

## ارائه یک مدل منشور اخلاقی کاربردی برای تصمیم‌گیری در حرفه حسابداری

علی جعفری

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول).  
jafari.ali.iau@gmail.com

منوچهر ویسی نصرت‌آباد

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.  
manochehrveysi@gmail.com

پروا فرازی

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.  
parva.farazi@gmail.com

### چکیده

کلید حفظ اعتماد مراجعین و عموم، یک جریان اخلاقی و حرفه‌ای است که عمل حسابداران را با درستی، بیطرفی و استقلال شکل می‌دهد. در این راستا هر شرکت باید یک منشور اخلاقی داشته باشد تا به وسیله آن بتواند خطر را به حداقل برساند. هدف پژوهش حاضر ارائه یک مدل اخلاقی است که می‌تواند به راحتی توسط افراد حرفه‌ای در تصمیم‌گیری‌های روزمره‌شان مورد استفاده قرار گیرد. حرفه حسابداری نقشی حیاتی در عملکرد جامعه مدرن ایفا می‌کند. بنابراین ضروری می‌باشد که اعضای این حرفه اصول اخلاقی را رعایت نمایند و در برابر فشارهای داخلی و خارجی که ممکن است این متخصصان را تشویق به انجام فعالیت‌های که جنبه کلاهبرداری دارند، محکم بایستند. مدل‌های اخلاقی بیان منسجمی از آرمان‌ها، مسئولیت‌ها و محدودیت‌های اخلاق جمعی اعضای یک حرفه را ارائه می‌کنند و می‌توانند به هدایت رفتار اخلاقی کمک کنند. طراحی / روش‌شناسی / رویکرد - مدل ما بر اساس ارزش‌های حرفه‌ای عدالت، سودمندی، شایستگی است، یعنی مدل JUCI، که یک مدل تصمیم‌گیری اخلاقی ساده بوده و به راحتی قابل درک است به طور کلی به حسابداران حرفه‌ای معمولی و همچنین متخصصان امور مالی که ممکن است زمانی با معضلات اخلاقی دشوار به چالش کشیده شوند کمک کند.

**واژگان کلیدی:** ارزش‌ها، تصمیم‌گیری، اخلاق، حسابداری.

### مقدمه

اعمال اخلاقی، محصول تصمیم‌گیری‌های فردی هستند. هنگامی که شرکت با استفاده از صورت‌های مالی نامناسب سرمایه‌گذاران را راهنمایی غلط می‌کند، باعث می‌شود هیئت مدیره و سایر کارکنان تصمیم آگاهانه‌ای برای عمل غیر اخلاقی بگیرند و بصورت مشابه، رفتار غیر اخلاقی در یک شرکت نتیجه مستقیم عملکرد و تصمیم‌گیری کارکنان شرکت است. تصمیم‌گیری اخلاقی از دو دلیل رفتاری ناشی می‌شود:

- ۱- احساسات و نظرات شخصی افراد راجع به درست و یا نادرست بودن یک موقعیت مشخص.
- ۲- سطح ارزیابی انتقادی که متشکل از قضاوت منطقی و ارزیابی از وضعیت است. ارزیابی انتقادی تصمیمی است که فرد به وسیله اجرای تئوری اخلاقی، اصول اخلاقی، مقررات، (استانداردها و دستورالعملها) به آن می‌رسد. نبی‌الناصر (۲۰۱۴)، کارمیسکا (۲۰۱۷). اخلاق حرفه‌ای در سال‌های اخیر با رسوایی‌هایی دامن زده است [...] و به یک موضوع داغ تبدیل شده است بنابراین نهادهای حرفه‌ای در تایید اهمیت رفتار اخلاقی تاکید بیشتری به آموزش حرفه‌ای دارند.

حرفه حسابداری نیز از رسوایی در امان نمانده است بنابراین متوجه این موضوع شد که اخلاق در انجام خدمات حسابداری نیاز به تأکید بیشتری دارد. ذینفعان متعدد و متنوعی با توجه به رسوایی‌های مرتبط با انرون، ورلد کام و دیگران، رفتار حسابداری حرفه‌ای اخلاقی‌تری را خواستار شده‌اند (بارمن، ۲۰۱۶؛ کامرون و اولری، ۲۰۱۵). در آن رسوایی‌ها، متخصصان حسابداری از نظر اخلاقی مقصر بودند و البته، از نظر قانونی مسئول رفتارهای نامناسب و یا غیرقانونی شدند. مشارکت در کلاهبرداری‌های گسترده توسط حسابداران حرفه‌ای چهره حسابداری را خدشه دار کرده است، تصویری که جامعه باید با بالاترین توجه به آن نگاه کند. گلن (۲۰۱۷) خاطر نشان می‌کند که تعداد زیادی از مردم هرگز یک فرد را با ارائه اطلاعات حسابداری که ممکن است ضعیف ارائه شود یا بدتر از آن از طریق روش‌های حسابداری ناکارآمد یا متقلبانه به دست آمده باشد، مرتبط نمی‌کنند.

این افراد به عنوان حقوق بگیر در شرکت کار می‌کنند یا سرمایه‌گذاری در یک شرکت یا به شکل دیگری [ذینفعان] در یک شرکت هستند. این توصیف جامع از افرادی است که می‌توانند تحت تأثیر اقدامات حسابداران بی‌دقت، بی‌صلاحیت یا بی‌انصاف قرار بگیرند، در حرفه حسابداری باید بررسی شود که حسابداران چگونه می‌توانند رفتار اخلاقی را در بین اعضای خود به بهترین نحو ارتقا دهند.

علاوه بر این، تعداد کمی از تخصص‌های حسابداری (یا هیچ) با توجه به فشار برای اعمال رفتارهای غیراخلاقی یا غیرقانونی بدون چالش مانده‌اند. جیمز (۲۰۱۷) نسبت به حسابداری تهاجمی هشدار می‌دهد و نشان می‌دهد که فرایند به کارگیری روش‌های مشکوک برای افزایش نتایج است. به گفته کارمانسکا و همکاران (۲۰۱۷)، حساب‌برسان داخلی و خارجی، حسابداران، مشاوران مالیاتی و حسابداران در عمل و مشاوران تجاری و خارجی برای نقض دستورات شخصی، حرفه‌ای یا قانونی تحت فشار قرار گرفته‌اند. مشتریان، صاحبان مشاغل یا مدیران و اعضای هیئت مدیره، مدیران خط و سایر همکاران حسابداران را تحت فشار قرار داده‌اند تا برخلاف قضاوت حرفه‌ای خود عمل کنند. حسابداران موقعیت منحصر به فردی را اشغال می‌کنند تا مشارکت مثبتی برای جلوگیری از علل اصلی رسوایی مالی داشته باشند، در نتیجه نه تنها "برند" حسابداری را که در سال‌های اخیر به شدت مورد توجه ذینفعان مختلف قرار گرفته است، تقویت می‌کنند، بلکه شیوه‌های حسابداری اخلاقی به طور جامع رفتار حسابداری را بهبود می‌بخشند. این موقعیت منحصر به فرد تحت فشارهایی است که حسابداران برای نقض قوانین شخصی یا حرفه‌ای یا دستورات قانونی خود احساس می‌کنند. برای تقویت توانایی حسابداران و مقاومت در برابر چنین فشارهایی و همچنین تقویت توانایی‌های تصمیم‌گیری اخلاقی آنها، ما معتقدیم که یک کد اخلاقی نسبتاً ساده می‌تواند ایجاد شود که ارزش‌ها و الزامات اساسی را منعکس کند که اساس بسیاری از کدهای اخلاقی حسابداری را تشکیل می‌دهد. چنین آیین‌نامه‌ای می‌تواند به کاهش یا ریشه‌کن کردن سوءتفاهم‌های اخلاقی حسابداری کمک زیادی کند، موضوعی قابل ستایش به عنوان اخلاق در حسابداری یکی از مهم‌ترین و در عین حال سوءتفاهم‌شده‌ترین نگرانی‌ها در دنیای تجارت امروز است.

در این مقاله ابتدا، نقش حیاتی حسابداری در جامعه را با بررسی روابط حرفه‌ای حسابداری با ذینفعان مختلف مورد بحث قرار می‌دهیم. در مرحله بعد، ما برخی از فشارهایی را که منجر به رفتار غیراخلاقی حسابداران می‌شود، بیان می‌کنیم: چرا آنها درگیر کلاهبرداری می‌شوند. در نهایت، پس از بررسی مبانی اخلاقی و کدهای رفتار حسابداران، کدهای اخلاقی خود را برای متخصصان حسابداری ایجاد می‌کنیم. مدل ما بر اساس ارزش‌های حرفه‌ای عدالت، سودمندی، شایستگی و درستی به عنوان مثال مدل JUCI است. این یک مدل تصمیم‌گیری اخلاقی ساده و قابل درک است که یک حرفه‌ای حسابداری معمولی، و همچنین متخصصان مالی به طور کلی، ممکن است در هنگام مواجهه با معضلات اخلاقی دشوار به آن مراجعه کنند. در واقع، متخصصان مالی نیز برای دستیابی به تصمیمات اخلاقی به کمک بیشتری نیاز دارند: اخلاق در ادبیات مالی مورد توجه کمی قرار می‌گیرد، بنابراین نشان‌دهنده نیاز آشکار به معرفی اخلاق بیشتر در آن زمینه نیز هست.

