



School of Economics
and Commercial Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Etik hos revisorer

**– En pilotstudie över svenska auktoriserade
revisorers förmåga till etiskt resonemang**

Magisteruppsats / Master Thesis
Katarina Lundell, 780314
Thérèse Holmström, 800905

Handledare/Tutor:
Gudrun Baldvinsdottir

**Företagsekonomi/
Externredovisning**

Vårterminen 2004

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning, Magisteruppsats, Vt 2004.

Författare: Thérèse Holmström och Katarina Lundell

Handledare: Gudrun Baldvinsdóttir

Titel: Etik hos revisorer - En pilotstudie över svenska auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang.

Bakgrund och problem: På senare tid har det inträffat ett flertal händelser som har lett till ifrågasättande av en rad yrkesgruppers moral och etik. Då det i samhället kontinuerligt skapas nya oprövade situationer ställs yrkesutövare, däribland revisorer, inför etiska överväganden. På grund av revisorernas position hamnar de ofta i situationer där de måste balansera intresset mellan klienter, aktieägare, kreditgivare och samhälle. Dessa intressekonflikter kan leda till att revisorn ställs inför moraliska dilemman. Eftersom etiska värderingar formas med ålder och erfarenhet finns det inga fasta regler för hur moraliska dilemman skall hanteras och de behöver inte alltid vara kopplade till frågan om brott mot juridiska lagar. Ett problem som därmed kan uppstå är att olika personer har olika uppfattningar om vad som är det "riktiga" handlandet. Tidigare studier som har belyst revisorers förmåga till etiskt resonemang har genomförts i till exempel USA och Danmark. Intresset uppstod att även undersöka de svenska revisorernas förmåga till etiskt resonemang då revisorn fungerar som en kvalitetssäkrare av företagets finansiella rapporter. Om revisorn har en låg förmåga till etiskt resonemang finns det risk att exempelvis objektiviteten minskar och att revisorns granskning av företagets information påverkas.

Syfte: Uppsatsen är en pilotstudie där syftet är att åskådliggöra förmågan till etiskt resonemang hos svenska auktoriserade revisorer samt göra en jämförelse med deras kollegor i andra länder. Dessutom är avsikten att belysa eventuella skillnader i förmågan att resonera etiskt mellan auktoriserade revisorer på små respektive stora revisionsbyråer. Vidare är syftet med uppsatsen att undersöka om faktorer som kön, ålder, antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor samt deltagande i etikkurs påverkar svenska auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang.

Avgränsningar: Uppsatsen har begränsats till att endast undersöka förmågan till etiskt resonemang hos ett urval av 50 stycken svenska auktoriserade revisorer jämt fördelade mellan stora och små revisionsbyråer. Studien har utförts med hjälp av Defining Issues Test, DIT, då tidigare studier inom området tillämpat samma test. Uppsatsens resultat kommer endast att jämföras med tre utvalda studier som genomförts i USA och Danmark.

Metod: Uppsatsen är en explorativ undersökning då avsikten är att ge en indikation på de svenska auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang. Vidare har ett kvantitativt angreppssätt valts då resultatet framställs statistiskt. Uppsatsens primärdata har insamlats genom DIT, vilken utfördes i enkätform, och den sekundära datan består av böcker samt vetenskaplig artiklar.

Resultat och slutsatser: Det empiriska resultatet visar på att de svenska auktoriserade revisorerna, utifrån sin förmåga till etiskt resonemang, befinner sig på Kohlbergs konventionella nivå. Vid en jämförelse med de amerikanska och danska revisorernas förmåga att resonera etiskt framkom att de befinner sig på ungefär samma nivå. Vidare konstaterades att revisorer på de små revisionsbyråerna har en högre förmåga till etiskt resonemang än revisorer på stora revisionsbyråer, dock är skillnaden inte markant, vilket kan innebära att revideringen av den finansiella informationen inte borde påverkas av huruvida revisorn är verksam vid en stor eller liten revisionsbyrå. De kvinnliga revisorerna uppvisade en högre förmåga till etiskt resonemang än sina manliga kollegor och yngre revisorer erhöll ett högre genomsnittligt p-värde än sina äldre kollegor. I uppsatsen konstaterades av författarna att det anses nödvändigt att öka de svenska revisorernas förmåga att resonera etiskt, vilket skulle kunna göras genom att tillämpa situationsberoende faktorer samt utbildning inom etik. Vidare uppmärksammades avsaknaden av etikkurser vid de svenska universiteten då ingen av respondenterna i undersökning tagit del av någon etikkurs på universiteten. Vad som dock framkom var att de revisorer som anser att etikkurser krävs som en del av universitetsstudierna är de som är i störst behov av utbildning inom etik då de uppvisade en lägre förmåga till etiskt resonemang.

Förslag till fortsatt forskning: Inledningsvis rekommenderas att genomföra en liknande undersökning men med ett större urval varpå möjligheten att säkerställa samband i resultatet ökar. För att utforska anledningarna till eventuella skillnader i förmågan att resonera etiskt mellan olika kategorier skulle en liknande undersökning kunna kompletteras med intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer. Slutligen bör det undersökas hur tillämpligt DIT är i Sverige då vissa av testets moraliska dilemman kan uppfattas vara uppbyggda på situationer ur det amerikanska samhället.

Förord

Under arbetet med uppsatsen har en rad personer varit till stor hjälp. Vi vill därför först och främst tacka vår handledare, Gudrun Baldvinsdottir, som alltid tagit sig tid och bidragit med hjälp och värdefulla synpunkter. Vi vill också tacka samtliga respondenter som tagit sig tid och ställt upp och besvarat enkäten. Utan Er hade det inte blivit någon uppsats. Vi vill även tacka Jan Smolarski vid Stockholms universitet för stödet med DIT.

Göteborg, 2004-06-09.

Katarina Lundell

Thérèse Holmström



1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMFÖRMULERING OCH SYFTE	2
1.3	AVGRÄNSNINGAR.....	3
1.4	MÅLGRUPP.....	4
1.5	ÄMNETS RELEVANS.....	4
	UPPSATSENS DISPOSITION.....	5
2	METOD	6
2.1	METODISKT ANGREPPSSÄTT	6
2.2	UNDERSÖKNINGSFORM	6
2.3	DEFINING ISSUES TEST.....	7
2.3.1	<i>Fördelar med DIT.....</i>	<i>9</i>
2.3.2	<i>Nackdelar och kritik mot DIT.....</i>	<i>9</i>
2.4	INFORMATIONSSAMLING.....	10
2.4.1	<i>Sekundärdata.....</i>	<i>10</i>
2.4.2	<i>Primärdata.....</i>	<i>10</i>
2.5	ENKÄTER.....	11
2.5.1	<i>Urval.....</i>	<i>11</i>
2.5.2	<i>Tillvägagångssätt.....</i>	<i>12</i>
2.5.3	<i>Bortfall.....</i>	<i>13</i>
2.6	KÄLLKRITIK	13
2.7	TILLFÖRLITLIGHET OCH RELEVANS	14
2.7.1	<i>Reliabilitet</i>	<i>14</i>
2.7.2	<i>Validitet</i>	<i>15</i>
3	TEORETISK REFERENSRAM	16
3.1	BEGREPPEN ETIK OCH MORAL	16
3.2	KOGNITIV MORALUTVECKLING	16
3.3	ETISK FÖRMÅGA HOS KVINNOR OCH MÄN	18
3.4	ETISK FÖRMÅGA HOS INDIVIDER I OLIKA ÅLDRAR	19
3.5	UTBILDNING INOM ETIK	20
3.6	MODELL ÖVER ETISKT BESLUTFATTANDE INOM ORGANISATIONER	21
3.6.1	<i>Kognitiv utveckling.....</i>	<i>22</i>
3.6.2	<i>Personliga faktorer.....</i>	<i>22</i>
3.6.3	<i>Situationsberoende faktorer.....</i>	<i>23</i>
4	TIDIGARE FORSKNING	25
4.1	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG I STORA REVISIONSBYRÅER I USA	25
4.2	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG I SMÅ REVISIONSBYRÅER I USA	27
4.3	DANSKA REVISORERS FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG	30
5	EMPIRISKT RESULTAT	32
5.1	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG HOS AUKTORISERADE REVISORER	32
5.2	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG I STORA RESPEKTIVE SMÅ REVISIONSBYRÅER	32
5.3	ÖVRIGA FAKTORERS PÅVERKAN PÅ FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG.....	33
6	ANALYS.....	36
6.1	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG HOS AUKTORISERADE REVISORER	36
6.2	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG I STORA RESPEKTIVE SMÅ REVISIONSBYRÅER	39
6.3	ÖVRIGA FAKTORERS PÅVERKAN PÅ FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG.....	40
6.3.1	<i>Etisk förmåga hos kvinnor och män.....</i>	<i>41</i>
6.3.2	<i>Etisk förmåga hos individer i olika åldrar och yrkesnivåer</i>	<i>42</i>



Innehållsförteckning



6.3.3	<i>Påverkan på förmågan till etiskt resonemang från utbildning inom etik.....</i>	<i>44</i>
7	SLUTSATS	47
7.1	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG HOS AUKTORISERADE REVISORER	47
7.2	FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG I STORA RESPEKTIVE SMÅ REVISIONSBYRÅER	48
7.3	FAKTORERS PÅVERKAN PÅ FÖRMÅGA TILL ETISKT RESONEMANG	48
7.3.1	<i>Etisk förmåga hos kvinnor och män.....</i>	<i>48</i>
7.3.2	<i>Etisk förmåga hos individer i olika åldrar och yrkesnivåer</i>	<i>49</i>
7.3.3	<i>Påverkan på förmågan till etiskt resonemang från utbildning inom etik.....</i>	<i>50</i>
7.4	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	50
	KÄLLFÖRTECKNING.....	51
	BILAGA	54



1 Inledning

Kapitlet ger en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens problemformuleringar. I kapitlet framkommer även syftet med uppsatsen, uppsatsens målgrupp, de avgränsningar som gjorts samt uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Intresset för etik har funnits i århundraden och ämnet diskuteras inom nästan alla samhällslivets områden, till exempel inom affärsvärlden, inom vården och inom politiken.¹ Bakgrunden till dagens ökade intresse kan vara att det på senare tid har inträffat ett flertal händelser som har lett till ifrågasättande av en rad yrkesgruppers moral och etik. Inom företag har till exempel bonusavtal och andra förmåner kritiserats och i ett flertal fall har revisorernas arbete ifrågasatts.²

Då det i samhället kontinuerligt skapas nya oprövade situationer ställs yrkesutövare, däribland revisorer, inför etiska överväganden.³ På grund av revisorernas position hamnar de ofta i situationer där de måste balansera intresset mellan klienter, aktieägare, kreditgivare och samhälle. Dessa intressekonflikter kan leda till att revisorn ställs inför moraliska dilemman.⁴ Samhället har gett revisorskåren lagstiftad rätt att revidera företag och organisationer. I gengäld måste revisorerna ge intressenterna en rättvis och oberoende bedömning av företagets finansiella ställning. Genom sin påteckning av revisionsberättelsen skapar revisorn en kvalitetssäkring av årsredovisningen och inger därmed omgivningen förtroende för redovisningen. Om påteckningen inte ger en sådan högre grad av trovärdighet är revisorns insats meningslös.⁵

Eftersom etiska värderingar formas med ålder och erfarenhet finns det inga fasta regler för hur moraliska dilemman skall hanteras och de behöver inte alltid vara kopplade till frågan om brott mot juridiska lagar. Etiska värderingar formas utifrån uppväxt, ledare och kamrater i skolor, församlingar, föreningar och arbetsplatsens inflytande dels från arbetskamraterna och dels från ledningens signaler i form av instruktioner och eget handlande. Ett problem som därmed kan uppstå vid moraliska dilemman är att olika personer har olika uppfattningar om vad som är det ”riktiga” handlandet.⁶ Då åsikterna om innebörden om god etik och moral skiljer sig åt kan det vara svårt att skapa allomfattande och allmänt accepterade regler för hur moraliska dilemman skall hanteras. Ett alternativ till detaljregler vid etiska överväganden är att genom generella principer skapa vägledning i yrkesetiska frågor. En anmärkning mot alternativet är dock att det ställer större krav på den enskilda individens förmåga att handla etiskt. FAR har utifrån övergripande principer utformat yrkesetiska regler för sina ledamöter, vilka de har som ambition att även revisorerna skall tillämpa i sin verksamhet. Reglerna behandlar bland annat principerna om objektivitet, tystnadsplikt, integritet och betonar revisorns

¹ Koskinen, L. (1993)

² Almgren, J. Svenska Dagbladet (2004) & Beck-Friis, U Svenska Dagbladet (2004)

³ Bergman, M. C. & Holm, A. Balans nr 5 (2003)

⁴ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

⁵ Langsted, L. B. Balans nr 2 (1999)

⁶ Johansson, S. E. & Jonsson, B. Balans nr 4 (1990)



skyldighet att vara rättvis och stå fri från klientens intressen.⁷ FAR menar att strävan efter integritet och objektivitet skall vara vägledande för revisorer då avsikten är att hålla en hög etisk nivå inom revisorskåren.⁸ Eftersom förtroendet för revisionsbranschen är ytterst beroende av hur den enskilda revisorn förhåller sig till de yrkesetiska frågorna innebär det att den enskilda revisorn måste verka för att upprätthålla god sed och för att bevara marknadens förtroende.⁹

Tidigare studier som har belyst auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang har genomförts i till exempel USA och Danmark. Bland annat har Shaub samt Eynon, Hill och Stevens utfört studier där förmågan till etiskt resonemang i stora respektive små revisionsbyråer i USA har undersökts. Studierna har genomförts med hjälp av Defining Issues Test (DIT), vilket är ett etablerat test för att mäta förmågan till etiskt resonemang. Undersökningarna har också granskat huruvida kön, ålder, yrkesnivå, politisk åsikt samt deltagande i etikkurs har någon inverkan på revisorernas förmåga att resonera etiskt. Studierna visade att ovannämnda faktorer har påverkan på auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang.¹⁰ Vidare har även Warming-Rasmussen och Windsor, med hjälp av DIT, genomfört en studie i Danmark som hade för avsikt att belysa förmågan till etiskt resonemang hos danska revisorer. Undersökningen klassificerade de danska revisorernas förmåga till etiskt resonemang utifrån Kohlbergs moralutvecklingsteori¹¹ samt lyfte fram behovet av etisk utbildning för att förbättra revisorernas förmåga att resonera etiskt.¹²

1.2 Problemformulering och Syfte

Eftersom företag idag till stor del tillgodoser sitt kapitalbehov genom externa intressenter har den finansiella information som företagen presenterar blivit allt viktigare. I och med det har revisorns betydelse ökat då revisorn fungerar som en kvalitetssäkrare av företagets finansiella rapporter. Om revisorn har en låg förmåga till etiskt resonemang finns det risk att exempelvis objektiviteten minskar och att revisorns granskning av företagets information påverkas. Det kan leda till en försämrad kvalitet av den finansiella informationen, vilket i sin tur kan vilseleda de externa intressenterna i deras beslutsfattande. Revisorns arbete innefattar professionella bedömningar som tillför de finansiella rapporterna trovärdighet vilket gör att det ekonomiska välbefinnandet i samhället grundar sig på oberoende revidering av de finansiella rapporterna. Tidigare studier visar att revisorer med en högre förmåga till etiskt resonemang oftare gör oberoende bedömningar än revisorer med lägre förmåga.¹³

⁷ Bergman Marcus, C. & Holm, A. Balans nr 5 (2003)

⁸ FAR Del II (2004)

⁹ ibid

¹⁰ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

¹¹ Se teoretisk referensram

¹² Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

¹³ ibid



Vår avsikt med uppsatsen är därför att undersöka följande frågeställning.

Vilken förmåga till etiskt resonemang har svenska auktoriserade revisorer och skiljer sig den här förmågan mot auktoriserade revisorer i andra länder?

Resultatet i studien utförd av Eynon, Hill och Stevens visade att det finns en skillnad i förmågan till etiskt resonemang mellan revisorer på stora respektive små revisionsbyråer i USA. Då även revisionsverksamheten i Sverige är uppdelad på stora respektive små revisionsbyråer uppstod intresset att undersöka huruvida samma utveckling råder i Sverige. Den frågan anses vara av intresse eftersom eventuella olikheter i förmåga att resonera etiskt skulle kunna påverka kvaliteten på stora respektive små revisionsbyråers granskning av den finansiella informationen¹⁴. Problemet kommer att belysas genom följande frågeställning.

Finns det skillnader i förmågan till etiskt resonemang mellan auktoriserade revisorer verksamma på stora respektive små revisionsbyråer i Sverige?

Vidare framgick av de amerikanska studierna att faktorer som kön, ålder, yrkesnivå samt deltagande i etikkurs hade påverkan på revisorers förmåga att resonera etiskt. Bland annat framkom att förmågan att resonera etiskt minskade med ålder och erfarenhet inom revisionsyrket. Dessutom framkom att kvinnliga auktoriserade revisorer har en högre förmåga till etiskt resonemang än sina manliga kollegor samt att etikkurser har en positiv effekt på förmågan att resonera etiskt.¹⁵ Då dessa faktorer har en inverkan på revisorernas förmåga till etiskt resonemang kan det leda till att kvaliteten på revisionen påverkas. För att klargöra huruvida dessa faktorer även påverkar svenska auktoriserade revisorer kommer följande frågeställning att utredas.

Påverkar faktorer som kön, ålder, antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor samt deltagande i etikkurs förmågan att resonera etiskt hos svenska auktoriserade revisorer?

Uppsatsen är en pilotstudie där syftet är att åskådliggöra förmågan till etiskt resonemang hos svenska auktoriserade revisorer samt göra en jämförelse med deras kollegor i andra länder.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen har begränsats till att endast undersöka förmågan till etiskt resonemang hos svenska auktoriserade revisorer. Uppsatsen har inte behandlat huruvida politisk åsikt påverkar förmågan till etiskt resonemang hos respondenterna då det ansågs vara svårt att genomföra på grund av mångfalden av politiska partier i Sverige. Dessutom har uppsatsen begränsats till att omfatta ett urval av 50 revisorer jämt fördelat mellan stora och små revisionsbyråer. Genom valet att endast undersöka förmåga till etiskt

¹⁴ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

¹⁵ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)



resonemang hos revisorer på stora och små revisionsbyråer har uppsatsen avgränsats till att inte innefatta medelstora revisionsbyråer.

Studien har utförts med hjälp av DIT, då tidigare studier inom området tillämpat samma test. Därigenom har en avgränsning gjorts gentemot andra test som behandlar förmågan till etiskt resonemang. Det DIT som användes vid undersökningen utgjordes av en förkortad version, då övriga DIT ansågs vara för tidskrävande ur respondenternas synvinkel. Eftersom begreppet etik omfattar en rad teorier har uppsatsen begränsats till de teorier som ansågs mest relevanta utifrån uppsatsens problemområde. Uppsatsens resultat kommer endast att jämföras med tre utvalda studier som genomförts i USA och Danmark.

1.4 Målgrupp

Uppsatsens ämnesområde kan anses vara relevant för en rad målgrupper. En av dessa är revisorer då de bör finna det intressant att uppmärksamma deras förmåga till etiskt resonemang eftersom de är verksamma i en bransch som präglas av intressekonflikter vilka kan leda fram till moraliska dilemman. Vidare bör även de intressenter som tar del av den, av revisorerna, reviderade finansiella informationen ha ett visst intresse av att känna till revisorernas förmåga till etiskt resonemang. Även företagen kan ses som en målgrupp då det är dessa som anlitar revisorerna och förlitar sig på deras tjänster. Slutligen kan uppsatsen, då den är en pilotstudie, anses ligga till grund för eventuell fortsatt forskning inom området.

1.5 Ämnets relevans

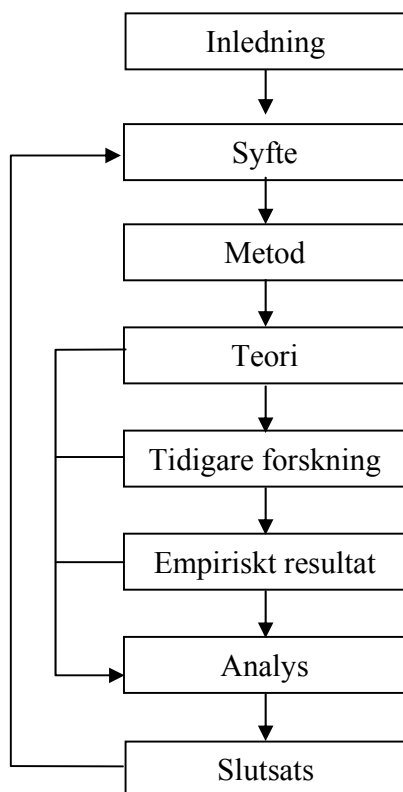
På senare tid har ett flertal händelser inträffat inom näringslivet där revisorernas arbete ifrågasatts. Två exempel på det är Prosolvias och Skandias, där revisorn i Prosolvias åtalats och revisorernas arbete i Skandia granskats av Revisorsnämnden.¹⁶ Genom dessa, och en rad andra händelser, har etik blivit ett centralt och aktuellt begrepp varpå författarna anser att det finns ett intresse att undersöka revisorers etik i form av förmåga till etiskt resonemang. Vidare anses ämnet relevant då det inte tidigare har genomförts någon studie över svenska auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang.

Ur förenklingssynpunkt har både begreppen ”revisor” och ”auktorerad revisor” använts i uppsatsen. Båda begreppen syftar dock på auktoriserade revisorer.

