

Ηθική και Δεοντολογία των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Δρ. Ανδρέας Γ. Κουτούπης

Τμήμα Ναυτιλίας και Επιχειρηματικών Υπηρεσιών
Πανεπιστήμιο Αιγαίου
andreas.koutoupis@yahoo.gr

Χρήστος Δ. Κάκκος

Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων
Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Ιονίων Νήσων
chkakkos@gmail.com

Περίληψη

Σε ένα εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον η τήρηση των κανόνων επαγγελματικής ηθικής καθώς και η υιοθέτηση δεοντολογικής συμπεριφοράς αποτελούν στοιχεία που προσδίδουν αξιοπιστία στο επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Σκοπός του άρθρου είναι η αποτύπωση της επαγγελματικής ηθικής των ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Για τους σκοπούς της έρευνας διενεργήθηκε έρευνα μέσω αποστολής ερωτηματολογίων σε εκατό ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποτυπώνουν με εμπειρικά δεδομένα την ηθική των ορκωτών ελεγκτών λογιστών.

Keywords: Ελεγκτικό Επάγγελμα, Ηθική Ελεγκτών, Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές.

JEL Classification Codes: M42

Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια τόσο οι επιχειρήσεις δίνουν όλο και μεγαλύτερη σημασία στην ηθική και δεοντολογία. Παράλληλα οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές βρίσκονται σε ένα ατέρμονο αγώνα ώστε να πείσουν τις οικονομικές μονάδες αναφορικά με τη συμμόρφωση των επαγγελματικών αρχών τους με την επιχειρηματική ηθική.

Από τα παραπάνω καθίσταται εμφανές ότι η ύπαρξη επαγγελματικής ηθικής από πλευράς των ορκωτών ελεγκτών λογιστών αποτελεί προτεραιότητα και θέμα μείζονος σημασίας. Εντούτοις αξίζει να σημειωθεί ότι στην Ελλάδα δεν έχουν διενεργηθεί έρευνες που θα προσεγγίζουν την επαγγελματική ηθική των ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Σε αυτό το πλαίσιο, το εν λόγω άρθρο αξιολογεί την ηθική των Ελλήνων ορκωτών ελεγκτών λογιστών καθώς και το κατά πόσο λαμβάνουν τις σωστές αποφάσεις όταν αντιμετωπίζουν ηθικά διλλήματα.

Η διάρθρωση του άρθρου έχει ως εξής: στη συνέχεια παρουσιάζεται το εννοιολογικό πλαίσιο αναφορικά με την επιχειρηματική ηθική και την ηθική των ελεγκτών. Στη συνέχεια παρουσιάζονται σημαντικές ερευνητικές προσεγγίσεις αναφορικά με το συγκεκριμένο θέμα. Στο τέταρτο μέρος αναλύεται η μεθοδολογία της εμπειρικής έρευνας. Τα αποτελέσματα αναλύονται στο πέμπτο μέρος. Το άρθρο ολοκληρώνεται με την παράθεση των βασικότερων συμπερασμάτων από τα τρία μέρη του ερωτηματολογίου.

Θεωρητικό Πλαίσιο

Προσεγγίσεις Επιχειρηματικής Ηθικής

Η μελέτη της ηθικής είναι μία αρχαία παράδοση που έχει τις ρίζες της σε θρησκευτικές, πολιτιστικές και φιλοσοφικές πεποιθήσεις. Αντιθέτως, η μελέτη της επιχειρηματικής ηθικής απασχολεί έντονα τους επιστήμονες τα τελευταία περίπου τριανταπέντε (35) χρόνια. Οι οικονομολόγοι τείνουν να εξετάζουν συστήματα και τις θεωρίες που σχετίζονται μ' αυτά, ενώ οι φιλόσοφοι την ατομική συμπεριφορά, τα κίνητρα και τα αποτελέσματά της.

Σύμφωνα με τον Lewis (1985), οι επιστήμονες δυστυχώς δεν έχουν καταλήξει σε κάποιο συγκεκριμένο ορισμό αναφορικά με την επιχειρηματική ηθική. Παρόλα αυτά είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η επιχειρηματική ηθική δεν αποτελεί σύνολο κανόνων και αρχών που διαχωρίζεται από την ηθική γενικά. Σχεδόν όλοι οι διαθέσιμοι ορισμοί δίνουν μια αφηρημένη διάσταση στον όρο επιχειρηματική ηθική.

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τον Lewis (1985), η επιχειρησιακή ηθική μπορεί καθοριστεί επίσης από τα παρακάτω: (1) εστίαση στην κοινωνική ευθύνη, (2) έμφαση στην τιμιότητα και τη δικαιοσύνη (3) έμφαση στο χρυσό κανόνα, (4) αξίες που είναι σύμφωνες με την κοινή συμπεριφορά ή με τις θρησκευτικές πεποιθήσεις κάποιου, (5) υποχρεώσεις, ευθύνες, και δικαιώματα προς την ευσυνείδητη εργασία ή το διαφωτισμένο συμφέρον, (6) φιλοσοφία για το τι είναι καλό και κακό, (7) δυνατότητα να διευκρινιστούν τα ζητήματα στη διαδικασία λήψης μιας απόφασης, (8) εστίαση στη μεμονωμένη συνείδηση ή/και το νομικό σύστημά κάποιου, (9) σύστημα ή θεωρία της δικαιοσύνης που εξετάζει την ποιότητα των σχέσεων κάποιου, (10) σχέση των μέσων με τις άκρες, (11) ανησυχία για την ακεραιότητα, το σωστό, η συνήθεια, η λογική, ή/και αρχές του Αριστοτέλη, (12) έμφαση στην αρετή, ηγεσία, χαρακτήρα, εμπιστευτικότητα, κριτική των άλλων, τοποθέτηση του Θεού πάνω απ' όλα, κλπ.

Από τον συνδυασμό των παραπάνω ορισμών προκύπτει ο εξής σύνθετος ορισμός της επιχειρηματικής ηθικής: Η επιχειρηματική ηθική είναι ηθικοί κανόνες, στάνταρτ, κώδικες και αρχές που παρέχουν οδηγίες για τη σωστή και αληθή συμπεριφορά σε συγκεκριμένες καταστάσεις.

Ο φιλόσοφος Salomon (1992) προσεγγίζει την επιχειρηματική ηθική, τονίζοντας περισσότερο την έννοια του προσωπικού στοιχείου, παρά ως απλά μία δημόσια πολιτική, εφαρμογή μιας αφηρημένης φιλοσοφίας ή υποπροϊόν των κοινωνικών επιστημών. Συγκεκριμένα, η επιχειρηματική ηθική αφορά το άτομο που αποτελεί ένα ξεχωριστό αλλά όχι αναπόσπαστο μέρος ενός επιχειρηματικού συνόλου, που έχει ενστερνιστεί τις αξίες και τους στόχους του. Η εν λόγω θεωρία αντιπροσωπεύει επακριβώς την Αριστοτελική ηθική καθότι τονίζει τη συμμετοχή σε μία κοινότητα με συλλογικούς στόχους και συγκεκριμένη αποστολή-την παραγωγή ποιοτικών προϊόντων ή/και υπηρεσιών, δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο κέρδος στους μετόχους. Ο κάθε ένας ξεχωριστά οφείλει να σκεφτεί τον εαυτό του ως μέλος ενός ευρύτερου κοινωνικού συνόλου και να προσπαθεί να διαπρέψει, αναδεικνύοντας τον καλύτερο εαυτό του. Εν ολίγοις, η προσέγγιση αυτή τονίζει ότι ο επιχειρηματικός κόσμος έχει συγκεκριμένους στόχους και πρακτικές όπως επίσης και οι άνθρωποι της επιχείρησης έχουν τις ιδιαίτερες ανησυχίες τους, τις απόψεις τους, τους ρόλους και τις ευθύνες τους. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωριστεί από τους ανθρώπους της καθώς η ακεραιότητα και η τιμιότητα του χαρακτήρα των ανθρώπων επηρεάζει την ακεραιότητα και την ηθική της επιχείρησης.

Προσεγγίσεις Επαγγελματικής Ηθικής Λογιστών και Ελεγκτών

Τα αρμόδια συμβούλια της Διεθνούς Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) προκειμένου να αντιμετωπίσουν τις διαρκώς αυξανόμενες απαιτήσεις των λογιστών θέσπισαν ένα πλαίσιο παγκοσμίως αναγνωρισμένο που περιλαμβάνει τον Κώδικα Ηθικής για Επαγγελματίες Λογιστές, τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα. Συγκεκριμένα, το International Ethics Standards Board for Accountants της IFAC κατάρτισε ένα Κώδικα Ηθικής για Επαγγελματίες Λογιστές που ουσιαστικά αποτελεί πρότυπο συμμόρφωσης με τις πέντε βασικές αρχές της επαγγελματικής ηθικής: ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επιδεξιότητα και δέουσα επιμέλεια, εμπιστευτικότητα και επαγγελματική συμπεριφορά.