کد ما برای متخصصان حسابداری، کد JUCI، نشان دهنده یک رویکرد کمکی است، زیرا رویکردی ساده، اما ساده‌گرایانه نیست رویکرد مفیدی است که می‌تواند برای حسابداران پرمشغله و تحت فشار با ایجاد اصول اخلاقی منطقی مستقل و قابل دفاع که به آنها نیاز دارند کمک کند. هدف کد ما پرداختن به مشکلاتی است که حسابداران حرفه‌ای در تصمیم‌گیری حسابداری با آن مواجه می‌شوند تا مشکلاتی را که حسابداران در پرتو فشارهایی که توسط ذینفعان متحمل می‌شوند، کاهش دهد. ما امیدواریم حسابداران بتوانند به راحتی، البته با تفکر انتقادی، از نظر اخلاقی مناسب‌ترین راه حل برای معضلاتی که غالباً با آن مواجه می‌شوند تعیین کنند.

### نقش حیاتی حسابداران: دیدگاه ذینفعان

ذینفع هر شخص یا نهادی است که می‌تواند تحت تأثیر اقدامات مثبت یا منفی یک تصمیم گیرنده قرار گیرد. نسبت به اطلاعات حسابداری، تعداد ذینفعانی که می‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد گسترده است. بدیهی است که سهامداران یک شرکت (یا سایر مالکان) ارائه دهندگان سرمایه (مانند وام دهندگان) سهامداران هستند، اما جوزف (۲۰۰۷) پیشنهاد می‌کند که سایر سهامدارانی که همیشه در نظر گرفته نشده‌اند مانند افراد دارای سهام مشخص و قابل شناسایی در شرکت نیز باید، شامل شوند. تعریف گسترده ایشان از ذینفع مبتنی بر ادعاهای مشروع ذینفعان برای اطلاع از فعالیت های شرکت است و منعکس کننده وابستگی متقابل در محیط اقتصادی و ماهیت رفتار انسانی است. بنابراین، ذینفعان همیشه به عنوان ذینفعان شناخته نمی‌شوند یا به راحتی قابل تشخیص نیستند، تفکری مبهم که در موارد خاص گزارشگری حسابداری شفافیت پیدا می‌کند. به طور خاص، باسکرویل مورلی (۲۰۰۴) دولت، گروه‌های ذینفع خاص، رسانه‌ها، مقامات کمسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، پزشکان فردی، گروه‌های حرفه‌ای مرتبط و کمیته‌های انضباطی آن گروه‌ها، مشتریان، کارمندان، دانشجویان و مؤلفه‌های بین‌المللی را به عنوان سازمانی شناسایی می‌کند. آرناس و رودریگو (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که حتی نسل بعدی را باید به عنوان سهامداران در نظر گرفت زیرا آنها در هسته توسعه پایدار قرار دارند و [...] برای تداوم جوامع در طول زمان و دوام بلندمدت سازمان‌های تجاری. برای فهرستی از ذینفعان اصلی و عواقبی که ممکن است در صورت درگیر شدن در شیوه‌های حسابداری متقلبانه، اعم از کوتاه مدت و بلندمدت، با آن مواجه شوند، به جدول I مراجعه کنید. این فهرست گویا است، اما نشان دهنده تعداد زیاد و مجموعه ذینفعان، و همچنین برخی از پیامدهای درگیر شدن در شیوه‌های غیراخلاقی حسابداری است.

### نقش اخلاقی حسابدار: تحت فشار

رفتار حرفه‌ای در حال حاضر برای حسابداران و ذینفعان آنها از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است، همانطور که بسیاری از نظرسنجی‌ها درباره سطوح رفتار اخلاقی حسابداران نشان می‌دهند (شفر، ۲۰۱۵؛ محمد غزالی و اسماعیل، ۲۰۱۳؛ هیگل، ۲۰۱۲). یک نظرسنجی در سال ۲۰۱۲ توسط مؤسسه آمریکایی CPAs (AICPA) و حسابداران مدیریت جهانی خبره (CGMA) نشان داد که ۳۵ درصد (در مقایسه با ۲۸ درصد چهار سال قبل) از پاسخ دهندگان در استانداردهای سازمان برای رفتار تجاری اخلاقی از سوی همکاران یا یک مدیر برای به خطر انداختن شرایط خود احساس فشار می‌کردند. (هیگل، ۲۰۱۲) یک نظرسنجی جهانی متفاوت در سال ۲۰۱۵ نشان داد که دو سوم از ۶۴۸ نفر از پاسخ‌دهندگان تحت فشار قرار گرفته‌اند تا در مقطعی از حرفه‌شان برخلاف (۱) اخلاق حرفه‌ای یا (۲) قوانین مالیاتی و یا حسابداری خود عمل کنند، و اکثریت آنها بیش از یک بار تحت فشار قرار گرفته بودند (لانگ و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به ماهیت نسبتاً منفی پاسخ‌ها، به نظر می‌رسد که یکپارچگی حرفه حسابداری می‌تواند در معرض خطر تسلیم شدن در برابر فشار اعمال شده توسط همکاران، مافوق و مشتریان باشد. مینتز (۲۰۱۶) چنین شرایطی نتیجه‌گیری را دشوار می‌سازد که انتظار

می‌رود حسابداران رسمی ناظر منافع عمومی باشند و حسابرسان همانند دروازه‌بانی هستند که حفاظت از سرمایه‌گذاران و اعتبار دهنده گان به آنها سپرده شده است با این واقعیت که فشارهای محیطی داخلی و خارجی ممکن است کافی باشد تا رفتارهای اخلاقی حسابداران را دچار تزلزل یا شکست کند. این تعارض تا حدی در طول زمان تکامل یافته است، زیرا روابط شخصی و تجاری تنگ‌تر بین حسابرسان، مدیران و مشتریان ایجاد شده است (منندز و مینتز، ۲۰۱۶).

**جدول (۱): ذینفعان اولیه و عواقب انجام شیوه‌های غیر اخلاقی حسابداری**

ذینفعان شرکت حسابداری	اثرات بالقوه کوتاه مدت استفاده غیر اخلاقی شیوه‌های حسابداری	اثرات بالقوه دراز مدت استفاده غیر اخلاقی شیوه‌های حسابداری
مدیران هیئت مدیره یا ارشد مدیریت مدیریت / شرکا / اعضا	افزایش سطح سودآوری شرکت شهرت مثبت بیشتر در صنعت توانایی جذب کسب و کار جدید بهبود شهرت که منجر به کسب و کار شخصی بیشتر می‌شود فرصت‌ها	از دست دادن شغل زندان از دست دادن شهرت، موقعیت از دست دادن مدارک حرفه‌ای
متخصصان حسابداری درگیر شدن در عمل حسابداری غیر اخلاقی و خانواده های آنها	افزایش شهرت در زمینه به دلیل سابقه موفقیت سود مالی ناشی از هدف گذاری و جذب جدید کسب و کار افزایش سطح استرس به دلیل اقدامات احتمالی غیرقانونی	حسابدار میره زندان گواهینامه خود را از دست می‌دهد خانواده از دست دادن درآمد و/یا اعتبار رنج می‌برد
متخصصان حسابداری درگیر شدن فقط در امور اخلاقی عملکرد حسابداری و آنها خانواده‌ها	تعارض شخصی زمانی به وجود می‌آید که حسابداران اخلاقی باشند از شما خواسته می‌شود که اخلاق شخصی یا حرفه‌ای را زیر پا بگذارد خانواده‌های آن حسابدار تحت فشار هستند درگیری که حسابدار با آن روبرو می‌شود	افزایش رفتار کاریابی برای خروج از شرکت از دست دادن شغل به دلیل کاهش شهرت/موفقیت شرکت محیط خانواده و ثبات مالی خانوار هستند تیرگی ناشی از عدم اطمینان شغلی
حسابرسان داخلی که بی‌نظمی‌ها را گزارش می‌کنند	محیط کاری خصمانه بالقوه به دلیل «سوت دمنده» ادراک	افزایش رفتار کاریابی برای خروج از شرکت کارش را رها می‌کند از دست دادن شغل به دلیل کاهش شهرت/موفقیت شرکت
حسابرسان داخلی که گزارش نمی‌دهند بی‌نظمی‌ها	در ارتباط با عدم گزارش فعالیت غیرقانونی	افزایش رفتار جستجوی کار برای خروج از شرکت کارش را رها می‌کند از دست دادن شغل به دلیل کاهش شهرت/موفقیت شرکت اعتبار حرفه‌ای را از دست می‌دهد
کارمندان اداری که هیچ نقشی در حسابداری ندارند	درگیری شخصی زمانی به وجود می‌آید که کارمندان اداری کشف اقدامات غیر اخلاقی	افزایش رفتار کاریابی برای خروج از شرکت کارش را رها می‌کند