¹⁶ Huldshiner, H. Dagens Industri (2004) & Svensson, K. Dagens Industri (2003)



Uppsatsens disposition



Figur 1: Uppsatsens disposition. Modifierad från Christoffersson, L. et al. (2002) s 4

Kapitel 1: Inledning

Kapitlet ger en beskrivning av den bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens problemformuleringar. I kapitlet framkommer även syftet med uppsatsen, uppsatsens målgrupp, de avgränsningar som gjorts samt uppsatsens disposition.

Kapitel 2: Metod

I metodkapitlet presenteras det metodiska angreppssättet samt uppsatsens undersökningsform. Kapitlet ger även en beskrivning av DIT samt redogör för hur informationsinsamlandet genomförts. Här diskuteras också tillförlitligheten och kvaliteten på den insamlade informationen.

Kapitel 3: Teoretisk referensram

I kapitlet presenteras teorier som ger stöd för uppsatsens problemområde. Kapitlet inleds med en definition av begreppen etik och moral samt en beskrivning över Kohlbergs moralutvecklingsteori. Vidare följer teorier kring etik gällande kön, ålder samt utbildning i etik. Slutligen presenteras en modell över faktorer som påverkar etiskt beslutsfattande.

Kapitel 4: Tidigare forskning

I kapitlet presenteras ett urval av tidigare studier som utförts inom ämnesområdet. Urvalet av studier har begränsats till två amerikanska studier och en dansk studie. Kapitlet syftar till att ligga till grund för en jämförelse med uppsatsens resultat.

Kapitel 5: Empiriskt resultat

I kapitlet presenteras det empiriska resultatet från DIT. Det empiriska resultatet framställs utifrån de tre problemområdena, som framgår i uppsatsens inledande kapitel, där respektive variablers genomsnittliga p-värde, standardavvikelse samt antal respondenter för varje kategori framkommer.

Kapitel 6: Analys

I kapitlet presenteras en analys av undersökningen, vilken tar sin grund i den teoretiska referensramen, tidigare forskning samt det empiriska materialet. Kapitlet är indelat utifrån de tre problemområden som är presenterade i uppsatsens inledande kapitel.

Kapitel 7: Slutsats

I kapitlet beskrivs de slutsatser som konstaterats utifrån den presenterade analysen. Slutsatserna framställs utifrån de tre problemområden som framkommer i uppsatsens inledande kapitel. Slutligen framkommer författarnas förslag till fortsatt forskning.



2 Metod

I metodkapitlet presenteras det metodiska angreppssättet samt uppsatsens undersökningsform. Kapitlet ger även en beskrivning av DIT samt redogör för hur informationsinsamlandet genomförts. Här diskuteras också tillförlitligheten och kvaliteten på den insamlade informationen.

2.1 Metodiskt angreppssätt

Inom metodteorin görs en uppdelning mellan två slags undersökningar, kvalitativa och kvantitativa.¹⁷ Dessa beteckningar syftar till hur den information som insamlats i undersökningen väljs att bearbetas och analyseras.¹⁸ Eftersom syftet med uppsatsen är att undersöka förmågan till etiskt resonemang bland svenska auktoriserade revisorer har en kvantitativ inriktning valts, då den metodteorin utgår från att dela in världen i olika klasser och sedan ställa kvantitativa frågor om dessa. Då kvantitativ forskning även baseras på statistiska bearbetnings- och analysmetoder¹⁹ ansågs den undersökningsmetoden mest lämplig för att uppnå syftet med uppsatsen eftersom resultatet framställs statistiskt. Vidare ställer en kvantitativ undersökningsmetod krav på att den egenskap som undersöks är mätbar,²⁰ vilket uppsatsen torde uppfylla då förmågan till etiskt resonemang hos svenska auktoriserade revisorer redovisas genom numeriska värden.

Uppsatsen kommer även att innehålla inslag av verbal analys då avsikten även är att försöka tolka den statistiska informationen. Dock är inte huvudsyftet med uppsatsen att få en djupare förståelse av problemområdet eller beskriva helheten av det sammanhang som problemet rymmer i,²¹ varpå en kvalitativ undersökningsmetod inte har valts. Den kvalitativa undersökningsmetoden kännetecknas även av en närhet till källan,²² vilket utifrån den känsliga karaktären hos uppsatsens problemområde inte är lämpat.

2.2 Undersökningsform

Studier klassificeras vanligtvis utifrån hur mycket kunskap som finns inom ett problemområde. Då uppsatsens problemområde inte tidigare belysts i någon svensk studie anses uppsatsen vara utforskande, det vill säga explorativ. Ytterligare en anledning till att uppsatsen kan anses vara explorativ är att författarna snarare har för avsikt att på ett allsidigt sätt påvisa och jämföra de svenska auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang än att fastställa ett ”korrekt” värde på förmågan. Uppsatsen syftar även till att ge en indikation på de svenska revisorernas förmåga till etiskt resonemang vilket sedan kan ligga till grund för vidare forskning inom området, vilket är en ytterligare avsikt med en explorativ studie.²³

¹⁷ Hartman, J. (1998)

¹⁸ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

¹⁹ ibid

²⁰ Hartman, J. (1998)

²¹ Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997)

²² ibid

²³ Patel, R. & Davidson, B. (1994)



2.3 Defining Issues Test

James Rest, professor vid University of Minnesota, har utifrån Kohlbergs moralutvecklingsteori, utvecklat ett instrument för att mäta en individs förmåga till etiskt resonemang, kallat Defining Issues Test (DIT).²⁴ Kohlbergs moralutvecklingsteori utgår ifrån att en individs moralutveckling kan delas in i tre nivåer, den premoraliska nivån, den konventionella nivån samt den principiella nivån, där varje nivå i sin tur utgörs av två stadier. En individ utvecklas från lägre till högre stadier genom en serie förändringar.²⁵

DIT består av sex principiella moraliska dilemman, vilka kan användas för att bestämma en individs förmåga till etiskt resonemang.²⁶ Testets dilemman utgörs av en variation av allmänna moraliska frågor och inget av dilemnana i testet är speciellt inriktade på affärsvärlden.²⁷ Nedan följer ett exempel på en av de i testet ingående moraliska dilemnana i syfte att klargöra testets uppbyggnad och genomförande.

Heinz och medicinen

En kvinna i Europa var nära att dö på grund av en sällsynt cancer. Det fanns dock en medicin som läkarna trodde skulle kunna rädda hennes liv. Det var en form av radium som en apotekare i samma stad nyligen hade upptäckt. Medicinen var kostsam att framställa, men apotekaren sålde medicinen för 10 gånger tillverkningspriset. Inköspriset för radium låg runt 20 000 kr men apotekaren begärde 200 000 kr för en liten mängd av medicinen. Den sjuka kvinnans man, Heinz, vände sig till alla han kände för att låna pengar, men han lyckades endast få ihop 100 000 kr, vilket var hälften av vad medicinen kostade. Han berättade för apotekaren att hans fru var döende, och bad honom att sälja medicinen till ett lägre pris eller låta honom betala senare. Men apotekaren sa: Nej, jag upptäckte medicinen och jag tänker tjäna pengar på den. Heinz blev desperat och började överväga inbrott i apotekarens affär för att stjäla medicinen åt sin fru.²⁸

Bör Heinz stjäla medicinen?

Bör stjäla		<input type="checkbox"/>	Vet inte		<input type="checkbox"/>	Bör inte stjäla		<input type="checkbox"/>
Mycket viktigt	Viktigt	Lite viktigt	Inte alls viktigt	Irrelevant				
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	1. Huruvida ett samhälles lagar skall efterlevas.			
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	2. Är det inte naturligt för en kärleksfull make att bry sig om sin fru i den utsträckningen att han skulle kunna stjäla?			
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	3. Är Heinz villig att riskera att bli			

²⁴ Elm, D. & Weber, J. Journal of Business Ethics (1994)

²⁵ Rest, J. R. (1979)

²⁶ Elm, D. & Weber, J. Journal of Business Ethics (1994)

²⁷ Mudrack, P. E. Journal of Business Ethics (2003)

²⁸ Rest, J. R. Defining Issues Test (1998)



skjuten som en inbrottstjuv eller hamna i fängelse för möjligheten att stjälandet av medicinen kan hjälpa hans fru?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Mest viktiga påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Näst viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tredje viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fjärde viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

För varje dilemma skall respondenten genomföra tre uppgifter. Först skall respondenten ange sitt beslut gällande dilemmat, vilket i ovanstående dilemma besvaras utifrån alternativen ”Bör stjäla”, ”Vet inte”, eller ”Bör inte stjäla”. Som ett andra steg skall respondenten uppskatta, utifrån en skala i fem nivåer, hur stor betydelse de tolv presenterade påståendena har vid beslutsfattandet om hur individen skall agera i det specifika dilemmat. De fem nivåerna utgörs av mycket viktigt, viktigt och så vidare. De tolv påståendena, varav i exemplet ovan endast tre finns presenterade (se bilaga för resterande påståenden), representerar de olika stegen i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Slutligen skall respondenten, utifrån de tolv påståendena, rangordna de fyra som var viktigast vid beslutsfattandet.²⁹ Testet är baserat på att en persons förmåga att resonera etiskt inte avgörs utifrån hur individen agerar i det moraliska dilemmat utan enbart utifrån den beslutsprocess som leder fram till agerandet. En person kan till exempel besluta sig för att inte stjäla på grund av risken att ertappas. Trots att den etiska konsekvensen är att inte stjäla, så befinner sig inte personen på en högre moralisk nivå än stadium 1 i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Om personen i fråga istället hade beslutat sig för att inte stjäla på grund av att personen anser att hon/han inte har rätt att ta någon annans egendom så är den etiska konsekvensen densamma, men själva beslutsprocessen bygger på en högre förmåga till etiskt resonemang.³⁰

En respondents förmåga till etiskt resonemang mäts genom att ett vägt index beräknas utifrån den andel av påståenden, som representerar stadium 5 och 6 i Kohlbergs moralutvecklingsteori, som använts för att komma fram till ett beslut i dilemmat. Det vägda index som erhålls kallas p-värde, där p står för principled moral thinking, och visar på en individs förmåga att resonera utifrån en principiell moralutvecklingsnivå.³¹ P-värdet, för det i uppsatsen använda förkortade versionen, kan anta ett värde mellan 0 till 90.³² Beräkningen utgår från att det påstående som rankas högst i varje dilemma ges 4 poäng, det påstående som rankas näst högst ges 3 poäng, det påstående som rankas som nummer tre tilldelas 2 poäng och det påstående som rangordnas som nummer 4 ges 1 poäng, vilket innebär att varje dilemma totalt har 10 poäng att fördela mellan de olika moralutvecklingsstadierna. Den totala poängen beräknas för varje steg och uttrycks i procent. P-värdet representerar summan av poäng som respondenten erhållit genom sin rangordning av påståenden tillhörande stadium 5 och 6, det vill säga den principiella

²⁹ Mudrack, P. E. Journal of Business Ethics (2003)

³⁰ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

³¹ Elm, D. & Weber, J. Journal of Business Ethics (1994)

³² Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)



nivån i Kohlbergs moralutvecklingsteori.³³ För att en respondents p-värde skall kunna beräknas krävs att personen besvarar alla dilemman i testet. Om respondenten missförstår instruktionerna eller lämnar ett av dilemmana ofullständigt, det vill säga glömmer att rangordna alla alternativ, så kan inte ett p-värde beräknas för respondenten.³⁴

En svårighet med att tillämpa ett instrument som inte av intervjuformat, som exempelvis DIT, är att en respondent kan försöka påverka sitt resultat genom att välja de alternativ som verkar meningsfulla. Bevis har dock framlagts att det i DIT inte är möjligt för respondenterna att öka sitt resultat på det sättet genom att alternativ som verkar filosofiska och meningsfulla, men som saknar egentlig mening, har inkluderats i testet. En individ som ständigt väljer dessa alternativ tilldelas ett M-värde, vilket visar på att respondenten på ett onaturligt sätt försökt att öka sitt resultat.³⁵

2.3.1 Fördelar med DIT

En rad fördelar har diskuterats kring tillämpningen av DIT vid undersökning av individers förmåga till etiskt resonemang. En av fördelarna som framförts är att DIT är relativt enkelt att administrera. Eftersom testet är uppbyggt kring skrivna scenarier med alternativ som rangordnas av respondenten för att lösa dilemman, så kan forskaren relativt enkelt administrera testet utan träning och kunskap i intervjuteknik. Ytterligare en fördel som lyfts fram är att DIT är relativt enkelt för respondenten. Det kräver ingen verbal skicklighet då respondenten inte själv skall formulera egna handlingsalternativ för hur det moraliska dilemman kan lösas utan endast rangordna de presenterade påståendena. Vidare framkommer instrumentets väletablerade reliabilitet och validitet, vilka är ytterligare fördelar. En annan fördel med att tillämpa DIT är att det har använts i ett flertal tidigare studier över hela världen som behandlat förmåga till etiskt resonemang hos en rad yrkesgrupper varpå dessa kan användas som underlag vid jämförelser. Vidare visar det på att DIT är ett väletablerat test vid den här typen av studie.³⁶

2.3.2 Nackdelar och kritik mot DIT

En av de nackdelar med DIT som framförts är att testet använder sig av hypotetiska dilemman, vilket kan antyda ett specifikt svar. Vissa forskare anser att hypotetiska dilemman brister i omedelbarhet för respondenten, det vill säga att respondenten kan ha svårt att relatera till det moraliska dilemman. Ytterligare kritik som framförts är att de moraliska dilemman i testet inte har någon direkt koppling till yrkesroller. Det kan leda till att individen svarar utifrån personliga åsikter istället för utifrån sin yrkesroll.³⁷ Vidare har Kohlbergs moralutvecklingsteori, vilken DIT baseras på, kritiserats för att vara begränsad till hur människor resonerar kring moraliska frågor istället för hur de verkligen agerar. Forskning har visat att förmågan till etiskt resonemang är viktig, men inte avgörande, för att en individ skall handla etiskt.³⁸

³³ Rest, J. R. (1979)

³⁴ Elm, D. & Weber, J. *Journal of Business Ethics* (1994)

³⁵ *ibid*

³⁶ *ibid*

³⁷ *ibid*

³⁸ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)



DIT har även kritiserats för att varken mäta en individs förmåga till etiskt resonemang eller dess moralutveckling. Vissa forskare menar istället att DIT bedömer politiska åsikter och verbal förmåga hos individen. Anledningen till att DIT, enligt dessa forskare, inte mäter förmåga till etiskt resonemang och moralutveckling är att verbal förmåga och politiska åsikter finns underliggande i testets dilemman. Kritiker har visat att det finns en stark koppling mellan konservativa politiska åsikter och den konventionella nivån samt mellan liberala politiska åsikter och den principiella nivån i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Rest hävdar dock att det finns tillräckligt stöd som bekräftar att DIT undersöker en individs förmåga till etiskt resonemang eftersom testet inkluderar en rad sociala aspekter som till exempel personliga relationer, lagar och regler samt kulturella institutioner.³⁹ Vid användande av DIT måste dock forskaren vara medveten om instrumentets potentiella bias och dess begränsningar när slutsatser skall fastställas.⁴⁰

2.4 Informationsinsamling

Den information som insamlas vid undersökningar utgörs av primärdata och sekundärdata. Primärdata är sådan information som insamlas för första gången till ett bestämt ändamål. Det finns två tillvägagångssätt för att insamla primärdata. Dessa är intervjuer och enkäter.⁴¹ Sekundärdata däremot består av information som redan är insamlad och som kan användas som den är eller bearbetas ytterligare.⁴²

2.4.1 Sekundärdata

För att söka efter relevant litteratur samt tidskrifter har sökmotorerna Gunda, Libris samt en rad olika databaser använts. Samtliga av dessa sökmotorer är tillgängliga via Ekonomiska biblioteket vid Göteborgs universitet. För att finna de för uppsatsen relevanta källorna har en rad sökord använts. Sökorden, som beroende på källans ursprung varit både svenska och engelska, har varit inriktade på uppsatsens ämnesområde. Exempel på sökord som använts är ”etik och moral”, ”etik”, ”etik-kön”, ”etik-ålder”. De engelska sökorden har främst varit inriktade på ”ethics”, ”DIT”, ”Kohlberg”, ”ethics-gender”, ”ethics-age” samt ”teaching business ethics”. Dessutom har sökning på Internet, genom sökmotorerna Google samt Altavista, genomförts för att finna källor i form av till exempel artiklar som varit av betydelse för uppsatsen. Vidare har även dagstidningar, av icke vetenskaplig karaktär, använts för att finna väsentlig information till bland annat uppsatsens inledning.

2.4.2 Primärdata

Eftersom uppsatsen bygger på DIT, som utförs i enkätform, fanns ingen valfrihet för författarna, mellan intervjuer och enkäter, vid insamlandet av primärdata. Vidare ansågs enkäter vara det rätta forumet för att insamla primärdata eftersom det ger respondenterna möjligheten att vara helt anonyma, vilket var viktigt på grund av ämnets känsliga karaktär.

³⁹ Rest, J. et al. Educational Psychology Review (1999)

⁴⁰ Elm, D. & Weber, J. Journal of Business Ethics (1994)

⁴¹ ibid

⁴² Dahmström, K. (2000)



2.5 Enkäter

Vid användande av enkäter bör två aspekter beaktas, standardisering samt strukturering. Graden av standardisering visar hur stor möjlighet intervjuaren haft att påverka utformningen av frågorna och dess ordning.⁴³ Standardisering innebär att alla undersökningsenheter får samma frågor och samma svarsalternativ. Grunden till det är att informationen som insamlas tas fram på ett sådant sätt att möjlighet till generalisering ges. Svagheten ligger dock i att det inte finns någon garanti för att den information som insamlats är relevant för den frågeställning som skall besvaras. Det kan vara så att respondenterna till exempel underlåter att svara.⁴⁴ Strukturering visar på i vilken utsträckning som frågorna är fria för respondenten att tolka. En hög grad av strukturering lämnar ett litet utrymme för respondenten vid besvarandet av enkäten, till exempel i form av fasta svarsalternativ.⁴⁵ DIT, som tillämpats i uppsatsen, är utformat vid University of Minnesota och uppsatsens författare har därför inte haft någon påverkan på graden av standardisering och strukturering. Testet anses dock uppfylla både en hög grad av standardisering och strukturering genom att alla respondenter erhåller samma frågor och svarsalternativ och genom att testet är utformat på sådant sätt att fasta svarsalternativ tillämpas.⁴⁶

Vid användande av enkäter är det viktigt att vara medveten om dess för- och nackdelar. De fördelar som framkommer med enkäter är bland annat möjligheten att tillämpa ett stort urval som grund för undersökningen genom att ingen personlig kontakt med respondenterna krävs. Genom det sparas tid och kostnaderna med undersökningen kan minskas.⁴⁷ En rad nackdelar med enkätundersökningar har dock lyfts fram. Bland annat berörs omöjligheten att ställa kompletterande frågor till respondenterna⁴⁸ samt att många frågor inte kan ställas genom enkäter⁴⁹. Vid genomförande av uppsatsen har inte författarna haft möjlighet att välja mellan intervjuer och enkäter eftersom DIT utförs i enkätform. Dock ansågs enkäter vara det mest lämpliga tillvägagångssättet utifrån urvalspopulationens storlek. Behovet av att ställa kompletterande frågor uppstod inte, men däremot saknades möjligheten att be respondenterna att färdigställa de ofullständiga enkäterna som erhöles. Slutligen är undersökaren vid användande av enkäter beroende av respondenternas välvilja att delta i studien varpå det blir viktigt att motivera respondenterna att svara⁵⁰. För att motivera ett deltagande i studien kontaktades därför respondenterna i förväg och de erbjöds möjligheten att ta del av det färdiga resultatet.

2.5.1 Urval

För att uppnå ett representativt resultat i studien och för att kunna göra en jämförelse mellan stora och små revisionsbyråer har urvalet av revisionsbyråer gjorts utifrån en bedömning av deras storlek. De revisionsbyråer som i undersökningen tillhör de stora

⁴³ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

⁴⁴ Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997)

⁴⁵ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

⁴⁶ Rest, J. R. Defining Issues Test (1998)

⁴⁷ Hartman, J. (1998)

⁴⁸ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

⁴⁹ Hartman, J. (1998)

⁵⁰ Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997)



revisionsbyråerna är de som, genom antalet anställda samt genom sin internationella etablering, vedertaget brukar klassificeras som stora. Samtliga revisorer tillhörande stora revisionsbyråer är verksamma på revisionsbyråernas kontor i Göteborg vilka har minst 90 anställda.

Gällande de små revisionsbyråerna har ett så kallat stratifierat urval⁵¹ genomförts, det vill säga utifrån en grupp revisionsbyråer som utifrån antalet anställda bedömts vara små till sin storlek, har ett slumpmässigt urval gjorts. Revisionsbyråerna som i uppsatsen har klassificerats som små har maximalt 40 anställda på de kontor där respondenten är verksam. Urvalet av små revisionsbyråer har en större geografisk spridning än de stora revisionsbyråerna, då revisionsbyråer i näromliggande områden till Göteborg samt andra städer deltagit i studien. Den totala urvalspopulationen består av 50 auktoriserade revisorer varav hälften är verksamma på stora revisionsbyråer och hälften på små revisionsbyråer. På grund av ämnets känsliga karaktär är respondenterna i studien anonyma, då revisionsbyråerna skulle kunna påverkas om resultaten kan hänföras till respektive revisionsbyrå eller revisor.