Παράλληλα, οι λογιστές οφείλουν να ακολουθούν τον Κώδικα Επαγγελματικής Συμπεριφοράς. Ο εν λόγω Κώδικας με την τήρηση ορισμένων κανόνων καλεί τους λογιστές να διαφυλάξουν την ακεραιότητα του επαγγέλματός τους. Βασικοί κανόνες σύμφωνα με τον Κώδικα είναι οι παρακάτω:

- Κάθε μέλος πρέπει να εξασκεί την ευαίσθητη επαγγελματική και ηθική κρίση, σε όλες του τις δραστηριότητες.
- Κάθε μέλος πρέπει να ενεργεί με τρόπο που να υπηρετεί το δημόσιο συμφέρον, να τιμά την εμπιστοσύνη του κοινού και να επιδεικνύει δέσμευση στον επαγγελματισμό.
- Κάθε μέλος πρέπει να διεξάγει όλες τις επαγγελματικές του υποχρεώσεις με την υψηλότερη αίσθηση ακεραιότητας.
- Κάθε μέλος πρέπει να διατηρεί την αντικειμενικότητά του, να είναι ανεξάρτητο τυπικά και ουσιαστικά και να μην έχει συγκρουόμενα συμφέροντα.
- Κάθε μέλος πρέπει να ακολουθεί τα τεχνικά και ηθικά πρότυπα του επαγγέλματος, να πασχίζει διαρκώς να βελτιώνει την επάρκειά του και την ποιότητα των υπηρεσιών του και να εκπληρώνει την επαγγελματική του ευθύνη στο έπακρο της ικανότητάς του.
- Κάθε μέλος πρέπει να τηρεί τις Αρχές του Κώδικα Συμπεριφοράς κατά την παροχή των υπηρεσιών του.

Βιβλιογραφική Επισκόπηση

Επιχειρηματική Ηθική

Αρχικά, οι Vitell και Festervand (1987) μελέτησαν τις απόψεις ανώτατων στελεχών σχετικά με την επιχειρηματική ηθική. Για την έρευνά τους απέστειλαν στα στελέχη 258 ερωτηματολόγια, από τα οποία απαντήθηκαν τα 118, δηλαδή το ποσοστό ανταπόκρισης άγγιξε το 45.7%. Βασικά συμπεράσματα της έρευνας ήταν: 1. Οι σχέσεις με τους συναλλασσόμενους του εξωτερικού περιβάλλοντος (πελάτες, προμηθευτές, ανταγωνιστές) περιέχουν περισσότερες ηθικές συγκρούσεις από τις σχέσεις με συναλλασσόμενους του εσωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης (εργαζόμενοι, προϊστάμενοι). 2. Η λειτουργία του Μάρκετινγκ των επιχειρήσεων είναι εκείνη όπου πραγματοποιούνται συχνότερα ανήθικες δραστηριότητες. 3. Οι ερωτηθέντες που εργάζονται σε μικρές επιχειρήσεις, σε αντίθεση με εκείνους που εργάζονται σε μεγάλες τείνουν να πιστεύουν ότι η άσκηση ανήθικων δραστηριοτήτων πραγματοποιείται συχνότερα στις επιχειρήσεις τους. 4. Τα στελέχη θεωρούν ότι ο τομέας δραστηριοποίησής τους είναι περισσότερο 'ηθικός' από άλλους τομείς και ότι τα πρότυπα ηθικής είναι υψηλότερα τώρα απ' ό,τι στο παρελθόν. 5. Η διοίκηση μπορεί να επηρεάσει θετικά την ηθική

συμπεριφορά εντός του οργανισμού δημιουργώντας κώδικες ηθικής και προάγοντας τη συνεχή εκπαίδευση των εργαζομένων. 6. Όταν τα στελέχη βρίσκονται απέναντι σε ένα ηθικό δίλλημα επιλέγουν εκείνη τη λύση που θα τους προσφέρει τη βέλτιστη κερδοφορία .

Τρία έτη αργότερα, ο Tyson (1990) περιγράφει τα ευρήματα της έρευνας του, όπου συγκρίνονται τα πρότυπα ηθικής φοιτητών με εκείνα που πιστεύουν οι ίδιοι ότι διαθέτουν υψηλόβαθμα στελέχη. Στα πλαίσια της έρευνας μοιράστηκαν 135 ερωτηματολόγια σε φοιτητές. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι φοιτητές θεωρούν τους εαυτούς τους πολύ πιο ηθικούς από τα ανώτερα στελέχη, ενώ και σ' αυτήν την έρευνα οι γυναίκες φάνηκαν περισσότερο ηθικές από τους άντρες. Επιπλέον, οι επαγγελματικές οργανώσεις οφείλουν να οργανώνουν συνέδρια, διαλέξεις, σεμινάρια ώστε να γνωστοποιούν τα συλλογικά οφέλη της ηθικής συμπεριφοράς και τις αρνητικές επιπτώσεις της ανήθικης. Τέλος, οι εκπαιδευτές θεμάτων ηθικής οφείλουν να αλλάξουν τη στάση και τη γνώμη των φοιτητών για την ηθική των στελεχών μέσω συζητήσεων, ομαδικών παιχνιδιών και ενθάρρυνση της συμμετοχής σε επαγγελματικές οργανώσεις.

Αργότερα, ο Enderle (1997) επιχείρησε να μελετήσει τα χαρακτηριστικά της παγκόσμιας επιχειρηματικής ηθικής για τη δεκαετία του '90. Σύμφωνα με τον συγγραφέα ένα σημαντικό πρόβλημα που παρουσιάζεται μελετώντας τα χαρακτηριστικά της παγκόσμιας επιχειρηματικής ηθικής είναι η διαφορετική προσέγγιση του όρου 'επιχειρηματική ηθική' από ποικίλες γεωγραφικές περιοχές και πολιτισμούς. Επίσης ο συγγραφέας παρατηρεί τον κρίσιμο ρόλο του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και κάποια ειδικά θέματα των εθνικών συνόρων. Έτσι, η επιχειρηματική ηθική οφείλει να συμβαδίζει με την κουλτούρα και τις πολιτισμικές αξίες της εκάστοτε κοινωνίας.. Ο συγγραφέας ακόμη επισημαίνει ότι η διαφθορά ελλοχεύει παντού απλώς διαφέρει το βάθος και η έκτασή της. Η ηθική της διοίκησης των επιχειρήσεων αποτελεί εξίσου ένα πολυσυζητημένο θέμα. Ο συγγραφέας διαπιστώνει ότι είναι αναγκαία μια νέα γενιά επιχειρηματιών που πληρούν τις υψηλές προσδοκίες της δεκαετίας του '90. Η ανάλυση του ερωτηματολογίου επίσης υποδεικνύει την ύπαρξη πολλών δραστηριοτήτων επιχειρηματικής ηθικής στον επιχειρηματικό και ακαδημαϊκό κόσμο. Ωστόσο, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία υπάρχει έλλειψη των case studies στην πλειονότητα των χωρών και ο συγγραφέας διαπιστώνει ότι η ένταξη της επιχειρηματικής ηθικής στα προγράμματα σπουδών δεν έχει ακόμα υλοποιηθεί. Τέλος, ο συγγραφέας θεωρεί ότι η 'διεθνοποίηση' της επιχειρηματικής ηθικής απαιτεί τη διαδικασία της αμοιβαίας μάθησης, όπου τα αντισυμβαλλόμενα μέρη επικοινωνούν αποτελεσματικά μεταξύ τους.

Η σχέση που υπάρχει μεταξύ των εταιρικών κανόνων ηθικής σε μια επιχείρηση και της συμπεριφοράς των εργαζομένων μελετήθηκε από τον Schwartz (2004). Με άλλα λόγια, ερευνήσε αν τα ηθικά πρότυπα που καθιερώνονται στις επιχειρήσεις επηρεάζουν πράγματι τη συμπεριφορά των εργαζομένων ή της επιχείρησης. Για τη διεξαγωγή της έρευνας πραγματοποιήθηκαν 57 συνεντεύξεις σε εργαζόμενους, στελέχη και εντεταλμένους ηθικής σε τέσσερις μεγάλες Καναδικές εταιρείες. Οι ερευνητές διαπίστωσαν ότι αν και όλοι γνώριζαν την ύπαρξη των κανόνων, ωστόσο οι περισσότεροι δεν τους έδωσαν τη δέουσα προσοχή. Επιπρόσθετα, οι ερευνητές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι κανόνες ηθικής στις επιχειρήσεις πράγματι επηρεάζουν τη συμπεριφορά των εργαζομένων. Οι λόγοι για τους οποίους οι εργαζόμενοι δεν συμμορφώνονται με τους κανόνες ενδέχεται να είναι: η ιδιοτέλεια, η δυσαρέσκεια, το περιβάλλον, το συμφέρον της επιχείρησης, η αδιαφορία. Ενώ λόγους συμμόρφωσης αποτελούν οι εξής: προσωπικές αξίες, φόβος απόλυσης, αίσθημα αφοσίωσης. Το πόρισμα των ερευνητών είναι ότι η θέσπιση κανόνων ηθικής μπορεί να αποτελεί ένα σημαντικό πρωταρχικό βήμα προς

την ενθάρρυνση ηθικής και νόμιμης συμπεριφοράς, ωστόσο είναι απαραίτητη και η περεταίρω δράση της επιχείρησης.

