

Accounting and Ethics – Three perspectives

Libor Závodný¹, Jaroslava Roubíčková²

¹University of Economics, Prague
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing
Winston Churchill Sq 1938/4, 13067 Prague, Czech Republic
E-mail: xzavl02@vse.cz

²University of Economics, Prague
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing
Winston Churchill Sq 1938/4, 13067 Prague, Czech Republic
E-mail: jaroslava.roubickova@vse.cz

Abstract: *Ethics is moral principles that govern a person's behavior or the conducting of an activity. As such it is relevant to virtually all fields of human endeavor. This paper defines major ethical approaches in general and outlines three perspectives within which ethics in relation to accounting can be viewed. Initially, a question is examined whether accounting is a value neutral discipline. Next, the manners in which ethical concepts are introduced into the way accounting is conducted are investigated, namely the role of codes of ethics and ethical education in accounting. Lastly, person's individual relationship to ethics is described using Kohlberg's theory of moral development. Applications of this theory to accounting roles is presented as well.*

Keywords: *ethics, code of ethics, ethical education, accounting profession*

1. Úvod do problematiky

Morálka a etika jsou v každodenní komunikaci synonymně používané termíny používané k popisu procesu nebo výsledku lidské činnosti, kterou považujeme za správnou. Mezi těmito termíny ovšem formální odlišení existuje. Dle učebnic filozofie představuje morálka shodu jednání s vlastním svědomím. Etika je naproti tomu disciplína filozofie zkoumající, jaký způsob jednání vede k co nejoptimálnějšímu stavu lidské společnosti obecně, a následně se pokouší o odvození norem, které by žádoucí jednání měly definovat. Fundamentální otázkou etiky je tedy nalézt a oddělit od sebe dobré a špatné.

Stejně jako prakticky všechny obory lidské činnosti je také účetnictví předmětem zájmu etického zkoumání. Do účetnictví jako disciplíny vstupuje etický aspekt ve třech rovínách. Rovina první je představována otázkou, zda-li lze účetnictví chápat jako disciplínu etickou, tedy v obecném smyslu takovou, která přispívá k dobru a snižuje zlo. Dalším pohledem je sama účetní profese, tedy otázka, jakým způsobem lze principy, na kterých je účetní profese postavena, podpořit tak, aby byly výstupy její činnosti eticky robustnější. Konečně pohled poslední se týká individuálního jednání každého účetního profesionála, který ve svojí praxi naráží na celou řadu etických dilemat, jež je nucen řešit. Tento příspěvek je rozdělen dle těchto tří naznačených okruhů. Jeho cílem není na všechny problémy etiky v účetnictví odpovědět, spíše naznačit způsob jejich pojetí a sumarizovat souvislosti pochopené díky již uskutečněnému výzkumu.

2. Výchozí poznatky: zdroje etiky a morálky

Etickými otázkami se historicky zabývaly především společenské vědy. Přístup byl postaven na předpokladu, že člověk je zcela nepopsaná kniha a eticky optimálního společenského stavu může být dosaženo pouze vynucováním stanovených etických principů. V dějinách filozofického myšlení byly rozlišeny dva primární pohledy na etiku, kterými jsou deontologie a konsekvencialismus.

Deontologie je dílem německého filozofa Immanuela Kanta a stanovuje, že morálnost lidského jednání má být posuzována dle předem stanovených kritérií, zatímco výsledný efekt tohoto jednání není relevantní. Kant zavádí termín "kategorický imperativ", který má

být etalonem absolutně správných a univerzálně platných požadavků řídicích veškeré etické jednání (například nikdy nelhat).

Konsekvencialismus je v jistém smyslu pravým opakem deontologie. Pro etické posouzení lidské akce je jediným měřítkem efekt, který vyvolala celková suma benefitů z něj plynoucích dle principu maximalizace užitku pro co největší množství jedinců.