2.5.2 Tillvägagångssätt

Uppsatsarbetet inleddes med att en rad revisionsbyråer kontaktades och informerades om idén och syftet med uppsatsen, om DIT samt om genomförandet av testet. På vissa av revisionsbyråerna erhöles en kontaktperson som ombads att fördela enkäterna utifrån ett slumpmässigt urval på byrån. På de övriga revisionsbyråerna fanns ingen möjlighet att få tillgång till någon kontaktperson varvid slumpmässigt utvalda auktoriserade revisorer kontaktades via telefon eller elektronisk post. Efter att ha fått klartecken från revisorerna skickades enkäten direkt till dessa respondenter. Tillsammans med testet bifogades även ett brev med en kort presentation av syftet med uppsatsen för att ge respondenterna en inblick i varför uppsatsen genomförs (se bilaga). Vidare medföljde inledande frågor gällande bland annat kön, ålder, antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor samt huruvida personen deltagit i någon etikkurs (se bilaga). För att underlätta genomförandet av testet medföljde instruktioner samt ett illustrativt exempel på hur testet skulle utföras (se bilaga). Respondenterna ombads att svara snarast, dock senast inom en vecka. Då samtliga svar inte inkommit inom utsatt svarstid skickades en påminnelse via elektronisk post till samtliga respondenter.

För att erhålla en så hög svarsfrekvens som möjligt valdes det förkortade DIT, bestående av tre moraliska dilemman, som beräknas ta 35-40 minuter att genomföra. Utifrån de sex moraliska dilemman som det ursprungliga DIT består av valdes Heinz och medicinen, Förrymd fånge samt Tidningen (se bilaga). Valet av dessa tre dilemman baserades på de rekommendationer som medföljde DIT. Där framkom att ett fullständigt resultat endast kunde erhållas vid val av dessa tre dilemman vid den förkortade versionen.⁵² Författarna är medvetna om att vissa av dessa dilemman kan anses svåra att applicera i Sverige då vissa aspekter i dilemman är främmande i det svenska samhället. För att undvika att respondenterna inte skulle kunna sätta sig in i dilemman på grund av ovanstående problematik upplystes de om att dilemman skulle betraktas som principiella (se bilaga).

⁵¹ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

⁵² Rest, J. R. & Narvaez, D. Supplement to Guide for DIT-1 (1998)



Eftersom testet är utvecklat i USA, och därmed skrivet på engelska, krävdes en översättning av testet till svenska då det är av stor vikt att respondenterna får ta del av testet på sitt modersmål.⁵³ Översättningen till svenska genomfördes av författarna och granskades sedan av handledaren (se bilaga).

Efter att enkäterna hade erhållits av respondenterna skickades samtliga enkäter till Center for the study of ethical development vid universitetet i Minnesota för beräkning av de olika måtten som avspeglar förmågan till etiskt resonemang. Anledningen till att enkäterna sammanställdes i USA var att Center for the study of ethical development rekommenderade att testet sammanställdes av dem för att kunna erhålla samtliga resultatvariabler.⁵⁴

2.5.3 Bortfall

Det totala urvalet bestod av 50 auktoriserade revisorer jämt fördelat på små och stora revisionsbyråer. Sammanlagt uppbars 32 svar innebärande en svarsfrekvens på 64 procent. Det kan anses positivt då en svarsfrekvens på mellan 50 och 75 procent betraktas vara hög⁵⁵. Av de erhållna svaren var 17 stycken från små revisionsbyråer och 15 stycken från stora revisionsbyråer. Eftersom enkäterna genomfördes anonymt fanns det ingen möjlighet att undersöka vilka individer som valt att inte svara på enkäten och således inte heller anledningen till att de inte deltagit i studien. På grund av det förlorades möjligheten att utreda huruvida anledningen bakom bortfallet exempelvis var att dessa individer inte anser sig ha en hög förmåga att resonera etiskt. Om så är fallet skulle det kunna innebära att resultatet blir missvisande genom deras bortfall.

2.6 Källkritik

Vid bedömning av källor kan tre olika källkritiska kriterier tillämpas. Dessa är samtidskrav, tendenskritik samt beroendekritik. Samtidskrav innebär att källan skall vara aktuell, tendenskritik innebär kritik av källorna vad gäller vinklad eller färgad information och beroendekritik betecknar en kontroll av källornas beroende av varandra.⁵⁶

Samtidskravet för uppsatsens primärdata anses vara uppfyllt då enkäterna som ligger till grund för analys och slutsats genomfördes under uppsatsarbetet. Det kan ifrågasättas om en del av den sekundärdata, i form av böcker och artiklar, som använts uppfyller samtidskravet då de är äldre än två år. Dock anses dessa relevanta då innehållet ännu är aktuellt. Vid bedömning av tendenskritiken av uppsatsens primärdata är det viktigt att vara medveten om att respondenternas svar påverkas av deras personliga erfarenheter. Då uppsatsens problemområde omfattar att belysa förmågan till etiskt resonemang är det en självklarhet att de olika respondenternas svar kommer att färgas av deras erfarenheter. För att öka möjligheten att få ärliga svar har respondenterna varit anonyma. Även vid granskning av sekundärdata är det viktigt att vara medveten om att författarna och uppgiftslämnarna kan vara subjektiva. Vid en beroendekritisk bedömning av primärdata

⁵³ Rest, J. R. Guide for the Defining Issues Test (1993)

⁵⁴ Rest, J. R. & Narvaez, D. Supplement to Guide for DIT-1 (1998)

⁵⁵ Trost, J. (1994)

⁵⁶ Wiedersheim-Paul, F. & Ericson, L. T. (1997)



är det viktigt att vara uppmärksam på om det föreligger något beroende mellan respondenternas svar och andra källor.⁵⁷ Det finns en risk att viss form av informationsutbyte kan ha förekommit mellan respondenterna då vissa av dem är verksamma på samma kontor. Eftersom moral och etik är individuella uppfattningar som är formade utifrån personliga erfarenheter kan det ha påverkat respondenternas svar, men författarna anser dock inte att det eventuella informationsutbytet haft en väsentlig påverkan på resultatet.

2.7 Tillförlitlighet och relevans

För att forskningsresultat skall ha ett vetenskapligt värde ställs krav på reliabilitet och validitet hos mätinstrument, test och undersökningsmetoder.⁵⁸ Både i planering och vid själva utförandet av studien är det viktigt att undersöka att inga systematiska eller slumpmässiga fel har uppstått vid utveckling av problemformulering och vid informationsinsamling.⁵⁹

2.7.1 Reliabilitet

Med reliabilitet avses ett mätinstruments tillförlitlighet och förmåga att motstå slumpmässiga inflytanden av olika slag⁶⁰. Reliabiliteten anses vara god vid sekundärt material då forskaren anses ha mindre utrymme att själv styra och påverka materialet för att komma fram till ett visst resultat.⁶¹ Eftersom DIT är utformat vid University of Minnesota har dess reliabilitet inte kunnat påverkas. DIT är dock ett etablerat test för att mäta förmågan till etiskt resonemang, och har bekräftats vara tillförlitligt och giltigt.⁶² James Rest, testets upphovsman, åberopar Cronbach Alpha, i sin studie, som ett statistiskt mått för att utvärdera reliabiliteten hos DIT. Cronbach Alpha är ett index på reliabilitet vars värde sträcker sig mellan 0 till 1 där 0,7 anses vara ett acceptabelt värde på reliabilitet. Den i uppsatsen använda förkortade versionen har ett beräknat värde på 0,7 enligt Cronbach Alpha.⁶³

Vid tillämpning av enkäter är möjligheten att kontrollera tillförlitligheten i förväg liten. Viktigt är därför att på bästa sätt försöka att försäkra att respondenterna uppfattar enkäten som det är tänkt. Därför är instruktioner till enkäten av yttersta vikt samt att enkäten är utformad på ett sätt som gör den enkel att besvara.⁶⁴ För att öka reliabiliteten har respondenterna erhållit noggranna instruktioner gällande testets genomförande, med avsikten att alla respondenter skall utföra testet som det är avsett samt på ett likartat sätt.

För att uppnå så tillförlitliga svar som möjligt och för att respondenten inte skall känna sig utpekad har enkäterna genomförts anonymt. Trots anonyma enkäter återstår alltid en viss risk att respondenten svarar utifrån hur den vill agera i den specifika situationen

⁵⁷ Wiedersheim-Paul, F. & Ericson, L. T. (1997)

⁵⁸ Ejvegård, R. (1996)

⁵⁹ Holme, I. M. & Solvang, B. K. (1997)

⁶⁰ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

⁶¹ Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994)

⁶² Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

⁶³ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

⁶⁴ Patel, R. & Davidson, B. (1994)



istället för hur personen i verkligheten skulle ha handlat, vilket minskar tillförlitligheten. Vidare är det viktigt att uppmärksamma att resultaten från DIT endast kan användas som jämförelsemått mellan olika individers förmåga till etiskt resonemang och inte för att bedöma den enskilde individens förmåga till etiskt resonemang. Dessutom finns risken att tillförlitligheten i svaren minskar då respondenten kan ha upplevt en viss tidsbrist vid genomförandet av enkäten och på så sätt inte haft tid att noggrant sätta sig in i frågorna. Tillförlitligheten kan också minska då det finns en risk att kontaktpersonerna på respektive revisionsbyrå fördelat enkäterna till de auktoriserade revisorer som de antar har en hög förmåga till etiskt resonemang och på så sätt påverkat det erhållna genomsnittliga p-värdet. Slutligen kan uppsatsens tillförlitlighet påverkas genom att DIT har översatts från engelska till svenska varpå det föreligger en risk med att själva innebörden av de moraliska dilemmana kan ha påverkats.

2.7.2 Validitet

Validitet är ett mått på huruvida en undersökning verkligen undersöker det som är avsett att undersökas. Det är endast den information som är relevant för uppsatsens syfte som har hög validitet.⁶⁵ Uppsatsens utvärdering av svenska auktoriserade revisorers förmåga att resonera etiskt har endast baserats på DIT, vilket medfört att validiteten i studien endast kan bli så hög som testets validitet.⁶⁶ James Rest har fastställt testets validitet inom sju olika områden, varav uppsatsens ämnesområde kan kopplas till två av dessa, nämligen differentiering i ålder och utbildning samt påverkan från utbildning i etik.⁶⁷ Utifrån denna diskussion kan fastställas att DIT är lämpligt att använda i studien då det belyser uppsatsens problemformulering. En faktor som kan minska validiteten i studien är att de moraliska dilemmana i DIT inte har någon direkt koppling till respondenternas yrkesroll. Det kan leda till att respondenten svarar utifrån privata värderingar istället för utifrån sin yrkesroll, vilket kan påverka erhållet p-värde. Dessutom kan validiteten minska då det finns risk att respondenterna har olika erfarenheter och relation till de moraliska dilemmana, vilket leder till att de olika respondenterna har olika utgångspunkt vid besvarandet av testet. En respondent som har upplevt eller har erfarenhet inom det moraliska dilemmat kan lättare associera med karaktärerna i dilemmat och förstå den moraliska konflikten varigenom det finns risk att svaret skiljer sig från övriga respondenternas svar som inte har samma erfarenhet.⁶⁸ Validiteten i sekundärdatan anses vara hög då artiklar och annan litteratur bedöms ha stor anknytning till uppsatsens ämne.

⁶⁵ Patel, R. & Davidson, B. (1994)

⁶⁶ Eynon, G. et al. *Journal of Business Ethics* (1997)

⁶⁷ Rest, J. et al. *Educational Psychology Review* (1999)

⁶⁸ Elm, D. & Weber, J. *Journal of Business Ethics* (1994)



3 Teoretisk referensram

I kapitlet presenteras teorier som ger stöd för uppsatsens problemområde. Kapitlet inleds med en definition av begreppen etik och moral samt en beskrivning över Kohlbergs moralutvecklingsteori. Vidare följer teorier kring etik gällande kön, ålder samt utbildning i etik. Slutligen presenteras en modell över faktorer som påverkar etiskt beslutsfattande.

3.1 Begreppen etik och moral

Ordet etik kommer från grekiskans *ethos* som betyder sedvänja, eller seder och bruk, och representerar principerna för hur en individ beter sig i sociala sammanhang. Ordet används ofta i betydelsen moralens teori, det vill säga ett mer eller mindre systematiskt studium av och reflektion över moralen.⁶⁹ Dessutom kommer ordet etik från det grekiska ordet *ethiko's* vilket betyder ”något som har med karaktären att göra”. Sammanfattningsvis innebär det att etik har att göra med människors värderingar och sätt att förhålla sig till andra.⁷⁰ ”Moral” kommer från det latinska ordet *moris* som betyder seder eller uppföranderegler. Ordet moral betecknar en speciell aspekt av hur vi i praktiken lever och uppför oss mot varandra.⁷¹

3.2 Kognitiv moralutveckling

Med kognitiv moralutveckling menas ett antal antaganden och forskningsstrategier som hänför sig till en rad teorier som rör social och kognitiv utveckling⁷². En av teoretikerna bakom kognitiv utveckling var Jean Piaget som på 1920- och 30-talen lade grunden till den kognitiva moralutvecklingen. För att undersöka hur barn uppfattade regler och hur de tillämpade dem i praktiken, gav Piaget kulor åt barn i olika åldrar och bad dem förklara spelreglerna för honom. För att förstå barnens inställning till reglerna bad han dem också ge förslag på nya regler. Genom experimentet fastställde Piaget olika nivåer i moralutveckling hos barn.⁷³

År 1958 lade Lawrence Kohlberg fram en doktorsavhandling vilken kom att bli ett stort genombrott inom människans moralutveckling.⁷⁴ I sin teori hävdar Kohlberg att den moraliska utvecklingssekvensen är densamma i alla länder och för både män och kvinnor. Kohlbergs teori baseras på en utvecklingssekvens i tre nivåer som var och en består av två stadier, där varje stadium representerar kvalitativt åtskilda förutsättningar för rolltagande, socialt ansvar och förmåga till moraliska bedömningar.⁷⁵ En individ utvecklas från lägre till högre stadier genom en serie av förändringar där varje förändring leder till en kvalitativ utveckling som förflyttar personen till mer komplexa resonemang kring moraliska frågor. Utvecklingen utgörs av att lägre stadier i moralutvecklingen ersätts av högre, mer komplexa stadier.⁷⁶ För att avgöra vilket stadium en individ befinner

⁶⁹ Brytting, T. (1998)

⁷⁰ Koskinen, L. (1993)

⁷¹ Brytting, T. (1998)

⁷² Goslin, D. A. (1969)

⁷³ Bergling, K. (1982)

⁷⁴ Rest, J. R. (1979)

⁷⁵ Bergling, K. (1982)

⁷⁶ Rest, J. R. (1979)



sig i ställs personen inför så kallade moraliska dilemman inom vilka olika etiska principer kommer i konflikt med varandra. Den här tekniken infördes av Piaget men vidareutvecklades senare av Kohlberg genom att Kohlbergs teorier byggde på äldre individer än Piagets teori som behandlade barns moraliska utveckling. Genom att undersöka hur personer svarade på ett antal moraliska dilemman, samt genom djupintervjuer, kunde Kohlberg urskilja olika profiler, vilka kom att bilda grunden för stadierna i hans moralutvecklingsteori.⁷⁷

De tre överordnade nivåerna i Kohlbergs moralutvecklingsteori är den *premoraliska nivån*, den *konventionella nivån* samt den *principiella nivån*.⁷⁸

Premoralisk nivå	Stadium 1: Lydnads - och strafforientering Stadium 2: Naiv egoistisk orientering
Konventionell nivå	Stadium 3: Anpassning Stadium 4: Lag och ordning
Principiell nivå	Stadium 5: Ömsesidig social orientering Stadium 6: Universell etisk orientering

Figur 2: *Kohlbergs stadier i moralutvecklingen*, Modifierad från Radujko, M. (2003) s. 15

Den premoraliska nivån utgörs av ett egocentriskt tänkande. Vid bedömning av agerande vid olika moraliska dilemman relaterar individen på den här nivån alltid till de konsekvenser som agerandet kan få för individen själv.⁷⁹ För individer som hamnar på stadium 1 är det viktigaste att minimera eget lidande och lydnaden sker mest för att undvika bestraffning. Exempel på individer på den här nivån är barn som försöker undvika bestraffning och som lyder den som står högre upp på skalan, däribland föräldrar eller lärare. Individer på stadium 1 förknippar således moral med att lyda. Individer som har en moralisk nivå som går att jämföra med stadium 2 strävar efter att tillfredsställa egna behov och även till viss del andras. Den här delen av den premoraliska nivån influeras också av inställningen att om jag gör något gott för någon annan har jag rätt att få det återgäldat.⁸⁰

Den konventionella nivån kännetecknas av att konsekvenser för såväl den enskilde individen som för den egna gruppen, till exempel familjen eller landet, vägs in i bedömningen. Det som uppfattas som bra för gruppen är rätt och det som är dåligt betraktas som fel.⁸¹ På stadium 3 vill individen andra väl och personen strävar efter att vara snäll. Individen har också stereotypa föreställningar om vad omgivningen förväntar sig av en snäll pojke. På stadium 3 finns det alltid en avsikt bakom individens handlingar.

⁷⁷ Rest, J. R. (1979)

⁷⁸ Bergling, K. (1982)

⁷⁹ ibid

⁸⁰ Rest, J. R. (1979)

⁸¹ Bergling, K. (1982)



Stadium 4 baseras på att individen ser sig själv som en del av ett större sammanhang där demokratiskt beslutande regler och lagar är viktiga och skall lydas. Individen är inriktad mot att göra sin plikt och att respektera auktoriteter.⁸²

På den principiella nivån har individen själv valt principer att rätta sig efter och att använda som grund för vad som han/hon betraktar vara rätt och fel. Det som individen anser vara rätt styr handlingarna oavsett politisk eller social situation. Det avgörande kriteriet som individen agerar efter blir således dess samvete.⁸³ På den principiella nivån innebär stadium 5 att individen inser att lagar och regler inte alltid går att följa i alla situationer, utan att det ibland är nödvändigt att anpassa sig till den specifika situationen och följa de överordnade principerna.⁸⁴ Individen på det här stadiet genomför också handlingar som bidrar till största möjliga nytta för största möjliga antal individer.⁸⁵ På stadium 6 bygger den rätta handlingen på en universell etisk princip som valts frivilligt och medvetet.⁸⁶ Då lagstiftningen i regel är baserad på etiska principer anser en individ på stadium 6 att lagstiftningen mestadels är giltig men här är det principerna som binder individernas samveten. Individen tror på universella principer och känner sig personligen bunden till dem.⁸⁷

3.3 Etisk förmåga hos kvinnor och män

Under senare år har forskning inom moralutveckling försökt utreda huruvida kön har någon inverkan på individers förmåga till etiskt resonemang. Ett antal studier har visat att kvinnor i allmänhet har en högre förmåga att resonera etiskt än män, medan det i andra studier framkommit att en individs förmåga till etiskt resonemang inte har någon koppling till kön.⁸⁸ Ett liknande mönster uppvisas vid studier gjorda inom redovisningsområdet. Peterson, Rhoads och Vaught visar i sin studie att det inte finns någon skillnad i förmåga till etiskt resonemang mellan kvinnor och män verksamma inom redovisningsområdet.⁸⁹ Däremot visar bland annat Eynon, Hill och Stevens att kön har påverkan på revisorers förmåga att resonera etiskt då deras studie visade att kvinnliga revisorer har en högre förmåga till etiskt resonemang än manliga revisorer.⁹⁰ Det finns dock inga studier som framlagt att män innehar en högre förmåga till etiskt resonemang än kvinnor.⁹¹

En av faktorerna bakom skillnaderna i moralutveckling mellan kvinnor och män är att individer redan i barndomen får skilda budskap med könet som princip. Kvinnlig identitet grundas i stor utsträckning på hur modern agerar i sociala förhållanden, medan manlig identitet relateras mer till faderns sätt att agera. Det här mönstret kan leda till att kvinnor i

⁸² Goslin, D. A. (1969)

⁸³ Bergling, K. (1982)

⁸⁴ Goslin, D. A. (1969)

⁸⁵ Bergling, K. (1982)

⁸⁶ Goslin, D. A. (1969)

⁸⁷ Bergling, K. (1982)

⁸⁸ Peterson, D. et al. Journal of Business Ethics (2001)

⁸⁹ Schminke, M. Journal of Business Ethics (1997)

⁹⁰ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

⁹¹ Peterson, D. et al. Journal of Business Ethics (2001)



allmänhet får svårare att sätta gränser och får en lägre självständighet.⁹² Vidare föreslås, i de studier det framkommit att det finns en skillnad mellan män och kvinnor, att skillnaden minskar i takt med åldern. Det skulle kunna bero på att män i yngre åldrar är mer mottagliga för yttre faktorer som påverkar det moraliska beteendet. Eftersom yngre män är osäkra på sina egna värderingar är det troligt att de tar intryck av andra individers bedömningar och agerar utifrån dessa.⁹³

Vidare forskning har åskådliggjort att kvinnors moral är mer relations- och omsorgsinriktad än mäns moral, vilken istället är mer baserad på oberoende och generella rättighetsaspekter. Kvinnor har också en tendens att bry sig mycket om omvärldens åsikter och värderingar och lyssnar inte alltid på sina egna åsikter. För kvinnor utgör konflikten mellan vad individen själv tycker är korrekt och vad andra tycker är korrekt det största moraliska dilemman. Män däremot har en klarare och skarpare identitet och löser moraliska dilemman genom regler och vad som är rättvist, vilket går att jämföra med Kohlbergs lag- och ordningsorientering i stadium 4.⁹⁴