از دست دادن شغل به دلیل کاهش شهرت/موفقیت شرکت	احساس فشار بر اساس سازمانی ناکارآمد هنجار مخفی نگه داشتن رفتار غیراخلاقی	اعمال، چه اخلاقی و چه غیر اخلاقی
از دست دادن شهرت، موفقیت از دست دادن درآمد پیگیری وصول بدهی به دلیل عدم پرداخت وام/ سرمایه گذاری ها	برای حمایت از رشد و موفقیت، شهرت خود را افزایش دادند درآمد بیشتر به عنوان شرکت نیاز به اعتبار بیشتری دارد موفقیت شرکت	اعتبار دهندگان
از دست دادن موفقیت به شهرت لطمه زد از دست دادن توانایی حفظ یک صندلی دیگر در هیئت مدیره.	افزایش پرداخت / پاداش برای عملکرد صنعت/شناخت اجتماعی رشد/قدرت شرکت تصدیق کاری که به نظر می رسد به خوبی انجام شده است فرصت های تجاری افزایش یافته است	مدیران هیئت مدیره شرکت های حسابرسی شده
زمانی که اعمال غیراخلاقی آشکار شود، قوانین جدید تصویب می شود برخورد قانونی با کسانی که مرتکب خلاف قانون می شوند	هیچ عواقبی تا زمانی که اقدامات کشف نشده است	سازمان های نظارتی دولتی
ممکن است تحریم ها اعمال شود قوانین ممکن است با حرفه ای جدید یا در حال تغییر تطبیق داده شوند استانداردها	هیچ عواقبی تا زمانی که اقدامات کشف نشده است	نهادهای نظارتی حرفه ای (به عنوان مثال، AICPA)
زیان مالی قابل توجه به دلیل فعالیت غیرقانونی ورشکستگی	پاداش مالی به دلیل عملکرد مثبت شرکت	سرمایه گذاران
سایر مشتریان ممکن است شرکت های حسابداری دیگری را انتخاب کنند	مشتریان بیشتری ممکن است به فکر شرکت حسابداری بیایند که این شرکت در حال ارائه چنین مشاوره حسابداری صحیح است که مشتریان آنها می توانند به عنوان مزیت های رقابتی استفاده کنند	شرکای زنجیره تامین
زمانی که مشتریان شرکت را ترک کنند، ممکن است تجارت بیشتری توسعه یابد درگیر شدن در شیوه های متقلبانه	ممکن است کسب و کار خود را به شرکتی که درگیر کلاهبرداری می شود، از دست بدهد تمرینات	رقبا

حسابرسان خارجی با معمای دیگری روبرو هستند. حسابرسان خارجی نه تنها با فشارهای ناشی از نیاز به ارزیابی های حسابداری منصفانه و دقیق روبرو هستند، بلکه با استرس نیز روبرو هستند که باید با ایجاد کسب و کار بتوانند شرکت های حسابداری عمومی و سود آور باقی بمانند. حسابرسان همچنین باید اهداف متناقض و بالقوه را مدیریت کنند. طبق تحقیق باسکرویل - مورلی، در سال ۲۰۰۴ سهامداران مختلف (مانند سهامداران شرکت، هیئت مدیره شرکت، مدیران شرکت و جامعه) همگی مشتری شرکت هستند. نیاز به ایجاد یا حفظ مشتریان توسط لانگ و همکاران ذکر شده است. (۲۰۱۶) که بیانگر این است اگرچه هیچ پاداش صریحی برای رفتار نادرست حرفه ای وجود نداشت، پاداش درک شده به معنای رابطه مستمر بین حسابرس و حسابرسی شده وجود داشت. در واقع، پیشنهاد این است که عدم ارائه پاداش صریح

می‌تواند نشان‌دهنده این باشد که فشاری که با آن حسابداران تحت تاثیر قرار می‌گیرند به‌عنوان رفتار عادی در تجارت محسوب می‌شود و همچنین مطالعات آنها نتیجه جدی دیگری داشت اینکه برخی از پاسخ دهندگان در واقع با تهدیدهایی برای وادار کردن آنها به اقدام مواجه شده بودند این تهدیدها شامل انواع زیان‌های مالی بود: از دست دادن درآمد ناشی از کار، از دست دادن شغل حرفه‌ای و قطع رابطه حرفه‌ای که بین حسابدار و مشتری فشار وارد می‌کند حسابداران و شرکت‌های آنها برای توسعه مداوم درآمد کسب و کار مشتری با فشار رقابتی شدید روبرو هستند: [...] رشد شدید خدمات غیرحسابرسی، به ویژه مشاوره مدیریت، تضاد منافع را برای شرکت‌های حسابداری ایجاد کرد. از یک سو، شرکت‌ها می‌خواستند رشد سودآوری ایجاد کنند و از سوی دیگر، از آنها انتظار می‌رفت که در صورت اتخاذ موقعیت‌های حسابداری مشکوک در صورت‌های مالی خود در مقابل مشتریان بایستند (سورنسن و همکاران، ۲۰۱۷) حساب‌برسان برای تشدید چالش حفظ شخصیت حرفه‌ای اخلاقی، فشار اضافی ناشی از شکاف انتظارات عمومی سرمایه‌گذار را وارد می‌کنند: واقعیت در واقع آنچه حساب‌برسان انجام می‌دهند بر خلاف آنچه که عموم حساب‌برسان معتقدند می‌باشد. همانطور که توسط این حرفه بیان شده است، هدف حسابرسی ارائه نظر در مورد اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت مطابق با چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا به طور منصفانه ارائه شده است یا خیر، است تا سطح اطمینان بیشتری نسبت به صورت‌های حسابرسی نشده برای کاربران فراهم کند. در مقابل، تصور اشتباه عموم سرمایه‌گذاران از هدف حسابرسی این است که حساب‌برسان همه تقلب‌های موجود در داده‌های مشتری حسابرسی شده را جستجو و کشف کنند. با توجه به برخی از شکست‌های حسابرسی اخیر و صرف نظر از اینکه اکثر حسابرسی‌ها با دقت و تخصص انجام می‌شوند، اکثر مدیران اجرایی صادق هستند و اکثر صورتهای مالی منصفانه ارائه می‌شوند، عدم اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی به چشم می‌خورد. این ناهماهنگی در آنچه حساب‌برسان انجام می‌دهند و آنچه عموم مردم معتقدند که انجام می‌دهند، یکی از دلایل اصلی عدم اعتماد به حرفه حسابداری است: ذینفعانی که مسئولیت حسابرس را به درستی درک نمی‌کنند، قابل اعتماد بودن منبع اطلاعات حسابداری را زیر سوال می‌برند و مسائل مربوط به اعتماد را تشدید می‌کنند. ممکن است ذینفعان قبلاً به دلیل ناآگاهی آنها از عملکرد حسابداری به طور کلی احساس کنند.

### شروع غیراخلاقی: چرا حسابداران درگیر کلاهبرداری می‌شوند؟

در سازمان‌های تجاری، حسابداران افرادی هستند که دسترسی مستقیم به دارایی‌های سازمانی دارند. آنها اغلب این توانایی را دارند که کنترل‌های داخلی را نادیده بگیرند. آنها در شیوه‌هایی مهارت دارند که امکان دستکاری صورت‌های مالی را فراهم می‌کند و معمولاً از نیازها و ضعف‌های سازمانی آگاه هستند.

گلن (۲۰۱۷) چرایی رفتار حسابداران را به شیوه‌ای غیراخلاقی خلاصه می‌کند: بیشتر دلایل به دلیل مالی به عنوان پرداخت، از طریق قیمت سهام یا چیزی به طور مستقیم مانند سرقت پول نقد مرتبط است. علاوه بر این، این مقاله خاطرنشان می‌کند که بسیاری از شرکت‌ها برای جلوگیری از تلافی بازار و یا از دست دادن کارمندان در نتیجه عملکرد ضعیف، تحت فشار هستند تا نتایج کوتاه مدت ارائه دهند. برای تشدید مسئله فشار، حسابداران همچنین می‌توانند در موقعیت‌های فرصت‌طلبانه‌تری برای ایجاد دوره‌های مالی اخلاقی خود با درگیر شدن در تقلب در نظر گرفته شوند. هر زمان که تقلب حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد، دیری نمی‌گذرد که بحث به مثلث تقلب دکتر دونالد آر. کرسی (۱۹۷۲) می‌رسد: فشار، فرصت و منطقی‌سازی. فشار یک وضعیت ذاتی است که انسان احساس می‌کند و در هر مرحله از سلسله مراتب نیازها یا انگیزه‌های مازلو (۱۹۴۳) وجود دارد. حسابداران، علیرغم قوانین اخلاقی تجویز شده خود، از فشار برای ارتکاب کلاهبرداری مالی در امان نیستند. فشار داخلی از طریق نیاز، یعنی برای ارتقای شغلی یا از بیرون از سوی یک مدیر سطح بالا که می‌خواهد ارقام صورت‌های مالی یک سطح هدف تعیین‌شده را برآورده کند، اعمال می‌شود.

بنابراین، هیچ منشور اخلاقی، صرف نظر از اینکه مجازات های ناشی از عدم پایبندی چقدر شدید باشد، فشار را از بین نمی برد همانطور که قبلاً ذکر شد، حسابداران با توجه به ماهیت فعالیت های خود، به وضوح فرصت ارتکاب کلاهبرداری مالی را دارند علاوه بر این، حسابداران دارای قابلیت لازم هستند، بعد چهارم پیشنهاد شده توسط ولف و هرمانسون (۲۰۰۴). در بیشتر شرایط، فرصت به عنوان بعد مثلث تقلب در نظر گرفته می شود که مستعدترین تغییرات خارجی، معمولاً از طریق نصب کنترل های داخلی انسانی و فیزیکی است. با این حال، در حرفه حسابداری، بعد منطقی سازی ممکن است همانی باشد که همه کارت ها را برای به حداقل رساندن تقلب مالی در اختیار دارد. همانطور که توانایی توجیه نامناسب یک عمل به شیوه ای منطقی یا عقلانی برای خود یا دیگران، عقلانیت در نظر گرفته شده است. پس، عملاً، بسیاری از مردم یا همه باید تا حدودی و در نقطه ای منطقی عمل کنند، یعنی این فقط یک دروغ سفید است: من نمی دانم. می خواهیم احساسات کسی را جریحه دار کنم. اکثر عقلانی سازی ها را می توان به عنوان خودفریبی، اغراق از خود، محافظت از خود، خود عدالت خواهی یا استدلال نادرست طبقه بندی کرد (آبرشت، ۱۹۹۲). با این حال، اگر منشور اخلاقی برخی از اقدامات را به طور صریح درست یا نادرست مشخص کند، بدون تلاش برای دیکته کردن اعمال تا حد جزئی، عقلانی سازی دشوارتر است. چنین کدهایی ممکن است رفتارهای ماکیاولیستی (مانند دستکاری، فرصت طلبی) را مهار و یا منع کنند در حسابداران انجام مسئولیت های حرفه ای خود (ویکفیلد، ۲۰۰۸). برای مثال، مقدمه آیین نامه رفتار حرفه ای AICPA می گوید: تعهد سرسختانه به رفتار شرافتمندانه، حتی در صورت قربانی کردن منافع شخصی. بنابراین، اجرا و پایبندی به کدهای اخلاقی ممکن است مؤثرترین ابزار بازدارنده در برابر رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی حسابداران باشد، زیرا چنین کدهایی ارتکاب کلاهبرداری را از نظر داخلی برای حسابداران غیرقابل تحمل می کند.