Τρία έτη αργότερα, η Stevens (2007) με βιβλιογραφική έρευνα προσπάθησε να εξετάσει τις καταστάσεις όπου οι κώδικες ηθικής επηρεάζουν τη συμπεριφορά των υπαλλήλων στους οργανισμούς και εκείνες τις καταστάσεις που δεν την επηρεάζουν. Έτσι, διαπιστώθηκε ότι δεν είναι οι ίδιοι οι κώδικες που επηρεάζουν τους εργαζομένους αλλά οι διαδικασίες και τα συστήματα που είναι απαραίτητα για την ενσωμάτωσή τους στην κουλτούρα του οργανισμού. Ταυτόχρονα, πολλές φορές οι κώδικες δεν χρησιμοποιούνται πράγματι για την συμμόρφωση των εργαζομένων αλλά ως 'διακοσμητικά' στοιχεία για την αποφυγή κατηγοριών ως προς την ηθική της επιχείρησης. Επίσης, κάποιες έρευνες υποδεικνύουν ότι η καθιέρωση των προτύπων ηθικής από ανώτατα στελέχη και εξωτερικούς φορείς, επιφέρει τη μη αποδοχή τους από τους εργαζομένους καθώς δεν τους αποδέχονται ως μέρος της κουλτούρας τους. Από την άλλη, οι κώδικες ηθικής είναι αποτελεσματικοί όταν δημιουργούνται με βάση τον κατάλληλο σχεδιασμό, διενεργούνται οι απαραίτητοι έλεγχοι και υπάρχουν οι κατάλληλες συνθήκες στην επιχείρηση. Η ηθική και αποδεκτή συμπεριφορά των ανώτατων στελεχών μπορεί επίσης να λειτουργήσει ως παράδειγμα για τους εργαζομένους και να επηρεάσει και τη δική τους στάση. Παράλληλα, προτείνεται στις επιχειρήσεις να προσλαμβάνουν αποφοίτους κολεγίων φιλοσοφικής ηθικής. Σύμφωνα με την συγγραφέα, δύο είναι οι παράγοντες που συνθέτουν έναν δυνατό οργανισμό όπου οι εργαζόμενοι ακολουθούν πιστά τους κώδικες ηθικής: η επίδραση των αξιών της κουλτούρας και η επικοινωνία. Ο πρώτος παράγοντας αφορά το ότι οι κανόνες ηθικής πρέπει να ενσωματώνονται στην κουλτούρα του οργανισμού, να υπάρχει ιεράρχηση των ευθυνών με τις κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες ώστε οι κανόνες να μην αποτελούν ξεχωριστή και απομονωμένη οντότητα. Η καθιέρωση των προτύπων ηθικής πρέπει να συνοδεύεται απαραίτητως με τη σωστή επικοινωνία με τους εργαζομένους. Αυτό σημαίνει ότι τα πρότυπα πρέπει να είναι κατανοητά, να έχουν συνάφεια και σωστό ύφος. Ταυτόχρονα, η μετάδοση των προτύπων πρέπει να πραγματοποιείται μέσω των σωστών καναλιών και να μη πραγματοποιείται μέσω αυστηρών διαλέξεων αλλά με συζητήσεις και δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις.

Τέλος οι Cooksey και Kuchina-Musina (2010) που εξέτασαν τις διαφορετικές αντιλήψεις για τα ηθικά διλλήματα των ατόμων που συμμετείχαν στην έρευνα και τα ηθικά πρότυπα των μικρών επιχειρήσεων σε σύγκριση με αυτά των μεγάλων. Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν τα εξής: α) Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει τις αγοραστικές αποφάσεις των καταναλωτών, παρουσία ηθικών ζητημάτων β) Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει τις ενέργειες των εργαζόμενων, παρουσία ηθικών ζητημάτων γ) Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει την αντίληψη των ερωτηθέντων για τα κίνητρα που ωθούν στην ηθική συμπεριφορά δ) Οι ερωτηθέντες υποστηρίζουν ότι οι μικρές επιχειρήσεις πρέπει να έχουν τα ίδια ηθικά πρότυπα με τις μεγάλες. Αναφορικά με τα αποτελέσματα, οι ερευνητές κατέληξαν στο ότι οι καταναλωτές επηρεάζονται περισσότερο για θέματα ηθικής για τις μεγάλες επιχειρήσεις και υπάρχει η τάση μη αναφοράς ανήθικων συμπεριφορών περισσότερο στις μικρές επιχειρήσεις. Παράλληλα προκύπτει ότι ενώ οι ερωτηθέντες θεωρούν ότι οι μικρές επιχειρήσεις τείνουν να δρουν περισσότερο ηθικά, η ανάλυση υποδεικνύει ακριβώς το αντίθετο. Τέλος, επικρατεί η αντίληψη ότι είναι ορθότερο να υπάρχουν τα ίδια πρότυπα ηθικής στις μικρές και στις μεγάλες επιχειρήσεις. Αξίζει να σημειωθεί ότι το γενικότερο συμπέρασμα της εν λόγω έρευνας είναι ότι οι άνθρωποι είναι πιο θετικά προδιατεθειμένοι προς τις μικρές επιχειρήσεις, όταν παρουσιάζονται ζητήματα ηθικού περιεχομένου.

Η Ηθική των Ελεγκτών

Αρχικά, ο Shaub (1994) προσπάθησε να εξετάσει τη συσχέτιση ποικίλων δημογραφικών παραγόντων με την ηθική πιστοποιημένων ελεγκτών και σπουδαστών ελεγκτικής. Τα αποτελέσματα ήταν τα εξής: 1. Η ηλικία δεν σχετίζεται θετικά με το επίπεδο της ηθικής. 2. Η εκπαίδευση δεν σχετίζεται θετικά με το επίπεδο της ηθικής. 3. Το επίπεδο ηθικής σχετίζεται με το φύλο. 4. Η εμπειρία σχετίζεται θετικά με το επίπεδο ηθικής. 5. Η ακαδημαϊκή επιτυχία των σπουδαστών σχετίζεται θετικά με το επίπεδο της ηθικής των ελεγκτών αλλά όχι των σπουδαστών ελεγκτικής. 6. Οι ελεγκτές και οι σπουδαστές ελεγκτικής που παρακολούθησαν μαθήματα ηθικής έχουν μεγαλύτερο επίπεδο ηθικής. Έτσι, ο ερευνητής συμπεραίνει ότι εφόσον η ηθική σχετίζεται με την ακαδημαϊκή επιτυχία, το φύλο και την ηθική εκπαίδευση, καθίσταται σημαντική η προσέλκυση ικανών φοιτητών και γυναικών στο επάγγελμα υπό την προϋπόθεση να τους παρέχεται η κατάλληλη εκπαίδευση κατά τη διάρκεια της σταδιοδρομίας τους.

Ο ρόλος του Κώδικα Ηθικής για τους Πιστοποιημένους Εσωτερικούς Ελεγκτές (CIAs) διερευνήθηκε από τους Siegel et al. (1995). Πρόκειται για τη συνέχεια μιας προγενέστερης έρευνας του O'Shaughnessy (1995). Για την διεξαγωγή της παλαιότερης αυτής έρευνας χρησιμοποιήθηκαν ερωτηματολόγια που διανεμήθηκαν σε 60 CIAs από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA), ενώ τελικώς λήφθηκαν 31 απαντήσεις. Σκοπός της παρούσας έρευνας ήταν η σύγκριση των αποτελεσμάτων της με αυτές της προγενέστερης. Τα ερωτηματολόγια στάλθηκαν σε 300 CIAs ενώ μόνο 70 από αυτούς συμμετείχαν αποδοτικά στην έρευνα. Οι έρευνες υποδεικνύουν ότι οι απόψεις των ερωτηθέντων επηρεάζονται από την εργασιακή εμπειρία, καθώς οι παλαιότεροι έχουν πιο σκεπτικιστική άποψη για τον Κώδικα Ηθικής με αποτέλεσμα σε πολλές περιπτώσεις οι απαντήσεις τους να διαφέρουν. Τα αποτελέσματα της έρευνας υποδεικνύουν ότι η πλειονότητα των Ε.Ε υποστηρίζει την ενίσχυση του ρόλου του Κώδικα Ηθικής. Ο ρόλος του Κώδικα Ηθικής είναι πολύ σημαντικός καθώς ενισχύει την «ηθική σκέψη» των εργαζομένων. Από την άλλη, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις όπου ο Ε.Ε αναφέρεται σε παραπάνω από μία ομάδα επαγγελματιών (π. χ Διοίκηση, εργαζόμενοι του ελεγχόμενου τμήματος) με αποτέλεσμα τη σύγκρουση συμφερόντων. Σε αυτή την περίπτωση δεν υπάρχει η τέλεια λύση, παρά μόνο η πιο αποτελεσματική. Έτσι, η επίλυση τέτοιων προβλημάτων δεν πρέπει να βασίζεται σε καθιερωμένους κώδικες αλλά στην υποκειμενική κρίση του καθενός.