Pokud jde o morálku, s příchodem Darwinovy evoluční teorie začíná převažovat naturalistické pojetí, které pracuje s hypotézou, že schopnost morálního rozhodování je u druhu homo sapiens projevem adaptivní strategie umožňující sociální soužití. Člověk není úplně nepopsaným listem, rudimentální morálka je v něm zakotvena geneticky. Tento pohled popularizoval britský biolog Richard Dawkins (1976), který dokládá biologický původ morálních aspektů lidského jednání, jakými jsou altruismus, reciprocita a kooperace. Naturalistický přístup v pohledu na morálku byl podpořen také pokroky v neurovědě, která dala za vznik novému odvětví zvaného neuroetika, jenž se pokouší popisovat procesy zajišťující morální rozhodování, a to pomocí výzkumu lidských mozků. Průběžné závěry neuroetiky ukazují, že individuální vztah k filozofy zkonstruovaným konceptům deontologie a konsekvencialismu nachází svůj evolučně determinovaný protějšek v kognitivních schopnostech mozku. Zatímco tendence řídit se deontologií je generována evolučně starším aparátem intuicí a emocí, vztah ke konsekvencialismu, jenž spočívá v analytickém kalkulu, je vázán na evolučně mladší racionalitu (Tvrdý, 2015).

3. Perspektiva I: Je účetnictví hodnotově neutrální?

Účetní profesionálové mají produkovat finanční informace o ekonomických aktivitách podniků, jejichž posláním je cílit na maximalizaci zisku. Již tento základní fakt může být vyhodnocován etickým prizmatem. Na otázku položenou v názvu této části bude čtenář nalézat odpověď v závislosti na svoji světonázorové pozici.

Předpokládaným konsenzem bude odpověď pozitivní, konstatující, že účetnictví hodnotově neutrální je. Tato odpověď má ovšem oponenty. Kritici současného pojetí tržní ekonomiky vznášejí námitku, že přílišné zacílení na zisk produkuje deficit v dosahování pokroku v ostatních oblastech společenského blahobytu a způsobuje také environmentální degradaci. Účetní profese nacházející se v centru celého procesu potom není vnímána jako hodnotově neutrální disciplína, ale jako „komplic“ v distribuci bohatství a agent kapitálu. Prem Sikka (2002) kritizuje účetní profesi za přílišnou mobilizaci ve prospěch tržního hospodářství a finančního kapitálu, zatímco není dostatečně přesvědčivě orientována na informování o chudobě, institucionální zvrůli nebo sociální spravedlnosti a právech zaměstnanců. Uvádí dále, že účetní a auditorská praxe ve výkazu zisku a ztráty neférově upřednostňuje kapitál před cenou práce, zatímco v rozvaze věnuje nezaslouženou přednost vlastnických právům. Anthony Puxty (1993) předkládá hypotézu, že systémy politické moci jsou udržovány skrze disciplínu a normy, které jsou legitimizovány a upevňovány mimo jiné i účetní praxí, jenž se tímto v některých případech stává tichým společníkem, ne-li přímo sluhou totalitních a diktátorských režimů.

4. Perspektiva II: Etika v rámci účetní profese, etické kodexy a etické vzdělávání

Etická pozornost je primárně vázána na kvalitu obsahu, kterou účetní proces produkuje. Nástrojem, který má etické postupy v oblasti účetnictví podpořit jsou zejména profesní a firemní etické kodexy.

Zavádění etických kodexů v podnicích, lze poprvé zaznamenat v USA v 50. letech 20. století a následně pak silněji od 70. let, kdy je americké firmy začaly vyvíjet také pro své evropské pobočky. Obsah etického kodexu podléhá určité variabilitě v závislosti na velikosti podniku a provozním prostředí. Z praxe známe anglické názvy jako „code of ethics“, „business code“, „code of practices“, „business principles“, „code of conduct“. V tomto příspěvku jsou všechny tyto typy dokumentů zahrnuty pod pojmenování „etický kodex“, který je definovaný jako „psaný formální dokument obsahující etické standardy a návody

zaměřené na chování zaměstnanců a celé firmy" (Schwartz, 2002). Koncept etického kodexu prodělal evoluci způsobenou změnami sociálních a ekonomických potřeb. Zatímco v 50. letech 20. století se etické kodexy omezovaly na popis firemní mise, hodnoty a cíle, které udávaly zaměstnancům směr tak, aby firma maximalizovala svůj zisk, dnes jsou etické kodexy orientovány také ke společenským potřebám a zdůrazňují firemní odpovědnost. Ve světle účetních skandálů firem Enron a WorldCom byl v roce 2002 přijat zákon Sarbanes-Oxley Act (SOX), jež zavazuje podniky, jejichž cenné papíry jsou kótované na amerických burzách k tomu, aby etickým kodexem disponovaly.

