. D. C., Fandiño, Y. A., y Alvarado- Peña, L. J. (2018). Cultura tributaria en la educación: Un estudio fenomenológico hacia una interpretación compleja. *Opción: Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, 34(18), 1620-1652. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8369900>.
- Villasmil, M. D. C., Romero, F. J., y Socorro, C. C. (2021). Liderazgo ético en la gestión pública municipal del estado Zulia, Venezuela. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXVII(2), 199-216. <https://doi.org/10.31876/rcs.v27i2.35907>
- Wells, D. D., y Molina, A. D. (2017). The truth about honesty. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 3(3), 292-308. <https://doi.org/10.20899/jpna.3.3.292-308>
- Wilson, A. T. (2018). Honesty as a virtue. *Metaphilosophy*, 49(3), 262-280. <https://doi.org/10.1111/meta.12303>
- Zahari, A. I., Said, J., y Arshad, R. (2019). Integrity climate questionnaire. *Cogent Psychology*, 6(1), 1626541. <https://doi.org/10.1080/23311908.2019.1626541>.