## مبانی اخلاقی

حرفه حسابداری دستورالعمل های متعددی برای کمک به رفتار حسابداران دارد، مانند اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) یا استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی. (IFRS) راکنس و راکنس (۲۰۱۰) بیان میکنند که حسابدارانی که تمرکز صرف بر رعایت قوانین دارند ممکن است عواقب اخلاقی اعمال خود را از دست بدهد، در عوض از قوانین به عنوان دلیل رفتار غیراخلاقی خود استفاده کند. انطباق بدون فکر با GAAP معادل نادیده گرفتن ماهیت معامله (واقعیت: روح معامله) به نفع شکل (ظاهر: حرف معامله) است که منجر به ارائه تحریف واقعیت می شود. بنابراین، پیام واضح است: رعایت سختگیری های قانونی به تنهایی (چه در پوشش GAAP، IFRS، استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده عمومی، یا هر فرمان حرفه ای دیگر) برای اطمینان از صداقت، باز، شفاف بودن، تا حد امکان کافی نیست. و توسعه یا ارائه اطلاعات دقیق توسط متخصصین با حسن نیت صورت میگیرد. مفاد IFRS، GAAP و غیره اولین مجموعه دستورالعمل ها را برای استانداردهای حسابداری اخلاقی ارائه می کنند. قبل از تمرکز بر مجموعه دومی از دستورات برای هدایت رفتار اخلاقی (یک کد اخلاقی)، ابتدا باید ماهیت اخلاق بررسی شود. دی جورج (۲۰۱۰) اخلاق تجاری را به عنوان اخلاق تجاری تعریف می کند، در حالی که اخلاق عبارت است از تعیین درست و نادرست بر اساس ارزش ها و باورهای فرهنگ هایی که این اخلاق را ایجاد کرده اند. ولاسکوئز خاطر نشان می کند که تعاریف بسیاری از اخلاق وجود دارد: اصولی که برای حاکمیت بر رفتار در جامعه استفاده می شود یا اصولی که افراد بر اساس آن درست و نادرست را ارزیابی می کنند. ولاسکوئز (۱۹۹۸) اخلاق را به طور خاص چنین تعریف می کند. فعالیت بررسی معیارهای اخلاقی خود یا معیارهای اخلاقی یک جامعه و پرسیدن اینکه چگونه این معیارها در زندگی ما اعمال می شود و اینکه آیا این معیارها معقول هستند یا غیر معقول، یعنی اینکه آیا آنها توسط دلایل موجه پشتیبانی می شوند یا دلایل ضعیف. ولاسکوئز (۱۹۹۸) با توجه به حسابداری به عنوان یک حرفه، پیشنهاد می کند که ما از اصطلاح اخلاق حسابداری برای اشاره به کدی استفاده می

کنیم که رفتار حرفه ای حسابداران را هدایت می کند. تورمو کاربو و همکاران (۲۰۱۶)، اخلاق را به عنوان نظام باورهایی که از شکل خاصی از اخلاق حمایت می کند تعریف می کنند. مینتز و موریس (۲۰۱۱) بحث خود را در مورد ماهیت اخلاق با ارجاع به واژه های یونانی و لاتینی مانند ethikos و mores یا به ترتیب عرف یا منش و آداب، اخلاق یا منش آغاز می کنند. این نویسندگان مفاهیم اخلاق و اخلاق را یکسان می دانند و با بیان اینکه اخلاق به درست و نادرست ارتباط دارد، مفهوم اخلاق را ساده می کنند. علاوه بر این، آنها بر اهمیت اخلاق با توجه به تأثیر اقدامات ما بر ذینفعان تأکید می کنند. اونی بوچی (۲۰۱۱)، به طور خاص در مورد اخلاق حسابداری می نویسد، اخلاق را به عنوان مطالعه سیستماتیک رفتار بر اساس اصول اخلاقی، انتخاب های انعکاسی، و استانداردهای درست و غلط تعریف می کند. او همچنین به اخلاق مربوط به حسابرسی اشاره می کند، و خاطرنشان می کند که استانداردهای اخلاقی حسابرسی هیچ تفاوتی با اخلاق تجاری عمومی یا در واقع اخلاق تجاری عمومی ندارد.

### حرفه ها و آیین نامه های رفتاری

یک سیستم خودتنظیمی مبتنی بر آیین نامه اخلاقی (یا رفتار) یکی از سه سیستم اصلی است. معیارهای مشخص کننده یک حرفه، با دو مورد دیگر آموزش و تحصیلات مهم و بررسی دولتی و صدورمجوز (یعنی اعتبار) است. تحصیلات و آموزش حاکی از دانش ضروری افراد حرفه ای است، در حالی که نظارت دولتی در تأیید اعتبار حسابداران حاکی از حفظ استانداردهای بالای صلاحیت حرفه ای است. این عنصر حرفه ای، از جمله دستورات قانونی، با بازدارندگی از رفتار غیراخلاقی نیز همراه است. همچنین به طور کلی افراد حرفه ای به عنوان کسی که دارای سطح بالاتری از استقلال نسبت به افراد غیرحرفه ای است در نظر گرفته می شوند. با این حال، چنین استقلال این مسئولیت را به همراه دارد: خدمت به منافع عمومی، برای تعیین استانداردهای رفتاری بالاتر از استانداردهای مورد نیاز برای اعضای خود دیگران، و برای اعمال نظم و انضباط بالاتر از دیگران بر خود و جامعه تحمیل می کند کنترل اجتماعی کمتر، مشروط بر اینکه این حرفه خود تنظیمی و خود انضباطی باشد. ویلکینسون و همکاران (۲۰۱۰)، دو ویژگی کلیدی حرفه را شناسایی می کنند. اول، همانطور که در بالا ذکر شد، حسابداران دارای مجموعه ای از دانش نظری و فنی ضروری هستند. دوم، حرفه ها جهت گیری به سمت خدمات دارند و ادعا می کنند که این ویژگی ها باعث ایجاد اعتماد در بین ذینفعان می شود. این فرض که اعضای یک حرفه از مفهوم خدمت به منافع عمومی استقبال می کنند، ضروری است و مهمتر از همه این تلاش، برای حسابداران به عنوان کلیدی است: حسابداران در خدمت نماد اعتماد عموم هستند (مینتز، ۲۰۱۶). چنین خدماتی در کل جامعه مورد نیاز است و اغلب برای درمان بیماری های درک شده یا واقعی، که تسکین آنها به جامعه امکان می دهد به جلو برود، لازم است.

بولوم (۱۹۸۸) اهمیت خدمت به منافع عمومی را با بیان این که هدف اصلی همه حرفه ها خدمت و محافظت از مردم است، تکرار می کند. این ویژگی ها نشان می دهد که حسابداری، بر اساس هر مبنای اندازه گیری، یک حرفه است. با این حال، با توجه به کاهش اعتبار حسابداران در مورد اعتماد، حرفه ای است که نیاز به ایجاد مجدد خدمات عمومی دارد.

### جهت گیری

حسابداران باید اطلاعات مرتبط و قابل اعتماد را در اختیار تصمیم گیرندگان قرار دهند و این اطلاعات را از نظر اخلاقی ارائه کنند. اعتماد به شهرت حرفه حسابداری و اطلاعاتی که حسابداران ارائه می کنند در واقع مخدوش شده یا زیر سوال رفته است، و این امر باعث شده است که اقدامی برای بازسازی اعتماد و شهرت حرفه ای های حسابداری انجام شود.



ما برای پاسخگویی به این فراخوان، پیشنهادی برای الگوی کد اخلاقی انتخاب کردیم که حسابداران می توانند به راحتی و به سرعت و در عین حال جامع از قضاوت های اخلاقی سالم استفاده کنند.

غیر قابل انکار است که حسابداران (مانند اکثر حرفه ها) در محیط های کاری خود، با طیف گسترده ای از مسائل مواجه هستند که منجر به دوراهی های اخلاقی می شود.

طبق بررسی (هیگل، ۲۰۱۲؛ کارمانسکا و همکاران، ۲۰۱۷؛ لانگ و همکاران، ۲۰۱۶)، فشارهایی که حسابداران برای درگیر شدن در رفتارهای غیراخلاقی احساس می کنند، قابل توجه بوده و با گسترش محیط های رقابتی و جهانی امروزی، در حال افزایش است.