Slutligen finns även studier som visat att det inte råder någon skillnad mellan män och kvinnors förmåga till etiskt resonemang i deras sätt att styra eller förvalta en organisation men däremot i deras personliga värderingar. Vidare forskning har föreslagit att män och kvinnors underliggande etiska värderingar inte skiljer sig åt men att deras sätt att utvärdera andra i moraliska dilemman skiljer sig åt och att etisk mottaglighet har stor betydelse i dessa utvärderingar.⁹⁵

3.4 Etisk förmåga hos individer i olika åldrar

En annan faktor som enligt en rad forskningsstudier påverkar förmågan till etiskt resonemang är åldern. Enligt en studie genomförd av Peterson, Rhoads och Vaught är förmågan till etiskt resonemang högre hos yrkesverksamma individer över 30 år än för yrkesverksamma individer under 30 år och att förmågan till etiskt resonemang ökar i takt med åldern. Dessa resultat får också stöd från andra studier som visat att vuxnas moralutveckling kan kopplas till utbildning och arbetslivserfarenhet. Det innebär således att chefer eller föreståndares förmåga till etiskt resonemang ökar ju äldre de blir och att det även skulle kunna betyda att individer i dessa positioner i regel skulle kunna antas ha en högre förmåga till etiskt resonemang. Anledningen bakom skillnaden i förmåga till etiskt resonemang är att yngre individer i allmänhet är mer mottagliga för påverkan från yttre faktorer. Den främsta faktorn som påverkar är personer i hemmet, men även personer på arbetet, chefen och företaget påverkar.⁹⁶

I motsats till ovanstående resultat menar Rest att en individs moraliska utveckling fortgår så länge som individen befinner sig i skolan. Efter skolgången stabiliseras moralutvecklingen och vuxna individer som avslutade skolan för många år sedan tenderar

⁹² Chodorow, N. (1978)

⁹³ Peterson, D. et al. Journal of Business Ethics (2001)

⁹⁴ Gilligan, C. (1982)

⁹⁵ Schminke, M. Journal of Business Ethics (1997)

⁹⁶ Peterson, D. et al. Journal of Business Ethics (2001)



att ha samma förmåga till etiskt resonemang som personer som befinner sig i slutet av sin skolgång.⁹⁷

3.5 Utbildning inom etik

Forskning har visat att näringslivet kan gynnas av utbildning inom etisk teori och etiska dilemman. Ju tidigare studenter förstår att etiskt beteende uppmuntras inom affärsvärlden och ju mer etiken integreras i universitetsstudier, desto större sannolikhet att studenterna uppvisar ett mer etiskt beteende och etiska värderingar.⁹⁸ I studier har det framkommit att det finns ett positivt samband mellan deltagande i en etikkurs på universitetet och förmågan till etiskt resonemang.⁹⁹ Etikstudier kan också på sikt leda till att individens beteende blir mer naturligt etiskt och inte endast för att det skall uppfattas som etiskt på arbetsplatsen och belönas.¹⁰⁰

Med anledning av ovanstående forskning har utbildning inom etik fått ökad relevans och universitet, bland annat i USA, har insett vikten av att etik bör integreras i ekonomistudierna. Vissa universitet har valt att förse studenterna med separata kurser i etik, medan andra universitet har etikstudier integrerade i ekonomikurserna. När utbildning i etik genomförs separat har det dock i vissa studier visat sig att studenterna inte tillgodogör sig kunskap kring etik vilket leder till att etiska principer inte tillämpas vid ekonomiska problem.¹⁰¹ Andra studier har dock visat på ett visst positivt samband mellan förmåga till etiskt resonemang och deltagande i integrerad etikkurs.¹⁰² Ett problem med att undervisa etik i samband med ekonomikurser är dock att professorerna inom ekonomi sällan har tillräckliga kunskaper inom etik.¹⁰³ Däremot saknar professorer inom etik ofta erfarenhet inom näringslivet och är därmed inte medvetna om de etiska dilemman som kan uppstå inom affärsvärlden.¹⁰⁴

Vidare har revisorers inställning till utbildning inom etik undersökts. Vid undersökningen framkom att 90 procent av revisorerna som deltog i studien ansåg att etiskt beteende skall läras ut under hela individens utbildning, medan 71 procent menade att etik borde vara en del av redovisningskurser. Det framkom dock inte huruvida revisorerna ansåg att etikkurser skall vara obligatoriska eller frivilliga att delta i.¹⁰⁵ Andra studier har dessutom visat att de revisorer som anser att utbildning i etik på universitetsnivå är viktigt och borde genomföras har en högre förmåga till etiskt resonemang än de som inte är av den åsikten.¹⁰⁶

⁹⁷ Shaub, M. K. Journal of Accounting Education (1994)

⁹⁸ Borkowski, S. C. & Ugras, Y. J. Journal of Business Ethics (1998)

⁹⁹ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

¹⁰⁰ Borkowski, S. C. & Ugras, Y. J. Journal of Business Ethics (1998)

¹⁰¹ Chesley, G. R. & Anderson, B. Journal of Business Ethics (2003)

¹⁰² Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

¹⁰³ Oddo, A. R. Journal of Business Ethics (1997)

¹⁰⁴ Chesley, G. R. & Anderson, B. Journal of Business Ethics (2003)

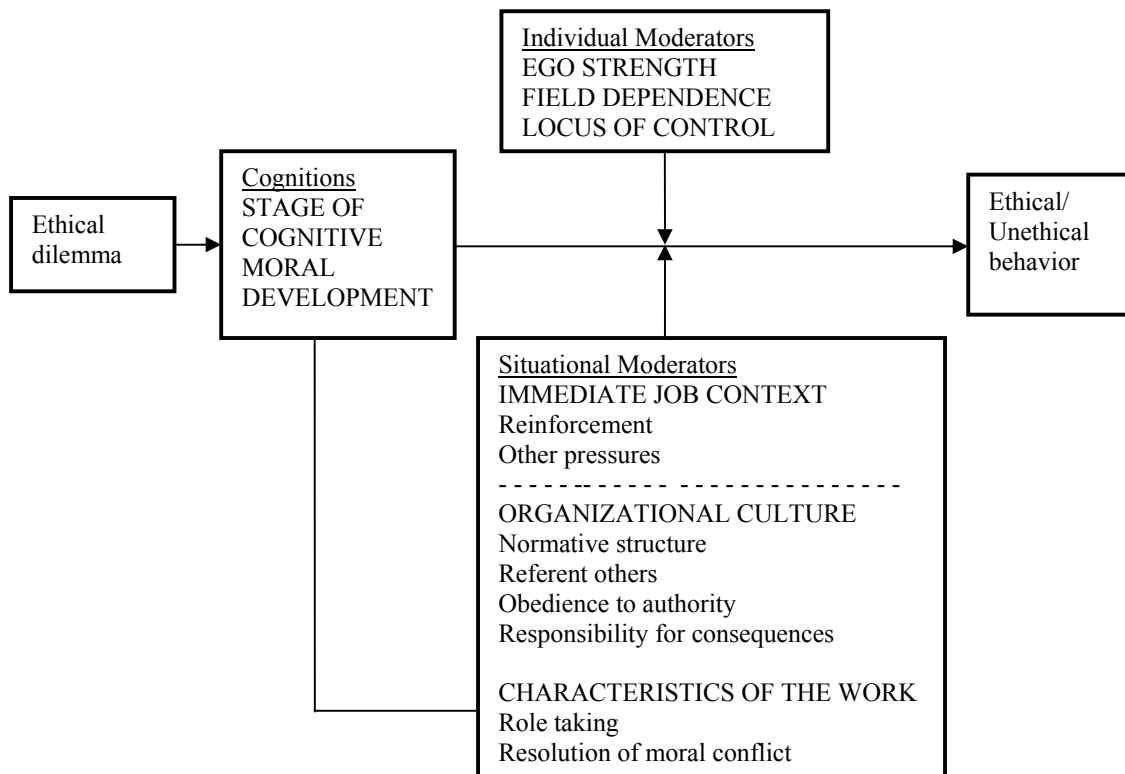
¹⁰⁵ Ward, S. et al. Journal of Business Ethics (1993)

¹⁰⁶ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)



3.6 Modell över etiskt beslutsfattande inom organisationer

Nedanstående modell, som bygger på Kohlbergs moralutvecklingsteori, visar att etiskt beslutsfattande i organisationer kan förklaras genom en interaktion mellan personliga och situationsberoende komponenter. En individ reagerar på ett etiskt dilemma utifrån det moralutvecklingsstadium som personen befinner sig i och det kommer att påverka individens process att avgöra vad som är rätt eller fel i en situation. En individs kognitiva utveckling (Stage of cognitive moral development) är dock inte tillräcklig för att förklara eller förutsäga en individs beteende gällande beslutsfattande och agerande i etiska situationer. Personliga faktorer (Individual Moderators) och situationsberoende faktorer (Situational Moderators) samspelar med en individs kognitiva komponenter för att avgöra hur en person agerar vid ett moraliskt dilemma. Modellen presenterar tre personliga faktorer som kan påverka hur en individ agerar gällande vad som är rätt och fel. Dessa är stark självkänsla (Ego strength), beroende av externa sociala faktorer (Field dependent) och kontroll över händelser (Locus of control). Vidare framhäver modellen att även situationsberoende faktorer, så som organisationskultur (Organizational culture) och arbetets karaktär (Characteristics of the work), har påverkan på en individs etiska agerande. Slutligen påvisar modellen påverkan från arbetsrelaterade faktorer på en individs etiska beteende (Immediate job context).¹⁰⁷



Figur 3: Interactionist model of ethical decision making in organizations s. 603.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Trevino, L. Academy of Management Review (1986)

¹⁰⁸ ibid



Figuren visar att både personliga variabler och situationsberoende variabler påverkar sambandet mellan kognition och agerande vid etiskt beslutsfattande. Nedan följer en beskrivning av de presenterade faktorerna.¹⁰⁹

3.6.1 Kognitiv utveckling

Kohlberg belyser i sin moralutvecklingsteori kognition, eller beslutsfattandet, bakom moraliskt agerande. Moralisk kognition är en individs uppfattning om vad som är rätt och fel och den grundar sig i värderingar, socialt omdöme samt bedömningar gällande rättigheter och skyldigheter. I Kohlbergs moralutvecklingsteori är stadium 5 och 6 relaterade till vuxna individer. För fortsatt moralisk utveckling i vuxen ålder antas arbete och utbildning vara viktigt. Eftersom arbetet utgör en stor del av en vuxen individs liv stimulerar det i stor utsträckning vuxna individers moralutveckling. Även utbildning inom etik kan bidra till moralutveckling, men det är inte klarlagt hur mycket träning som krävs för en individ skall kunna utveckla sin förmåga att resonera etiskt. Forskning visar att träning i kognitiv moralutveckling har större inverkan på moralutvecklingen än traditionell undervisning i affärsetik samt att etisk träning borde inkluderas i universitetsstudier. Syftet med träningen är att den skall leda till att förflytta individen till de högre nivåerna i moralutvecklingsteorin. Träningen bygger på att individen deltar i beslutsfattande gällande moraliska dilemman tillhörande högre stadier i moralutvecklingsteorin än det stadium som individen befinner sig på.¹¹⁰

3.6.2 Personliga faktorer

Individer med en stark självkänsla har större möjlighet att stå emot impulser från andra individer. Anledningen är att de har en stark tro på sina egna övertygelser och därför anses de vara mer jämna i sambandet mellan moralkognition och moraliskt agerande. Dessa människor är mer benägna att agera utifrån vad de anser är rätt än personer med lägre självkänsla. Ytterligare en personlig variabel behandlar hur olika individer tar olika stort intryck av externa sociala faktorer i tvetydiga situationer. Vissa individer tar större intryck av externa sociala faktorer i sitt agerande än andra personer, vilka istället lutar på sina egna värderingar och åsikter i beslutsfattandet. Inom organisationer är det vanligt att det finns externa referenser, till exempel i form av överordnade individer på arbetsplatsen, att tillgå vid tvetydiga situationer. Individer som lätt påverkas av yttre sociala faktorer agerar ofta i likhet med de externa referenserna i organisationen vid tvetydiga situationer även om den externa referensens agerande är mindre etiskt. Den tredje personliga variabeln behandlar individens synsätt på hur stor kontroll personen har över händelser i livet. Individer med ett ”inre” synsätt anser att händelser i livet är ett resultat av egna handlingar och beslut, medan personer med ett ”yttre” synsätt menar att livet påverkas av externa faktorer så som tro, lycka och ödet. Det innebär att personer med ett ”yttre” synsätt sällan tar personligt ansvar för de konsekvenser som mindre etiska handlingar leder till och förlitar sig i större utsträckning på externa krafter. Individer med ett ”inre” synsätt tar ansvar för sitt handlande och förlitar sig på sina egna värderingar gällande rätt och fel.¹¹¹

¹⁰⁹ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹¹⁰ *ibid*

¹¹¹ *ibid*



3.6.3 Situationsberoende faktorer

En individ formas, fränsett personliga egenskaper, utifrån den situation som personen befinner sig i. En persons mottaglighet för situationsberoende faktorer beror på vilket stadium i moralutveckling som individen befinner sig i. Påverkan från situationsberoende faktorer är störst på den konventionella nivån i moralutvecklingsteorin då individen på den nivån är mest benägen att se till andra individers beteende. Individer vars moral går att jämföra med de högre nivåer i moralutvecklingen, har ett beteende som i mindre utsträckning påverkas av externa faktorer. Modellen framhäver två typer av situationsberoende faktorer, organisationskultur samt arbetets karaktär, men även arbetsrelaterade omständigheter förklaras vidare som ytterligare en faktor.¹¹²

Organisationskultur omfattas av de antaganden, värderingar och övertygelser som anställda på ett företag innehar, och är en viktig faktor som antas påverka moralutvecklingen. Organisationskulturen kan påverka anställda i den mån att den kan uppmuntra en individ till att ikläda sig en ledarroll eller att ta mer ansvar. En stark organisationskultur kan leda till kollektiva normer och till att en normativ struktur formas (Normative structure). Kollektiva normer över vad som är rätt och fel kan användas för att styra och leda beteendet och det kan hjälpa de anställda att avgöra vad som är ett korrekt agerande och vem som är ansvarig i en viss situation. I företag med en svag organisationskultur kan det vara svårt för de anställda att förstå organisationens värderingar, mål och syften och det leder ofta till att fler och mindre kulturer med olika värderingar skapas inom företaget.¹¹³

Vidare framhäver modellen att referenter (Referent others) i stor utsträckning påverkar individers etiska beteende. Genom att organisationer försöker identifiera och framhäva referenter, exempelvis genom val av förebilder, kan företaget påverka de anställdas förmåga till etiskt resonemang. En organisationskultur kan dessutom påverka individers etiska beteende antingen genom relationen till auktoriteter (Obedience to authority) eller genom att framhäva ansvarstagande bakom konsekvenserna av en handling (Responsibility for Consequences). Den första faktorn innebär att det i organisationer med en legitimt uttalad auktoritet är troligt att individer agerar utifrån auktoritetens order istället utifrån vad individen själv anser är korrekt. Den andra faktorn behandlar individens medvetenhet om konsekvenserna av en handling på någon annan individ. Vissa organisationskulturer kan ibland medföra att ansvaret centraliseras genom att organisationen är hierarkiskt strukturerad. För att uppmuntra moraliskt agerande på företag bör det individuella ansvarstagandet på samtliga nivåer inom organisationen främjas.¹¹⁴

Arbetets karaktär har stor påverkan på individens moralutveckling. Två karaktärsdrag i arbetet som kan bidra till fortsatt moralutveckling vid vuxen ålder är rollövertagande (Role taking) och ansvar för hantering av moraliska dilemman (Resolution of moral conflict). Med rollövertagande menas att ta hänsyn till andras perspektiv och hur andra ser på saker. Möjligheten för en individ att ofta vara i centrum vid beslutsfattande och

¹¹² Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹¹³ *ibid*

¹¹⁴ *ibid*



kommunikation inom en grupp ökar individens rollövertagande, vilket i sin tur antas bidra till en ökad moralutveckling. Vidare förmodas att individer, vars arbete omfattar ett ansvar att lösa återkommande moraliska konflikter, har större möjlighet att göra framsteg i sin moralutveckling.¹¹⁵

Slutligen betonar modellen arbetsrelaterade faktorerers påverkan på de anställdas moralutveckling. Bland annat antas de anställdas etiska beteenden influeras av belöningar eller bestraffningar (Reinforcement). Det är därför viktigt att företaget klargör vilket agerande som belönas och vilket som leder till någon typ av bestraffning. Dessutom antas personliga kostnader och andra typer av press påverka det etiska beteendet (Other pressures). Personer som lider av stor tidsbrist och är pressade löper risken att förbise andras behov. De är istället så upptagna med att färdigställa de egna uppgifterna att de inte har tid att uppmärksamma kollegornas behov.¹¹⁶

¹¹⁵ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹¹⁶ *ibid*



4 Tidigare forskning

I kapitlet presenteras ett urval av tidigare studier som utförts inom ämnesområdet. Urvalet av studier har begränsats till två amerikanska studier och en dansk studie. Kapitlet syftar till att ligga till grund för en jämförelse med uppsatsens resultat.

4.1 Förmåga till etiskt resonemang i stora revisionsbyråer i USA

Shaub har i sin studie undersökt förmågan till etiskt resonemang hos auktoriserade revisorer tillhörande de dåvarande sex stora revisionsbyråerna i USA. Avsikten med studien var att undersöka huruvida faktorer som kön, ålder och deltagande i etikkurser påverkade förmågan till etiskt resonemang. Studien baserades på det förkortade DIT bestående av tre moraliska dilemman.¹¹⁷ I tabellen nedan presenteras det genomsnittliga p-värdet för respektive variabel.

Variabel	Genomsnittligt p-värde	n
Stora revisionsbyråer	41.3	207
Man	38.6	127
Kvinna	45.2	79
Yrkesnivå i byrån		
1 år	41.0	38
2 år	43.0	48
3 år	43.6	26
Senior	41.4	48
Manager	39.8	16
Senior manager	38.1	14
Partner	37.5	17
Kvinna		
Staff	43.5	
Seniors	49.6	
Management	46.7	
Man		
Staff	41.4	
Seniors	35.6	
Management	36.8	
Deltagit i en etikkurs		
Ja	44.6	80
Nej	39.2	127

Tabell 1: Modifierad från Shaub, M.K (1994) s. 15,16,17,18

¹¹⁷ Shaub, M. K. Journal of accounting Education (1994)



Shaubs studie visar att auktoriserade revisorer tillhörande stora revisionsbyråer i USA har ett genomsnittligt p-värde på 41.3, vilket är jämförbart med den konventionella nivån i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Resultatet visar på att det kan vara önskvärt att öka de auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang, men det är inte nödvändigt för att revisorerna skall uppnå en acceptabel nivå. Det kan belysas genom att jämföra auktoriserade revisorers genomsnittliga p-värde med det genomsnittliga p-värdet för andra yrkesgrupper.