Etické kodexy v posledních letech zavádějí také profesní organizace. Profesní etické kodexy mají definovat individuální chování pracovníků dané profese. Nejvýznamnějším kodexem určeným pro auditory a účetní profesionály je etický kodex Mezinárodní federace auditorů a účetních znalců (IFAC - International Federation of Accountants) sdružující 175 účetních organizací ze 130 zemí světa, vydaný prostřednictvím Rady pro mezinárodní etické standardy účetních (IESBA - The International Ethics Standard Board for Accountants). Tento kodex zdůrazňuje, že zodpovědností účetních profesionálů je provádět rozhodnutí s ohledem na veřejný zájem. Kodex definuje fundamentální etické principy, kterými jsou: integrita, objektivita, profesionální kompetence, zachování mlčenlivosti a profesionální chování. Tento kodex dále nabízí základní koncepci, která po účetních profesionálech vyžaduje identifikovat, evaluovat a aktivně adresovat ohrožení, která mohou způsobit, že fundamentální etické principy nebudou při realizování účetní praxe naplněny, jsou to: soukromé zájmy (selfinterest), kontrola svojí vlastní práce (selfreview), obhajování (advocacy), familiárnost (familiarity), zastrahování (intimidation).

V krajním případě může být důsledkem porušení kodexu zánik členství v profesní komoře, jde-li o etický kodex profesní, popřípadě rozvázání pracovního vztahu se zaměstnancem, pokud byl porušen etický kodex firemní. Zaměstnavatel ovšem musí mít na zřeteli skutečnost, že porušení etických zásad zaměstnancem nemusí vždy znamenat porušení zákonů, je-li rozvázání pracovního poměru iniciováno bez ohledu na pracovní právo, mnohé jurisdikce umožní dotčenému zaměstnanci se proti takovému rozhodnutí efektivně bránit.

Téma zavádění etických kodexů a jejich účel se stalo také předmětem vědeckého zkoumání. Marnburg (2000) popisuje smysl zavádění etického kodexu v zájmu o dosažení behaviorální změny zaměstnanců nebo udržení chování již dostatečně eticky kvalitního. Brinkmann a Imms (2003) identifikují šest základních funkcí, které má vzhledem k zaměstnancům etický kodex plnit.

1. Zvýšit individuální morální povědomí.
2. Podpořit schopnost rozpoznat morální aspekty řešeného dilematu.
3. Komunikovat etický ideál a kolektivní etické vědomí podniku.
4. Potlačit cynismus a hrubé jednání ke kolegům.
5. Podpořit ochotu nacházet dialog a řešit spory nekonfliktně.
6. Motivovat odchodu neskrývat diskutabilní obchodní praxi.

Výzkum Wotruby, Chonka a Lee (2001) ukázal, že vnímaná užitečnost etického kodexu je pozitivně korelována s úrovní jejich obeznámenosti mezi členy profesní komory či zaměstnanci. McDonald a Nijhof (1999) vytvořili rámec pro implementaci etických programů, jenž by měl pozitivně stimulovat morálně odpovědné chování. Aby byl program implementován efektivně, je vyžadováno splnění pěti základních podmínek.

1. Povědomí o formálních cílech podniku a neformálních norem.
2. Přítomnost vhodných rozhodovacích procedur.
3. Správná alokace zdrojů.
4. Přítomnost nutných dovedností.
5. Osobní záměr se chovat eticky.

Jsou-li tyto podmínky splněny, pak může být dle autorů zavedení etického kodexu efektivním způsobem, jak dosáhnout žádoucího etického chování. Naopak, pokud vhodné podmínky vytvořeny nejsou, samotné zavedení etického kodexu bude mít na chování zaměstnanců vliv nevýznamný, jak potvrzují i Doig a Wilson (1998). Lee a Youshihara (1997), kteří analyzovali japonské a korejské podniky, docházejí ke zjištění ještě triviálnějšímu, dle těchto autorů je etické chování determinováno především individuální hodnotovou hierarchií, nikoliv etickými kodexy. Ke stejným závěrům dospěli také Glenn a Van Loo (1993). Fischer (2001), který zkoumal využívání etických kodexů v britských podnicích dokonce zjistil, že zavedení etického kodexu přispívá k potlačení osobní morální integrity a omezuje rozvoj širěji chápané morální odpovědnosti jdoucí za rámec normativně definovaných instrukcí.