Οι Eynon et al. (1997) εξέτασαν την ηθική δεοντολογία εξωτερικών ελεγκτών, εργαζομένων σε μικρές εταιρείες ή αυτοαπασχολούμενων καθώς και τους παράγοντες που την επηρεάζουν. Τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης έρευνας έδειξαν ότι οι ελεγκτές που εργάζονται σε μικρές εταιρείες έχουν χαμηλότερο «P» σκορ από εκείνους που εργάζονται στις Big 6 εταιρείες, το οποίο σημαίνει ότι έχουν λιγότερο αναπτυγμένο το αίσθημα της ηθικής. Επιπλέον, βρέθηκε ότι το φύλο επηρεάζει την ηθική δεοντολογία των ελεγκτών, καθώς οι γυναίκες εμφάνισαν πολύ μεγαλύτερο σκορ «P» από τους άντρες. Παράλληλα, η ηλικία σχετίζεται αρνητικά με τον βαθμό ηθικής, εφόσον βρέθηκε ότι όσο μεγαλύτερος ηλικιακά είναι ένας ελεγκτής τόσο λιγότερο έχει ανεπτυγμένο το αίσθημα της ηθικής. Επίσης τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι οι ελεγκτές που παρακολούθησαν μαθήματα ηθικής στα πλαίσια των σπουδών τους έχουν υψηλότερο σκορ «P» από εκείνους που δεν παρακολούθησαν. Αντιθέτως, η εκπαίδευση πάνω σε θέματα ηθικής εντός των εταιριών δεν επηρεάζει το σκορ «P». Το αξιοπερίεργο αποτέλεσμα αυτής της έρευνας είναι ότι οι «φιλελεύθεροι» ερωτηθέντες φάνηκαν να είναι περισσότερο ηθικοί από τους «συντηρητικούς». Τέλος, οι ερωτηθέντες οι οποίοι δήλωσαν ότι θα

επιθυμούσαν να είχαν παρακολουθήσει μαθήματα ηθικής στα πλαίσια των σπουδών τους και εκείνοι οι οποίοι δήλωσαν ότι θα επιθυμούσαν την εκπαίδευση σε θέματα ηθικής εντός των εταιριών τους φάνηκε να είναι περισσότερο ηθικοί από εκείνους που απέρριψαν τις παραπάνω προτάσεις. Η ανάλυση των παραπάνω αποτελεσμάτων και τα χαμηλά επίπεδα ηθικής, υποδεικνύουν ότι υπάρχει επιτακτική ανάγκη για αναθεώρηση των προγραμμάτων των σπουδών ηθικής καθώς και της "ηθικής" εκπαίδευσης εντός των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τον συγγραφέα, οι ελεγκτές αντιμετωπίζουν περισσότερο ηθικά διλλήματα από άλλους επαγγελματίες καθώς οφείλουν να ικανοποιήσουν δύο «αφεντικά», τον πελάτη τους και το κοινό.

Μία ενδιαφέρουσα έρευνα από τον Larkin (2000) προσπάθησε να εξετάσει την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών να αναγνωρίζουν και να αξιολογούν ηθικά και ανήθικα ζητήματα. Για τη διεξαγωγή της έρευνας σύλλεξε στοιχεία από 64 εσωτερικούς ελεγκτές που εργάζονταν στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου μιας μεγάλης οικονομικής εταιρείας που λειτουργεί στις ΗΠΑ. Στους ελεγκτές διανεμήθηκαν έξι σενάρια, όπου κλήθηκαν να αξιολογήσουν την περιγραφόμενη συμπεριφορά των ελεγκτών, αν δηλαδή την εκτιμούσαν ως ηθική ή ανήθικη. Επιπλέον, τους ζητήθηκε να περιγράψουν πώς πίστευαν ότι θα απαντούσαν οι συνάδελφοί τους. Ωστόσο, σύμφωνα με τον συγγραφέα οι έρευνες που αφορούν την ηθική ενδέχεται να μην είναι αξιόπιστες. Αυτό προκύπτει απ' το γεγονός ότι οι ερωτηθέντες αμφιταλαντεύονται μεταξύ της προσωπικής τους γνώμης και της κοινωνικά αποδεκτής. Λαμβάνοντας υπόψη αυτόν τον παράγοντα ο συγγραφέας δημιούργησε ένα ακόμη σύντομο ερωτηματολόγιο, βάση το οποίο εξετάστηκε η σημασία που έδιναν οι ελεγκτές στο κοινωνικό τους προφίλ. Το ποσοστό απόκρισης στην έρευνα ήταν 89%, ενώ η μέση ηλικία των ερωτηθέντων ήταν 28 έτη. Τα αποτελέσματα διαμορφώθηκαν βάση της συσχέτισης της αξιολόγησης των σεναρίων από τους ελεγκτές με την εργασιακή τους πείρα, το φύλο και την ηλικία. Τα αποτελέσματα ήταν τα εξής: Σε ζητήματα που αφορούν «προσωπικά» τους ελεγκτές, οι ερωτηθέντες θα επηρεάζονταν από το προσωπικό τους κέρδος ή ζημία. Ως επί τω πλείστον, η ικανότητα προσδιορισμού ανήθικων συμπεριφορών συσχετίζεται με τα χρόνια εργασίας αν και το αποτέλεσμα δεν είναι στατιστικά σημαντικό. Ταυτόχρονα, η ηλικία δεν αποτελεί ένδειξη για τον τρόπο που οι ελεγκτές αντιλαμβάνονται τις ανήθικες ενέργειες, ενώ οι γυναίκες φαίνεται να προσδιορίζουν καλύτερα τις ανήθικες ενέργειες και τείνουν να δρουν πιο ηθικά από τους άντρες. Ίσως το πιο βασικό πόρισμα της έρευνας είναι ότι οι ελεγκτές θεωρούν τους εαυτούς τους περισσότερο ηθικούς από τους συναδέλφους τους. Εν κατακλείδι, αξίζει να σημειωθεί ότι δεν βρέθηκαν να υπάρχουν κοινωνικές προκαταλήψεις βάσει των απαντήσεων.

Την ίδια περίοδο, διενεργήθηκε η έρευνα των Shafer et al. (2001) αναφορικά με την επίδραση των προσωπικών αξιών των ελεγκτών στη διαδικασία λήψης αποφάσεων ηθικής. Το τελικό δείγμα αποτελούνταν από 323 ελεγκτές και το συνολικό ποσοστό απόκρισης άγγιξε το 15%. Τα αποτελέσματα ήταν τα εξής: Η πλειοψηφία των ελεγκτών χαρακτήρισαν τη στάση του ελεγκτή 'ανήθικη', παρόλα αυτά πιστεύουν ότι υπάρχει μεγάλη πιθανότητα οι συνάδελφοί τους να δράσουν ανάλογα. Οι ελεγκτές αποδέχονται ότι η χειραγώγηση των οικονομικών καταστάσεων θα προκαλούσε ζημιά στους χρήστες των πρώτων. Τις σημαντικότερες ηθικές αξίες των ελεγκτών αποτελούσαν οι τιμιότητα, ευθύνη, ικανότητα και ανεξαρτησία, ενώ τις λιγότερο σημαντικές οι ευγένεια, καθαριότητα, φαντασία. Αντίστοιχα, τις σημαντικότερες προσωπικές αξίες αποτελούσαν οι οικογενειακή ασφάλεια, ελευθερία, αυτοσεβασμός, ευτυχία και τις λιγότερο οι κοινωνική αναγνώριση και ένας όμορφος κόσμος. Επίσης βρέθηκε ότι οι παραπάνω προσωπικές αξίες δεν επηρεάζουν τη διαδικασία

λήψης αποφάσεων ηθικής. Όμως η ηθική διάσταση ενός διλλήματος επηρεάζει την κρίση του ελεγκτή και τη συμπεριφορά του. Ένα από τα συμπεράσματα της έρευνας είναι ότι η διαφορετικότητα του κάθε ελεγκτή επηρεάζει την κρίση του στα ηθικά διλλήματα ενώ η ηθική συμπεριφορά του επηρεάζεται από το οικονομικό και κοινωνικό περιβάλλον. Επιπλέον, οι ελεγκτές συχνά «συμμορφώνονται» στις απαιτήσεις των πελατών τους, ειδικότερα στις περιπτώσεις που θεωρούν τα εμπλεκόμενα ποσά αμελητέα.