در حالی که مشاغل شناخته شده دارای کدهای اخلاقی هستند، این کدها (حتی برای یک حرفه مانند حسابداری) در استانداردهای فهرست شده و رفتار قابل قبول متفاوت است. با این حال، فرهنگ (هم سازمان و هم جغرافیا) ممکن است بر نحوه درک افراد و عمل بر اساس قوانین مشخص شده تأثیر بگذارد. یک مطالعه اولیه روی حسابرسان داخلی نشان داد که «یک کد جهانی اخلاقی واحد ممکن است منعکس کننده نیازهای [یک] گروه بین المللی نباشد. زیرا در کشورها تفاوت های فرهنگی اغلب اثربخشی یک کد اخلاقی بین المللی یکسان را محدود می کنند و همچنین باعث می شود در یک حرفه در مورد اینکه چه چیزی رفتار قابل قبول را تشکیل می دهد، اجماع ایجاد نکند. (واناسکو، ۱۹۹۴).

همچنین، کدها ممکن است ناکارآمد باشند، زیرا مقررات کدال اجرای یا اجرا نمی شوند (براین، ۱۹۹۸)، تا حدی به این دلیل که چنین اجباری با هدف اصلی انجمن حرفه ای در تضاد تلقی می شود. با توجه به شرایط توصیه های متناقض بالقوه افراد مشاوره شده، اصول متفاوت در میان کدها، ناتوانی در تعمیم به جمعیت حرفه ای جهانی، و عدم اجرای بالقوه، حرفه حسابداری (و احتمالاً سایر حرفه ها) ممکن است به کدهای اخلاقی رفتاری نیاز داشته باشد که راحت تر و به طور موثر ارجاع داده شود.

فرانکل (۱۹۸۹) معتقد است که یک کد حرفه ای اخلاق باید به عنوان یک لنگر اخلاقی، وسیله ای برای ارزیابی عمومی، منبع تقویت هویت حرفه ای و غرور، راهی برای افزایش اعتبار حرفه و اعتماد عمومی، مکانیزمی برای حفظ سوگیری های حرفه ای ریشه دار، بازدارنده از رفتار غیراخلاقی، منبع حمایت در برابر تقاضا برای اقدامات حرفه ای نامناسب و مبنایی برای رسیدگی به اختلافات حرفه ای باشد. ریورن و پین (۱۹۹۰) اظهار می دارند که کدها باید با کاهش یا حذف ابهام یا تردید در فرآیند تصمیم گیری اخلاقی، واضح، جامع، مثبت و قابل اجرا باشند. کدهای اخلاق باید بر خدمت به مشتری تأکید کند، در حالی که رفتار نامناسب توسط متخصص را محکوم می کند (ساگر، ۱۹۹۲). قوانین اخلاقی همچنین مجازات هایی را برای انحراف از این آیین نامه تعیین می کند: از توبیخ تا اخراج حرفه ای. فرانکل (۱۹۸۹) به طور خلاصه پیشنهاد می کند که سه نوع کد وجود دارد: آرمانی، آموزشی، و تنظیمی. کدهای آرزویی رفتارهای حرفه ای ایده آل را ارائه می دهند. کدهای آموزشی (به دنبال) تقویت درک مفاد آن با تفسیر و تفسیر گسترده. کدهای نظارتی دستورات حرفه ای را ارائه می دهند و به عنوان مبنایی برای رسیدگی به شکایات عمل می کنند. بنابراین، یکی از اهداف کدهای اخلاقی، کمک به بازدارندگی متخصصان از درگیر شدن در رفتارهایی است که به صورت فردی یا جمعی، باعث آبروریزی حرفه می شود و مانع از توانایی آن در ارائه خدمات عمومی می شود. مدل پیشنهادی ما با ارائه ساختارهای آرمانی، آموزشی و نظارتی برای حسابداری که با یک معضل اخلاقی مواجه است، به این حوزه کمک می کند تا باعث اعتماد بیشتر به شهرت حسابداران شود. یک کد مدل مستلزم درک این است که چه وظایف حرفه ای مورد نیاز است و چه کسانی ذینفعان اطلاعات حسابداری که قبلاً به آنها پرداخته شده است. علاوه بر این، چنین کدی همچنین باید مفاهیمی مانند ارزش ها و چارچوب های اخلاقی را در نظر بگیرد. برای مثال، مینتز (۲۰۱۶) پیشنهاد می کند که دو

ارزش مهم برای حسابداران صداقت و عینیت است، دو ارزشی که همراه با استقلال، پایه و اساس قوانین رفتار را تشکیل می دهند. بیان و عمل به آن ارزش ها برای انجام مسئولیت های حرفه ای فرد ضروری است. یک کد الگوی اخلاقی برای یک حرفه باید مبتنی بر ارزش هایی باشد که اعضای آن حرفه آن را مطلوب می دانند. آدلر (۱۹۹۹) ارزش ها را به عنوان ادغام یادگیری که از دوران کودکی در نتیجه تعامل با خانواده، دوستان، کلیسا و مدرسه رخ می دهد، تعریف کرد. ارزش ها از جامعه و فرهنگ فرد سرچشمه می گیرند و به فرد کمک می کنند تا ملاحظات مهم در فرآیندهای تصمیم گیری خود را تعیین کند. زمانی که ارزش ها به نگرش ها، باورها و رفتار اضافه شود، فرهنگ شکل می گیرد، فرهنگی که بر اساس آن می توان الگوی اخلاقی را توسعه داد. چنین کدی شامل دستورالعمل هایی است که از گواهینامه های حرفه ای و الزامات مجوز برای افزایش یا کاهش سطح ویژگی های فردی یا منافع عمومی استخراج شده است.

اصول آئین نامه رفتار حرفه ای AICPA (۲۰۱۴) و هیئت استانداردهای اخلاق بین المللی برای حسابداران و برای حسابداران حرفه ای (کد، AESBA) برای تشکیل اساس منشور اخلاقی از کد عمومی تری که به آن شکل خواهیم داد استفاده شد.

کد پیشنهادی اخلاق حرفه ای ما برای حسابداران شباهت های بین کدها در جدول ۲ ارائه کرده است تا منعکس کننده اصول بنیادینی باشد که ایده آل های خدمات را برای متخصصان حسابداری توصیف می کند. بنابراین، ستون آخر ترکیبی از اصول استانداردهای AICPA و AESBA است که بازتابی از احکام اخلاقی اجتماعی گسترده برای حسابداران است. کلمات توصیفی که اصول کدهای شناسایی شده را شناسایی می کنند بسیار مشابه هستند، که حداقل توافق اولیه را در مورد اصول اساسی حرفه حسابداری نشان می دهد (همچنین از جمله، شیوه های حرفه ای توسعه یافته توسط موسسه حسابرسان داخلی و موسسه حسابداران مدیریت رامی توانید نگاه کنید).

اولاً، عدالت یک ارزش حیاتی است. از افراد حرفه ای انتظار می رود که کار درست را انجام دهند یا به شیوه ای عادلانه و اخلاقی عمل کنند. عدالت مستلزم استفاده از عدالت و انصاف در تصمیم گیری است اطلاعات به طور مناسب و منصفانه جستجو و وزن دهی خواهد شد. ارزش مطلوبیت به سودمندی اطلاعات ارائه شده توسط حسابدار برای ذینفعان اشاره دارد.

صرف نظر از نوع سازمانی که یک حسابدار در آن کار می کند، اطلاعاتی که یک حسابدار ارائه می دهد. توسط اشخاص شناخته شده و ناشناخته داخلی و خارجی مورد اتکا قرار می گیرد: به عبارت دیگر، همه ذینفعان بر این اطلاعات تکیه می کنند.

سودمندی الزام می کند تا اطلاعاتی که به تعیین تأثیر یک تصمیم بر ذینفعان کمک می کند ارائه شود. در واقع ساده است اطلاعاتی که حسابدار ارائه می کند باید به طور معناداری مفید باشد. بدون تمرکز مستمر بر نیازهای کلی که چه اطلاعاتی برای ذینفعان مفید است، حسابداران می توانند اطلاعاتی را تولید کنند که می تواند شرکت ها را سرنگون کند و هرج و مرج اقتصادی را به دنبال داشته باشد.