Variabel	Genomsnittligt p-värde
Doktorand inom moralfilosofi och statskunskap	65.2
Präst inom den liberal-protestantiska läran	59.8
Juridikstudenter	52.2
Läkare	49.5
Kvinnliga auktoriserade revisorer	45.2
Genomsnittlig universitetsstudent	42.3
Auktoriserade revisorer	41.3
Genomsnittlig vuxen	40.0
Manliga auktoriserade revisorer	38.6
Genomsnittlig högstadiellev	31.8
Genomsnittlig mellanstadiellev	21.9
Institutionaliserad kriminell 16 årig pojke	18.9

Tabell 2: Modifierad från Shaub, M.K (1994) s. 18

Vidare belyser Shaub i sin studie att ålder inte har en positiv inverkan på auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang. Enligt tabellen framkommer dessutom att kvinnliga auktoriserade revisorer har högre förmåga till etiskt resonemang än manliga auktoriserade revisorer. De kvinnliga revisorernas genomsnittliga p-värde var dessutom högre än de manliga revisorernas genomsnittliga p-värde på samtliga yrkesnivåer, och skillnaden var störst på seniornivå. Studien visar också att förmågan att resonera etiskt minskar med högre yrkesnivå i byrån, vilket framkommer genom att en förstaårsanställd har ett högre genomsnittligt p-värde än en auktoriserad revisor på partnernivå. En förklaring som framkommer till det är att antalet kvinnor minskar med högre yrkesnivå i revisionsbyråerna.¹¹⁸

Det framkom i studien att deltagande i en etikkurs har en positiv inverkan på förmågan till etiskt resonemang. De revisorer som deltagit i minst en etikkurs hade ett högre genomsnittligt p-värde än de som aldrig deltagit i en etikkurs, vilket kan visa på en viss nytta av att erbjuda en etikkurs vid universitetsutbildningen för blivande revisorer. Det finns dock en risk med att de individer som frivilligt deltar i en etikkurs är de som redan har en god förmåga till etiskt resonemang.¹¹⁹

¹¹⁸ Shaub, M. K. Journal of accounting Education (1994)

¹¹⁹ ibid



Studien klarlade att den allmänna kopplingen mellan ålder, utbildning och förmåga till etiskt resonemang till viss del inte överensstämde med de i studien deltagande revisorerna. Resultatet visade på en ökning i genomsnittligt erhållet p-värde fram till tredjeårsanställda följt av en minskning genom resterande yrkesnivåer. Förklaringar som enligt studien påverkar förmågan till etiskt resonemang är revisionsbyråernas etiska kultur vilken kan resultera i att de individer med liknande inställning till etik som individer på högre nivå belönas. Skillnader i förmågan till etiskt resonemang mellan revisionsbyråernas olika yrkesnivåer kan också bero på olika sociala påtryckningar och förväntningar så som övergången från teknisk orientering till vinstorientering då revisorer utvecklas i revisionsbyrån. Bevis har framlagts att etisk socialisering tenderar att på seniornivå utgallra de individer med lägre p-värde och på managernivå de individer med högre p-värde, vilket resulterar i att individer på partnernivå tillhör stadium 3 i moralutveckling. Likväl som etisk socialisering kan faktorer gällande personlig utveckling, förmågan att attrahera nya klienter samt kvinnors uppfattning att familjerollen och partnernivå inte går att kombinera också påverka mixen av kvinnor och män på de högre yrkesnivåerna i revisionsbyråerna. Studien belyser också det faktum att förmågan till etiskt resonemang ökar fram till seniornivå för att sedan minska, vilket kan ha sin förklaring i att de nyanställda skapar en social miljö som verkar leda till utveckling av förmågan till etiskt resonemang. Utvecklingen verkar dock nå sin topp före seniornivå. Det kan förklaras utifrån att nyligen utexaminerade redovisningsstudenter har en högre förmåga till etiskt resonemang än de revisorer som examinerades för ett flertal år sedan och effekten kan förstärkas om managers och partners befördrar individer med liknande inställning till etik. Betydelsen av etikkurser på erhållet p-värde visar på vikten av att förse redovisningsstudenter med etisk utbildning.¹²⁰

4.2 Förmåga till etiskt resonemang i små revisionsbyråer i USA

Eynon, Hill och Stevens upprepade Shaubs studie på små revisionsbyråer och enskilda utövare i USA. Avsikten med studien var att belysa förmågan till etiskt resonemang hos målgruppen samt undersöka om faktorer som till exempel kön, ålder samt deltagande i en etikkurs på universitetsnivå påverkar förmågan. Vidare var syftet att jämföra med tidigare studier som kartlagt förmågan till etiskt resonemang hos de då 6 stora amerikanska revisionsbyråerna. Studien genomfördes utifrån det förkortade DIT, bestående av tre moraliska dilemman, och genomfördes på slumpmässigt utvalda små revisionsbyråer och enskilda utövare.¹²¹

¹²⁰ Shaub, M. K. Journal of accounting Education (1994)

¹²¹ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)



I tabellen nedan presenteras det genomsnittliga p-värdet för respektive variabel

Variabel	Genomsnittligt p-värde	n
Små revisionsbyråer	36.9	121
Stora revisionsbyråer	41.3	207
Man	34.2	95
Kvinna	46.7	26
Ålder		
31-42 år	40.7	40
43-53 år	35.8	56
54-65 år	33.2	25
Deltagit i etikkurs på universitet		
Ja	43.1	30
Nej	34.8	91
Ålder 31-42		
Deltagit i en etikkurs	47.3	11
Har inte deltagit i en etikkurs	38.1	29
Ålder 43-53		
Deltagit i etikkurs	44.3	10
Har inte deltagit i en etikkurs	33.9	46
Ålder 54-65		
Deltagit i etikkurs	36.7	9
Har inte deltagit i en etikkurs	31.3	16
Etik har integrerats i redovisningskurser		
Ja	35.9	45
Nej	37.3	73
En etikkurs bör krävas som en del av universitetsstudier		
Ja	39.4	74
Nej	30.1	20

Tabell 3: Modifierad från Eynon, G. et al. (1997) s. 1303, 1305

I studien framkom att de små revisionsbyråerna hade ett genomsnittligt p-värde på 36.9, vilket bland annat jämfördes med det genomsnittliga p-värdet 41.3 för de stora revisionsbyråerna i Shaubs studie. Skillnaden i resultatet förklarades genom att de små revisionsbyråerna samt de enskilda revisorerna, kan ha ett större behov av att fokusera på tillväxt och intäktsgenerering vilket kan försvåra upprätthållandet av revisorns oberoende. Studien visade dock att skillnaden mellan det genomsnittliga p-värdet för revisorer i små revisionsbyråer, enskilda utövare och stora revisionsbyråer inte är markant. Det kan



förklaras med att en av de viktigaste funktionerna i både små och stora revisionsbyråer är att attrahera nya klienter och behålla befintliga klienter vilket kan påverka oberoendet.¹²²

Vidare visade studien, i enlighet med Shaubs studie, att ålder har en negativ inverkan på förmågan till etiskt resonemang, vilket framkom genom att den äldsta åldersgruppen uppvisade ett lägre genomsnittligt p-värde än den yngsta åldersgruppen. En förklaring som framförs är att individer med hög förmåga till etiskt resonemang lämnar de stora revisionsbyråerna innan de når manager eller partnernivå. En ytterligare förklaring relaterar till konflikten mellan intäktsgenerering och primär lojalitet. I de stora revisionsbyråerna är inte nyanställda ansvariga för att fakturera klienter. Det är oftast inte förrän på managernivå eller partnernivå som den anställda ansvarar för fakturering, vilket kan leda till att det kan vara enklare för revisorer på lägre nivåer att behålla en högre förmåga till etiskt resonemang. Den negativa relationen mellan ålder och p-värde är enligt studien otillfredsställande men revisionsbyråerna bör inte endast anställa yngre medarbetare för att komma till rätta med problemet. Däremot menas att äldre medarbetare kanske skulle behöva utbildning i att lösa etiska dilemman som de ställs inför i sin yrkesroll.¹²³

Kvinnliga auktoriserade revisorer i små revisionsbyråer erhöi i studien ett högre genomsnittligt p-värde än manliga auktoriserade revisorer. Med anledning av det hänvisas i studien till möjligheten att anställa fler kvinnliga medarbetare för att öka förmågan till etiskt resonemang. Ett ytterligare sätt att öka förmågan att resonera etiskt kan vara att erbjuda mer etisk utbildning för de manliga revisorerna, då studien också visade att deltagande i en etikkurs har en positiv påverkan på förmågan att resonera etiskt. En majoritet av de amerikanska universiteten kräver dock ingen etikkurs, och risken finns att endast de personer som frivilligt deltagit i en etikkurs är mer mottagliga för etisk träning och på så sätt har ett högre p-värde. Studien visade även att det genomsnittliga p-värdet i de olika åldersgrupperna är högre för de personer som deltagit i en etikkurs än för dem som inte deltagit i en sådan kurs. Resultatet belyste att fullföljande av en etikkurs har en signifikant positiv påverkan på förmågan att resonera etiskt även tio till tjugo år efter deltagande i kursen. Vidare framhäver studien att en etikkurs bör bli krav vid universitetsstudier för att nå de som är i störst behov av etisk träning, då frivilliga etikkurser i allmänhet inte väljs av dessa personer.¹²⁴

Slutligen belyste studien det genomsnittliga p-värdet för revisorer som deltagit i en etikkurs som varit integrerad i en redovisningskurs. Resultatet visade att etikkurser som varit integrerade i redovisningskurser inte hade lika stor positiv påverkan på förmågan att resonera etiskt som en fristående universitetskurs i etik. De respondenter som hade deltagit i en etikkurs som var integrerad i en redovisningskurs uppvisade ett något lägre genomsnittligt p-värde än de som inte deltagit i en sådan kurs, dock innebär det nödvändigtvis inte att en integrerad etikkurs är ineffektivare än en separat etikkurs.¹²⁵

¹²² Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

¹²³ ibid

¹²⁴ ibid

¹²⁵ ibid



4.3 Danska revisorers förmåga till etiskt resonemang

Warming-Rasmussen och Windsor genomförde en studie vars syfte var att belysa förmågan till etiskt resonemang hos danska auktoriserade revisorer på de stora internationella revisionsbyråerna i Köpenhamn. Studien genomfördes utifrån det förkortade DIT och hade som utgångspunkt att, från erhållna p-värden, kategorisera de auktoriserade revisorerna i Kohlbergs tre moralutvecklingsnivåerna. P-värdena 27 och 42 användes som gränsvärden för att definiera de tre stadierna.¹²⁶

Nedan presenteras resultatet av den danska studien.

Variabel	Genomsnittligt p-värde	n
Danska auktoriserade revisorer	35.5	174
Premoralisk nivå	20.0	64
Konventionell nivå	34.9	51
Principiell nivå	52.8	59

Tabell 4: Modifierad från Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. (2003) s. 82

Som tabellen visar var genomsnittligt p-värde för de danska auktoriserade revisorer som deltog i studien 35.5. Ansvaret att förse samhället med en oberoende och rättvis granskning medför att revisorerna bör ha den högsta förmågan att resonera etiskt för att skapa förtroende i en självreglerad professionell organisation. De flesta revisorer som deltog i undersökningen hamnade dock i Kohlbergs första moralutvecklingsnivå, den premoraliska nivån. Den kategorin utgörs av en låg nivå av rättvisa bedömningar. På stadium 1 lyder individer endast då de är hotade av straff eller blir belönade. Revisorer på stadium 1 gör också vad de blir tillsagda, medan revisorer i stadium 2 agerar utifrån deras självintresse där de ingår överenskommelser och följer möjligheter utifrån egen vinning. När revisorer i det stadiet ställs inför ett moraliskt dilemma finns det risk att de fokuserar på sina egen behov på bekostnad av andras.¹²⁷

Det näst största antalet revisorer i studien hamnade i den tredje moralutvecklingsnivån som utgörs av den principiella nivån. Revisorer på stadium 5 kommer i de flesta fall att lyda samstämmigheten, men anser ibland att det är nödvändigt att anpassa sig till en given situation. Revisorer på stadium 6 är mer benägna att vara principiella vid etiska kriser, vilket ibland kan förorsaka obehag för kollegor genom att revisorerna gör vad som är rätt och inte anpassar sig till mindre etiska klienter eller ett mindre etiskt handlande. Trots att personer tillhör den här nivån är det inte säkert att de handlar mer etiskt än andra på grund av påverkan från andra personliga, sociala och kulturella faktorer.¹²⁸

Den minsta gruppen utgjordes av Kohlbergs andra moralutvecklingsnivå, den konventionella nivån, vilken utgörs av stadium 3 och 4. I stadium 3 relateras moral och

¹²⁶ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

¹²⁷ ibid

¹²⁸ ibid



etik till inre harmoni där beslut fattas utifrån att vara snäll, skapa vänner och bry sig om. Revisorer på stadium 4 anses att lagar och regler är till för att följas och att de är ett skydd för individer. Problemet är dock att individer på den konventionella nivån inte ställer sig kritiska till lagar, auktoriteter och liknande trots att dessa kan vara orättvisa och illasinnade. Till exempel ifrågasätter inte revisorer på den här nivån auktoriteter inom revisionsbyrån eller hos klienter trots att dessa auktoriteter kan agera mindre etiskt.¹²⁹

Enligt studien framkom vikten av etikkurser då en individs förmåga till etiskt resonemang kan ökas genom etisk utbildning och träning. Etisk utbildning bör vara en långsiktig process genom en revisors yrkesliv för att främja ett lämpligt etiskt omdöme. En revisors professionella bedömningar kräver integritet, objektivitet samt teknisk kompetens. Det borde innebära att revisorer bör vara mottagliga för att utvecklas mot den högsta moralutvecklingsnivån för att på bästa sätt kunna utföra sina uppgifter.¹³⁰

¹²⁹ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

¹³⁰ ibid



5 Empiriskt resultat

I kapitlet presenteras det empiriska resultatet från DIT. Det empiriska resultatet framställs utifrån de tre problemområdena, som framgår i uppsatsens inledande kapitel, där respektive variabels genomsnittliga p-värde, standardavvikelse samt antal respondenter för varje kategori framkommer.

5.1 Förmåga till etiskt resonemang hos auktoriserade revisorer

Variabel	Genomsnittligt p-värde	σ	n
Svenska auktoriserade revisorer	36.6	16.0	32
Premoralisk nivå	20.4	5.9	9
Konventionell nivå	32.3	1.6	10
Principiell nivå	51.0	6.0	13

Tabell 5: Förmåga till etiskt resonemang utifrån Kohlbergs moralutvecklingsteori

Enligt tabellen framkommer att de svenska auktoriserade revisorerna har ett genomsnittligt p-värde på 36.6. Vidare visar tabellen revisorernas förmåga till etiskt resonemang indelat utifrån nivåerna i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Precis som i den danska studien av Warming-Rasmussen och Windsor har p-värdena 27 och 42 använts som gränsvärden för att definiera de tre nivåerna. Av tabellen framkommer att genomsnittet av de svenska revisorerna har en förmåga till etiskt resonemang som är jämförbart med den konventionella nivån. Majoriteten av revisorerna befinner sig dock på den principiella nivån medan den konventionella nivån utgör den nästa största gruppen. Minst antal svenska revisorer har en förmåga till etiskt resonemang som går att hänföra till den premoraliska nivån. Den relativt stora spridningen i revisorernas p-värde åskådliggörs genom standardavvikelsen (σ). Gällande de svenska revisorerna erhöles p-värden i intervallet 10.0 till 63.3.

5.2 Förmåga till etiskt resonemang i stora respektive små revisionsbyråer

Variabel	Genomsnittligt p-värde	σ	n
Stora revisionsbyråer	35.3	15.4	15
Små revisionsbyråer	37.6	14.2	17

Tabell 6: Förmåga till etiskt resonemang i stora respektive små revisionsbyråer

I tabell 6 framkommer det genomsnittliga p-värdet för stora respektive små revisionsbyråer i Sverige. Som tabellen visar erhöles revisorerna på de stora revisionsbyråerna ett genomsnittligt p-värde på 35.3, vilket är något lägre än det genomsnittliga p-värdet på 37.6 för revisorer på de små revisionsbyråerna. Resultatet kan



tyda på att revisorer på små revisionsbyråer har en något högre förmåga till etiskt resonemang än deras kollegor på stora revisionsbyråer i Sverige, men skillnaden är dock inte markant. Även här erhöles en relativt stor spridning bland de uppburna p-värdena, vilket standardavvikelsen visar. För revisorer på de stora revisionsbyråerna erhöles p-värden mellan 10.0 till 63.3 och för revisorer på de små revisionsbyråerna uppbars p-värden mellan 16.7 till 60.0.

5.3 Övriga faktorerers påverkan på förmåga till etiskt resonemang

Variabel	Genomsnittligt p-värde	σ	n
Kön			
Kvinna	39.0	13.6	13
Man	34.9	14.2	19
Ålder			
25-30	50.0	0.0	1
31-42	37.4	14.8	14
43-53	34.7	15.6	10
54-65	35.7	11.0	7
Antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor			
1-5	42.4	17.0	7
6-10	30.0	3.3	5
>10	36.2	14.1	20

Tabell 7: Övriga faktorerers påverkan på förmågan till etiskt resonemang

Enligt tabellen ovan framkommer att de kvinnliga svenska auktoriserade revisorerna uppvisar ett genomsnittligt p-värde på 39.0, vilket är högre än det genomsnittliga p-värdet på 34.9 för de manliga svenska revisorerna. Resultatet visar på att förmågan att resonera etiskt är högre hos de kvinnliga auktoriserade revisorerna än hos deras manliga kollegor. Vidare visar tabellen att det genomsnittliga p-värdet för de svenska auktoriserade revisorerna minskar med ökad ålder. Det genomsnittliga p-värdet för åldersgruppen 25-30 år är 50.0. Det är dock ett resultat som bör tolkas med viss reservation då endast en individ ingår i kategorin. Inom den nästföljande åldersgruppen, 31-42 år, har dock det genomsnittliga p-värdet minskat till 37.4. Det genomsnittliga p-värdet minskar ytterligare till 34.7 för åldersgruppen 43-53 år, men ökar sedan något till 35.7 inom det sista åldersintervallet på 54-65 år. Dock är förmågan till etiskt resonemang fortfarande på en lägre nivå än för revisorer i åldersintervallet 25-30 år och 31-42 år. Det här resultatet kan påvisa att de yngre auktoriserade revisorerna har en högre förmåga till etiskt resonemang än sina äldre kollegor.

Det genomsnittliga p-värdet för kategorin yrkesverksamma år som auktoriserad revisor följer samma utveckling som för ålder. Högst genomsnittligt p-värde, 42.4, uppvisar de



auktoriserade revisorer som varit verksamma i ett till fem år. En minskning av det genomsnittliga p-värdet, till 30.0, uppvisar de revisorer som varit verksamma som auktoriserade i sex till tio år. Slutligen kan en viss ökning av erhållet genomsnittligt p-värde till 36.2 utläsas för de auktoriserade revisorer som varit verksamma i mer än tio år. Erhållna p-värden visar på att förmågan att resonera etiskt minskar med ökat antal yrkesverksamma år då det genomsnittliga p-värdet är lägre för revisorer som varit verksamma som auktoriserade i mer än tio år än för revisorer som endast varit verksamma som auktoriserade i ett till fem år.

Variabel	Genomsnittligt p-värde	σ	n
Deltagit i etikkurs under universitetsstudier			
Ja	0.0	0.0	0
Nej	36.6	16.0	32
Etik var integrerad i redovisningskurser			
Ja	33.0	11.7	12
Nej	38.7	15.0	20
Etikkurs borde krävas som en del av universitetsstudierna			
Ja	35.2	13.4	20
Nej	38.9	15.0	12
Etik bör integreras i redovisningskurser på universitetet			
Ja	36.4	13.1	23
Nej	37.0	16.7	9

Tabell 8: *Faktors påverkan på förmågan till etiskt resonemang*

Det genomsnittliga p-värdet för de svenska auktoriserade revisorer som deltagit i en etikkurs på universitet kunde inte utläsas då ingen respondent i undersökningen deltagit i någon sådan kurs. På grund av det erhöll de som inte deltagit i någon etikkurs under sina universitetsstudier samma genomsnittliga p-värde på 36.6 som svenska auktoriserade revisorer generellt. Däremot framkommer att de revisorer som deltagit i en redovisningskurs där etik varit integrerad har ett genomsnittligt p-värde på 33.0, vilket är något lägre än det genomsnittliga p-värdet på 38.7 för de svenska auktoriserade revisorer som inte deltagit i en redovisningskurs där etik varit integrerat. Resultatet visar således på att de svenska auktoriserade revisorer som inte deltagit i någon redovisningskurs där etik varit integrerat har en högre förmåga till etiskt resonemang än de som deltagit i en redovisningskurs där etik varit integrerat.

Vidare visar tabell 8 att de svenska auktoriserade revisorer som inte anser att etikkurser borde krävas som en del av universitetsstudierna har ett högre genomsnittligt p-värde, 38.9, och med det en högre förmåga till etiskt resonemang än de revisorer som anser att etikkurser skall krävas vid universitetsstudier, vilka uppvisade ett genomsnittligt p-värde på 35.2. Slutligen framkom att de svenska auktoriserade revisorer som inte ansåg att etik



bör integreras i en redovisningskurs på universitetet erhöll ett genomsnittligt p-värde på 37.0 medan de som ansåg att etik bör integreras i redovisningskurser uppvisade ett något lägre genomsnittligt p-värde på 36.4. Det erhållna genomsnittliga p-värdet för kategorin avspeglar att de svenska auktoriserade revisorer som inte ansåg att etik bör integreras i en redovisningskurs har en högre förmåga att resonera etiskt än deras kollegor som anser att etik bör vara en integrerad del av redovisningskurser. I likhet med tidigare kategorier är spridningen i p-värden stor även för de kategorier som presenteras i tabell 7 och 8, vilket visas genom standardavvikelsen för respektive indelningsgrupp.

På grund av det relativt låga urvalet i studien fanns ingen möjlighet att säkerställa resultatet genom en signifikansberäkning. Eftersom studien är explorativ och därmed syftar till att ge en indikation på de auktoriserade revisoreernas genomsnittliga p-värden, samt eventuell påverkan från faktorer, anses ändå det empiriska resultatet kunna ligga till grund för de jämförelser som genomförs i uppsatsen.



6 Analys

I kapitlet presenteras en analys av undersökningen, vilken tar sin grund i den teoretiska referensramen, tidigare forskning samt det empiriska materialet. Kapitlet är indelat utifrån de tre problemområden som är presenterade i uppsatsens inledande kapitel.

6.1 Förmåga till etiskt resonemang hos auktoriserade revisorer

Med utgångspunkt i de erhållna p-värdena kategoriserades de svenska auktoriserade revisorerna utifrån Kohlbergs tre moralutvecklingsnivåer. Som det empiriska resultatet uppvisade befinner sig de svenska auktoriserade revisorerna genomsnittligen på den konventionella nivån enligt Kohlbergs moralutvecklingsteori. Centralt för individer på den här nivån är att göra det som är rätt för gruppen och att vara snäll och det finns alltid en avsikt bakom individens handlingar¹³¹. Det skulle kunna innebära att svenska auktoriserade revisorer kan fatta beslut i moraliska dilemman utifrån viljan att göra det som är rätt för gruppen. Det skulle kunna leda till att det finns en risk att de auktoriserade revisorerna inte reflekterar över huruvida deras agerande är etiskt då avsikten med agerandet är att gynna andra gruppers intressen eller uppnå en viss avsikt. Risk kan även finnas att de svenska revisorerna fattar beslut som är gynnsamma för till exempel klienten endast för att revisorn vill vara snäll istället för att agera korrekt i den givna situationen, vilket kan leda till att revideringen av den finansiella informationen påverkas.