Η ηθική συμπεριφορά Κινέζων εξωτερικών ελεγκτών σε περίπτωση συγκρούσεων διερευνήθηκε από τους Gul et al. (2003). Η έρευνά τους χωρίστηκε σε πέντε θεματικές ενότητες. Στην έρευνα συμμετείχαν 50 έμπειροι ελεγκτές από έξι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες του Σενζέν της Κίνας. Τελικώς για την έρευνα χρησιμοποιήθηκαν 45 απαντήσεις. Το δείγμα αποτελούνταν κυρίως από γυναίκες ηλικίας 24-36. Η έρευνα υποδεικνύει τις εξής συσχετίσεις: Υπάρχει έντονα αρνητική συσχέτιση μεταξύ της ηθικής δεοντολογίας των ελεγκτών και της πιθανότητας να δράσουν ανήθικα. Ομοίως υπάρχει έντονα αρνητική συσχέτιση μεταξύ της πιθανότητας εντοπισμού ανήθικης συμπεριφοράς, του αντιληπτού επιπέδου των επιβαλλόμενων ποινών λόγω ανήθικης συμπεριφοράς και της πιθανότητας ότι οι ελεγκτές θα δράσουν ανήθικα. Επίσης η πιθανότητα ότι οι ελεγκτές θα δράσουν ανήθικα δεν συσχετίζεται με το φύλο, την εμπειρία, την εκπαίδευση, την ηλικία ή το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι υπάρχει σημαντική θετική αλληλεπίδραση μεταξύ της πιθανότητας εντοπισμού ανήθικης συμπεριφοράς και της ηθικής δεοντολογίας. Σύμφωνα με τους ερευνητές, αυτό σημαίνει ότι οι ελεγκτές με χαμηλά επίπεδα ηθικής δεοντολογίας θα μπορούσαν να δράσουν πιο ηθικά αν θεωρούσαν ότι η πιθανότητα εντοπισμού τους ήταν αυξημένη. Τέλος, δεν βρέθηκε αλληλεπίδραση μεταξύ του επιπέδου των επιβαλλόμενων ποινών και της ηθικής δεοντολογίας των ελεγκτών. Τα παραπάνω αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι τόσο η αποκάλυψη και δημοσίευση ανήθικων συμπεριφορών όσο και ο φόβος μιας ενδεχόμενης ποινής μειώνουν δραστικά την ανήθικη συμπεριφορά. Ταυτόχρονα, το επίπεδο ηθικής των επαγγελματιών μιας χώρας, τείνει να βελτιώνεται με την ενσωμάτωση της επαγγελματικής εκπαίδευσης για θέματα ηθικής στους οργανισμούς και την αναγνώριση της σπουδαιότητάς της στις αναπτυσσόμενες χώρες.

Πιο πρόσφατα, οι Ibrahim και Angelidis (2008) εξέτασαν τις αντιλήψεις των ορκωτών λογιστών για τη σημασία της ηθικής ως κριτήριο επιλογής για την πρόσληψη entry-level λογιστών. Επιπλέον θέλησαν να προσδιορίσουν αν το φύλο επηρεάζει τις εν λόγω αντιλήψεις. Για την έρευνά τους χρησιμοποίησαν ερωτηματολόγια τα οποία απέστειλαν σε 345 ορκωτούς λογιστές τεσσάρων νοτιοανατολικών πολιτειών. Από τα 345 απαντηθέντα ερωτηματολόγια μόνο τα δύο αποκλείστηκαν από την ανάλυση. Προκειμένου να εξασφαλίσουν τη σαφήνεια και την αναγνωσιμότητα του ερωτηματολογίου, οι ερευνητές ζήτησαν από 26 μεταπτυχιακούς φοιτητές της διοίκησης επιχειρήσεων να απαντήσουν πρώτοι τα ερωτηματολόγια. Τα αποτελέσματα αναφορικά με τα κριτήρια επιλογής διέφεραν μεταξύ των αντρών και γυναικών. Συγκεκριμένα, η κατάταξη των κριτηρίων κατά μέσο όρο από τις γυναίκες ήταν: τεχνικές λογιστικές ικανότητες, επικοινωνία, ικανότητες διαπροσωπικών σχέσεων, ηθική, στρατηγική σκέψη, εννοιολογική ικανότητα, επαγγελματικότητα, ηγετικές ικανότητες. Ενώ αντίστοιχα για τους άντρες ήταν: τεχνικές λογιστικές ικανότητες, επικοινωνία, ικανότητες διαπροσωπικών σχέσεων, εννοιολογική ικανότητα, στρατηγική σκέψη, ηθική, ηγετικές ικανότητες, επαγγελματικότητα. Από τα παραπάνω είναι εμφανές ότι για τις γυναίκες η ηθική αντίληψη είναι πιο σημαντικός παράγοντας πρόσληψης απ' ότι για τους άνδρες. Τα συγκριτικά συμπεράσματα των ερευνητών είναι τα εξής: Τόσο οι άντρες όσο και οι γυναίκες συμφώνησαν στο ότι τον πιο σημαντικό παράγοντα αποτελούν οι τεχνικές γνώσεις. Επιπλέον είναι ασισιόδοξο το γεγονός ότι

οι εκπρόσωποι και των δύο φύλων κατανοούν τη σημασία της επικοινωνίας και της ικανότητας διαπροσωπικών σχέσεων. Το γεγονός ότι η ηθική κατατάσσεται στη μέση της κλίμακας σηματοδοτεί την ελλειπή εκμάθηση και κατανόηση των λογιστών για τη σημασία της ηθικής σκέψης στα ζητήματα που αντιμετωπίζουν. Συνεπώς, αποτελεί επιτακτική ανάγκη η ύπαρξη μαθημάτων ηθικής στα πανεπιστήμια, καθώς έρευνες έδειξαν ότι οι λογιστές που παρακολούθησαν μαθήματα ηθικής τείνουν να έχουν ενισχυμένη ηθική αντίληψη. Το γεγονός ότι η εννοιολογική ικανότητα και η στρατηγική σκέψη κατατάσσονται πολύ χαμηλότερα στην κλίμακα υποδεικνύει ότι οι λογιστές έχουν κατανοήσει ότι οι εν λόγω παράγοντες είναι περισσότερο χρήσιμοι στην μετέπειτα σταδιοδρομία των λογιστών και όχι στο στάδιο entry-level. Τέλος, οι ερευνητές επισημαίνουν ότι είναι σημαντικότερη η ανάπτυξη της κριτικής και αναλυτικής σκέψης των εκπαιδευόμενων παρά η επιμονή στις εξετάσεις CPA.

Μεθοδολογία Έρευνας

Το σύνολο του πληθυσμού των ελεγκτικών εταιρειών από τις οποίες προέρχονται οι ελεγκτές που επιλέχθηκαν υποδιαιρείται σε υποπληθυσμούς που αποτελούν τις επιμέρους ελεγκτικές εταιρείες. Πρωτίστως, για την επιλογή του δείγματος χρησιμοποιήθηκε η στρωματοποιημένη τυχαία δειγματοληψία με τις εταιρείες να αποτελούν τα στρώματα.

Στη συνέχεια χρησιμοποιήθηκε η απλή τυχαία δειγματοληψία ώστε από το κάθε επιμέρους στρώμα-εταιρεία του πληθυσμού να επιλεγεί το τυχαίο δείγμα των ελεγκτών. Το σύνολο των δειγμάτων από κάθε στρώμα αποτέλεσε το συνολικό μέγεθος του δείγματος που είναι 100 ελεγκτές.

Το σύνολο των εγγεγραμμένων νομίμων ορκωτών ελεγκτών λογιστών στο δημόσιο μητρώο φτάνει τους 1000. Έτσι, καθώς ένα αντιπροσωπευτικό δείγμα του πληθυσμού αποτελεί τουλάχιστον το 10% του συνόλου, στην προκειμένη περίπτωση επιλέχθηκαν 100 ορκωτοί ελεγκτές λογιστές.

Αποτελέσματα

Αποτελέσματα Α' Μέρους (Δημογραφικά)

Για τους σκοπούς της εμπειρικής έρευνας δημιουργήθηκε ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο. Το ερωτηματολόγιο ύστερα από τηλεφωνική επικοινωνία στάλθηκε σε ορκωτούς ελεγκτές λογιστές που προέρχονταν από 15 ελεγκτικές εταιρείες. Αναφορικά με την ελεγκτική εταιρεία, οι απαντήσεις ήταν οι παρακάτω: 9 από τους ελεγκτές προέρχονται από το ΣΟΕΛ (30%), 3 από τη Deloitte (10%), 3 από την MAZARS (10%), 2 από την Ernst & Young (6.67%), 2 από την Nexia - Eurostatus και 1 από την DELTA, 1 από GRANT THORTON, 1 από HBP, 1 από KPMG, 1 από Moore Stephens, 1 από PKF EUROAUDITING, 1 από QAS, 1 από ΑΕΩΝ, 1 από ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, 1 από ΕΝΕΛ και 1 από ΩΡΙΩΝ με ποσοστό 3,33% ο καθένας.

Στην έρευνα απάντησαν 25 άνδρες (83,33%) και 5 γυναίκες (16,67%). Σχετικά με την ηλικία, φαίνεται ξεκάθαρα ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων είναι μεταξύ 35-40 ετών, με ποσοστό 43,3%. Όσον αφορά την εκπαίδευση και το μορφωτικό επίπεδο των ελεγκτών οι 17 από τους 30 ελεγκτές που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο είναι απόφοιτοι ΑΕΙ (56,67%), ενώ οι 13 απόφοιτοι κάτοχοι κάποιου μεταπτυχιακού τίτλου (43,33%).

Τα έτη εμπειρίας των ελεγκτών που συμμετείχαν στην έρευνα ποικίλουν. Το 40% των ελεγκτών έχουν εμπειρία από 9-15 έτη, το 13,33% από 4-9 έτη και 15-19 έτη, ενώ το 10% από 19-24 έτη, 24-29 έτη και 29-34 έτη. Τέλος, μόλις το 3,33% έχει έως 4 έτη εμπειρίας.