Ve zvláštním vydání odborného účetního časopisu *Issues in Accounting Education* publikovali Gaa a Thorne (2004) zjištění, že etické vzdělávání na univerzitní úrovni není věnována dostatečná pozornost a tento názor byl podpořen i dalšími soudobými výzkumy. Tato situace ovšem doznala v následujících obdobích změny a v současnosti zřejmě všechny významnější účetní organizace zahrnují do svých vzdělávacích programů také etické moduly.

V této souvislosti je nutné také doplnit, že významným faktorem přispívajícím k eticky kvalitnějšímu firemnímu prostředí je dobré firemní klima. Zjištění o významné korelaci mezi stavem firemního klimatu a motivovaností zaměstnanců, jejich absentérismem, úrovní stresu, zájmem o svoji práci atd. bylo publikováno v řadě studií, mezi jinými například v doktorské práci Dennise Rose (2005) nebo v publikaci *Healthy and Productive Work* (Griffin M. A., P. M. Hart a Willson Evered, 2000). Kromě toho bylo zjištěno, že etické klima podniku je částí podnikové kultury a jak postulují Victor a Cullen (1988), hodnoty podnikové kultury přecházejí podvědomě do chování zaměstnanců prostřednictvím formálních a neformálních podnikových sociálních struktur. Cliekeman (2003) a Appelbaum (2005) potvrdili, že kulturní hodnoty a vlivy mají potenciál překonat naučené jednání, které zaměstnanci získali prostřednictvím profesního vzdělávání (v dobrém i špatném).

5. Perspektiva III: Individuální vztah k etice a jeho dynamika

Jak již bylo naznačeno, mají-li návody etických kodexů stanovující žádoucí postupy při řešení morálních dilemat přejít do reálné praxe, je nutné, aby bylo jejich poselství přijímáno na úrovni individuální. Jak známo, různí lidé mají k morálním otázkám různý vztah a pro lidi působící v účetních profesích tomu nebude jinak. Koncepční uchopení této skutečnosti nabídl Lawrence Kohlberg (1969), který bývá zmiňován i v odborné finanční literatuře obsahující etické kapitoly. Kohlberg ve svojí teorii kognitivního morálního rozvoje rozlišuje tři stádia, která jsou rozdělena dle způsobu morální argumentace, jíž člověk pro svá rozhodnutí používá. Centrem pozornosti je způsob, jakým bylo morální rozhodnutí dosaženo, nikoliv jeho samotný obsah.

Úroveň 1 - předkonvenční. Na této úrovni provádějí lidé rozhodnutí, aniž by je vztahovali k etickému kontextu situace. Relevantním kritériem je pouze otázka, jakým způsobem budu odměněn/potrestán, dopustím-li se aktivity, kterou zvažuji. Toto zvažování může nabývat i méně prvoplánových forem. V rámci této úrovně lze například nabídnout pomoc přetíženému kolegovi, ovšem pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že poskytnutá pomoc bude v budoucnu opětována.

Úroveň 2 - konvenční. Na této úrovni lidé upravují svá jednání v závislosti na tom, jaká jsou na ně kladena očekávání ze strany jejich bezprostředního sociálního okolí (přátelé, kolegové). Při vyšším stupni této úrovně upravují lidé své aktivity v závislosti na širších sociálních a kulturních očekáváních, přesahujících očekávání nejbližšího okolí. Vedení podniku může například nabídnout lepší pracovní podmínky pracovníkům v zemích třetího světa, aniž by je k tomu povinovaly jakékoliv právní normy.

Úroveň 3 - postkonvenční. Lidé upravují své chování dle základního žebříčku společenských a kulturních hodnot, popřípadě univerzálních etických principů spravedlnosti a práv. Operování na této úrovni může být zapláceno osobním postavením, jelikož může po člověku vyžadovat překročení právě platných sociálních norem, jsou-li tyto v konfliktu s univerzálnějšími etickými principy.