Dessutom är lagar och regler centrala för individer med en förmåga att resonera etiskt på den konventionella nivån. Demokratiskt fattade lagar och regler ses som viktiga och skall följas¹³², vilket kan anses vara positivt då det finns en rad lagar som reglerar och vägleder revisorernas verksamhet, till exempel i form av de yrkesetiska regler som är utformade av FAR. Viljan att följa lagar och regler skulle kunna leda till att de svenska auktoriserade revisorerna förlitar sig på regelverk för att hantera olika moraliska situationer vilket kan ses som positivt då ett flertal av reglerna är skrivna för att skydda intressenternas informationsbehov. Vidare respekterar de svenska revisorerna på den konventionella nivån auktoriteter¹³³, vilket kan leda till både positiva och negativa effekter. Om de auktoriteter som finns på revisionsbyråerna eller hos klienterna står för en god etik i sitt handlande är det positivt att de respekteras av övriga revisorer. En nackdel uppstår dock om auktoriteterna istället har en lägre förmåga till etiskt resonemang och genom det uppmuntrar till eller kräver ett mindre etiskt handlande. Det kan i sin tur få effekt på revideringen av den finansiella informationen som intressenterna grundar sina beslut på.

Forskning har även visat att påverkan från situationsberoende faktorer, som organisationskultur och arbetets karaktär, på en individs förmåga till etiskt resonemang är som störst på den konventionella nivån då individer på den nivån är mest benägna att se till andra individers beteende. Individer på högre moralutvecklingsnivåer har en mindre benägenhet att påverkas av externa faktorer. Det innebär att individer med en förmåga till etiskt resonemang jämförbart med den konventionella nivån har lättare att ta intryck av

¹³¹ Goslin, D. A. (1969)

¹³² ibid

¹³³ ibid



exempelvis förebilder samt de kollektiva normer som kan finnas inom organisationen.¹³⁴ Det är faktorer som kan få både positiva och negativa konsekvenser på revisorernas förmåga till etiskt resonemang beroende på den etiska påverkan från respektive faktor.

Vidare framkom av det empiriska resultatet att majoriteten, av de i undersökningen deltagande svenska auktoriserade revisorerna, befinner sig på den principiella nivån vilket är den högsta nivån i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Det kan tyckas förvånansvärt i och med att de svenska revisorernas genomsnittliga p-värde är jämförbart med den konventionella nivån. På den principiella nivån anser individen att lagar och regler inte alltid går att följa utan att vissa situationer kräver att andra principer får styra agerandet.¹³⁵ Dessutom är samvetet av central betydelse vid agerandet för individer på den principiella nivån och de anser att det är viktigt att genom sitt agerande skapa största möjliga nytta för största möjliga antal individer.¹³⁶ I de situationer där lagar och regler inte går att applicera torde de svenska auktoriserade revisorerna på den principiella nivån ändå fatta etiskt ”riktiga” beslut genom att de låter samvetet styra och genom att de kan anses ha en hög förmåga till etiskt resonemang. Genom det är förhoppningen att ett mindre etiskt handlande kan undvikas antingen genom att revisorn följer befintliga lagar eller genom att revisorernas samvete undanhåller dem från att agera mindre etiskt. En risk som kan uppstå med att individer på den principiella nivån själva väljer principer att rätta sig efter i sitt agerande¹³⁷ är att de principer som väljs kanske inte alltid ger upphov till ett etiskt agerande. Viktigt att uppmärksamma är att trots att revisorerna tillhör den principiella nivån är det inte säkert att de agerar mer etiskt än andra på grund av påverkan från andra personliga, sociala och kulturella faktorer¹³⁸.

Av de i studien ingående svenska auktoriserade revisorerna befinner sig det minsta antalet på den premoraliska nivån. På den här nivån är de konsekvenser som agerandet får för individen centrala¹³⁹ och revisorerna tenderar att tänka mer på vad deras agerande i olika situationer kommer att innebära för dem än huruvida deras agerande är etiskt riktigt mot till exempel klienter. Det föreligger också en risk att revisorer på den premoraliska nivån agerar utifrån vad de blir tillsagda eller utifrån egenintresse¹⁴⁰, vilket skulle kunna leda till genomförandet av ett mindre etiskt handlande. Det skulle kunna innebära att granskningen av den finansiella informationen påverkas och att en påskrift av revisionsberättelsen inte alltid innebär att den finansiella informationen håller en viss kvalitet. Om så är fallet finns risken att intressenterna vilseleds vid beslutsfattandet. Dessutom är undvikande av bestraffning viktigt för individer på den premoraliska nivån¹⁴¹. Det skulle kunna leda till att de svenska auktoriserade revisorerna anser att de kan handla mindre etiskt i en viss situation till dess att de blir bestraffade. Då den premoraliska nivån utgör den lägsta nivån av förmåga till etiskt resonemang är det betydelsefullt för den svenska revisionsbranschen att minst antal av de i studien

¹³⁴ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹³⁵ Goslin, D. A. (1969)

¹³⁶ Bergling, K. (1982)

¹³⁷ *ibid*

¹³⁸ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. *Journal of Business Ethics* (2003)

¹³⁹ Bergling, K. (1982)

¹⁴⁰ Rest, J. R. (1979)

¹⁴¹ *ibid*



deltagande auktoriserade revisorerna befinner sig på den här nivån eftersom en revisors arbetsuppgifter kräver integritet samt objektivitet.

Vid en jämförelse mellan de svenska, amerikanska och danska auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang framkom att det inte råder någon markant skillnad, utan att samtliga revisorer har en förmåga till etiskt resonemang som är hänförlig till den konventionella nivån i Kohlbergs moralutvecklingsteori. De amerikanska revisorerna uppvisar ett genomsnittligt p-värde på 39,1¹⁴² vilket är högre än de svenska revisorernas genomsnittliga p-värde på 36,6. En jämförelse med de danska auktoriserade revisorerna visar dock att de svenska revisorerna har en något högre förmåga till etiskt resonemang då de danska revisorerna har ett genomsnittligt p-värde på 35,5. Det är dock viktigt att påpeka att en majoritet av de danska revisorerna befinner sig på den premoraliska nivån medan majoriteten av de svenska revisorerna befinner sig på den principiella nivån.

Då Kohlberg i sin moralutvecklingsteori menar att individer i olika länder tenderar att ha samma moraliska utvecklingssekvens¹⁴³, och då individers personliga egenskaper generellt sett borde vara relativt lika mellan olika länder, torde skillnaderna i förmågan till etiskt resonemang främst bero på situationsberoende faktorer¹⁴⁴. En av dessa torde vara att revisionsbyråers organisationskultur skiljer sig åt mellan olika länder och att organisationer är uppbyggda på olika sätt. I länder där starka organisationskulturer är vanliga och där det ofta finns en normativ struktur på företagen kan det etiska beteendet hos de anställda styras till viss del genom att det finns normer över vad som är rätt och fel. Dessa normer, som kan användas för att leda beteendet hos de anställda, skulle kunna få effekt på förmågan till etiskt resonemang hos de auktoriserade revisorer som är verksamma på revisionsbyråerna. Vidare finns möjligheten att relationen till auktoriteter skiljer sig åt mellan Sverige, Danmark och USA. Det skulle kunna innebära att auktoriserade revisorer, i länder där det är vanligt att revisionsbyråerna har en legitim uttalad auktoritet eller förebild, påverkas av auktoritetens eller förebildens agerande och att därmed även de anställdas förmåga till etiskt resonemang påverkas. Om en revisionsbyrå har en auktoritet eller förebild som anses ha en hög förmåga att resonera etiskt finns det en stor möjlighet att övriga anställda på revisionsbyrån tar intryck av den individen och att deras förmåga till etiskt resonemang i sin tur utvecklas i en positiv riktning. På samma sätt kan det fungera i motsatt riktning om auktoriteten eller förebilden i sitt arbete har tendens att agera mindre etiskt i oklara situationer.¹⁴⁵ En möjlig förklaring till den högre förmågan att resonera etiskt hos de amerikanska auktoriserade revisorerna kan vara att universiteten i USA har insett vikten av att etik bör integreras i ekonomistudierna¹⁴⁶ då forskning har visat på ett positivt samband mellan deltagande i etikkurs och förmågan till etiskt resonemang¹⁴⁷. Det bör dock uppmärksammas att det empiriska resultatet visar att skillnaden i förmåga till etiskt resonemang hos de

¹⁴² Genomsnittligt p-värde för amerikanska revisorer på stora och små revisionsbyråer

¹⁴³ Bergling, K. (1982)

¹⁴⁴ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹⁴⁵ *ibid*

¹⁴⁶ Chesley, G. R. & Anderson, B. *Journal of Business Ethics* (2003)

¹⁴⁷ Eynon, G. et al. *Journal of Business Ethics* (1997)



auktoriserade revisorerna i de olika länderna inte är markant vilket kan innebära att ovanstående faktorer inte skiljer sig åt påfallande mellan de olika länderna.

I Shaubs studie påpekades att det vore önskvärt att öka de auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang men att det inte ansågs nödvändigt på grund av att revisorer i jämförelse med andra yrkesgrupper kan anses uppnå en acceptabel nivå¹⁴⁸. I den danska studien framkom dock att eftersom revisorer bär ansvaret för att granska företags finansiella information på ett oberoende och rättvist sätt krävs det att de har, utifrån Kohlbergs moralutvecklingsteori, den högsta förmågan till etiskt resonemang¹⁴⁹. Då resultatet för de svenska auktoriserade revisorerna hamnade på en likvärdig nivå som för de danska och de amerikanska auktoriserade revisorerna skulle det således innebära att även svenska revisorers förmåga till etiskt resonemang skulle uppnå fördelar genom att förbättras. Utifrån den tidigare forskning som presenteras i uppsatsen kan en jämförelse mellan de svenska auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang och övriga yrkesgrupper genomföras. Vid en jämförelse framkommer att de svenska revisorerna har en förmåga att resonera etiskt som är betydligt lägre än exempelvis doktorander inom moralfilosofi, juridikstudenter och läkare. De svenska auktoriserade revisorernas genomsnittliga p-värde är dessutom lägre än en genomsnittlig vuxens p-värde.¹⁵⁰ Det här kan vara ytterligare bevis för att de svenska auktoriserade revisorernas förmåga att resonera etiskt skulle behöva ökas. Hänsyn bör dock tas till att jämförelsen är gjord utifrån amerikanska yrkesgrupper varpå en jämförelse med svenska yrkesgrupper kanske skulle ha resulterat i ett annat utfall.

6.2 Förmåga till etiskt resonemang i stora respektive små revisionsbyråer

Av den genomförda studien framkom att svenska auktoriserade revisorer som är verksamma på de revisionsbyråer som i studien klassificerats som små har ett genomsnittligt högre p-värde än de auktoriserade revisorerna på de stora revisionsbyråerna. Det bör dock tilläggas att skillnaden inte är markant. Det är ett resultat som inte följer det mönster som framkom i de amerikanska studierna där istället de auktoriserade revisorerna på de stora revisionsbyråerna uppvisade ett genomsnittligt högre p-värde och därigenom kunde anses ha en högre förmåga till etiskt resonemang än de auktoriserade revisorerna på de små revisionsbyråerna¹⁵¹.

En orsak som skulle kunna bidra till att revisorer som är verksamma på små revisionsbyråer har ett genomsnittligt högre p-värde, vilket är i linje med det empiriska resultatet, är att deras arbete i större utsträckning omfattar ansvaret att lösa återkommande moraliska konflikter. Anledningen till det skulle kunna vara att revisorerna på de små revisionsbyråerna i allmänhet granskar mindre bolag på egen hand varpå de blir tvungna att fatta beslut enskilt. Då en individ som arbetar enskilt ofta utsätts för upprepade moraliska dilemman råder en större möjlighet till moralutveckling än om individen inte

¹⁴⁸ Shaub, M. K. Journal of accounting Education (1994)

¹⁴⁹ Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C. A. Journal of Business Ethics (2003)

¹⁵⁰ Shaub, M. K. Journal of accounting Education (1994)

¹⁵¹ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)



befinner sig i den situationen¹⁵². På så sätt borde de auktoriserade revisorerna på de små revisionsbyråerna ha en större potential att utveckla sin förmåga till etiskt resonemang.

Vid inledningen av uppsatsarbetet förmodade författarna att de auktoriserade revisorerna på de stora revisionsbyråerna skulle ha en högre förmåga till etiskt resonemang än de auktoriserade revisorerna på de små revisionsbyråerna i Sverige. Det eftersom orsakerna till skillnaden i p-värde som framkom i de amerikanska studierna också antogs föreligga inom den svenska revisionsbranschen. I den amerikanska studien genomförd av Eynon, Hill och Stevens förklarades exempelvis skillnaden i det genomsnittliga p-värdet genom att de små revisionsbyråerna ofta har behovet av att fokusera på tillväxt och intäktsgenerering vilket skulle kunna försvåra upprätthållandet av den auktoriserade revisorns oberoende¹⁵³. Då de små revisionsbyråerna i Sverige, enligt författarna, torde uppleva en viss konkurrens från de stora revisionsbyråerna ansågs det troligt att samma omständigheter finns i Sverige och att de små revisionsbyråerna således skulle bli tvungna att koncentrera sig på att attrahera kunder och skapa ett bra resultat. Det i sin tur antogs påverka deras beslutsfattande i olika dilemman och därmed även deras genomsnittliga p-värde. Det empiriska resultatet visar dock att det här sambandet inte representerar situationen i Sverige.

En annan anledning som ansågs skulle kunna påverka skillnaden i p-värde mellan de olika revisionsbyråerna är de omständigheter som föreligger inom olika organisationer. Eftersom auktoriserade revisorer verksamma på de stora revisionsbyråerna i större utsträckning än revisorerna på de små revisionsbyråerna är omgivna av ett stort antal individer i samma position skulle det kunna innebära att dessa auktoriserade revisorer har möjligheten att rådfråga någon kollega eller annan referent vid ett moraliskt dilemma. I och med att de stora revisionsbyråerna i större utsträckning reviderar stora företag är det dessutom vanligt att fler än en auktoriserad revisor är delaktig i revideringen. Det skulle kunna innebära att revisorer som i huvudsak reviderar företag av den här storleken sällan tar beslut i tvetydiga situationer på egen hand, utan istället har de någon annan revisor att diskutera ärendet med. Dessutom antogs revisorerna på stora revisionsbyråer ha större möjlighet till rollövertagande då arbeten inom stora organisationer ofta innefattar möjligheten att vara i centrum vid beslutsfattande och kommunikation inom en grupp. Det innebär vidare att de därigenom skulle kunna ha större potential till moralutveckling¹⁵⁴. Dessa faktorer skulle, i motsats till det empiriska resultatet, ha visat på en fördel för de auktoriserade revisorerna på de stora revisionsbyråerna då det troligtvis skulle ha påverkat det genomsnittliga p-värdet i en positiv riktning.

6.3 Övriga faktors påverkan på förmåga till etiskt resonemang

Nedan presenteras en analys av påverkan på förmågan till etiskt resonemang från kön, ålder och antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor samt utbildning inom etik.

¹⁵² Trevino, L. Academy of Management Review (1986)

¹⁵³ Eynon, G. et al. Journal of Business Ethics (1997)

¹⁵⁴ Trevino, L. Academy of Management Review (1986)



6.3.1 Etisk förmåga hos kvinnor och män

I den empiriska undersökningen framkom att kvinnliga auktoriserade revisorer har en högre förmåga till etiskt resonemang än manliga auktoriserade revisorer, vilket är ett resultat som överensstämmer med de amerikanska studierna. Med anledning av resultatet i en av de amerikanska studierna framhövdes idén att öka andelen kvinnliga revisorer på revisionsbyråerna med förhoppningen om att således även öka förmågan till etiskt resonemang inom revisionsbyrå¹⁵⁵. Anledningen till att det finns en skillnad i manliga och kvinnliga auktoriserade revisorers genomsnittliga p-värde torde bland annat vara att kvinnor och mäns förmåga till etiskt resonemang utvecklas olika beroende på skillnader i uppfostran¹⁵⁶. Kvinnors identitet utvecklas till att bli mer relations- och omsorgsinriktad och det kvinnor anser vara viktigt är att bry sig om omvärldens åsikter och värderingar. Mäns identitet å andra sidan blir mer inriktad mot oberoende och de löser moraliska dilemman genom regler och utifrån ett rättviseperspektiv.¹⁵⁷ Utifrån det här resonemanget torde manliga revisorer ha en större potential att vid moraliska dilemman agera utifrån ett rättviseperspektiv och utifrån regler. Kvinnliga auktoriserade revisorer skulle utifrån ovanstående resonemang kunna ha svårt att fokusera på vad som upplevs etiskt korrekt och istället sätta andra individers åsikter i fokus. Om de individer som befinner sig i den kvinnliga revisorns omvärld inte har en hög förmåga till etiskt resonemang finns risken att även den kvinnliga auktoriserade revisorn agerar på ett mindre etiskt sätt. Utifrån det resultat som framkom i det empiriska resultatet står dock det här resonemanget i strid med vad undersökningen reflekterar, då kvinnliga auktoriserade revisorers genomsnittliga p-värde var högre än genomsnittligt p-värde för deras manliga kollegor. Vidare skulle kvinnors fokus på och påverkan av omvärldens åsikter kunna innebära att kvinnor i större utsträckning påverkas av situationsberoende faktorer i sitt agerande, vilket kan få både positiva och negativa effekter på de kvinnliga revisorernas agerande. Kvinnornas benägenhet att se till andras åsikter skulle dock kunna ha en positiv inverkan på förmågan att resonera etiskt då de strävar efter att agera etiskt eftersom de är måna om att omvärlden skall uppfatta dem som etiska individer.

En anledning som framförts ligga till grund för att kvinnor skulle ha en högre förmåga till etiskt resonemang än män är att män, främst i yngre åldrar, är mer mottagliga för yttre faktorer som kan påverka beslutsfattandet i ett moraliskt dilemma. Det skulle kunna innebära att män som befinner sig i oprövade situationer och som är osäkra på sina egna värderingar lättare tar intryck av till exempel andra individers bedömningar.¹⁵⁸ Ytterligare en anledning som kan bidra till att det finns skillnader i manliga och kvinnliga auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang är att olika individer tar olika stort intryck av externa sociala faktorer i tvetydiga situationer. Vissa individer tar lättare intryck av andra vid sitt beslutsfattande, även om dessa nödvändigtvis kanske inte alltid kan anses ha ett etiskt beslutsfattande, medan andra litar på sina egna åsikter.¹⁵⁹ Om det är så att det i regel finns någon skillnad mellan män och kvinnors beroende av externa faktorer skulle det kunna vara ytterligare en anledning bakom det empiriska resultatet. En

¹⁵⁵ Eynon, G. et al. *Journal of Business Ethics* (1997)

¹⁵⁶ Peterson, D. et al. *Journal of Business Ethics* (2001)

¹⁵⁷ Gilligan, C. (1982)

¹⁵⁸ Peterson, D. et al. *Journal of Business Ethics* (2001)

¹⁵⁹ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)



annan möjlig förklaring till skillnaden i p-värde mellan kvinnliga och manliga auktoriserade revisorer skulle kunna vara att det i allmänhet finns olikheter i kvinnor och mäns självkänsla. Individer med en stark självkänsla har lättare att stå emot impulser från andra eller omgivningen och de är mer benägna att agera utifrån vad de anser är rätt än personer med lägre självkänsla.¹⁶⁰ Skillnaden i p-värde mellan de manliga och kvinnliga auktoriserade revisorerna skulle möjligtvis kunna påvisa att en sådan skillnad gällande självkänsla föreligger mellan könen.

6.3.2 Etisk förmåga hos individer i olika åldrar och yrkesnivåer

Det empiriska resultatet visar, i likhet med de amerikanska studierna, att svenska auktoriserade revisorers förmåga till etiskt resonemang minskar i takt med åldern. Det är ett resultat som skiljer sig från det allmänna mönstret beträffande ålder och förmåga till etiskt resonemang då individers förmåga vanligtvis brukar stiga i takt med åldern¹⁶¹. Trots utvecklingen, att förmågan till etiskt resonemang minskar med ålder för revisorer, anser dock inte tidigare forskning inom området att revisionsbyråerna endast skall anställa yngre medarbetare för att öka förmågan till etiskt resonemang inom revisionsbyrån¹⁶².

En möjlig orsak till den sjunkande förmågan att resonera etiskt i takt med en stigande ålder skulle kunna vara att nyanställda revisorer oftast inte har samma ansvarsområden som de något äldre revisorerna varpå de inte hamnar i moraliska dilemman i samma utsträckning. De är exempelvis inte ansvariga för debitering eller påskrift av revisionsberättelserna¹⁶³, vilket gör att de sällan befinner sig i positioner där deras förmåga till etiskt resonemang sätts på prov. Den här förklaringen kan dock ifrågasättas då samtliga av de svenska revisorer som deltog i studien var auktoriserade och därigenom antas skriva under revisionsberättelser och också borde ha ett ansvar för att debitera klienter. Dock kan de kanske vara så att ansvaret för revisionsuppdraget och debitering ökar med ålder. Enligt Shaubs studie antogs dessutom att auktoriserade revisorer med hög förmåga till etiskt resonemang i regel lämnar revisionsbyråerna innan de når manager eller partnernivå¹⁶⁴, vilket även kan vara en förklarande faktor för utvecklingen hos de undersökta svenska auktoriserade revisorerna.