حسابداران همچنین باید مراقب حفظ مهارت هایی باشند که اجازه ورود به حرفه را می دهد. بنابراین، یک دیدگاه حرفه ای باید باعث ایجاد یک پایبندی مادام العمر به یادگیری و شایستگی شود. صداقت نشان دهنده وقف یک حرفه به عموم است. عموم نمی توانند به اطلاعات تولید شده توسط حسابداران بدون صداقت اعتماد یا اتکا داشته باشند. صداقت منعکس کننده انسجام اعمالی است که نشان دهنده صداقت، حسن نیت، شرافت، صداقت و صراحت در روابط حرفه ای و بین فردی است. در نهایت، این چهار عنوان سطح بالای عدالت، سودمندی، شایستگی و درستی ویژگی هایی را به تصویر می کشند که غیرقابل انکار هستند. ما مدل خود را پس از این مقادیر نام گذاری می کنیم: JUCI مدل اگر از این ارزش

ها پیروی شود، حسابدار باید بتواند استدلال کند و تصمیمی از نظر اخلاقی درست و قابل دفاع برای هر سؤال اخلاقی دشوار اتخاذ کند. موضع ما این است که این الگوی منشور اخلاقی مفید و کارآمد است و مستلزم بررسی حداقل قوانین اساسی است که به راحتی توسط حسابداران حرفه ای و غیرحسابداران قابل درک باشد. یک مدل قابل استفاده باید به حسابداران حرفه ای کمک کند تا زمانی که آنها انتخاب های اخلاقی بدون عارضه دارند. با دوره های اخلاقی مواجه می شوند (برخلاف سایر کدهای اخلاقی و مدل های تصمیم گیری که بسیار خوب اما به طرز شگفت انگیزی پیچیده هستند، مانند هانت و ویتل، ۲۰۰۶؛ لاکزنیاک، ۱۹۸۳). چنین مدلی همچنین برای سهامدارانی که ممکن است علاقه مند باشند بدانند چرا یک حسابدار اطلاعات را به روشی که او ارائه کرده است، به راحتی قابل ارتباط خواهد بود

#### جدول (۲): مقایسه و تلفیق اصول کدال (AICPA (2014) و IESBA (2006)

تلفیق	IESBA	AICPA
شایستگی: استفاده از حرفه ای گری حساس و قضاوت اخلاقی کار درست را انجام دهید	صلاحیت حرفه ای و مراقبت لازم	مسئولیت
سودمندی: در خدمت منافع عمومی احترام و مسئولیت نسبت به ذینفعان احترام و مسئولیت در قبال حرفه	رفتار حرفه ای	منافع عمومی
صداقت: بدون نقض محرمانه بودن، صادق باشید منافع شخصی را جایگزین خدمات عمومی کنید کار درست را انجام دهید	محرمانه بودن	صداقت
عدالت: بی طرفی و صداقت فکری را بپذیرید از تضاد منافع خودداری کنید احترام و مسئولیت نسبت به ذینفعان	عینیت	عینی و مستقل
صلاحیت: کیفیت خدمات استانداردهای فنی و اخلاقی حرفه ای را رعایت کنید	صلاحیت حرفه ای و مراقبت لازم	مراقبت به دلیل

ارزش های اخلاقی که برای جامعه مهم تلقی می شوند. ارزش هایی که ارائه می کنند با ارزش های ارائه شده در بالا تناسب دارند، اما الگوی خود را بر اساس سطوح اخلاقی نیز پایه گذاری می کنند: سؤال مربوطه در اینجا این است که بازیگر در چه سطحی از تعالی اخلاقی انتخاب می کند.

در هر تصمیمی سطوح اخلاق نشان دهنده درجه دشواری مرتبط با دستیابی به سطح مطلوب رفتار اخلاقی، از ستودنی تا شرم آور است. سطح نظری، سخت ترین سطح اخلاقی که هر کسب و کاری، از جمله حرفه های حسابداری به دنبال دستیابی به آن هستند، نشان دهنده رفتار ایده آل یا روح اخلاق است. فرض بر این است که رسیدن به این سطح از اخلاق، اگر نگوئیم غیرممکن، دشوار است، زیرا ما ملزم به تعامل با همتایان هستیم که ممکن است به دنبال این نباشند که به چنین سطح بالایی از رشد اخلاقی دست یابد. چنین تعاملی با رفتاری که از نظر اخلاقی کمتر قابل ستایش از طرف شرکای تجاری ما است، به طور عملی، مستلزم آن است که اخلاق تجاری ما مطابق با سطوح اخلاقی همکاران ما تنظیم شود. اگر چنین است، سازگاری پذیرفته نمی شود، مطلوب ترین استراتژی تجاری اخلاقی را نمی توان اجرا کرد، مگر اینکه همه همکاران تجاری هدف دستیابی به سطح نظری اخلاق را بپذیرند. چنین تفکری به وضوح غیرقابل دفاع است، همانطور که تعداد بسیار زیاد و بزرگی انواع رسوایی های شرکتی نشان می دهد، که متأسفانه به تخلفات شرکت های حسابداری محدود نمی شود. سطح عملی اخلاق منعکس کننده رفتاری است که اکثریت شرکت ها می توانند از طریق تلاش سنجیده و دقیق به آن دست یابند (ریبورن و پین، ۱۹۹۰). مشخصه معیار عملی رفتار اخلاقی این است که مفهوم اخلاق به اندازه کافی مهم است تا در فرآیندهای تصمیم گیری مورد توجه قرار گیرد. دستیابی به این سطح از اخلاق

دشوار است، اما در واقع، از نظر عملی، توسط تصمیم گیرندگان با وجدان قابل دستیابی است. این سطح از اخلاق نیز بیشتر با پایبندی به روح قانون هماهنگ است تا صرفاً با حروف قانون. سطح سوم، سطح قابل دستیابی فعلی اخلاق نشان دهنده تبعیت از معیارهای رفتاری است که رفتار عادی ما محسوب می شود: ویژگی پذیرفته شدن توسط جامعه را دارد، اما مورد ستایش قرار نمی گیرد، زیرا واقعاً نیازی به تلاش زیادی برای انجام درست ندارد. در هر سطح از رفتار اخلاقی، سطح تفکر مستقل و دقیق در مورد روح قانون کاهش می یابد و در نهایت به پایین ترین سطح رفتار اخلاقی یعنی سطح پایه کاهش می یابد. این سطح منعکس کننده رفتار حداقل قابل قبول است. قانون نامه منعکس کننده رفتاری است که جامعه، همانطور که در احکام حقوقی منعکس شده است، به عنوان رفتاری قابل قبول ارزیابی کرده است: این رفتار قانونی است، اما بیشتر از این به جستجو یا پذیرش روح قانون یا معنای مقصد واقعی مقررات نمی پردازد. این رفتار بیشتر با پایبندی به قانون مرتبط است. بنابراین، تصمیم گیرنده در این سطح از اخلاق صرفاً به دنبال تحقق الزامات قانونی بدون هیچ تلاشی برای درک یا اطاعت از روح قانون است که به طور خاص در قانون ابلاغی بیان شده است. در ارزیابی یک وضعیت اخلاقی و تصمیم مربوط به آن، یک متخصص حسابداری می تواند جدول ۳ را که شامل تمام مقادیر مرتبط و مهم است که در دو کد واقعی رفتار حرفه ای منعکس شده است، بررسی کند و مشخص کند که از کدام ارزش ها استفاده خواهد کرد. حسابدار می تواند تصمیم بگیرد که تصمیمش در چه سطحی از اخلاق باید اتخاذ شود: برخی چیزها به هیچ وجه نباید به خطر بیفتند، در حالی که برخی دیگر ممکن است در سطح پایین تری از اهمیت بررسی شوند. کد مدل سپس می تواند به رشته های حسابداری فردی فیلتر شود که می تواند دستورالعمل های دقیق تری برای اقدامات ارائه دهد.

### جدول (۳): مدل JUCI برای تصمیم گیری اخلاق حسابداری

سطح رفتار اخلاقی ترکیب - مقادیر مشتق شده	سطح نظری	سطح عملی	سطح قابل دستیابی در حال حاضر	سطح پایه
عدالت: پذیرتن بی طرفی و صداقت فکری. امتناع از تضاد منافع احترام و مسئولیت نسبت به ذینفعان	صرف نظر از موقعیت با همه عادلانه رفتار می شوند	دلایل معتبر و مشروع برای انحراف از عدالت وجود دارد	در این شرایط بهترین تلاش برای برخورد با سهامداران انجام خواهد شد عادلانه	انحراف از موضع عادلانه قابل دفاع خواهد بود
سودمندی: در خدمت منافع عمومی احترام و مسئولیت ذینفعان احترام و مسئولیت در قبال حرفه	اطلاعات مربوط به تأثیرات تصمیم گیری بر ذینفعان به دقت در اختیار شما قرار خواهد گرفت جست و جو کرد و وزن کرد	هر مقدار اطلاعاتی که به آسانی یا منطقی در دسترس باشد جستجو می شود و همه جنبه ها به طور یکسان مورد توجه قرار می گیرند.	تمام اطلاعات قابل دسترس در نظر گرفته خواهد شد	اطلاعات به صورت انتخابی جستجو و در تصمیم گیری مورد استفاده قرار خواهند گرفت فرآیندها
صلاحیت: کیفیت خدمات رعایت استانداردهای فنی و اخلاقی حرفه ای	نیروی کار شایسته همیشه در بالاترین سطح حفظ می شود	نیروی کار همگام با اطلاعات جدید خواهد بود	شایستگی حرفه ای حفظ خواهد شد	عملکرد شغلی به ذینفعان آسیب نخواهد رساند

				استفاده از حرفه ای گری حساس و قضاوت اخلاقی کار درست را انجام دهید
اعضای شرکت تلاش خواهند کرد تا در چارچوب ساختارهای ارزش کدال و قانون عمل کنند	مقررات کدال مطابق با بهترین توانایی های شرکت رعایت خواهد شد	متن و روح مفاد کدال شرکت و قانون رعایت خواهد شد	مرحله ای که ارزش های صداقت، صداقت و صراحت در بالاترین حد حفظ خواهد شد	صداقت: رو راست باشید بدون نقض محرمانه بودن منافع شخصی را جایگزین خدمات عمومی کنید کار درست را انجام بده