Το Ινστιτούτο Εκπαίδευσης Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και το Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο δεν προσφέρουν μαθήματα ελεγκτικής δεοντολογίας και ηθικής. Με το υπάρχον σύστημα για να γίνει κάποιος ορκωτός ελεγκτής λογιστής δεν είναι απαραίτητο να έχει μελετήσει τον κώδικα ηθικής και τη δεοντολογία του επαγγέλματος. Εντούτοις, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι περίπου οι μισοί ορκωτοί ελεγκτές έχουν παρακολουθήσει κάποιο μάθημα ηθικής κατά τη διάρκεια των σπουδών τους (53,33%), ενώ οι υπόλοιποι δεν έχουν παρακολουθήσει κάποιο μάθημα ηθικής κατά τη διάρκεια των σπουδών τους (46,67%).

Ενθαρρυντικό είναι το γεγονός ότι μόνο 3 στους 30 (10,34%) δεν έχουν παρακολουθήσει κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής τους πορείας κάποιο μάθημα ή σεμινάριο ηθικής ενώ το υπόλοιπο 89,66% έχει παρακολουθήσει κάποιο μάθημα ηθικής κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής του πορείας. Ένας από τους 30 ελεγκτές δεν απάντησε στο ερώτημα αυτό.

Αποτελέσματα Β΄ Μέρους (Σενάρια)

Το πρώτο από τα σενάρια που τέθηκε στους ελεγκτές αφορά το αν συμφωνούν με την απόφαση ενός ελεγκτή να ετοιμάσει ένα σύμφωνο πιστοποιητικό υπό την καθοδήγηση του Senior Partner, αν και είχε αντίθετη άποψη. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η συντριπτική πλειοψηφία διαφωνεί με τον ελεγκτή του σεναρίου με ποσοστό 80%. Ωστόσο, ένας ελεγκτής απέφυγε να πάρει θέση δηλώνοντας ότι είναι ουδέτερος, ενώ 5 από τους ελεγκτές συμφωνούν με την άκριτη εκτέλεση της εντολής του Partner ακόμα και αν πρόκειται για εντολή αντίθετη στις βασικές δεοντολογικές αρχές του επαγγέλματος.

Στη συνέχεια, μόνο ένας ελεγκτής στάθηκε ουδέτερος στη απόφαση ενός ελεγκτή να εκμεταλλευτεί την προνομιακή πληροφόρηση που είχε προκειμένου να επωφεληθεί οικονομικά ο ίδιος και το στενό οικογενειακό και φιλικό του περιβάλλον. Αντίθετα, οι υπόλοιποι με ποσοστό 96,67% δεν θα παραβίαζαν τη σχέση εμπιστοσύνης ελεγκτή και ελεγχόμενου.

Επίσημη πολιτική των περισσότερων ελεγκτικών εταιρειών είναι η αποφυγή κατοχής μετοχών των πελατών τους από τους ελεγκτές. Τα αποτελέσματα της έρευνας όμως από το τρίτο σενάριο υποδεικνύουν ότι το 37,93% των ελεγκτών σε περίπτωση που κατείχαν μετοχές ενός πελάτη τους δεν θα έκαναν απολύτως τίποτα εάν δεν ήταν στην ομάδα ελέγχου του εν λόγω πελάτη. Αυτό όμως είναι ενάντια στην δεοντολογία και πολιτική των εταιρειών που αναφέρεται για το σύνολο των ελεγκτών της εταιρείας και όχι σε λίγους. Θα ήταν τρομερή δυσφήμιση για μια ελεγκτική εταιρεία αν μαθευόταν ότι οι ελεγκτές της είναι κάτοχοι μετοχών των πελατών τους ακόμα και αν δεν ήταν στην ομάδα ελέγχου. Ωστόσο, το 34,48% διαφώνησε με την απόφαση του ελεγκτή και το 17,24% διαφώνησε απόλυτα.

Η ερώτηση που αφορά συνάδελφο που καπνίζει χασίς αφορά την υποχρέωση των ελεγκτών να απέχουν από οποιαδήποτε κατακριτέα ή παράνομη πράξη που μπορεί να δυσφημίσει το επάγγελμα (σενάριο τέταρτο). Ο κάθε ελεγκτής οφείλει να δρα σύμφωνα με τη δεοντολογία ακόμα και στην ιδιωτική του ζωή. Κατά συνέπεια, σε μία ανάλογη περίπτωση, εάν πέσει στην αντίληψη κάποιου ελεγκτή μία τέτοια δραστηριότητα, ο ελεγκτής οφείλει σαφέστατα να απωθήσει τον συνάδελφό του από αυτήν παράνομη πράξη. Σύμφωνα με τη δεοντολογία φαίνεται να δρουν μόνο 13 από τους

ελεγκτές (43,33%), 6 από τους ελεγκτές είναι ουδέτεροι, ενώ οι υπόλοιποι 11 ελεγκτές (36,66%) συμφωνούν με την απόφαση του ελεγκτή να μην εμπλακεί στην ιδιωτική ζωή του συναδέλφου του.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Ηθικής οι ελεγκτές οφείλουν να καταγράφουν και να αναφέρουν οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα του ελεγχόμενου υποπέσει στην αντίληψή τους. Η διάχυση τοξικών αποβλήτων οδηγεί αναμφισβήτητα στη μόλυνση του περιβάλλοντος με τραγικές συνέπειες και εγκυμονεί κινδύνους. Ένας ελεγκτής είναι υποχρεωμένος να αναφέρει αυτή την παράνομη δραστηριότητα. Ωστόσο, στο πέμπτο σενάριο, 3 από τους ελεγκτές (10,34%) διαφωνούν με την αναφορά και καταγραφή της συγκεκριμένης ενέργειας, γεγονός που είναι ιδιαίτερα ανησυχητικό και 4 ελεγκτές (13,79%) αποφεύγουν να εκφέρουν άποψη. Ευτυχώς, εκείνοι που θα δρούσαν σύμφωνα με τη δεοντολογία είναι περισσότεροι: 9 ελεγκτές συμφωνούν απόλυτα (31,03%) και 13 ελεγκτές συμφωνούν (44,83%).

Από το έκτο σενάριο φάνηκε ότι το 93,33% των ελεγκτών θα δώσουν προτεραιότητα στη διατήρηση του κύρους του επαγγέλματός τους υπηρετώντας το δημόσιο συμφέρον παρά σε μια ενδεχόμενη φιλία με τον ελεγχόμενο. Συγκεκριμένα, το 50% διαφωνεί απόλυτα και το 43,33% διαφωνεί. Ωστόσο, ένας από τους ελεγκτές κρατά ουδέτερη στάση.

Με την ερώτηση του σεναρίου 7 σχετικά με τη αποδοχή ή όχι του πολυτελούς ενοικιαζόμενου αυτοκινήτου με σκοπό τη χρήση του σε κάποιες από τις διακοπές του ελεγκτή εξετάζεται αν οι ελεγκτές θεωρούν σημαντική την προάσπιση της φαινομενικής τους ανεξαρτησίας. Ακόμα και αν ολοκληρώσουν τον έλεγχο με ειλικρίνεια και αντικειμενικότητα, η αποδοχή ενός τέτοιου δώρου θα μπορούσε να εκληφθεί μόνο ως χρηματισμός με σκοπό την εξαγορά της θετικής γνώμης του ελεγκτή στους επικείμενους ελέγχους. Θετικό είναι το γεγονός ότι οι 27 στους 30 ελεγκτές (90%) διαφωνούν απόλυτα ή διαφωνούν με τον ελεγκτή που αποφασίζει να δεχτεί το δώρο ακόμα και με τη συναίνεση του ανώτερου του. Ωστόσο 2 από τους ελεγκτές μένουν ουδέτεροι, μην μπορώντας ουσιαστικά να αποφασίσουν αν θα δέχονταν να υποσκάψουν την ανεξαρτησία τους στην υποθετική περίπτωση που θα συμφωνούσε με αυτό κάποιος Partner ή θα δρούσαν σύμφωνα με τη δεοντολογία. Επίσης, ένας από τους ορκωτούς ελεγκτές συμφωνεί με την ενέργεια του ελεγκτή. Αυτό δείχνει την παντοδυναμία των ελεγκτικών εταιρειών να επηρεάζουν την κρίση των ελεγκτών ώστε να εξυπηρετούνται τα συμφέροντά τους.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της ανάλυσης από το όγδοο σενάριο, το 80% των ελεγκτών συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα με τον ελεγκτή του σεναρίου που αποφάσισε να δεχτεί το φθινό δώρο του πελάτη του και να ανταποδώσει με διαφημιστικό δέμα της ελεγκτικής του εταιρείας. Άλλωστε είναι συνήθης πρακτική των ελεγκτών, να προωθούν διαφημιστικά δέματα στους πελάτες τους που φέρουν το λογότυπο της εταιρείας τους. Παρόλα αυτά το 13,33% είναι ουδέτεροι στη χειρονομία αυτή, ενώ υπάρχει και ένα πολύ μικρό ποσοστό των ελεγκτών (6,67%) που διαφωνεί.