Enligt forskning inom området kan en vuxen individs moralutveckling kopplas till utbildning och arbetslivserfarenhet¹⁶⁵. Det kan innebära att individer på höga positioner till exempel chefers förmåga att resonera etiskt ökar ju äldre de blir vilket också skulle kunna innebära att personer i dessa positioner har en högre förmåga till etiskt resonemang.¹⁶⁶ De svenska auktoriserade revisorerna uppvisar dock inte det här mönstret då förmågan till etiskt resonemang är lägre i åldersgruppen 54 till 65 år än i de två yngsta åldersgrupperna. Dock är det viktigt att uppmärksamma att åldersintervallet 25 till 30 år

¹⁶⁰ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹⁶¹ Peterson, D. et al. *Journal of Business Ethics* (2001)

¹⁶² Eynon, G. et al. *Journal of Business Ethics* (1997)

¹⁶³ *ibid*

¹⁶⁴ Shaub, M. K. *Journal of Accounting Education* (1994)

¹⁶⁵ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹⁶⁶ Peterson, D. et al. *Journal of Business Ethics* (2001)



endast består av en individ. Vidare minskar förmågan till etiskt resonemang med ökade antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor. De svenska revisorer som endast varit yrkesverksamma som auktoriserade i ett till fem år uppvisar ett högre genomsnittligt p-värde än de som varit auktoriserade i mer än tio år. Det här resultatet står i strid med den forskning som påvisar att arbetserfarenhet har en positiv inverkan på en individs förmåga till etiskt resonemang genom att arbete stimulerar vuxna individers moralutveckling¹⁶⁷. Det här väcker frågan varför inte ökad arbetserfarenhet inom revisionsbranschen leder till en positiv effekt på förmågan att resonera etiskt. En möjlig anledning, enligt författarna, skulle kunna vara att de auktoriserade revisorer som är äldre, och med det även har varit yrkesverksamma som auktoriserade längre, inte själva granskar den finansiella informationen i samma utsträckning. Istället är det möjligt att de i större utsträckning undertecknar den, av de yngre kollegorna, reviderade informationen. Vidare kan det vara så att arbetsuppgifterna med tiden blir alltmer rutinartade, varpå inte samma positiva inverkan på förmågan till etiskt resonemang uppstår. Tendensen att förmågan till etiskt resonemang hos svenska auktoriserade revisorer minskar med ålder kan anses negativ genom att auktoriserade revisorer på högre yrkesnivåer kan antas ha större ansvar för det utförda arbetet inom revisionsbyrån.

Personliga faktorer kan ha en inverkan på en individs förmåga till etiskt resonemang. Olika individer tar olika stort intryck av externa sociala faktorer i sitt etiska agerande.¹⁶⁸ Yngre individer har en tendens att i större utsträckning ta intryck av yttre faktorer än andra individer.¹⁶⁹ Det här torde medföra att förmågan till etiskt resonemang hos de yngsta åldersgrupperna av svenska auktoriserade revisorer skulle påverkas negativt, vilket dock inte det empiriska resultatet uppvisar. Även här är det dock viktigt att observera att åldersintervallet 25 till 30 år endast består av en individ. En risk som kan uppstå i och med att förmågan till etiskt resonemang minskar med ålder för de svenska auktoriserade revisorerna är att de yngre auktoriserade revisorerna som är mer beroende av externa sociala faktorer vänder sig till överordnade individer inom byrån som då har en lägre förmåga till etiskt resonemang för att få hjälp vid moraliska dilemman¹⁷⁰. För att hindra den negativa utveckling av förmågan till etiskt resonemang som sker med ökad ålder skulle revisionsbyråerna till exempel kunna skapa en organisationskultur med bra förebilder och auktoriteter vars åsikter de anställda kan ta intryck av och genom att utbilda de anställda i förmågan att lösa etiska konflikter.¹⁷¹

Det empiriska resultatet som påvisar att förmågan till etiskt resonemang minskar med ökat antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor stämmer överens med resultatet från Shaubs studie över genomsnittligt p-värde för amerikanska auktoriserade revisorer på olika yrkesnivåer. Shaub framför i sin studie en rad tänkbara förklaringar till den här utvecklingen¹⁷², vilka också kan tänkas vara giltiga för de svenska auktoriserade revisorerna. En av de tänkbara förklaringar som lyfts fram är att antalet kvinnor minskar

¹⁶⁷ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹⁶⁸ *ibid*

¹⁶⁹ Peterson, D. et al. *Journal of Business Ethics* (2001)

¹⁷⁰ Trevino, L. *Academy of Management Review* (1986)

¹⁷¹ *ibid*

¹⁷² Shaub, M. K. *Journal of accounting Education* (1994)



på de högre yrkesnivåerna¹⁷³, vilket skulle kunna ge en negativ effekt på förmågan att resonera etiskt då kvinnliga auktoriserade revisorer uppvisade ett högre genomsnittligt p-värde än manliga auktoriserade revisorer. En av orsakerna till att de kvinnliga revisorerna minskar på de högre yrkesnivåerna torde kunna vara kvinnors uppfattning om att familjerollen och högre yrkesnivåer inte går att kombinera¹⁷⁴. Ytterligare faktorer som kan ha inverkan på förmågan till etiskt resonemang hos revisorer på olika yrkesnivåer är personlig utveckling samt förmågan att attrahera nya klienter. Vidare kan en ytterligare tänkbar förklaring vara att revisionsbyråerna har en etisk kultur där auktoriserade revisorer med en liknande inställning till etik som revisorer på högre yrkesnivåer belönas. Det kan få till följd att förmågan till etiskt resonemang minskar på de högre yrkesnivåerna. Dessutom kan det vara så att de yngre auktoriserade revisorerna skapar en social miljö i revisionsbyrån som kan leda till en utveckling av förmågan till etiskt resonemang.¹⁷⁵

6.3.3 Påverkan på förmågan till etiskt resonemang från utbildning inom etik

Det empiriska resultatet visade att ingen av de auktoriserade revisorerna som medverkat i undersökningen har deltagit i någon etikkurs under universitetsstudierna. Det är ett resultat som anses vara viktigt att uppmärksamma då tidigare studier visar på ett positivt samband mellan förmåga till etiskt resonemang och utbildning inom etik¹⁷⁶, vilket borde visa på vikten av att auktoriserade revisorer tar del av utbildning i etik. Dock kan ifrågasättas vad som avses med utbildning inom etik då omfattningen av en sådan utbildning inte framkommit i tidigare forskning inom området. Anledningen till det positiva sambandet mellan utbildning inom etik och förmåga till etiskt resonemang borde bero på att kurserna skapar medvetenhet om etik och kanske leder till att individen agerar på ett annorlunda sätt vid ett moraliskt dilemma. I USA har innebörden av utbildning inom etik fått ökad relevans och universitet har valt att erbjuda kurser i etik.¹⁷⁷ För att skapa en medvetenhet om etik och för att uppnå en hög förmåga till etiskt resonemang hos bland annat blivande svenska auktoriserade revisorer borde liknande möjlighet till utbildning erbjudas vid svenska universitet. Det skulle innebära att studenter, redan innan de beger sig in i arbetslivet, förstår vikten av att agera etiskt. Det skulle också kunna innebära att individens beteende på längre sikt blir mer naturligt etiskt¹⁷⁸.

12 auktoriserade revisorer, av de 32 som deltog i studien, hade medverkat i en redovisningskurs där etik var integrerat. I studien framkom dock att dessa tolv auktoriserade revisorers genomsnittliga p-värde var lägre än de revisorers p-värde som inte deltagit i någon redovisningskurs med integrerad etik. Även i det här fallet har det inte framkommit i tidigare forskning inom området vad som avses med integrerad etikkurs. I tidigare studier, och enligt övrig teori, anses utbildning inom etik ha en positiv

¹⁷³ Shaub, M. K. Journal of Accounting Education (1994)

¹⁷⁴ ibid

¹⁷⁵ ibid

¹⁷⁶ ibid

¹⁷⁷ Chesley, G. R. & Anderson, B. Journal of Business Ethics (2003)

¹⁷⁸ Borkowski, S. C. & Ugras, Y. J. Journal of Business Ethics (1998)



påverkan på förmågan till etiskt resonemang¹⁷⁹. Ett undantag är dock etikkurser som är integrerade i redovisningskurser där det i en av de amerikanska studierna¹⁸⁰, i likhet med den här uppsatsen, framkom ett negativt samband. En anledning till det negativa sambandet skulle enligt författarna kunna bero på att revisorer som deltagit i en redovisningskurs med integrerad etik tenderar att fokusera mer på utbildningen inom redovisning än den som berör etiken. Det eftersom redovisningen kanske upplevs som mer användbar och mer konkret än den undervisning som behandlar agerandet i moraliska dilemman. Det skulle också kunna bero på svårigheten att finna lämpliga professorer som har kunskaper inom både ekonomi och etik¹⁸¹ varpå kursens kvalitet kan minska. Dessutom är etik ett ämne som på senare tid fått ökad uppmärksamhet varpå det skulle kunna innebära att det inte är förrän nu som yrkesverksamma individer inser relevansen av att handla etiskt. Det kanske skulle kunna innebära att om en etikkurs undervisades idag, hade uppmärksamheten och intresset kanske varit större hos deltagarna.

Vidare framgick att majoriteten av de auktoriserade revisorerna anser att en etikkurs borde krävas som en del av universitetsstudierna. Vad som dock kan anses förvånansvärt är att de som anser att en etikkurs borde krävas som en del av universitetsstudierna har ett genomsnittligt lägre p-värde än de som inte är av samma åsikt. I en annan undersökning framkom att 90 procent av revisorerna som deltog i studien ansåg att etiskt beteende skall läras ut under hela individens utbildning.¹⁸² Dessutom framkom i den studien, till skillnad från i uppsatsens empiriska resultat, att de revisorer som anser att utbildning i etik på universitetsnivå borde genomföras har en högre förmåga till etiskt resonemang än de som inte är av den åsikten.¹⁸³ Det kan dock anses positivt att de svenska auktoriserade revisorerna som inte anser att en etikkurs borde krävas som en del av universitetsstudier har en högre förmåga till etiskt resonemang än de som anser att etikkurs borde krävas, eftersom det innebär att de som är i störst behov av utbildning inom etik är de som är mest benägna att delta frivilligt i en sådan kurs. Risken med frivilliga kurser i etik är dock att vissa auktoriserade revisorer undviker att delta i utbildningen varpå det alltid kommer att finnas verksamma auktoriserade revisorer med en lägre förmåga till etiskt resonemang. Med anledning av det här resonemanget, samt eftersom förmågan till etiskt resonemang enligt forskning ökar av utbildning inom etik, anses att utbildning inom etik borde vara en obligatorisk del av studierna vid de svenska universiteten. Det skulle innebära att samtliga nytexaminerade studenter vid svenska universitet skulle besitta en viss förmåga till etiskt resonemang samt att de troligtvis skulle vara mer medvetna om vikten av att agera etiskt på sin arbetsplats.

Slutligen visade det empiriska resultatet att majoriteten av de auktoriserade revisorerna är positiva till att etik borde utgöra en del av redovisningskurser. Även i det här fallet hade de auktoriserade revisorerna som har en positiv inställning till frågeställningen ett lägre genomsnittligt p-värde än de som inte anser att etik bör vara en del av

¹⁷⁹ Borkowski, S. C. & Ugras, Y. J. *Journal of Business Ethics* (1998)

¹⁸⁰ *ibid*

¹⁸¹ Oddo, A. R. *Journal of Business Ethics* (1997)

¹⁸² Eynon, G. et al. *Journal of Business Ethics* (1997)

¹⁸³ *ibid*



Analys



redovisningskurserna. På samma sätt som i ovanstående resonemang kan det resultatet tyckas vara positivt då det antyder att de som är i störst behov av utbildning inom etik är de som har störst potential att medverka i en redovisningskurs med integrerad etik.



7 Slutsats

I kapitlet beskrivs de slutsatser som konstaterats utifrån den presenterade analysen. Slutsatserna framställs utifrån de tre problemområden som framkommer i uppsatsens inledande kapitel. Slutligen framkommer författarnas förslag till fortsatt forskning.

7.1 Förmåga till etiskt resonemang hos auktoriserade revisorer

Utifrån den genomförda undersökningen kan slutsatsen dras att de svenska revisorerna uppvisade en förmåga att resonera etiskt tillhörande den konventionella nivån i Kohlbergs moralutvecklingsteori. Det är den andra av tre nivåer och genom en revisors behov av integritet och oberoende i sin yrkesverksamhet anser författarna att de auktoriserade revisorerna bör sträva efter att nå upp till en högre förmåga till etiskt resonemang. Ytterligare bevis för att de svenska revisorernas förmåga att resonera etiskt bör förbättras utgörs av det faktum att de svenska revisorerna uppvisade ett lägre genomsnittligt p-värde än en rad andra yrkesgrupper i form av till exempel läkare, juridikstudenter och doktorand inom moralfilosofi och statskunskap. Det här resonemanget förstärks av det faktum att kategorin genomsnittlig vuxen också erhöll ett högre genomsnittligt p-värde än de svenska revisorerna. Vidare kan även konstateras att revisorer som yrkesgrupp bör öka sin förmåga till etiskt resonemang. I studien framkom vissa skillnader att resonera etiskt mellan auktoriserade revisorer i Sverige, Danmark och USA, men skillnaderna var dock inte markanta. Revisorer i samtliga, i studien deltagande, länder befinner sig på den konventionella nivån. Utifrån det resultatet kan dessutom fastställas att det inte verkar föreligga några större skillnader i de faktorer som påverkar en individs förmåga att resonera etiskt mellan de i studien deltagande länderna samt att det inte går att urskilja att auktoriserade revisorer i något av de deltagande länderna skulle vara bättre på att hantera moraliska dilemman utifrån sin förmåga att resonera etiskt.

Då forskning visat att påverkan från situationsberoende faktorer, som organisationskultur och arbetets karaktär, på en individs förmåga till etiskt resonemang är som störst på den konventionella nivån anser författarna att dessa faktorer kan tillämpas i strävan efter att öka revisorernas förmåga till etiskt resonemang. Det kan göras genom att till exempel skapa bra förebilder för revisorerna, då referenser och förebilder till stor del påverkar en individs etiska beteende. Dessutom kan revisionsbyråerna påverka de anställdas etiska handlande genom att lyfta fram auktoriteter med hög förmåga till etiskt resonemang då det är troligt att revisorerna kommer att ta intryck av auktoriteternas order istället för att agera utifrån vad revisorerna själva anser är korrekt. Revisionsbyråerna kan dessutom genom att etablera kollektiva normer över vad som är rätt och fel styra revisorernas agerande inom revisionsbyrån och ge dem vägledning i oklara situationer. En ytterligare situationsberoende faktor som kan påverka förmågan till etiskt resonemang är att öka en individs ansvar att lösa moraliska dilemman, vilket kan ske genom att decentralisera organisationen. Genom att öka möjligheten för revisorerna att ta ansvar vid moraliska dilemman kommer de att ha större framsteg i sin moralutveckling.



7.2 Förmåga till etiskt resonemang i stora respektive små revisionsbyråer

Genom det empiriska resultatet kunde konstateras att revisorer på de små revisionsbyråerna i Sverige uppvisade ett något högre genomsnittligt p-värde än sina kollegor på de stora revisionsbyråerna. Det är dock viktigt att notera att skillnaden i resultatet inte var avsevärt stor varpå det inte anses möjligt att fastställa någon slutsats om att revisorerna på de små revisionsbyråerna besitter en högre förmåga till etiskt resonemang. Det innebär således även att revideringen av ett företags finansiella information, utifrån förmågan att resonera etiskt, inte borde påverkas av huruvida revisorn är verksam vid en stor eller liten revisionsbyrå.

Anledningen till, den dock något obetydliga, skillnaden i det empiriska resultatet skulle dock kunna förklaras genom att de situationsberoende faktorerna, som har en positiv inverkan på förmågan att resonera etiskt hos revisorerna på de små revisionsbyråerna, väger en aning tyngre än de faktorer som är till fördel för revisorerna på de stora revisionsbyråerna i studien. Ett exempel skulle kunna vara att revisorerna på de små revisionsbyråerna i större utsträckning får kontinuerlig träning i moraliska dilemman då de i högre grad utför sitt arbete enskilt. Eftersom skillnaden är ansenligt låg kan det dock inte konstateras att det här resonemanget är riktigt, utan istället skulle det endast kunna påvisa att det gäller för de i studien deltagande revisionsbyråerna

Vid inledningen av uppsatsen antog författarna att revisorer på stora revisionsbyråer skulle uppvisa en högre förmåga till etiskt resonemang. Anledningen till det var dels eftersom det framkommit i andra studier samt dels att revisorerna på de små revisionsbyråerna antogs uppleva större fokus på intäktsgenerering samt tillväxt vilket förmodades påverka deras förmåga att resonera etiskt negativt. Då möjligheten kan finnas att även uppsatsens målgrupp skulle kunna ha den här uppfattningen anser författarna att det är viktigt att framhäva det empiriska resultatet vilket visar på motsatsen.

7.3 Faktors påverkan på förmåga till etiskt resonemang

Nedan presenteras de slutsatser som fastställts utifrån påverkan på förmågan till etiskt resonemang från kön, ålder och antal yrkesverksamma år samt utbildning inom etik.

7.3.1 Etisk förmåga hos kvinnor och män

Utifrån det empiriska resultatet kan det konstateras att det finns en skillnad mellan kvinnliga och manliga revisorers förmåga att resonera etiskt då kvinnliga revisorer uppvisar ett högre genomsnittligt p-värde. Det överensstämmer även med de andra studierna som presenterats i uppsatsen. Då de kvinnliga och manliga revisorerna i studien befinner sig inom likartade organisationer, borde det innebära att de har samma utgångspunkt gällande omfattningen av bland annat situationsberoende faktorer. Däremot skulle det kunna innebära att mottagligheten från faktorerna skiljer sig åt avseende kön. Enligt studien skulle det innebära att kvinnliga revisorer är mer mottagliga för positiva situationsberoende faktorer och att de i större utsträckning tar vara på exempelvis möjligheten till rollövertagande, lösning av moraliska konflikter med mera. Anledningen till att kvinnor i allmänhet skulle vara mer mottagliga för ovanstående faktorer skulle



kunna bero på deras allmänna benägenhet att se till omgivningen och ta intryck av den. Kvinnors tendens att bry sig om omvärldens åsikter och värderingar skulle också kunna innebära att de i större utsträckning anstränger sig för att agera etiskt då de är angelägna om att omgivningen skall uppfatta dem som etiska individer.

Slutligen anser författarna att revisionsbyråerna inte bör rekommenderas att öka antalet kvinnliga revisorer inom organisationen med avsikten att öka förmågan till etiskt resonemang inom revisionsbyrån. Uppsatsens författare menar att det torde finnas andra sätt att öka förmågan till etiskt resonemang då det ur andra synvinklar borde gynna revisionsbyråerna med en jämlik fördelning mellan män och kvinnor. Ett sätt att åtgärda problemet skulle kunna vara att förse de anställda med kontinuerlig utbildning inom etik för att öka revisorernas medvetenhet om etik då träning och utbildning inom etik leder till moralutveckling. Ett annat sätt vore att revisorerna arbetar i team med en jämn fördelning kvinnliga och manliga revisorer. På så sätt skulle de manliga revisorerna kunna lära av de kvinnliga revisorernas resonemang vid etiska dilemman och vice versa. Det här är dock en lösning som kan vara svår att tillämpa i de små revisionsbyråerna då de auktoriserade revisorerna ofta har enskilt ansvar över ett uppdrag, varpå utbildning inom etik blir av extra stor vikt i dessa sammanhang.

7.3.2 Etisk förmåga hos individer i olika åldrar och yrkesnivåer

Utifrån det empiriska resultatet kan slutsatsen fastställas att de svenska auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang minskar med ökad ålder och antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor. Den här utvecklingen stöds även av en liknande utveckling hos de amerikanska revisorerna. Anledningar som enligt författarna kan leda till det negativa sambandet är att nyanställda revisorer oftast inte har samma ansvarsområden som äldre mer erfarna revisorer varpå de yngre revisorerna mer sällan befinner sig i moraliska dilemman där deras förmåga att resonera etiskt sätts på prov. Vidare anser författarna att en ytterligare anledning kan vara att antalet kvinnor minskar på de högre yrkesnivåerna då kvinnor har en uppfattning om att familjrollen inte går att kombinera med högre yrkesnivåer. Enligt författarna är den minskade förmågan till etiskt resonemang med ökad ålder negativ då en revisors ansvar antas öka med ålder. Vidare anses det negativa sambandet mellan ålder, antal yrkesverksamma år och förmågan till etiskt resonemang ofördelaktigt då yngre revisorer i större utsträckning tar intryck av sina äldre kollegor vid moraliska dilemman.

Utifrån det resultat som framkommit torde det kunna konstateras att revisionsbyråerna skulle inrikta sig på att anställa yngre medarbetare. Författarna anser dock att andra aspekter, i form av till exempel yrkeserfarenhet, skulle gå förlorad om endast yngre medarbetare anställdes. Istället vill författarna betona vikten av etiskt träning och utbildning för de auktoriserade revisorerna för att kunna förbättra och utveckla de äldre revisorernas förmåga att resonera etiskt och för att bibehålla de yngre medarbetarnas förmåga till etiskt resonemang.



7.3.3 Påverkan på förmågan till etiskt resonemang från utbildning inom etik

Då ingen av de i uppsatsen medverkande revisorerna hade deltagit i någon etikkurs på universitetet kunde inte någon slutsats fastställas huruvida utbildning i etik påverkar de svenska auktoriserade revisorernas förmåga till etiskt resonemang. Utifrån ovanstående resonemang påvisades tydligt avsaknaden av utbildning inom etik vid de svenska universiteten. Då tidigare studier kunnat konstatera ett positivt samband mellan utbildning inom etik och förmåga till etiskt resonemang, är det av stor betydelse att universiteten i Sverige följer utvecklingen i USA och erbjuder studenter möjligheten till etikkurser. Genom att erbjuda sådana kurser skulle bland annat revisorernas medvetenhet av betydelsen att agera etiskt öka.