K tomuto konceptu se vyslovili různí badatelé zabývající se otázkami etiky v účetnictví a soukromé sféře. Předpokládá se, že účetní profesionálové by se měli nacházet na úrovni 2 této hierarchie morálního zdůvodňování, jelikož musí být v souladu s principy reportingových standardů a společenskými regulacemi. Řešené dilema je rozpoznáno jako dilema etické pouze tehdy, disponuje-li osoba před něj postavená, určitou úrovní etické senzitivity. Jsou-li účetní profesionálové senzitivní k etickému komponentu vzniklé situace, pak je pravděpodobné, že budou mít tendenci svá rozhodnutí stavět spíše na morálním zdůvodňování, než na heuristickém přístupu, kterým je například maximalizace zisku (Hooks a Tyson, 1995). Je proto zásadní, aby byl etický komponent situace rozpoznán ještě před tím, než je rozhodnutí přijato (Armstrong, 2003; Jones, 1991). Problémem ovšem je, že etické aspekty situace mohou být vnímání aktérů skryty, jelikož nedisponují dostatečnou etickou sensitivitou. Ačkoliv jsou etické kodexy dobrým vodítkem, je nutné si uvědomit zejména to, že etické jednání je opřeno primárně o morální zdůvodňování.

Například Ponemon (1993) zjistil, že auditoři s vyšší úrovní morálního zdůvodňování dokáží přesněji vyhodnotit auditní rizika a lépe odhadnout detekci materiální účetní chyby. Jiný výzkum ukázal, že auditoři s rozvinutějším etickým vnímáním spoléhají při řešení situací více na úsudek a méně na předepsané technické standardy (Ponemon a Gabhart, 1990; Sweeney a Roberts, 1997), kromě toho jsou také odolnější vůči tlaku ze strany klientů, přičemž auditoři nacházející se na nižší úrovni etického zdůvodňování jsou responsivnější vůči ekonomickým pobídkám a orientují se ve svém rozhodování více na své soukromé zájmy (Bernardi, 1994; Windsor a Ashkanasy, 1995; Ashkanasy a Windsor, 1997). Zatímco auditoři obecně jeví spíše vyšší úroveň etického rozvoje, nálezy studií zabývajících se jinými účetními profesemi už tolik povzbuzující nejsou. Podle Gaa (1995) se morální zdůvodňování účetních v mnoha věcech liší od průměrné populace i od jiných profesních skupin. Armstrong (1987) dokonce dosahuje závěru, že úroveň morálního rozvoje je u účetních nižší, než je běžné u dospělé populace.

Závěr

Práce shrnuje základní problémy, jež jsou diskutovány ve vztahu k otázkám zabývajícím se etikou v účetnictví. Tyto otázky jsou pojímány ze třech úhlů pohledu. Perspektiva první vystavuje účetnictví otázce, zda-li je hodnotově neutrální, či se jedná o disciplínu, která podléhá politickým cílům vládnoucího režimu, a je tak nástrojem upevnování jeho moci. Následně je diskutována otázka etických kodexů, důvody jejich vzniku a předpoklady jejich reálného vlivu na chování účetních profesionálů. Všichni citovaní autoři se v této záležitosti shodují na skutečnosti, že přechod zásad etických kodexů do chování zaměstnanců je podmíněn celou řadou faktorů, od podoby firemní kultury až k otázkám individuálních pobídek a individuálního založení zaměstnanců. Otázky individuálního vztahu k etice jsou dále separátně rozvinuty prostřednictvím Kohlbergovi teorie kognitivního morálního rozvoje v aplikaci na účetní profesi. Pozornost je věnována také možností individuálního morálního růstu. Etické vzdělávání dnes patří k povinné součásti vstupních předpokladů do většiny profesionálních účetních organizací. Stále však není zcela autoritativně potvrzeno, zdali lze etické chování opravdu systematicky naučit. Člověk se nepochybně může morálně rozvíjet, otázkou ovšem je, zdali k tomu dochází zrovna v době, když je programově vzděláván v etice.