اجتناب مالیاتی تهاجمی ممکن است یک مثال از استفاده از این کد مدل پیشنهادی باشد. در حالی که به خوبی ثابت شده است که اجتناب مالیاتی بسیار منطقی است، اجتناب مالیاتی تهاجمی را می توان غیراخلاقی تلقی کرد (پاین، ریورن و همکاران، ۲۰۱۵). جدول ۴ رویکردهای احتمالی برای اجتناب یا فرار مالیاتی را نشان می دهد. همانطور که از کاربرد عملی مدل برای مثال واقعی از اینکه آیا یک حسابدار باید در فرار مالیاتی تهاجمی شرکت کند یا خیر، مشاهده می شود، دو سطح بالای انطباق ماهیت بسیار مثبتی دارند: این نشانه ای این است که این کد در واقع از این امر حمایت می کند. پیروی از روح قانون، امیدواریم حسابدار را تشویق کند تا پاسخ مناسب تری را انتخاب کند. یک کد مدل مانع از تمایل به سایر کدهای اخلاقی متمرکزتر یا رفتار حرفه ای حسابداران نمی شود. با این حال، دلایل متعددی وجود دارد که چرا یک کد مدل، قابل انتقال در حسابداری، تجارت و رفتارهای اجتماعی، منبع ارزشمندی برای متخصصان حسابداری است. اولاً، مقادیر کد مدل برای کل جمعیت حسابداران حرفه ای به جای کدهای سبکی که فقط حسابداری را مورد خطاب قرار می دهند که در حوزه رشته این یا آن هستند، گواهینامه این یا آن را دارند، یا دارای مجوز در این یا آن ایالت یا کشور. دوم، کد مدل به انگلیسی ساده پیش نویس شده است و آن را برای حسابداران و غیرحسابداران به وضوح قابل درک می کند. سوم، اگرچه تلاش صرف تمرکز نیست، اما مدل JUCI به خوبی مبتنی بر اصول اخلاقی است که به عنوان ارائه راهنمایی اخلاقی به خوبی تثبیت شده اند (کانت، ۱۹۶۴؛ ارسطو، ۱۹۸۴).

جدول (۴): کاربردهای از مدل کد اخلاق حرفه ای JUCI: اجتناب از مالیات

سطح ارزش های اخلاقی	اضافه پرداخت مالیاتی نظری	اجتناب از مالیات عملاً قابل دستیابی	اجتناب مالیاتی تهاجمی فعلی	فرار مالیاتی اولیه
عدالت	عدم رعایت انصاف نسبت به مشتری	پرداخت سهم منصفانه مالیات دهندگان	پرداخت سهم بالقوه بسیار کم مالیات دهندگان	عدم پرداخت مالیات
سودمند	برای سهامداران مضر است	سود برای ذینفعان، از جمله سهامدارانی که اطمینان دارند شرکت آنها در ایجاد ارزش برای خود و جامعه مشارکت کامل دارد.	سود فقط برای سهامداران؛ سایر ذینفعان آسیب می بینند: تأمین کالاها و خدمات عمومی توسط دولت به خطر می افتد	سود فقط برای سهامداران و تنها در صورتی که طفره رفتن کشف نشده باشد (مزایای بالقوه بسیار کوتاه مدت با عواقب قانونی بالقوه بلند مدت و جدی)
صلاحیت	قصور حسابدار در حمایت از موکل خود به قانون و	حفظ صحیح استانداردهای قانونی	دستکاری مشکوک در قانونمندی	دستکاری غیرقانونی و غیراخلاقی استانداردهای

حسابداری		و اخلاقی حسابداری	حد اخلاقی	
ارزیابی بد نیت از آنچه بدهکار است	ارزیابی احتمالاً بد نیت از آنچه بدهکار است	ارزیابی با حسن نیت از آنچه بدهکار است	قصور حسابداری در انجام وظایف امانتی خود در قبال مشتریان	تمامیت

## نتیجه گیری

اخیراً در برخی از شکست های تجاری انتقادات قابل توجهی به حسابداران داخلی و خارجی به خاطر نقش (یا نقش های درک شده) همکاران حرفه ای وارد شده است. در برخی موارد، نقد صحیح است، در برخی دیگر، ممکن است این انتقاد ناشی از عدم درک در مورد آنچه حسابداران انجام می دهند و چگونه آن را انجام می دهند، باشد. حسابداران بخشی از نیروی انسانی هستند که به کارکنان دانشی گفته می شود که توانایی های حرفه ای دارند و منعکس کننده دقت ذهنی و حل مسئله می باشند.

حسابداران اطلاعاتی را تولید می کنند (چه به شکل تحلیل های پولی، صورت های مالی، اظهارنامه های مالیاتی یا نظرات حسابرسی) که برای اهداف متفاوتی توسط بسیاری از سهامداران استفاده می شود. به دلیل تأثیر حیاتی که حسابداران می تواند در تصمیم گیری های اقتصادی، حسابداران (به روشی مشابه پزشکان) داشته باشند باید مفهوم عدم تخلف یا اصل اخلاقی عدم ضرر را بپذیرند. ضروری است که اعضای این حرفه اخلاقی باشند و در برابر فشارهای داخلی و خارجی که ممکن است این متخصصان را تشویق به مشارکت در فعالیت های کلاهبرداری کند، محکم بایستند. کدهای اخلاقی بر چگونه حرفه ای ها، از جمله حسابداران، وظایف خود را انجام می دهند، تمرکز دارند. چنین کدها یی راهنمایی درست و غلط را ارائه می دهند. همچنین می توانند به عنوان عوامل بازدارنده برای بعد منطقی سازی مثلث تقلب عمل کنند انبیاچی در سال ۲۰۱۱ اظهار می کند که (الف) کدهای رفتار حرفه ای حسابداری به طور قابل توجهی بر رفتار و قضاوت حسابداران فعال تاثیر می گذارد. همراه با این واقعیت که مسائل اخلاقی به طور فراگیر وجود دارد و نیاز حرفه حسابداری برای بازیابی نام تجاری خود با پذیرش موثرتر عدالت، سودمندی، شایستگی و درستی، اهمیت فزاینده ای دارد که حسابداران باید با دستورالعمل های اخلاقی بیشتر آشنا شوند و اینکه این دستورالعمل ها باید قوانینی باشند که واقعاً در کاربردهای روزمره باید با آنها زندگی کرد. برای ارائه راهنمایی های گسترده تر در مورد نحوه عمل، این مقاله یک کد الگوی اخلاقی را برای همه حسابداران حرفه ای ارائه می کند. کد مدل JUCI فراتر از عملکرد شغلی یک حسابدار و فراتر از محل کار به نظر می رسد. همچنین به نظر می رسد فراتر از گواهی، مجوز یا منطقه است. کد مدل نه تنها برای حسابدارانی که برای آنها ایجاد شده است، بلکه برای سهامدارانی که خود خدمات حسابداران را ارائه می دهند و اطلاعات خود را تولید می کنند نیز قابل درک است. مدل JUICY برای حرفه ای که به مردم خدمت می کند و وظیفه حفاظت از منافع عمومی را بر عهده دارد، راهنمایی واضح و تجویزی ارائه می دهد. مانند همه کدهای اخلاق حرفه ای، این مدل ویژگی های مثبتی را مشخص می کند که اگر به طور مداوم بر اساس آنها عمل شود، پایه و اساس حرفه ای را تشکیل می دهد شخصیت. در مجموع، تعهدات اخلاقی متخصصان حسابداری با رهبری اخلاقی و تصمیم گیری مبتنی بر ارزش افزایش می یابد. رهبری اخلاقی مستلزم عمل به باورهای فرد به روشی سازگار با تعهدات منافع عمومی است (میتنز، ۲۰۱۶).

باتوجه به رابطه اخلاق حسابداری و بهبود تصمیم گیری و رفتار مدیران، به نظر می رسد ضروری است که نهادهای حرفه ای به فراهم کردن منشور اخلاقی که ضمن جامع بودن، از ضمانت اجرایی مناسب برخوردار باشد، همت گمارند تا بدینوسیله بتوان از وقوع رسواییهای مالی و کم شدن اعتبار حرفه پیشگیری کرد تحقیقات آتی شامل آزمایش تجربی مدل است. تمرکز این تحقیق بر پی ریزی پایه های نظری برای چنین آزمایشی بوده است. پس از اتمام آزمایش اولیه، مدل را

می توان بر اساس نتایج بیشتر اصلاح کرد. ما همچنین می‌خواهیم از روش تحلیل دلفی برای اطمینان بیشتر از اعتبار مدل با استفاده از گروه‌هایی از خبرگان به عنوان ارزیاب استفاده کنیم.