En frågeställning som uppkommer i samband med utbildning inom etik på universiteten är huruvida etikkurserna skall genomföras separat eller integrerat i exempelvis ekonomikurser. Det torde finnas en osäkerhet med att integrera etik i andra ekonomikurser då det finns en risk att kursens deltagare inte tillgodogör sig etiken utan istället fokuserar på ekonomin vilken kanske uppfattas som mer gripbar. Eftersom studier visat på olika resultat gällande vilken typ av kurs som är mest användbar borde det dock vara att föredra att prova de olika alternativen för att sedan utvärdera vilket som är mest lämpligt att tillämpa i Sverige. Slutligen önskas påpeka att det anses positivt att de auktoriserade revisorerna som inte anser att en etikkurs borde krävas som en del av universitetsstudier eller integrerat i en redovisningskurs har en högre förmåga till etiskt resonemang än de som är av motsatt åsikt. Det innebär följaktligen att de som är i störst behov av utbildning inom etik är de som har störst villighet att delta i en sådan kurs.

7.4 Förslag till fortsatt forskning

Då uppsatsen är en explorativ studie syftar den till att ge en indikation på vad som kan vara intressant att undersöka i fortsatt forskning. Inledningsvis rekommenderas att genomföra en liknande undersökning men med ett större urval, varpå möjligheten att säkerställa samband skulle öka. Dessutom torde det vara intressant att genomföra ytterligare jämförelser mellan auktoriserade revisorer i olika länder för att utreda huruvida förmågan till etiskt resonemang skiljer sig åt. Vidare skulle även urvalsgruppen kunna utvidgas till att även omfatta lägre yrkesnivåer inom revisionsbyråerna till exempel revisorsassistenter. Dessutom skulle en liknande studie kunna utföras på andra yrkesgrupper i Sverige. För att utforska anledningarna till eventuella skillnader i förmågan att resonera etiskt mellan olika kategorier skulle en liknande undersökning kunna kompletteras med intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer. Slutligen bör det undersökas hur tillämpbart DIT är i Sverige då vissa av testets moraliska dilemman kan uppfattas vara uppbyggda på situationer ur det amerikanska samhället. Dessutom skulle ett nytt test för att utvärdera förmågan till etiskt resonemang, anpassat efter svenska förhållanden, kunna utformas.



Källförteckning

- Almgren, J. (2004-03-30) *Bonusmiljoner till Skandiadirektörer*, Svenska Dagbladet
- Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994) *Företagsekonomisk metodlära*, (andra upplagan) Studentlitteratur, Lund
- Beck-Friis, U. (2004-02-25) *Etik och moral trend inom näringslivet*, Svenska Dagbladet
- Bergling, K. (1982) *Moralutveckling, Bedömning av rätt och orätt från barndom till vuxen ålder*, Liberförlag, Stockholm
- Bergman Marcus, C. Holm, A. (2003) *FARs nya yrkesetiska regler*, Balans nr 5
- Borkowski, S.C. & Ugras, Y.J. (1998) *Journal of Business Ethics* 17:1117-1127, *Business Students and Ethics: A Meta-Analysis*,
- Brytting, T. (1998) *Företagsetik*, Liber AB, Malmö
- Chesley, G.R. & Anderson, B. (2003) *Journal of Business Ethics* 1:217-219, *Are university professors qualified to teach ethics?*
- Christoffersson, L. Emanuelsson, J. & Ryvallius, A. (2002) *Analysmodellen -ett ökat förtroende för revisorn?*
- Chodorow, N. (1978) *Femininum-Maskulinum*, Bokförlaget Natur och Kultur, Stockholm
- Dahmström, K. (2000) *Från datainsamling till rapport: att göra en statistisk undersökning*, Studentlitteratur, Lund
- Ejvegård, R. (1996) *Vetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund
- Elm, D.R. & Weber, J. (1994) *Journal of Business Ethics* 13: 341-355, *Measuring Moral Judgment: The Moral Judgment Interview or the Defining Issues Test?*
- Eynon, G. et al. (1997) *Journal of Business Ethics* 16: 1297-1309, *Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession*
- FARs Samlinsvolym Del II, (2004) FAR Förlag AB, Stockholm
- Gilligan, C. (1982) *Med kvinnors röst*, Bokförlaget Prisma, Stockholm
- Goslin, D.A. (1969) *Handbook of socialization theory and research*, Rand McNally and Company, Chicago



- Hartman, J. (1998) *Vetenskapligt tänkande. Från kunskapsteori till metodteori*, Studentlitteratur, Lund
- Holme, I.M. & Solvang, B.K. (1997) *Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder*, (andra upplagan) Studentlitteratur, Lund
- Huldschiner, H. (2004-01-13) *Idag inleds rättegången mot Prosovia*, Dagens Industri
- Johansson, S. E. & Jonsson, B. (1990) Balans nr 4, *Funderingar kring revisorsetiken*
- Koskinen, L. (1993) *Vad är rätt?* Prisma, Stockholm
- Langsted, L.B. (1999) Balans nr 2, *Revisorns kompetens och oberoende*
- Mudrack, P. E. (2003) Journal of Business Ethics 42: 225-236, *The untapped Relevance of Moral Development Theory in the Study of Business Ethics.*
- Oddo, A.R. (1997) Journal of Business Ethics 16: 293-297, *A Framework for Teaching Business Ethics*
- Patel, R. & Davidson, B. (1994) *Forskningsmetodikens grunder. Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund
- Peterson, D. et al (2001) Journal of Business Ethics 31: 225-232, *Ethical Beliefs of Business Professionals: A Study of Gender, Age and External Factors*
- Radujko, M. (2003) *Etik och Moral hos ekonomer – En studie av etisk kognition och moralutveckling hos ekonomistudenter och verksamma ekonomer på den finansiella marknaden*
- Rest, R.J. (1979) *Development in Judging Moral Reasoning*, University of Minnesota Press, Minnesota
- Rest, R.J. (1993) *Guide for the Defining Issues Test*, Center for the study of Ethical Development, University of Minnesota, Minneapolis
- Rest, R.J. (1998) *Defining Issues Test*, Center for the study of Ethical Development, University of Minnesota
- Rest, R.J. & Narvaez, D. (1998) *Supplement to Guide for DIT-1*, Center for the study of Ethical Development, University of Minnesota, Minneapolis
- Rest, R.J. et al (1999) Educational Psychology Review Vol. 11 No. 4, *Does Moral Judgment Development Reduce to political Attitudes or Verbal Ability? Evidence Using the Defining Issues Test*



- Schminke, M. (1997) *Journal of Business Ethics* 16: 55-65, *Gender Differences in Ethical Frameworks and Evaluation of Others' Choices in Ethical Dilemmas*
- Shaub, M.K. (1994) *Journal of Accounting Education*, Vol. 12, No. 1: 1-26, *An Analysis of the Association of Traditional Demographic Variables with the Moral Reasoning of Auditing Students and Auditors*
- Svensson, K. (2003-10-14) *Konsultjobben guld för Skandias revisorer*, *Dagens Industri*
- Trevino, L. (1986) *Academy of Management Review* Vol 11. No 3. 601-617, *Interactionist Model of Ethical Decision making in Organizations*
- Trost, J. (1994) *Enkätboken*, Studentlitteratur, Lund
- Ward, S. et al. (1993) *Journal of Business Ethics* 12:601-610, *Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education*
- Warming-Rasmussen, B. & Windsor, C.A. (2003) *Journal of Business Ethics* 47: 77-87, *Danish Evidence of Auditors Level of Moral Reasoning and Predisposition to provide Fair Judgements*
- Wiedersheim-Paul, F. & Eriksson, L.T. (1999) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber ekonomi, Malmö



Bilaga

Göteborg den 26 april 2004

Vi är två studenter vid Handelshögskolan i Göteborg som under våren skriver magisteruppsats inom redovisning. Vårt syfte med uppsatsen är att utvärdera förmågan till etiskt resonemang hos bland annat revisorer på stora respektive små revisionsbyråer, mellan kvinnliga och manliga revisorer samt mellan revisorer med olika antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor. Idén till uppsatsen har uppkommit efter att ha tagit del av amerikanska studier där förmågan till etiskt resonemang hos amerikanska revisorer undersöktes.

Studien kommer att utföras utifrån det så kallade Defining Issues Test (DIT) som är framtaget av James Rest, professor vid Universitetet i Minnesota. Testet är utformat som ett flervalfrågeformulär och består av tre principiella moraliska dilemman som Ni ombeds att ta ställning till. Genom att tilldela olika grad av betydelse till varje fråga kan förmågan till etiskt resonemang hos varje respondent tolkas.

Testet kommer att ta cirka 35-40 minuter att genomföra och Ni kommer att vara helt anonym. För att vi skall uppnå en hög kvalitet på resultatet är vi mycket beroende av att få in Er svar samt att Ni genomför testet på bästa sätt. Vi vore tacksamma om Ni svarade så snart som möjligt, dock **senast den 3 maj**, då testet skall skickas till Center for the Study of Ethical Development i Minneapolis för sammanställning.

Vid intresse presenterar vi gärna det färdiga resultatet för Er. Vid eventuella frågor nås vi på nedanstående mailadresser.

Tack på förhand

Med vänliga hälsningar

Katarina Lundell
Katarina.Lundell@hgu.se

Thérèse Holmström
Therese.Holmstrom@hgu.se



Inledande frågor

Kön:

Kvinna

Man

Ålder:

25-30

31-42

43-53

54-65

Antal yrkesverksamma år som auktoriserad revisor:

1-5

6-10

>10

Har Ni deltagit i någon etikkurs under Era universitetsstudier?

Ja

Nej

Har etik integrerats i någon redovisningskurs Ni deltagit i?

Ja

Nej

Anser Ni att en etikkurs skall krävas som en del av universitetsstudierna?

Ja

Nej

Anser Ni att etik skall integreras i redovisningskurser på universitetet?

Ja

Nej



Instruktioner - DIT

Syftet med det här frågeformuläret är att hjälpa oss förstå hur olika individer tänker kring sociala problem. Olika människor har olika åsikter om vad som är rätt och fel. Det finns inget "rätt" svar till sådana problem såsom ett matematiskt problem har ett rätt svar. Vi skulle vilja att du talade om för oss vad du anser om ett antal korta problemhistorier.

Du ombeds att läsa följande tre historier varefter du skall ange ditt svar. Det är av stor vikt att du noggrant markerar ditt svar på svarsblanketten och att eventuella felmarkeringar tas bort. Exemplet nedan "Bosse och bilen" är till för att illustrera hur testet skall genomföras.

Bosse och bilen

Bosse Larsson har funderat på att köpa en bil. Han är gift, har två små barn och har en medelinkomst. Bilen han köper kommer att vara familjens enda bil. Den kommer mestadels att användas för att köra till jobbet och ta sig runt inom staden men också ibland för semesterutflykter. Bosse förstod att det fanns en rad frågor att ta hänsyn till när han skulle besluta sig för vilken bil han skulle köpa. Skall han till exempel köpa en stor begagnad bil eller en liten ny bil för samma summa pengar? Andra frågor uppstod också.

Vi är medvetna om att det här inte är något socialt problem, men det är till för att illustrera våra instruktioner. För varje historia ombeds du att visa hur du anser att personen i historien skall agera. I de fall du anser att ingen av alternativen är att föredra kan du markera "vet inte". Efter det att du markerat ditt svar, fortsätt med påståendena 1 till 12 och betänk frågan som varje påstående väcker. Om du anser att påståendet, på ett eller annat sätt, är viktigt i ditt beslutsfattande, markera cirkeln med "mycket viktigt". Om påståendet är relevant men inte avgörande, markera "viktigt", "lite viktigt", "inte alls viktigt", beroende på hur stor betydelse påståendet har vid din bedömning. Du kan markera flera påståenden med samma gradering.

Slutligen skall du utifrån de tolv påståendena rangordna de fyra som enligt dig har varit viktigast vid bedömningen. Om du anser att inget av påståendena är av stor betydelse måste du ändå välja de fyra som enligt dig är viktigast.

**Exempel på svarsmodell**Köpa ny bil Vet inte Köpa begagnad bil

Mycket viktigt	Viktigt	Lite viktigt	Inte alls viktigt	Irrelevant
-----------------------	----------------	---------------------	--------------------------	-------------------

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

1. Huruvida bilförsäljaren finns i samma kvarter som Bosse.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

2. Om en begagnad bil är ett mer ekonomiskt alternativ på lång sikt än en ny bil.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

3. Huruvida färgen på bilen var grön, Bosses favoritfärg.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

4. Om cylindervolymen är minst 200 kubikcentimeter.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

5. Skulle en stor rymlig bil vara bättre än en kompakt bil.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

6. Huruvida de främre stötdämparna var differentiella.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Mest viktiga påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Näst viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tredje viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fjärde viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

I exemplet ovan anses påstående 1 vara "irrelevant", det andra anses vara "mycket viktigt" vid bedömningen och det tredje ansågs endast vara "lite viktigt". Respondenten visste inte om 200 kubikcentimeter var bra eller inte och valet föll därför på "irrelevant". Det femte påståendet ansågs också mycket viktigt medan det sjätte var meningslöst och markerades därmed som "irrelevant". Vid rangordning av de fyra viktigaste påståendena väljs rimligen något av de påståenden som ansetts vara mycket viktiga. Om flera påståenden har markerats som mycket viktiga görs en bedömning av vilken av dessa som anses vara mest viktig, det vill säga endast ett påstående kan markeras som "mest viktig", och ett som "näst viktigaste" och så vidare.

Heinz och medicinen



En kvinna i Europa var nära att dö på grund av en sällsynt cancer. Det fanns dock en medicin som läkarna trodde skulle kunna rädda hennes liv. Det var en form av radium som en apotekare i samma stad nyligen hade upptäckt. Medicinen var kostsam att framställa, men apotekaren sålde medicinen för 10 gånger tillverkningspriset. Inköspriset för radium låg runt 20 000 kr men apotekaren begärde 200 000 kr för en liten mängd av medicinen. Den sjuka kvinnans man, Heinz, vände sig till alla han kände för att låna pengar, men han lyckades endast få ihop 100 000 kr, vilket var hälften av vad medicinen kostade. Han berättade för apotekaren att hans fru var döende, och bad honom att sälja medicinen till ett lägre pris eller låta honom betala senare. Men apotekaren sa: Nej, jag upptäckte medicinen och jag tänker tjäna pengar på den. Heinz blev desperat och började överväga inbrott i apotekarens affär för att stjäla medicinen åt sin fru.

Bör Heinz stjäla medicinen?

Bör stjäla Vet inte Bör inte stjäla

Mycket viktigt	Viktigt	Lite viktigt	Inte alls viktigt	Irrelevant	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	1. Huruvida ett samhälles lagar skall efterlevas.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	2. Är det inte naturligt för en kärleksfull make att bry sig om sin fru i den utsträckningen att han skulle kunna stjäla?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	3. Är Heinz villig att riskera att bli skjuten som en inbrottstjuv eller hamna i fängelse för möjligheten att stjälandet av medicinen kan hjälpa hans fru?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	4. Huruvida Heinz är en professionell brottare eller har betydande inflytande hos professionella brottare.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	5. Huruvida Heinz stjälar i eget intresse eller enbart för att hjälpa någon annan
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	6. Huruvida apotekarens rättighet till sin upptäckt skall respekteras.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	7. Huruvida livets innersta natur är mer övergripande än upphörandet genom döden, socialt och individuellt.
Mycket viktigt	Viktigt	Lite viktigt	Inte alls viktigt	Irrelevant	



Bilagor



viktigt		viktigt	viktigt		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	8. Vilka värderingar skall utgöra grunden vid beslut om hur människor skall uppföra sig mot varandra.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	9. Huruvida apotekaren skall ha rättighet att skydda sig genom en värdelös lag som endast skyddar de rika.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	10. Huruvida lagen i det här fallet hindrar det mest grundläggande anspråken hos samhällets medlemmar.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	11. Huruvida apotekaren förtjänar att bli bestulen då han är så girig och elak.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	12. Skulle stöld i det här fallet bidra till ökat välbefinnande för samhället i helhet eller inte.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Mest viktiga påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Näst viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tredje viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fjärde viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**Förrymd fånge**

En man hade dömts till fängelse i tio år. Efter ett år rymde han från fängelset, flyttade till en annan del av landet och tog namnet Johansson. I åtta år arbetade han hårt, och efter hand lyckades han spara tillräckligt med pengar för att köpa sin egen rörelse. Han var rättvis mot sina kunder, gav sina anställda höga löner och skänkte det mesta av sin egen vinst till välgörenhet. En dag kände Fru Karlsson, en gammal granne, igen honom som den man som hade rymt från fängelset åtta år tidigare, och vilken polisen hade letat efter.

Skall Fru Karlsson ange Herr Johansson till polisen och genom det skicka tillbaka honom till fängelset?

Skall ange honom Vet inte Skall inte ange honom

Mycket viktigt **Viktigt** **Lite viktigt** **Inte alls viktigt** **Irrelevant**

1. Har inte Herr Johansson skött sig under en tillräckligt lång period för att visa att han inte är en dålig människa?

2. Varje gång någon flyr bestraffning för ett brott, uppmuntrar inte det till fler brott?

3. Skulle vi inte klara oss bättre utan fängelser och förtryck från vårt lagsystem?

4. Har Herr Johansson verkligen betalat sin skuld till samhället?

5. Skulle samhället ha misslyckats att behandla Herr Johansson rättvist?

6. Vilken nytta gör fängelser bortsett från samhället, speciellt för en välgörenhetsbenägen människa?

7. Hur kan någon vara så elak och känslökall att man anger Herr Johansson och skickar honom till fängelset?

8. Skulle det vara rättvist mot alla andra fångar som är tvungna att fullgöra sitt straff om Herr Johansson inte angavs?



Bilagor



Mycket viktigt **Viktigt** **Lite viktigt** **Inte alls viktigt** **Irrelevant**

9. Var Fru Karlsson en nära vän till Herr Johansson?

10. Är det inte en god medborgares skyldighet att ange en förrymd fånge, oavsett konsekvenserna?

11. Hur skall önskan hos människorna och samhället bäst tillgodoses?

12. Om Herr Johansson hamnar i fängelse skulle det leda till något bra för honom eller skydda någon?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Mest viktiga påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Näst viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tredje viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fjärde viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



Tidningen

Fredrik önskade, under sitt sista år på gymnasiet, publicera en studenttidning, i vilken han skulle kunna uttrycka många av sina åsikter. Han önskade uttala sig mot användningen av militära medel i internationella konflikter, samt mot vissa av skolans regler, såsom förbudet mot långt hår för manliga studenter. Innan Fredrik startade tidningen frågade han rektorn om tillstånd. Rektorn gav sitt tillstånd till utgivningen, under förutsättning att Fredrik visade honom alla artiklar i förväg för godkännande. Fredrik gick med på det och lämnade in ett antal artiklar för godkännande. Rektorn godkände alla och Fredriks studenttidning kom ut med två nummer under de två följande veckorna. Rektorn hade dock inte förväntat sig att Fredriks studenttidning skulle få så stor uppmärksamhet som det visade sig. Tidningen eggade upp studenterna till sådan grad att de började organisera protester mot skolans regler angående långt hår och flera andra av skolans regler. Uppretade föräldrar reagerade starkt mot Fredriks åsikter. Rektorn fick ta emot flera samtal där föräldrarna menade att i tidningen publicerades opatriotiska åsikter och krävde att utgivningen skulle stoppas. Som resultat av den tilltagande spänningen beordrade rektorn Fredrik att stoppa utgivningen av tidningen. Rektorn angav som anledning att Fredriks tidningsverksamhet var splittrande för skolans verksamhet.

Borde rektorn stoppa utgivningen av studenttidningen?

Borde stoppa den Vet inte Borde inte stoppa den

Mycket viktigt	Viktigt	Lite viktigt	Inte alls viktigt	Irrelevant	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	1. Har rektorn mer ansvar gentemot studenterna än föräldrarna?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	2. Var rektorns löfte att tidningen skulle få publiceras över en lång tid eller lovade han bara att ge sitt tillstånd för en tidning i taget?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	3. Skulle studenterna protestera ännu mer om rektorn stoppade tidningen.
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	4. När skolans välfärd hotas, har rektorn rätt att ge order till studenterna?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	5. Har rektorn yttrandefrihet i det här fallet att säga "nej"?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	6. Om rektorn stoppade tidningen, skulle det hindra diskussionen av viktiga problem?
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	7. Huruvida rektorns beslut skulle få Fredrik att förlora förtroendet för



	rektorn?																
Mycket viktigt	Viktigt	Lite viktigt	Inte alls viktigt	Irrelevant													
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	8. Huruvida Fredrik verkligen var lojal mot sin skola, och ifall han verkligen var patriotisk gentemot sitt land.												
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	9. Vilken effekt skulle det ha, på utbildningen av studenternas förmåga till kritiskt tänkande och på deras omdöme, om tidningen stoppades?												
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	10. Huruvida publiceringen av Fredriks åsikter på minsta sätt kränker andras rättigheter?												
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	11. Huruvida rektorn skall låta sig påverkas av några arga föräldrar, när det är han som vet bäst vad som försiggår i hans skola.												
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	12. Huruvida Fredrik använde tidningen för att underblåsa motsättningar och missnöje.												
						1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Mest viktiga påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Näst viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tredje viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fjärde viktigaste påståendet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>