Η πρόσθετη παροχή υπηρεσιών από τους ελεγκτές προς τους πελάτες τους αποτελεί απειλή προς την αντικειμενικότητα και την ανεξαρτησία τους. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να προσφέρει άλλου είδους υπηρεσίες προς τον πελάτη του εκτός από ελεγκτικές και ορισμένες φορές συμβουλευτικές. Τον παραπάνω κανόνα (ένατο σενάριο) ακολουθούν σχεδόν όλοι οι ελεγκτές με το 76,67% να διαφωνεί ή να διαφωνεί απόλυτα. Παρόλα αυτά 5 από τους ελεγκτές είναι ουδέτεροι (16,67%) και 2 ελεγκτές βρίσκουν φυσική την παροχή τέτοιου είδους επιπρόσθετων υπηρεσιών σε ελεγχόμενους «καλούς» πελάτες.

Τέλος, σύμφωνα με τον Κώδικα Ηθικής για Επαγγελματίες Λογιστές κατά την αξιολόγηση κάθε απειλής προς την ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι σημαντικό να εξετασθεί ο βαθμός επιρροής του χρηματοοικονομικού συμφέροντος ή της απειλής. Με άλλα λόγια, είναι στην κρίση των ελεγκτών να αποφασίσουν για την απειλή προς την ανεξαρτησία τους, βασιζόμενοι στο βαθμό ελέγχου που έχουν πάνω στο χρηματοοικονομικό συμφέρον. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας σχετικά με το δέκατο σενάριο που αφορά την ελεγκτρια που θεωρεί ότι δεν έχει δυνατότητα ελέγχου των εταιρειών που διαμορφώνουν το αμοιβαίο κεφάλαιό της προκειμένου να απαλλαγεί από εκείνες των πελατών της ελεγκτικής που εργάζεται και άρα δεν απειλείται η ανεξαρτησία της, η γνώμη των ελεγκτών έχει ως εξής: 2 ελεγκτές συμφωνούν απόλυτα (6,67%), 15 ελεγκτές συμφωνούν (50%), 6 ελεγκτές είναι ουδέτεροι (20%), και 7 ελεγκτές διαφωνούν (23,33%).

Αποτελέσματα Γ' Μέρους

Ο πρωταρχικός σκοπός κάθε ορκωτού ελεγκτή λογιστή πρέπει να είναι η εξυπηρέτηση του κοινωνικού συμφέροντος. Έτσι, 22 ελεγκτές (75,86%) απάντησαν ότι πρωταρχικός σκοπός της εργασίας τους είναι η εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος. Δυστυχώς, προέκυψε και ένα ποσοστό της τάξης του 20,69% που δήλωσε εγωιστικά ότι μεριμνά περισσότερο για τα συμφέροντα της ελεγκτικής εταιρείας για την οποία εργάζονται. Ένας ελεγκτής είναι προφανές ότι διακινδυνεύει την ανεξαρτησία του έχοντας ως κύριο σκοπό του την εξυπηρέτηση του πελάτη του. Τις υπόλοιπες προτεινόμενες απαντήσεις (φίλοι - οικογένεια, προσωπικό συμφέρον) δεν επέλεξε κανένας ελεγκτής προφανώς λόγω προφανώς της σύγκρουσης συμφερόντων που δημιουργούν.

Σχετικά με την παραβίαση του Κώδικα Ηθικής και Δεοντολογίας της εταιρείας που εργάζεται ο ελεγκτής, η πλειοψηφία των ελεγκτών (64,29%) θεωρεί ότι δεν έχει νομική ευθύνη καταγγελίας οποιασδήποτε μόλυνσης του περιβάλλοντος αν και η μόλυνση του περιβάλλοντος αποτελεί παράβαση του Κώδικα Ηθικής της επιχείρησης. Υπάρχει όμως και ένα ποσοστό της τάξης του 35,71% που θεωρεί ότι έχει νομική ευθύνη καταγγελίας οποιασδήποτε παράβασης του κώδικα δεοντολογίας.

Αντίθετα, στο ερώτημα αν ως ελεγκτές θεωρούν ότι έχουν ηθική ευθύνη να αναφέρουν σοβαρές παραβιάσεις του κώδικα ηθικής π. χ μόλυνση του περιβάλλοντος η συντριπτική πλειοψηφία (85,71%) θεωρεί ότι έχουν ηθική ευθύνη ενώ αντίθετα το 14,29% θεωρεί ότι δεν έχει ούτε ηθική ευθύνη καθώς είναι προφανές ότι οι συγκεκριμένοι απάντησαν αρνητικά και στο προηγούμενο ερώτημα. Τα εν λόγω αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι οι ελεγκτές θεωρούν ότι οι παραβιάσεις του κώδικα ηθικής σχετίζονται περισσότερο με την ηθική παρά με οποιοδήποτε νομικό πλαίσιο.

Αναφορικά με την παρακολούθηση μαθημάτων Επαγγελματικής Ηθικής, οι περισσότεροι ελεγκτές με ποσοστό 83,33% θεωρούν ότι θα έπρεπε να είναι υποχρεωτική η παρακολούθηση μαθημάτων Επαγγελματικής Ηθικής στα πλαίσια των ακαδημαϊκών τους σπουδών. Αν λάβουμε υπόψη το ερώτημα που αφορά το αν οι ελεγκτές παρακολούθησαν κατά της διάρκειας των ακαδημαϊκών τους σπουδών κάποιο μάθημα ηθικής διαπιστώνουμε ότι ακόμα και οι ελεγκτές που δεν έλαβαν τέτοιου είδους μαθήματα θεωρούν ότι η παρακολούθησή τους είναι μια διαδικασία που θα έπρεπε να είναι υποχρεωτική.

Περισσότερο ενθαρρυντικά κρίνονται τα αποτελέσματα αναφορικά με την υποχρεωτική παρακολούθηση των εν λόγω μαθημάτων Επαγγελματικής Ηθικής

στα πλαίσια της επαγγελματικής τους πορείας. Στο συγκεκριμένο ερώτημα, η απάντηση ήταν από το σύνολο των ελεγκτών θετική.

Όπως δείχνουν τα αποτελέσματα σχεδόν όλοι οι ελεγκτές όταν κατά τη διάρκεια της επαγγελματικής τους πορείας έρχονται αντιμέτωποι με ηθικά διλλήματα συμβουλευονται συναδέλφους τους που ίσως να είναι πιο έμπειροι απ' αυτούς ή να έχουν αντιμετωπίσει παρόμοιες πολύπλοκες καταστάσεις. Παρατηρούμε ότι μόνο 3 ελεγκτές (10%) απάντησαν πως δεν συμβουλευονται τρίτους για την αντιμετώπιση ηθικών διλλημάτων γιατί πιθανόν να έχουν εμπιστοσύνη μόνο στον εαυτό τους και να στηρίζονται αποκλειστικά στις δικές του γνώσεις και εκτιμήσεις.

Πλήθος ερευνών έχει πραγματοποιηθεί αναφορικά με τη θετική συσχέτιση μεταξύ της «ηθικής συμπεριφοράς μιας επιχείρησης» και της αποδοτικότητάς της. Εάν δεν διέπονται από ηθικές αρχές και μία χρηστή διοικητική δεοντολογία, οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να είναι ανταγωνιστικές, ούτε σε εθνικό, ούτε σε παγκόσμιο επίπεδο. Όσο πιο ανεπτυγμένη είναι η κοινωνική εταιρική ευθύνη μιας επιχείρησης τόσο μεγαλύτερη εμπιστοσύνη της δείχνει το κοινωνικό σύνολο στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και οι πελάτες της με αποτέλεσμα να είναι πιο ανταγωνιστική και να παρουσιάζει αυξημένη κερδοφορία. Εντούτοις, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι μόνο οι μισοί από τους ελεγκτές ενστερνίζονται την παραπάνω θεωρία. Οι υπόλοιποι θεωρούν ότι μια επιχείρηση της οποίας η διοίκηση δρα προς όφελος των ιδιοκτητών της, θέτει ως προτεραιότητά της το άμεσο κέρδος παρά την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών της, αποτελεί μία ανειλικρινής, ιδιοτελής και ασυνεπής οντότητα με όλα αυτά που μπορεί να έχουν ως επακόλουθο, τείνει να εμφανίζει αυξημένη κερδοφορία.

Αρνητικά κρίνονται τα αποτελέσματα αναφορικά με τον Κώδικα Ηθικής. Ο συγκεκριμένος Κώδικας Ηθικής για Επαγγελματίες, αποτελεί ένα εγχειρίδιο πρότυπο δεοντολογίας το οποίο οφείλουν οι ελεγκτές να τηρούν. Αναλύοντας τα αποτελέσματα της έρευνας, ανησυχητικό κρίνεται το γεγονός ότι 5 από τους ελεγκτές (16,67%) ανήκουν σε αυτούς που είτε δεν γνωρίζουν καθόλου τον κώδικα είτε τον γνωρίζουν πολύ λίγο. Αυτό σημαίνει ότι οι εν λόγω ελεγκτές διακινδυνεύουν το κύρος του επαγγέλματος, μην μπορώντας να χρησιμοποιήσουν τους κανόνες ηθικής του κώδικα σε περιπτώσεις ηθικών διλλημάτων. Τουλάχιστον, εκείνοι που τον γνωρίζουν πολύ καλά ή έχουν κάποια γνώση είναι πολύ περισσότεροι: 8 ελεγκτές τον γνωρίζουν πολύ καλά (26,67%), 7 ελεγκτές τον γνωρίζουν αρκετά καλά (23,33%) και 10 ελεγκτές τον γνωρίζουν καλά (33,33%).