## منابع

- ✓ Accounting Professional and Ethics Standards Board (APESB) (2010), “APES 110 code of ethics for professional accountants”, available at: [www.apesb.org.au/uploads/standards/apesb\\_standards/standard1.pdf](http://www.apesb.org.au/uploads/standards/apesb_standards/standard1.pdf) (accessed 10 March 2017).
- ✓ Adler, N. (1999), *International Dimensions of Organizational Behavior*, South-Western Publishing, Cincinnati.
- ✓ Albrecht, W.S. (1992), *Ethical Issues in the Practice of Accounting*, South-Western Publishing, Cincinnati.
- ✓ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2014), *Code of Professional Conduct*, AICPA, New York, NY, available.
- ✓ Amernic, J.H. and Craig, R.J. (2010), “Accounting as a facilitator of extreme Narcissism”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 96 No. 1, pp. 79-93.
- ✓ Arenas, D. and Rodrigo, P. (2016), “On firms and the next generations: difficulties and possibilities for business ethics inquiry”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 133 No. 1, pp. 165-178.
- ✓ Aristotle (1984), *The Complete Works of Aristotle, the Revised Oxford Translation*, in Barnes, J. (Ed.), Princeton University Press, Princeton, NJ.
- ✓ Barman, T. (2016), “New – and important – role for professional accountants in assessing human rights risk”, International Federation of Accountants Global Knowledge Gateway, 21 July, available at: [www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/new-and-important-role-professional-accountants-assessing](http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/new-and-important-role-professional-accountants-assessing) (accessed 23 February 2017).
- ✓ Baskerville-Morley, R.F. (2004), “Dangerous, dominant, dependent, or definitive: Stakeholder identification when the profession faces major transgressions”, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4, pp. 24-42.
- ✓ Behrman, J.N. (1988), *Essays on Ethics in Business and the Professions*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- ✓ Bollom, W.J. (1988), “Ethics and Self-Regulation for CPAs in the USA”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 7 Nos 1/2, pp. 55-61.
- ✓ Brien, A. (1998), “Professional ethics and the culture of trust”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 No. 4, pp. 391-409.
- ✓ Cameron, R. and O’Leary, C. (2015), “Improving ethical attitudes or simply teaching ethical codes? The reality of accounting ethics education”, *Accounting Education*, Vol. 24 No. 4, pp. 275-290, doi: 10.1080/09639284.2015.1036893.
- ✓ Cowton, C. and San-Jose, L. (2017), “On the ethics of trade credit: understanding good payment practice in the supply chain”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 140 No. 4, pp. 673-685.
- ✓ Cressey, D.R. (1972), *Other People’s Money: Study in the Social Psychology of Embezzlement*, Wadsworth Publishing Company, Montclair, NJ.
- ✓ De George, R.T. (2010), *Business Ethics*, 7th ed., Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- ✓ Frankel, M.S. (1989), “Professional codes: why, how, and with what impact?”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 8 Nos 2/3, pp. 109-115.

- ✓ Flood, J.M. (2016), AU-C Section 200 Overall Objectives of the Independent Audit and the Conduct of an Audit in accordance with Generally Accepted Auditing Standards, AICPA, New York, NY. Financial Accounting Standards Board (1980), "Statement of financial accounting concepts no. 1: qualitative characteristics of accounting information."
- ✓ Glen, J. (2017), "Why are accounting ethics important?", InvestorGuide.com, available at: [www.investorguide.com/article/14079/why-are-accounting-ethics-important-d1013/](http://www.investorguide.com/article/14079/why-are-accounting-ethics-important-d1013/) (accessed 23 February 2017).
- ✓ Hagel, J. (2012), "Bridging the ethical divide: Survey finds firms lagging", Journal of Accountancy, Vol. 214 No. 1, pp. 22-23.
- ✓ Hunt, S.D. and Vitell, S.J. (2006), "The general theory of marketing ethics: a revision and three questions", Journal of Macromarketing, Vol. 26 No. 2, pp. 1-11.
- ✓ Institute of Internal Auditors (IIA) (2016), "International professional practices framework- framework for internal auditor effectiveness", available at: [www.iaa.org/guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx](http://www.iaa.org/guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx) (accessed 12 November 2017). MRR43,91132
- ✓ Institute of Management Accountants (IMA) (2019), "Statement of ethical professional practice", available at: [www.imanet.org/career-resources/ethics-center?ssopc=1](http://www.imanet.org/career-resources/ethics-center?ssopc=1) (accessed 12 November 2017).
- ✓ James, K. (2017), "Ethical dilemmas in accounting", Small Business Chronicle, available at: <http://smallbusiness.chron.com/ethical-dilemmas-accounting-3740.html> (accessed 23 February 2017).
- ✓ Joseph, G. (2007), "Implications of a stakeholder view on corporate reporting", Accounting and the Public Interest, Vol. 7 No. 1, pp. 50-65.
- ✓ Kant, I. (1964), Groundwork of the Metaphysics of Morals, in Paton, H.J. (Ed.), Harper and Row, New York, NY.
- ✓ Karmanska, A., Lang, M. and Jarvis, R. (2017), "Under pressure", International Federation of Accountants Global Knowledge Gateway, available at: [www.ifac.org/global-knowledgegateway/ethics/discussion/under-pressure](http://www.ifac.org/global-knowledgegateway/ethics/discussion/under-pressure) (accessed 23 February 2017).
- ✓ Lang, M., Karmanska, A. and Jarvis, R. (2016), "Accounting and ethics: pressure experienced by the professional accountant", available at: [www.efaa.com/files/pdf/Publications/Articles/20161221\\_EFAA\\_Pressure\\_Survey.pdf](http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Articles/20161221_EFAA_Pressure_Survey.pdf) (accessed March 2017).
- ✓ Laczniak, G.R. (1983), "Framework for analyzing marketing ethics", Journal of Macromarketing, Vol. 3 No. 1, pp. 7-18.
- ✓ Magill, H.T. and Previts, G. (1991), CPA Professional Responsibilities: An Introduction, South-Western Publishing, Cincinnati.
- ✓ Maslow, A.H. (1943), "A theory of human motivation", Psychological Review, Vol. 50 No. 4, pp. 370-396. <http://psychclassics.yorku.ca/Maslow/motivation.htm> (accessed 7 March 2017).
- ✓ Menendez, T. and Mintz, S. (2016), "The ethical state of the CPA profession: an interview with tony menendez and steven mintz", The CPA Journal, Vol. 86 No. 12, pp. 75-79.
- ✓ Mintz, S. (2016), "From analysis to action: the evolution of accounting ethics education", The CPA Journal, Vol. 86 No. 8, pp. 28-31.
- ✓ Mintz, S. and Morris, R. (2011), Ethical Obligations and Decision-Making in Accounting: Text and Cases, 2nd ed., McGraw-Hill Irwin, New York, NY.



- ✓ Mohd Ghazali, N.A. and Ismail, S. (2013), "The influence of personal attributes and organizational ethics position on accountants' judgments: Malaysian scenario", *Social Responsibility Journal*, Vol. 9 No. 2, pp. 281-297.
- ✓ Nabil-Alnasser O, Samih-Shabanand Z. (2014).The impact of accounting ethics in improving managers' behavior and decision making in theJordanian companies. *British Journal Economics, Management & Trade*; 4(9): 1441-1456.
- ✓ Onyebuchi, V. (2011), "Ethics in accounting", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 2No. 10, pp. 275-276.
- ✓ Payne, D.M. and Raiborn, C.A. (2015), "Aggressive tax avoidance: a conundrum for stakeholders, governments and morality", *Journal of Business Ethics*, available at: <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2978-5>
- ✓ Raiborn, C.A., Massoud, M.F. and Payne, D. (2015), "Tax avoidance: the good, the bad and the future", *Journal of Business and Management*, Vol. 21 No. 1, pp. 77-94.
- ✓ Raiborn, C. and Payne, D. (1990), "Corporate codes of conduct: a collective conscience and continuum", *Journal of Business Ethics*, Vol. 9 No. 11, pp. 879-889.
- ✓ Rockness, H.O. and Rockness, J.W. (2010), "Navigating the complex maze of ethics CPE", *Accounting and the Public Interest*, Vol. 10 No. 1, pp. 88-104.
- ✓ Sager, W. (1992), "Characteristics of a professional accountant", *The National Public Accountant*, Vol. 37 No. 1, p. 8.
- ✓ Shafer, W.E. (2015), "Ethical climate, social responsibility, and earnings management", *Journal of Business Ethics*, Vol. 120 No. 1, pp. 43-60.
- ✓ Sorensen, D.P., Miller, S.E. and Cabe, K.L. (2017), "Developing and measuring the impact of an accounting course that is based on the moral philosophy of adam smith", *Journal of Business Ethics*, Vol. 140 No. 1, pp. 175-191.of ethics model
- ✓ Stuebs, M. and Wilkinson, B. (2010), "Ethics and the tax profession: restoring the public interest focus", *Accounting and the Public Interest*, Vol. 10 No. 1, pp. 13-35.
- ✓ Tomasic, R. and Bottomley, S. (1993), *Directing the Top 500: Corporate Governance and Accountabilityin Australian Companies*, Allen and Unwin, Sydney, as cited in Brien, A. (1998). "ProfessionalEthics and the Culture of Trust," *Journal of Business Ethics*, Vol. 17, No. 4, pp. 391-409.
- ✓ Tormo-Carbo, G., Seguí-Mas, E. and Oltra, V. (2016), "Accounting ethics in unfriendly environments:the educational challenge", *Journal of Business Ethics*, Vol. 135 No. 1, pp. 161-175.
- ✓ Vanasco, R.R. (1994), "The IIA code of ethics: an international perspective", *Managerial AuditingJournal*, Vol. 9 No. 1, pp. 12-22.
- ✓ Velasquez, M.G. (1998), *Business Ethics: Concepts and Cases*, 4th ed., Prentice Hall, Upper Saddle River,NJ.
- ✓ Velayutham, S. (2003), "The accounting professions' code of ethics: is it a code of ethics or a code of quality assurance?", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 4, pp. 483-503.
- ✓ Wakefield, R. (2008), "Accounting and machiavellianism", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 20 No. 1, pp. 115-129.
- ✓ Wolfe, D.T. and Hermanson, D.R. (2004), "The fraud diamond: considering the four elements of fraud", *The CPA Journal*, Vol. 74 No. 12, pp. 38-42.

- ✓ West, A. (2018), “Multinational tax avoidance: virtue ethics and the role of accountants”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 153 No. 4, pp. 1143-1156.
- ✓ Youseff, A. and Rachid, O.M. (2015), “Ethical basis of the international financial reporting standards (IFRS)”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 14 No. 1, pp. 4-24. Further reading