Příslušnost ke grantové úloze

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. JEL M41

Literární zdroje

- Appelbaum, S. H. (2005). *The relationship of ethical climate to deviant workplace behavior*. Corporate Governance, vol. 5(4), pp. 43 - 55
- Armstrong, M. B. (1987). *Moral development and accounting education*. Journal of Accounting Education, vol. 5, pp. 27 - 43
- Ashkanasy, N.,M. a A.,C., Windsor. (1997). *Personal and organisational factors affecting auditor independence: empirical evidence and directions for future research*. Research on Accounting Ethics, vol. 3, pp. 35 - 48
- Bernardi, R.,A. (1994). *Fraud detection: the effect of client integrity and competence and auditor cognitive style*. Auditing: A Journal of Practice and & Theory, vol. 13, pp. 68 - 84
- Brinkmann, J. a R. R. Simms. (2003). *Enron Ethics (Or: Culture Matters More than Codes)*. Journal of Business Ethics, vol. 45(3), pp 243 - 256
- Dawkins, R. (1976). *The selfish gene*. Oxford University Press
- Clikeman, P. M. (2003). *Educating for the public trust*. The CPA Journal, 8, pp. 80
- Doig, A. a J. Wilson. (1998). *The effectiveness of codes of conduct*. Business Ethics: A European Review
- Fischer, C. (2001). *Managers' perceptions of ethical codes: dialectics and dynamics*. Business Ethics: A European Review
- Gaa, J.C. (1995). *Moral judgement and moral cognition*. Research on Accounting Ethics, vol. 1, pp. 253 - 265
- Gaa, J.C.a L. Thorne. (2004). *An introduction to the special issue on professionalism and ethics in accounting education*. Issues in Accounting Education, vol. 19(1), pp. 1-6
- Glenn, J.R. a M. F. Van Loo. (1993). *Business students' and practitioners' ethical decisions over time*. Journal of Business Ethics, vol. 12(11), pp. 835-847
- Griffin M. A., P. M. Hart a Willson, E. (2000). *Healthy and Productive Work*. Routledge
- Hooks, K.,L. a T. Tyson. (1995). *Gender diversity driven changes in the public accounting workplace: a moral intensity Analysis*. Research on accounting ethics, vol. 1. pp 267 - 289
- Jones, T.,M., 1991. *Ethical decision making by individuals in organizations: an issue contingent model*. Academy of Management Review, vol. 16(2), pp. 79 - 88
- Kohlberg, L. (1969). *Stage and sequence: the cognitive developmental approach to socialization*. Handbook of Socialization Theory and research. New York. pp. 347 - 480
- Lee, C.Y. a H. Yoshihara. (1997). *Business ethics of Korean and Japanese managers*. Journal of Business Ethics, vol. 16(1), pp. 7-21.
- Marnburg, E. (2000). *The behavioral effects of Corporate ethical codes: Empirical findings and discussion*. Business Ethics: A European Review, vol. 9(3), pp. 200 - 210
- McDonald, G. a A. Nijhof. (1999). *Beyond codes of ethics: an integrated framework for stimulating morally responsible behaviour in organizations*. Leadership & Organization Development Journal, vol. 20(3), pp. 133-147.
- Ponemon, L. (1993). *The influence of ethical reasoning on auditors' perceptions of management's competence and integrity*. Advances in Accounting, vol. 11, pp. 1 - 29

- Ponemon, L. a D. R. L. Gabhart. (1990). *Auditor independence judgements: a cognitive developmental model and experimental evidence*. Contemporary Accounting Research, vol. 7(1), pp. 227 - 251
- Puxty, A. (1993). *The Social and Organisational Context of Management Accounting*. Academic Press.
- Rose, D. (2005). *Human resources, high involvement work processes, and work outcomes: an exploratory study*. Queensland University of Technology
- Schwartz, M. S. (2002). *A code of ethics for corporate code of ethics*. Journal of Business Ethics, vol. 41, pp. 27-43.
- Sikka, P. a A. Mitchell. (2002). *Dirty Business: The Unchecked Power of Major Accountancy Firms*. Association for Accountancy & Business Affairs.
- Sweeney, J.,T. a W. R. Roberts. (1997). *Cognitive moral development and auditor independence*. Accounting Organizations and Society, vol. 22(3/4), pp. 337 - 352
- Tvrđý, F. (2015). *Nesnáze introspekce*. Togga.
- Victor, B. I. AJ. B. Cullen. (1988). *The Organizational Bases of Ethical Work Climates*. Administrative Science Quarterly, vol. 33(3), pp. 101
- Windsor, C. A. a M. M. Ashkanasy. (1995). *The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence*. Accounting Organizations and Society. vol. 20 (7/8), pp. 701 - 720
- Wotruba, T.R. a L.B. Chonko a T.W. Loe. (2001). *The impact of ethics code familiarity on manager behaviour*. Journal of Business Ethics, vol. 33(1), pp. 59-69.