Επιπρόσθετα, το 73,33% των ελεγκτών θεωρούν ότι ο υπάρχον Κώδικας Ηθικής θα είχε πολύ περισσότερη επιρροή αν δημοσιεύονταν τα ονόματα των παραβατών. Αυτό σημαίνει ότι σε περίπτωση που ίσχυε κάποιο νομικό πλαίσιο περί δημοσίευσης των ονομάτων όλων όσων δρουν ενάντια στη δεοντολογία που διέπει το επάγγελμα, υπό τον φόβο και μόνο μιας τέτοιας τιμωρίας όλοι οι ελεγκτές θα αποσκοπούσαν τουλάχιστον στην καλή γνώση του κώδικα και στην εφαρμογή των διατάξεών του.

Τέλος, στην ερώτηση σχετικά με το πόσο συχνά συμβουλευονται οι ελεγκτές τον κώδικα Ηθικής οι ελεγκτές δεν απάντησαν αναλογικά με την ερώτηση για το επίπεδο της γνώσης του Κώδικα Ηθικής που διαθέτουν. Έτσι, το 44,83% απάντησε ότι συμβουλευεται τον κώδικα συχνά, το 24,14% αρκετά, το 17,24% όχι πολύ, το 6,90% καθόλου και το 6,90% πολύ.

Συμπεράσματα

Από τα εξεταζόμενα σενάρια φάνηκε ότι σχεδόν όλοι οι ελεγκτές διαφωνούν με την εκμετάλλευση της προνομιακής πληροφόρησης προκειμένου να επωφεληθούν οικονομικά οι ίδιοι και το στενό οικογενειακό και φιλικό τους περιβάλλον. Ταυτόχρονα, σχεδόν κανένας Έλληνας ελεγκτής δε συμφωνεί με την παράβαση του Κώδικα Δεοντολογίας των ελεγκτών ακόμα και αν πρόκειται για μια πολύτιμη μακροχρόνια φιλία. Επίσης οι ελεγκτές κατανοούν την καταπάτηση της ανεξαρτησίας και της σύγκρουσης συμφερόντων που πολύ πιθανό είναι να προκαλέσει η αποδοχή ενός ακριβού δώρου από τον ελεγχόμενο και διαφωνούν κάθετα με την ενέργεια αυτή. Αντιθέτως, η πλειοψηφία αποδέχεται την ανταλλαγή δώρων μικρής αξίας π. χ διαφημιστικών κάτι που απ' ό,τι φαίνεται αποτελεί συνήθης πρακτική. Ταυτόχρονα οι ελεγκτές εμφανίζονται μοιρασμένοι σχετικά με το αν πρέπει να κρατήσουν ένα χρηματοοικονομικό προϊόν που δεν ελέγχουν απόλυτα. Όσον αφορά την άποψη των ελεγκτών για την ηθικότητα στην ιδιωτική τους ζωή τα συμπεράσματα διαφέρουν. Ενοχλητικό είναι το γεγονός ότι 1/3 των ελεγκτών θεωρούν ότι ο καθένας στην ιδιωτική του ζωή είναι ελεύθερος να κάνει ότι θέλει ακόμα και αν μία ενέργεια είναι παράνομη. Θετικό βέβαια είναι το γεγονός ότι η συντριπτική πλειοψηφία των ελεγκτών θεωρεί την επιπρόσθετη παροχή υπηρεσιών προς τους πελάτες αντιδεοντολογική.

Από τις ερωτήσεις αρνητικά κρίνεται ότι οι μισοί από τους ερωτηθέντες δεν έχουν λάβει κάποιο μάθημα επιχειρηματικής ή ελεγκτικής ηθικής κατά τη διάρκεια των σπουδών τους. Πιθανόν οι εκπαιδευτικοί φορείς του κράτους να μην έχουν αναλογιστεί την ύψιστη σημασία της ηθικής που πρέπει να διέπει όλα τα επαγγέλματα πόσο μάλλον εκείνα που στοχεύουν στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος και έτσι να έχει αμελήσει την εισαγωγή μαθημάτων ηθικής στα ανώτερα και ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα. Αρνητική εντύπωση προκαλεί επίσης το γεγονός ότι υπάρχει ένα ποσοστό ελεγκτών που πασχίζουν για τα συμφέροντα της ελεγκτικής εταιρείας για την οποία εργάζονται αδιαφορώντας για το δημόσιο συμφέρον. Η επιλογή αυτή είναι εντελώς αντίθετη με τον Κώδικα Δεοντολογίας των ελεγκτών. Επιπρόσθετα, οι μισοί από τους ελεγκτές θεωρούν ότι η χαλάρωση των ηθικών αρχών ενδέχεται ν' αυξήσει την κερδοφορία μιας επιχείρησης. Πολλές μελέτες αλλά και η ιστορία έχουν αποδείξει ότι η παραπάνω πρόταση είναι λανθασμένη. Μια επιχείρηση αυξάνει τα κέρδη της με την αυξανόμενη ικανοποίηση των αναγκών των πελατών και την εύρεση των κατάλληλων προϊόντων και υπηρεσιών που ικανοποιούν τις ανάγκες αυτές. Όταν όμως οι πελάτες αντιλαμβάνονται ότι μία επιχείρηση δεν λειτουργεί με ακεραιότητα και ηθική τότε αυτομάτως παύουν να συναλλάσσονται μ' αυτήν. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η επιχείρηση να χάνει τους πελάτες κατά συνέπεια και τα κέρδη της. Ωστόσο, υπάρχει πάντα το ενδεχόμενο για τους ελεγκτές που θεωρούν ότι η ανηθικότητα οδηγεί σε αύξηση των κερδών να εμφανίσουν αντιδεοντολογική συμπεριφορά με στόχο την αύξηση της αποδοτικότητας. Τέλος, ενθαρρυντικό είναι το γεγονός ότι σχεδόν όλοι οι ελεγκτές έχουν γνώση του Κώδικα Ηθικής, άλλοι πολύ άλλοι λιγότερο. Ωστόσο υπάρχει και ένας πολύ μικρός αριθμός ελεγκτών που δεν έχει καμία επίγνωση του Κώδικα αλλά κάτι τέτοιο είναι απαράδεκτο για το εν λόγω επάγγελμα.

Εν κατακλείδι, η ηθική και η δεοντολογία αποτελεί προτεραιότητα για το ελεγκτικό λειτούργημα. Οι ελεγκτές οφείλουν να κατανοήσουν τη βαρύνουσα σημασία της ηθικής ως κομβικό θεματοφυλάκα του ελεγκτικού θεσμού και του ελεγκτικού λειτουργήματος.

Βιβλιογραφία

- Cooksey, K. and Kuchina-Musina, D., 2010, "Does size matter? Ethics applied to small businesses compared to large businesses," *Small Business Institute @ National Conference Proceedings*, 34(1).
- Enderle, G., 1997, "Worldwide Survey of Business Ethics in the 1990s," *Journal of Business Ethics*, 16, 1475-1483.
- Eynon, G., Thorley, H. and Stevens, K., 1997, "Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession," *Journal of Business Ethics*, 16, 1297-1309.
- Gul, F., Ng, A. and Tong, M., 2003, "Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation," *Journal of Business Ethics*, 42, 379.
- Ibrahim, N. and Angelidis, J., 2008, "The Relative Importance of Ethics as a Selection Criterion for Entry-Level Public Accountants: Does Gender Make a Difference?" *Journal of Business Ethics*, 85, pp 49-58.
- O'Shaughnessy, J. and Rigsby, T.J., 1995, "A reexamination of the Internal Auditors' Code of Ethics," *Journal of Business Ethics*, 14, 949-957.
- Larkin, J., 2000, "The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas," *Journal of Business Ethics*, 23, 401-409.
- Lewis, P. 1985, "Defining 'Business Ethics': Like Nailing Jello to a Wall," *Journal of Business Ethics*, 5, 377-383.
- Schwartz, M., 2004, "Effective Corporate Codes of Ethics: Perceptions of Code Users," *Journal of Business Ethics*, 55, 323-343.
- Shafer, E.W., Roselyn, E.M. and Ketchand, A.A., 2001, "Effects of personal values on auditors' ethical decisions," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14, 254-277.
- Shaub, M., 1994, "An analysis of the association of traditional demographic variables with the moral reasoning of auditing students and auditors," *Journal of Accounting Education*, 12, 1-26.
- Siegel, H.P., O'Shaughnessy, J. and Rigsby, T.J., 1995, "A reexamination of the internal auditors' code of ethics," *Journal of Business Ethics*, 14(11), 949-957.
- Solomon, R., 1992, "Corporate roles, Personal Virtues: An Aristotelian Approach to Business Ethics," *Business Ethics Quarterly*, 2, 317-339.
- Stevens, B., 2007, "Corporate Ethical Codes: Effective Instruments For Influencing Behavior," *Journal of Business Ethics*, 78, 601-609.
- Tyson, T., 1990, "Believing that everybody else is less ethical", *Journal of Business Ethics*, 9, 715-721.
- Vitell, S. and Festervand, T., 1987, "Business ethics, conflicts, practices and beliefs of industrial executives," *Journal of Business Ethics*, 6, 111-122.